

Принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации экономики

Лютова Ольга Игоревна, Институт государственного и муниципального управления Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики» (Москва, Российская Федерация)
ведущий научный сотрудник, кандидат юридических наук; e-mail: olyutova@hse.ru.

Аннотация

В исследовании рассмотрена концептуальная проблема трансформации содержания одного из принципов института налоговой обязанности — самостоятельности ее исполнения — в контексте его развития в информационной среде и в условиях активного применения современных цифровых технологий при реализации налоговых отношений.

Доказано, что в современных реалиях цифровой трансформации налогообложения в области правового регулирования принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности реализуются две взаимосвязанные тенденции: во-первых, делегирование налоговому органу обязанности по исчислению налогов не только в отношении физических лиц, но и для организаций и индивидуальных предпринимателей; во-вторых, происходит расширение перечня полномочий налоговых органов, связанных с исполнением обязанности по уплате налога.

Автором анализируются такие новеллы налогового законодательства Российской Федерации, как налог на профессиональный доход, единый налоговый платеж и автоматизированная налоговая система с точки зрения использования законодателем принципа самостоятельности при регулировании налоговых правоотношений цифровой эпохи. В заключении сделан вывод о том, что цифровизация приводит к постепенному снижению количества налоговых обязанностей налогоплательщиков, реализуемому, прежде всего, за счет возложения их как на налоговые органы, так и на иных участников налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налоговая обязанность, принципы налогового права, самостоятельность исполнения налоговой обязанности, цифровизация, налог на профессиональный доход, единый налоговый платеж, автоматизированная упрощенная система налогообложения.

The Principle of Independence in the Fulfillment of Tax Obligations in the Context of Digitalization of the Economy

Olga I. Lyutova, Institute of State and Municipal Administration, National Research University Higher School of Economics (Moscow, Russian Federation)
Leading Researcher, PhD in Jurisprudence; e-mail: olyutova@hse.ru.

Abstract

The study considers the conceptual problem of transforming the content of one of the principles of the institution of tax liability — the independence of its execution — in the context of its development in the information environment and in the conditions of the active use of modern digital technologies in the implementation of tax relations.

It is proved that in the modern realities of the digital transformation of taxation in the field of legal regulation of the principle of independence of the fulfillment of the tax obligation, two interrelated trends are realized: firstly, the delegation of the obligation to calculate taxes to the tax authority not only in relation to individuals, but also for organizations and individual entrepreneurs; secondly, there is an expansion of the list of powers of tax authorities related to the fulfillment of the obligation to pay tax.

The author analyzes various novelties of the tax legislation of the Russian Federation from the point of view of the use by the legislator of the principle of independence in regulating the tax legal relations of the digital era. In conclusion, it was concluded that digitalization leads to a gradual reduction in the number of taxpayers' tax obligations, which is implemented primarily by imposing them on both the tax authorities and other participants in tax legal relations.

Keywords: tax liability, principles of tax law, autonomy in the execution of tax obligations, digitalization, tax on professional income, single tax payment, automated simplified taxation system.

Активное развитие цифровых технологий в сфере налогообложения кардинальным образом трансформирует традиционную парадигму отношений, складывающихся между налогоплательщиком и налоговым органом. Подобные тенденции не могут не затрагивать таких фундаментальных понятий налогового права, как его принципы. Так, например, Д. Ю. Бобошко отмечает «неизбежность процесса цифровизации, меняющего, в свою очередь, принципы налогового права, что продиктовано тотальным использованием безналичного денежного оборота, вызванного удобными цифровыми сервисами, сопровождающегося отслеживанием платежей налоговыми органами в режиме реального времени»¹.

Один из принципов налогового права — принцип самостоятельности налогоплательщиков, реализуемый при исполнении ими налоговой обязанности, является примером, демонстрирующим глобальность влияния цифровизации на налоговую систему России по причине появления принципиальных изменений распределения прав и обязанностей при его реализации. Действительно, активное применение цифровых технологий, обеспечивающих взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков (или иных частных субъектов налоговых отношений) изначально имеет целью минимизацию налоговых обязанностей последних, что, в свою очередь, оказывает влияние на содержание тех налогово-правовых принципов, на основании которых осуществляется реализация норм института налоговой обязанности.

Подобные обстоятельства предопределяют безусловную исследовательскую ценность развития содержания нормы налогового законодательства о самостоятельности налогоплательщика, связанного с форсированием процесса использования цифровых технологий в деятельности налоговых органов.

Обеспечение самостоятельности исполнения налоговой обязанности невозможно без установления содержания формулировки соответствующего налогово-правового принципа. Это связано с тем, что реализация исследуемого принципа представляет собой одну из фундаментальных основ российского налогового права и приобретает свои особенности в условиях цифровизации.

Институт налоговой обязанности, занимая центральное место в системе отрасли налогового права, что неоднократно подчеркивалось в юридической литературе², обладает собственным предметом правового регулирования и структурой, а также характеризуется содержательной неоднородностью, что обуславливает необходимость обеспечения логического единства соответствующих налогово-правовых норм, прежде всего, за счет институциональных принципов.

Так, принципы института налоговой обязанности, являясь институциональными (или специальными), как отмечает Д. В. Тютин, «формулируются в условиях значительного усмотрения законодателя в части их регламентации, а также могут относительно легко варьироваться по сравнению с общеправовыми принципами налогового права»³. В рамках обозначенного подхода в качестве примера одного из институциональных принципов налогового права автор указывает «самостоятельное исчисление и уплату налога налогоплательщиком»⁴.

Действительно, требование самостоятельности к поведению налогоплательщика является достаточно распространенным в российском налоговом законодательстве и реализуется в различных налоговых отношениях: связанных с ведением учетной политики, с получением статуса контролируемой иностранной компании и т. д. При этом в силу изначальной этимологической абстрактности содержания понятия самостоятельности считаем целесообразным поддержать сформированный в доктрине налогового права подход, в соответствии с которым он понимается именно в качестве институционального (специального) принципа, а не конкретного правила поведения.

Принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности относится к числу основополагающих идей налогово-правовой науки. Это обусловлено традиционным для российского налогового законодательства «распределением ролей» в налоговых отношениях, при котором налоговые органы осуществляют контрольно-надзорную функцию за процессом формирования денежных фондов государства за счет, прежде всего, поступлений от уплаты налогов и сборов, а также администрируют различные налоговые процессы и процедуры.

На законодательном уровне принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности нашел свое выражение в ч. 1 ст. 45 НК РФ, в соответствии с которой «налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах». Таким образом, правило о самостоятельности уплаты налога налогоплательщиком является общим, изначально предполагающим ряд содержащихся в налоговом законодательстве исключений.

¹ Бобошко Д. Ю. Перспективы применения вмененных налогов и сборов в условиях цифровизации налогового администрирования. *Налоги*, 2021. № 6. С. 7.

² См., например: Кучеров И. И. *Налоговое право России. Курс лекций*. М., 2006. С. 86; Кучерявенко Н. П. *Курс налогового права: в 2 т. Т. 1. Общая часть* / под ред. Д. М. Шекина. М., 2009. С. 38; Лютова О. И. *Налоговая обязанность как институт налогового права*. Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014; Лютова О. И. Теория налоговой обязанности в цифровую эпоху: перспективы исследования. *Государство и право*, 2021. № 11. С. 164–167; Печенкина А. А. Место обязанности по уплате налога в системе российского налогового права. *Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки*, 2018. № 5. С. 183–185 и др.

³ Тютин Д. В. *Налоговое право: курс лекций*. Доступа из СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pраво/ (дата обращения: 11.10.2022).

⁴ Там же.

Общее правило самостоятельности уплаты налога налогоплательщиком, в свою очередь, означает, что соответствующий принцип состоит из двух элементов и включает, во-первых, обязанность уплаты налога за счет собственных средств и, во-вторых, исполнение такой обязанности собственными активными действиями налогоплательщика.

Сформировалась традиция, в соответствии с которой в налогово-правовой доктрине зачастую при рассмотрении принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности исследовательский интерес концентрируется на обязанности уплаты налога за счет собственных средств налогоплательщика⁵. Полагаем, что несправедливо умалять ценность рассмотрения вопроса о личной активности налогоплательщиков для теории налогового права и практики реализации налогового законодательства РФ. Это связано с тем, что соответствующий аспект содержания принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности влияет на формирование налоговой культуры в стране⁶, уровень которой должен учитываться при планировании тех или иных изменений налогового законодательства РФ.

Что касается второй части нормы, то, как известно, существенное количество исключений из принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности предусматривалось в НК РФ изначально, в период формирования современной налоговой системы России. В частности, А. Н. Козырин отмечает, что «требование к налогоплательщику самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога не является абсолютным»⁷.

В этой связи ряд авторов предлагает подобные исключения классифицировать на два вида с точки зрения их нормативного выражения в налоговом законодательстве Российской Федерации: содержащиеся в отдельных нормах, а также представляющие собой институты налогового права. Например, по мнению М. Н. Садчиковой, классическими для российского налогового права институтами, представляющими собой исключения из принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности, являются институты налогового агента и косвенного налогообложения⁸.

На наш взгляд, с подобным выводом сложно согласиться, поскольку общепризнано, что при конструировании косвенных налогов законодатель основывался на идее разграничения фактического и юридического налогообложения налогоплательщика. При этом, как следует из правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 19.12.2019 № 41-П⁹, «цена товаров (работ, услуг) включает сумму налога и, соответственно, бремя его уплаты лежит на приобретателе». При этом юридическая обязанность по уплате косвенных налогов в отличие от указанного выше «возложения бремени уплаты» возлагается персонально на плательщика косвенного налога (см. ст. 173, 202 НК РФ). Это означает, что механизм косвенного налогообложения сам по себе не является исключением из принципа самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога, а демонстрирует сложносоставной характер такого принципа с точки зрения его содержания.

Таким образом, самостоятельность налогоплательщика при исполнении налоговой обязанности как специальный принцип соответствующего института налогового права изначально не являлась абсолютной и, имея сложный характер содержания такого принципа, предполагала ряд исключений, предусмотренных, прежде всего, для налогоплательщиков — физических лиц как в отношении обязанности по исчислению, так и установленных применительно к обязанности по уплате налога.

В литературе по налоговому праву встречаются различные обоснования причин наличия таких исключений. А. А. Батарин, например, приходит к выводу о том, что это связано «преимущественно с тем, насколько соответствующее лицо владеет достоверной, документально оформленной информацией для исчисления налога»¹⁰.

В свою очередь, А. В. Красюков высказывает иную точку зрения о причинах возложения обязанности по исчислению налога на того или иного субъекта. По мнению автора, это «обусловлено способностью субъекта оперативно и достоверно исполнить данную обязанность... Соответственно, при выборе субъекта для возложения данной обязанности учитывается не только его обладание необходимой информацией, но и способность правильно и оперативно исчислить налог»¹¹.

Надо полагать, что при рассмотрении вопроса о выборе субъекта исполнения той или иной налоговой обязанности нужно совокупно учитывать не только аспекты, указанные выше, но и тот факт, что законодатель опирается, прежде всего, на показатель удобства и экономичности налогового администрирования того или иного налогового платежа. Поэтому ввиду массовости уплаты налогов физическими лицами реализовывать в отношении них вариант

⁵ См., например: *Садчиков М. Н.* Индивидуализация налоговой обязанности. Налоги, 2018. № 4. С. 17–19; *Шаталов С. Д.* Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). М., 2003. С. 246–247 и др.

⁶ См., например: *Реут А. В.* Влияние налоговой культуры на установление налогов (на примере налога на доходы физических лиц). Финансовое право, 2020. № 8. С. 29–33.

⁷ *Козырин А. Н.* Налоговое право : учебник для бакалавриата. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2021. С. 267.

⁸ *Садчиков М. Н.* Индивидуализация налоговой обязанности. Налоги, 2018. № 4. С. 17–19.

⁹ По делу о проверке конституционности подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа : пост. Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П (документ опубликован не был). Доступа из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ *Батарин А. А.* Правовое регулирование исчисления налога : монография / под ред. И. И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. С. 81.

¹¹ *Красюков А. В.* Порядок исчисления налога. Финансовое право, 2021. № 3. С. 18–22.

самостоятельности исполнения обязанности по исчислению и уплате налога в полной мере объективно не представляется целесообразным.

Дальнейшее развитие правового регулирования института налоговой обязанности, связанное с активным применением цифровых технологий и цифровизацией налогового администрирования, демонстрирует расширение перечня исключений из общих правил о самостоятельности исполнения налоговой обязанности, что выражается в следующих тенденциях правового регулирования соответствующих налоговых отношений.

Прежде всего, принципиально важной новеллой эпохи цифровизации экономики стало распространение исключения об отказе от самостоятельности исполнения налоговой обязанности при исчислении налога в отношении не только физических лиц, но и организаций и индивидуальных предпринимателей.

Первым шагом в этом направлении с определенной долей условности можно назвать принятие Федерального закона от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»»¹². Как известно, сумма такого налога исчисляется налоговым органом, а налогоплательщику направляется налоговое уведомление в мобильном приложении «Мой налог», что означает, как отмечает С. С. Тропская, отсутствие у налогоплательщика обязанности самостоятельно исчислять налог¹³.

В литературе по налоговому праву существуют и иные точки зрения на правовое регулирование обязанности по исчислению налога в рамках данного специального налогового режима — она, по сути, «разделена между налогоплательщиком и налоговым органом: налогоплательщик осуществляет учет своих доходов в программном продукте, а налоговый орган посредством такого продукта осуществляет расчет суммы налога»¹⁴.

Подобная точка зрения, на наш взгляд, весьма сомнительна, в частности, по причине существования традиционно выделяемых в доктрине налогового права пяти последовательных стадий исчисления налога: 1) определение объекта налога; 2) определение базы налога; 3) выбор ставки налога; 4) применение налоговых льгот; 5) расчет суммы налога¹⁵. Соответственно, в случае рассмотрения действий налогоплательщика по осуществлению учета доходов в приложении «Мой налог» в качестве составляющей части обязанности по исчислению налога происходит ее отождествление с другой общепризнанной налоговой обязанностью, обычно выделяемой авторами литературы по налоговому праву в качестве самостоятельной¹⁶, — обязанности вести учет доходов (расходов), полученных при осуществлении налогооблагаемой деятельности, а также объектов налогообложения (подп. 3 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Также отметим, что условность использования режима налогообложения самозанятых в качестве примера заключается в том, что статус налогоплательщика налога на профессиональный доход, получившего в литературе наименование самозанятого, в настоящее время однозначно не определен законодателем и вызывает многочисленные споры в юридической литературе с точки зрения возможности признания таких лиц предпринимателями. Как известно, в Федеральном законе № 422-ФЗ налогоплательщиками признаются как физические лица, так и индивидуальные предприниматели, уплачивающие налог по различным ставкам. Кроме того, такой закон был подготовлен во исполнение положений Указа Президента РФ от 07.05.2018 № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года», в п. 13 которого так называемые самозанятые граждане выделяются в отдельную группу плательщиков, отличных от индивидуальных предпринимателей¹⁷. Полагая, что в ситуации отсутствия в НК РФ соответствующих изменений о новом виде налогоплательщиков-самозанятых вопрос их налогово-правового статуса следует считать неоднозначным.

В этой связи в налогово-правовой литературе превалирующей точкой зрения в отношении правового статуса самозанятых является их отнесение к индивидуальным предпринимателям¹⁸. Надо полагать, что в этом есть определенная ценность: отсутствие у самозанятых статуса индивидуального предпринимателя на сегодняшний день не позволяет распространять на их деятельность требования законодательства о защите прав потребителей, что без сомнений является «слабой стороной» правового регулирования деятельности плательщиков налога на профессиональный доход.

Следующим этапом «посубъектного» расширения перечня исключений из принципа самостоятельности исполнения налогоплательщиком налоговой обязанности стало принятие и введение в действие с 1 июля 2022 г. нового

¹² О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход»: федер. закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ. Собрание законодательства Российской Федерации, 2018. № 49 (ч. 1). Ст. 7494.

¹³ Тропская С. С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход. Финансовое право, 2019. № 5. С. 22–26.

¹⁴ Красюков А. В. Порядок исчисления налога. Финансовое право, 2021. № 3. С. 18–22.

¹⁵ Налоги и налоговое право: учебное пособие / В. Р. Берник, А. В. Брызгалов, А. Н. Головкин, О. Н. Попов и др.; под ред. А. В. Брызгалова. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 264–265.

¹⁶ См., например: Лютова О. И. Налоговая обязанность как институт налогового права: дис. ... канд. юрид. наук. М.: РАП, 2014; Налоговое право: учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2016 и др.

¹⁷ Пояснительная записка к законопроекту № 551845-7 «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход» в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)». Система обеспечения законодательной деятельности. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/551845-7> (дата обращения: 11.10.2022).

¹⁸ См., например: Жукова Ю. Д., Подмаркова А. С. Самозанятые граждане: правовая квалификация деятельности и перспективы формирования специального режима. Право. Журнал Высшей школы экономики. 2021. № 4. С. 49.

специального налогового режима — автоматизированной упрощенной системы налогообложения (далее — АУСН)¹⁹, одной из особенностей которой является исчисление налога в отношении плательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей исключительно налоговым органом.

Интересно, что в случае применения АУСН речь идет об ином распределении налоговых обязанностей, по сравнению с ситуацией применения норм о налоге на профессиональный доход, что непосредственным образом влияет на реализацию принципа самостоятельности исполнения налоговой обязанности. Это связано с возложением обязанности по передаче в налоговый орган сведений об операциях по счету, открытому в кредитной организации, об операциях с электронными денежными средствами, а также о выплате доходов физическим лицам, необходимым для исчисления налога на доходы физических лиц и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, на «кредитные организации, уполномоченные налогоплательщиком». В этой связи важно подчеркнуть, что «кредитная организация наделяется вышеуказанными дополнительными обязанностями не в силу поручения со стороны налогоплательщика, а в силу закона»²⁰, что не позволяет характеризовать подобные отношения в качестве налогового представительства. Помимо этого, информацию о переходе налогоплательщика на АУСН предоставляет кредитной организации не он сам, а налоговый орган, что означает императивность «перехода» обязанности по предоставлению необходимых для исчисления налогов сведений с плательщика на кредитную организацию.

Также важно отметить, что традиционно имущественные налоги физического лица (транспортный налог, налог на имущество физического лица и земельный налог) исчисляются за него налоговыми органами на основании информации органов власти и иных лиц, производящих регистрацию объектов обложения — недвижимого имущества, земельных участков и транспортных средств (см., например, ст. 5 Закона РФ от 09.12.1991 № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»). В условиях цифровизации, в том числе при исполнении налоговой обязанности, налогоплательщик — физическое лицо не освобождается от обязанности информирования ФНС РФ о возникших у него объектах обложения названными налогами в установленном порядке (п. 2.1 ст. 23 НК РФ), что не позволяет признать делегирование налоговой самостоятельности от налогоплательщиков налоговым органам в порядке ст. 45.1 НК РФ абсолютной.

Соответственно, правовое регулирование принципа самостоятельности налогоплательщика при исполнении налоговой обязанности в эпоху цифровизации существенным образом трансформируется в сторону снижения фактов необходимой активности плательщика в отношении исчисления налога. Соответствующая обязанность возлагается законодателем на налоговый орган или на иных лиц, участвующих в налоговых правоотношениях.

Еще одной тенденцией в направлении фактического делегирования налогоплательщиком самостоятельности, связанной с исчислением и уплатой налога, стало появление в НК РФ ст. 45.1 о едином налоговом платеже физического лица (далее — ЕНП), который, по справедливому замечанию А. В. Красюкова, представляет собой механизм авансирования налогоплательщиками — физическими лицами — налогового кредитора по имущественным налогам²¹.

Что касается ЕНП, то принципиально важной новеллой его исчисления и уплаты является следующее правило: налогоплательщик либо третье лицо за налогоплательщика направляет денежные средства в виде специального авансового платежа в счет исполнения обязанности по уплате транспортного, земельного налога и/или налога на имущество физических лиц в бюджетную систему РФ, а налоговому органу предоставляется право самостоятельно определить, в соответствии с установленными в налоговом законодательстве правилами, в счет уплаты какого налога эти денежные средства должны быть направлены. Факторами, влияющими на принятие налоговым органом решения, являются, например, наличие или отсутствие недоимки и/или налоговой задолженности.

Таким образом, механизм ЕНП предполагает фактическое отсутствие самостоятельности налогоплательщика в распоряжении авансовым платежом, поступившим в распоряжение государства в виде ЕНП. Это позволяет констатировать, что второй тенденцией, связанной с трансформацией содержания принципа самостоятельности налогоплательщика при исполнении налоговой обязанности, является расширение перечня функций налоговых органов, связанных с исполнением обязанности по уплате налога.

Что касается причин, по которым законодатель реализует указанные тенденции, то в литературе по налоговому праву существует мнение о том, что принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности нивелируется в угоду удобства, с чем сложно согласиться. На наш взгляд, речь идет о формировании нового механизма, повышающего результативность процесса уплаты налога, который предполагает минимизацию усилий налогоплательщика, связанных с подготовкой налоговой отчетности.

Помимо этого, интересно отметить, что в современном варианте удобство зачастую понимается исследователями в негативном ключе. Авторы полагают, что оно является фактором, при реализации которого снижается значение важнейших принципов налогового права — всеобщность налогообложения, а также обязательность уплаты налогов,

¹⁹ О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения»: федер. закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ. Собрание законодательства Российской Федерации, 2022. № 9 (ч. 1). Ст. 1249.

²⁰ Красюков А. В. Трансформация налогового обязательства в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения. Налоги, 2022. № 4. С. 10–13.

²¹ Красюков А. В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа. Налоги, 2019. № 3. С. 8–10.

что не представляется точным, поскольку «первыми принципами налогообложения были принципы справедливости, определенности, удобства и экономности, сформулированные известным шотландским ученым Адамом Смитом в 1776 г. в монографии «Исследование о природе и причинах богатства народов»²².

Литература

1. Батарин А. А. Правовое регулирование исчисления налога : монография / под ред. И. И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. 216 с.
2. Бобошко Д. Ю. Перспективы применения вмененных налогов и сборов в условиях цифровизации налогового администрирования. *Налоги*, 2021. № 6. С. 7.
3. Жукова Ю. Д., Подмаркова А. С. Самозанятые граждане: правовая квалификация деятельности и перспективы формирования специального режима. *Право. Журнал Высшей школы экономики*. 2021. № 4. С. 49–79.
4. Козырин А. Н. *Налоговое право : учебник для бакалавриата*. М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2021. 487 с.
5. Красюков А. В. Единый налоговый платеж физического лица: понятие и правовая природа. *Налоги*, 2019. № 3. С. 8–10.
6. Красюков А. В. Порядок исчисления налога. *Финансовое право*, 2021. № 3. С. 18–22.
7. Красюков А. В. Трансформация налогового обязательства в рамках автоматизированной упрощенной системы налогообложения. *Налоги*, 2022. № 4. С. 10–13.
8. Кучеров И. И. *Налоговое право России. Курс лекций*. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. 447 с.
9. Кучерявенко Н. П. *Курс налогового права: в 2 т. Т. 1. Общая часть* / под ред. Д. М. Щекина. М.: Статут, 2009. 861 с.
10. Лютова О. И. *Налоговая обязанность как институт налогового права*. Дис. ... канд. юрид. наук. М.: РАП, 2014. 223 с.
11. Лютова О. И. Теория налоговой обязанности в цифровую эпоху: перспективы исследования. *Государство и право*, 2021. № 11. С. 164–167.
12. *Налоги и налоговое право : учебное пособие* / В. Р. Берник, А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин, О. Н. Попов и др.; под ред. А. В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. 600 с.
13. *Налоговое право : учебник для бакалавров* / под ред. И. А. Цинделиани. М.: Проспект, 2016. 656 с.
14. Печенкина А. А. Место обязанности по уплате налога в системе российского налогового права. *Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки*, 2018. № 5. С. 183–185.
15. Реут А. В. Влияние налоговой культуры на установление налогов (на примере налога на доходы физических лиц). *Финансовое право*, 2020. № 8. С. 29–33.
16. Садчиков М. Н. Индивидуализация налоговой обязанности. *Налоги*, 2018. № 4. С. 17–19.
17. Тропская С. С. Налогообложение самозанятых и цифровая экономика: налог на профессиональный доход. *Финансовое право*, 2019. № 5. С. 22–26.
18. Тютин Д. В. *Налоговое право : курс лекций*. Доступ из СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo/ (дата обращения: 11.10.2022).
19. Шаталов С. Д. *Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)*. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2003. 688 с.
20. Ядрихинский С. А. Принцип всеобщности налогообложения. *Вестник Университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА)*, 2018. № 9. С. 97–109.

References

1. Batarin, A. A. Legal Regulation of Tax Calculation: monograph [Pravovoe regulirovanie ischisleniya naloga: monografiya] / ed. I. I. Kucherov. M.: Jurisprudence [Yurisprudentsiya], 2014. 216 p. (In Rus.)
2. Boboshko, D. Yu. Prospects for the use of Imputed Taxes and Fees in the Context of Digitalization of Tax Administration [Perspektivy primeneniya vmenennykh nalogov i sborov v usloviyakh tsifrovizatsii nalogovogo administrirovaniya]. *Taxes [Nalogi]*. 2021. No. 6. P. 7. (In Rus.)
3. Zhukova, Yu. D., Podmarkova, A. S. Self-Employed Citizens: Legal Qualification of Activity and Prospects for the Formation of a Special Regime [Samozanyatye grazhdane: pravovaya kvalifikatsiya deyatel'nosti i perspektivy formirovaniya spetsial'nogo rezhima]. *Law. Journal of the Higher School of Economics [Pravo. Zhurnal Vyshej Shkoly Ekonomiki]*. 2021. No. 4. P. 49–79. (In Rus.)
4. Kozyrin, A. N. Tax Law: a Textbook for Undergraduate Students [Nalogovoe pravo: uchebnik dlya bakalavriata]. M.: Ed. house of the Higher School of Economics [Izd. dom Vyshei shkoly ekonomiki]. 2021. 487 p. (In Rus.)
5. Krasnyukov, A. V. Unified Tax Payment of an Individual: Concept and Legal Nature [Edinyi nalogovyi platezh fizicheskogo litsa: ponyatie i pravovaya priroda]. *Taxes [Nalogi]*. 2019. No. 3. P. 8–10. (In Rus.)

²² См.: Ядрихинский С. А. Принцип всеобщности налогообложения. *Вестник Университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА)*, 2018. № 9. С. 99.

6. Krasnyukov, A. V. Tax Calculation Procedure [Poryadok ischisleniya naloga]. Financial Law [Finansovoe pravo]. 2021. No. 3. P. 8–22. (In Rus.)
7. Krasnyukov, A. V. Transformation of Tax Liability in the Framework of an Automated Simplified Taxation System [Transformatsiya nalogovogo obyazatel'stva v ramkakh avtomatizirovannoi uproshchennoi sistemy nalogooblozheniya]. Taxes [Nalogi]. 2022. No. 4. P. 10–13. (In Rus.)
8. Kuchero, I. I. Tax Law in Russia. Lecture course [Nalogovoe pravo Rossii. Kurs lektsii]. M.: Center YurInfoR [Tsentr YurInfoR], 2006. 447 p. (In Rus.)
9. Kucheryavenko, N. P. Course of Tax Law: in 2 vols. T. 1. General part [Kurs nalogovogo prava: v 2 t. T. 1. Obshchaya chast'] / ed. D. M. Shchekin. M.: Statut, 2009. 861 p. (In Rus.)
10. Lyutova, O. I. Tax Liability as an Institution of Tax Law [Nalogovaya obyazannost' kak institut nalogovogo prava]. A PhD Thesis in Law [diss. na soiskanie uchenoi stepeni kand. yurid. nauk]. M.: RAP, 2014. 223 p. (In Rus.)
11. Lyutova, O. I. The Theory of Tax Liability in the Digital Era: Research Perspectives [Teoriya nalogovoi obyazannosti v tsifrovuyu epokhu: perspektivy issledovaniya]. State and Law [Gosudarstvo i pravo]. 2021. No. 11. P. 164–167. (In Rus.)
12. Taxes and Tax Law: textbook [Nalogi i nalogovoe pravo: uchebnoe posobie] / V. R. Bernik, A. V. Bryzgalin, A. N. Golovkin, O. N. Popov and others; ed. A. V. Bryzgalina. M.: Analytics-Press, 1997. 600 p. (In Rus.)
13. Tax Law: Textbook for Bachelors [Nalogovoe pravo: uchebnik dlya bakalavrov] / ed. I. A. Tsindeliani. M.: Prospekt, 2016. 656 p. (In Rus.)
14. Pechenkina, A. A. The Place of Obligation to Pay Tax in the System of Russian Tax Law [Mesto obyazannosti po uplate naloga v sisteme rossiiskogo nalogovogo prava]. Humanities, Socio-economic and Social Sciences [Gumanitarnye, socialno-ehkonomicheskie i obshchestvennye nauki]. 2018. No. 5. P. 183–185. (In Rus.)
15. Reut, A. V. Influence of Tax Culture on the Establishment of Taxes (for example, tax on personal income) [Vliyaniye nalogovoi kul'tury na ustanovleniye nalogov (na primere naloga na dokhody fizicheskikh lits)]. Financial Law. 2020. No. 8. P. 29–33. (In Rus.)
16. Sadchikov, M. N. Individualization of Tax Liability [Individualizatsiya nalogovoi obyazannosti]. Taxes [Nalogi]. 2018. No. 4. P. 17–19. (In Rus.)
17. Tropkaya, S. S. Taxation of the Self-Employed and the Digital Economy: Tax on Professional Income [Nalogooblozheniye samozanyatkh i tsifrovaya ekonomika: nalog na professional'nyi dokhod]. Financial Law [Finansovoe pravo]. 2019. No. 5. P. 22–26. (In Rus.)
18. Tyutin, D. V. Tax Law: a Course of Lectures [Nalogovoe pravo: kurs lektsii]. Access mode SPS ConsultantPlus (accessed 10.11.2022). (In Rus.)
19. Shatalov, S. D. Commentary on the Tax Code of the Russian Federation, part one (item-by-article) [Kommentarii k Nalogovomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii, chasti pervoi (postateinyi)]. M.: International Center for Financial and Economic Development, 2003. 688 p. (In Rus.)
20. Yadrinskii, S. A. The principle of universality of taxation [Printsip vseobshchnosti nalogooblozheniya]. Bulletin of the Kutafin University (MSUA) [Vestnik universiteta im. O. E. Kutafina (MGYU)]. 2018. No. 9. P. 97–109. (In Rus.)