УДК 342.9
DOI 10.24147/2542-1514.2020.4(3).46-68

CC BY 4.0

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ, ВОЗНИКАЮЩИХ ИЗ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ, В ГРУЗИИ, МОЛДОВЕ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Р.А. Шепенко, Л. Нани
Московский государственный институт международных отношений Министерства иностранных дел Российской Федерации, г. Москва, Россия

Информация о статье
Дата поступления – 18 июня 2020 г.
Дата принятия в печать – 20 августа 2020 г.
Дата онлайн-размещения – 01 октября 2020 г.

Ключевые слова
Налоговые отношения, правовое регулирование, юридическая ответственность, разрешение споров, налоговый спор, Грузия, Молдова, Россия

Рассматривается правовое закрепление ответственности за нарушения в сфере налогообложения и механизма разрешения налоговых споров в Грузии, Молдове и России. Отмечается схожесть подходов к правовому регулированию таких отношений. Тем не менее выделяются отличительные черты в регламенатции, вытекающие из ограничения территориального правового действия норм Грузии и Молдовы.

LEGAL REGULATION OF LIABILITY FOR TAX OFFNCES AND TAX DISPUTE RESOLUTION IN GEORGIA, MOLDOVA AND RUSSIAN FEDERATION

Roman A. Shepenko, Lia Nani
MGIMO University, Moscow, Russia

Article info
Received – 2020 June 18
Accepted – 2020 August 20
Available online – 2020 October 01

Keywords
Tax relations, legal regulation, legal liability, dispute resolution, tax dispute, Georgia, Moldova, Russia

The subject. For many years, Georgia, Moldova and Russia were part of the same state, which a priori indicates the existence of a similar legal system. Despite the positive experience of the European Economic Community, the trends that the USSR faced at the end of the XX century were reversed: the former republics gained independence and started to form their own legal systems. It seems appropriate to put forward the hypothesis that the newly formed States should have used a common legal heritage and/or tried and tested foreign examples of normative acts. However, this does not seem to be the case.
Purpose of the study. The article represents an attempt to verify the aforementioned hypothesis and deals with selected provisions of the national legislation of Georgia, Moldova and Russia that, from one hand, relate to taxation and, from the other, are of general character, i.e. can be applied not only to particular cases.
Methodology. The research was carried out with the application of the formally legal interpretation of legal acts as well as the comparative analysis of Georgian, Moldovian and Russian legal literature. Structural and systemic methods are also the basis of the research,
The main results. The content of tax laws determines the chosen model of the distribution of law provisions on liability for breach of tax legislation, i.e. the fact whether such laws contain provisions on liability. The compulsory administrative stage of dispute resolution has proven to be ineffective for taxpayers, tax representatives and third parties. As for the international resolution of tax disputes there is a wide diversity of applicable means (particularly, arbitration which is not characteristic for the national order) and of specific dispute resolution mechanisms.

ISSN 2542-1514 (Online)

Conclusions. Despite certain differences, the legal regulation of liability and dispute resolution in Georgia, Moldova and Russia is very similar. However, it is necessary to take into account the distinctive features arising from the limitation of the territorial legal effect of the norms of Georgia and Moldova.

1. Введение

С конца XX века в Грузии, Молдове и России началось формирование собственных налоговых систем. Одно из значений понятия «налоговая система» включает в себя сложившиеся в государстве существенные условия налогообложения. К ним относятся, в том числе юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства и порядок разрешения споров, возникающих из налоговых отношений.

Цели и задачи настоящего исследования состоят в следующем: установить сходства и отличия в правовом регулировании обозначенных вопросов в Грузии, Республике Молдова и Российской Федерации, а также степень использования правового наследия СССР.

Сравнение будет проведено по вертикали и горизонтали. Вертикальное сравнение предполагает привлечение некоторых данных по истории царской России и СССР. Горизонтальное сравнение требует обращения к законодательству и практике России и Румынии как государств с социалистическим прошлым, а также других государств, прежде всего, постсоветского пространства.

В части наднационального регулирования показательные отличия в большинстве случаев отсутствуют, поскольку Грузия, Молдова и Россия являются договаривающимися сторонами одних и тех же многосторонних международных договоров и активно используют модельные конвенции. Это не исключает обращения к некоторым вопросам в качестве наглядной иллюстрации.

Предметом исследования являются в основном положения национального законодательства избранных государств.

Как общее правило, вначале подлежат рассмотрению, с разным уровнем детализации, нормы права Грузии и Молдовы, а затем России.

Налоговое законодательство Абхазии и Южной Осетии, а также Приднестровья, территории которых не контролируются Грузией и Молдовой, соответственно, будет задействовано лишь эпизодически.

2. Юридическая ответственность

Вопросы юридической ответственности имеют особое значение для правового регулирования налоговых отношений. Это многогранная тема, но в ней можно выделить несколько достаточно показательных системных составляющих, а именно:

– модель регламентации;

– виды нарушений и меры ответственности.

Модель регламентации. Проблема нарушения налогового законодательства занимает, например, одно из центральных мест в самых различных публикациях о состоянии дел в Грузии; в академических исследованиях ответственность за такие нарушения рассматривается как часть понятия налоговой системы [1, с. 25].

Как известно, существуют различные модели регламентации юридической ответственности за нарушение налогового законодательства.

Первая модель, которая получила наибольшее распространение, предусматривает, что почти каждый налог введен отдельным законом, и в нем содержатся нормы об ответственности.

Такая модель обычно предусмотрена законодательством государств и территорий, в которых нет налоговых кодексов. К таковым относится и Приднестровье. Фактическое ограничение действия налоговых норм Молдовы в пространстве привело к возникновению отдельной налоговой системы в приднестровском регионе. В отличие от Молдовы, налоговые нормы Приднестровской Молдавской Республики (далее – ПМР) не кодифицированы в рамках кодекса. По налоговым вопросам общего характера действует Закон 2000 года № 321-ЗИД «Об основах налоговой системы в ПМР»[1]. Рассматриваемый закон не содержат детализированных положений об ответственности, а лишь закрепляет отсылки к нормам Кодекса об административных правонаруше-

[1] Закон ПМР от 19 июля 2000 г. № 321-ЗИД-III «Об основах налоговой системы в Приднестровской Молдавской Республике» // Собрание актов законодательства ПМР. 2000. № 00–3.

ISSN 2542-1514 (Print)

ниях 2002 года[2] и Уголовного кодекса 2002 года[3]. По отдельным налогам действуют специальные законы, например, Закон 2011 года № 156-З-V «О налоге на доходы организаций»[4].

Отличия в модели регулирования налоговых правоотношений в приднестровском регионе и на остальной территории Молдовы приводят к значительным сложностям для национальных производителей товаров и поставщиков услуг. К таким сложностям можно, среди прочего, отнести проблему учета налога на добавленную стоимость в налоговых отношениях с участием приднестровских производителей, поскольку в Приднестровье отсутствует система налога на добавленную стоимость. Фактически такое положение дел приводит к потере конкурентных преимуществ приднестровских производителей за счет повышения конечной стоимости товаров.

Вторая модель предполагает вынесение положений об ответственности на уровень профильных законов.

Эта модель встречается достаточно редко. Один из немногих примеров представлен лишь отсылкой к ответственности, предусмотренной другими законодательными актами. Административная ответственность определена Кодексом Белоруссии об административных правонарушениях 2003 года[5], а уголовная – Уголовным кодексом Белоруссии 1999 года[6].

При наличии трех кодексов эту модель следует считать наиболее удачной.

Третья модель предусматривает рассредоточение узаконений об ответственности по трем кодексам — некая триада принуждения.

В Грузии относящиеся узаконения включены в Налоговый кодекс 2010 года[7], Кодекс Грузии об административных правонарушениях 1984 года[8] и Уголовный кодекс 1999 года[9].

Аналогичная модель используется в Молдове и России.

В рамках третьей модели интерес представляет опыт Румынии.

Нормы об ответственности закреплены на уровне титула XI Кодекса налоговой процедуры 2015 года[10]. Помимо этого, действует правило о том, что положения кодекса дополняются нормами Ордонанса Правительства 2001 года (июль) № 2 «О режиме подлежащим применению к административным правонарушениям»[11]. Такой подход подразумевает два вывода.

Во-первых, прослеживается принятие норм об административной ответственности посредством делегированного законодательства (ордонансов). В соответствии с п. 3 ст. 108 Конституции Румынии 1991 года (с изменениями 2003 года)[12] под «ордонансами» понимаются акты Правительства принятые на основании специального закона о делегировании с обязательным соблюдением ограничений, обозначенных в таких законах.

В контексте делегированного законодательства следует отметить, что в случае внесения изменений в налоговое законодательство Румынии посредством ордонансов, вступает в силу норма о более кратком сроке их вступления в силу по сравнению с законодательными актами (п. 3 ст. 4 Налогового кодекса Румынии 2015 года[13]). В отдельных случаях краткий срок принятия соответствующих изменений приводит к нарушению предсказуемости регулирования. Как следствие, в Румынии прослеживается проблема внесения частых изменений в налоговые нормы посредством делегированного законодательства.

[2] Кодекс об административных правонарушениях ПМР от 19 июля 2002 года // Собрание актов законодательства ПМР. 2002. № 02-29.

[3] Уголовный кодекс ПМР от 7 июня 2002 года // Собрание актов законодательства ПМР. 2002. № 02-23.

[4] Закон ПМР от 29 сентября 2011 года № 156-З-V «О налоге на доходы организаций» // Собрание актов законодательства ПМР. № 11–39.

[5] Кодекс об административных правонарушениях Республики Беларусь от 21 апреля 2003 года // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. № 2/946. 20.05.2003.

[6] Уголовный кодекс Республики Беларусь от 9 июля 1999 года // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. № 2/1999. 24.07.2000.

[7] Налоговый кодекс Грузии от 17 сентября 2010 года // სსმ. № 54. 12.10.2010.

[8] Кодекс об административных правонарушениях Грузии от 15 декабря 1984 год // Вестник Верховного Совета Грузинской ССР. № 12. 20.12.1984.

[9] Уголовный кодекс Грузии от 22 июля 1999 года // Сакартвелос саканонмдебло мацне. № 41 (48), ст. 209.

[10] Cod de procedura fiscala a Romaniei din 23 iulie 2015 // M.Of. № 547. 23.07.2015.

[11] Ordonanta Guvernului Romaniei din 2 iulie 2001 № 2 privind regimul juridic al contraventiilor // M.Of. № 410. 25.07.2001.

[12] Constitutia Romaniei din 21 noiembrie 1991 (cu modificarile din 29 octombrie 2003) // M.Of. № 767. 31.10.2003.

[13] Cod fiscal al Romaniei din 10 septembrie 2015 // M.Of. № 688. 10.09.2015.

ISSN 2542-1514 (Online)

Во-вторых, упомянутый Закон Румынии «О режиме подлежащим применению к административным правонарушениям» является общим законом, а нормы Кодекса налоговой процедуры Румынии – носят специальный характер. Такое обстоятельство приводит к тому, что на уровне указанного Закона закреплены лишь общие принципы привлечения к административной ответственности, а конкретные санкции закреплены в специальных законах (в частности, в Кодексе налоговой процедуры Румынии).

В 2018 году была предпринята попытка разработать Административный кодекс Румынии, который кодифицировал бы все действующие нормы в отношении административных процедур. Однако, Конституционный суд Румынии пришел к выводу, что была нарушена конституционная процедура принятия проекта закона «Об Административном кодексе Румынии» (решение 2018 года № 681[14]) и документ не вступил в силу.

Нормы об уголовной ответственности налогоплательщиков включены в Закон Румынии 2005 года № 241 «О предотвращении и пресечении уклонения от уплаты налогов»[15], а также в Уголовный кодекс 2009 года[16]. Такое дублирование положений в рамках отдельных нормативных актов не способствует единообразному толкованию применимых норм.

Существование триады можно объяснить концентрированием усилий разработчиков на принятии самого свода налоговых законов, одновременно с которым сложно вносить изменения в кодекс об административных правонарушениях. В России были предложения по переносу положений об административной ответственности в профильный кодекс, но они не получили поддержки со стороны представителей налоговых органов.

Наличие положений об административной ответственности за нарушение налогового законодательства в налоговом кодексе создает благодатную почву для дискуссий и является основанием для ошибочного утверждения о существовании налоговой ответственности [2, с. 185–189].

В основе этой псевдо-проблемы постсоветского пространства включение положений о юридической ответственности в налоговый закон и используемая терминология. В результате, применительно, например, к налоговому праву Белоруссии, утверждается, что законодательство предусматривает только один вид налоговой ответственности [3, с. 80].

При ближайшем рассмотрении, все, что связано с попытками утверждения существования налоговой ответственности, очень похоже на сражение героя известного романа с ветряными мельницами.

Вряд ли стоит в очередной раз повторять все доводы против налоговой ответственности.

Однако хотелось бы отметить, что применительно к России перенесение из Налогового кодекса РФ 1998 года[17] положений об ответственности в Кодекс РФ об административных правонарушениях 2001 года[18] позволит решить ряд вопросов.

Во-первых, такое решение автоматически предполагает отказ от категории «налоговая ответственность» (снятие псевдо-проблемы). Это решение будет соответствовать пониманию ответственности за нарушение налогового законодательства как судами, так и исследователями.

Во-вторых, в Кодексе РФ об административных правонарушениях уже есть положения об ответственности за нарушение налогового законодательства (ст. 15.3–15.9 и др.). Перенесение в него соответствующих положений из Налогового кодекса РФ позволит выстроить единую систему предписаний.

В-третьих, включение положений об ответственности за нарушение налогового законодательства в Кодекс РФ об административных правонарушениях не повлечет за собой негативных последствий для бюджета. Об этом свидетельствует опыт с Таможенного кодекса РФ 2003 года и данные статистики.

В-четвертых, включение положений об ответственности за нарушение налогового законодательства в Кодекс РФ об административных правонарушениях позволит напрямую распространять на них, в частности, действие нормы п. 2 ст. 3.1. В этом пункте предусмотрено, что административное наказание не может иметь своей целью унижение человеческого достоинства физического лица, совершившего административное правонарушение, а также нанесение вреда деловой репутации юридического лица. Тем сам будет несколько «сглажена» формулировка

[14] Decizia Curtii Constitutionale din 6 noiembrie 2018 nr. 681 // Доступ через СПС «Legalis».

[15] Legea Romanei din 15 iulie 2005 № 241 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale // M.Of. № 672. 27.07.2005.

[16] Cod penal al Romaniei din 24 iulie 2009 // M.Of. № 510. 24.07.2009.

[17] Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года. Часть первая // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31.

[18] Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года // Российская газета. 2001. № 256.

ISSN 2542-1514 (Print)

абз. 1 ст. 2 Налогового кодекса РФ о том, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения, которая иногда неверно трактуется должностными лицами налоговых органов.

Виды нарушений и меры ответственности. Исходя из принятой модели регламентации, виды нарушений и меры ответственности определены в разных кодексах.

Положения о видах нарушений налогового законодательства и мерах ответственности за них сконцентрированы в гл. XL Налогового кодекса Грузии.

Налоговыми санкциями в п. 2 ст. 270 Налогового кодекса Грузии названы предупреждение, пени, (денежный) штраф, безвозмездное изъятие товаров и/или транспортных средств.

Состав этих санкций изменялся. Так, нормой п. 4 ст. 1 Закона 2011 года (март) № 4470 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Грузии»[19] в п. 2 ст. 270 Налогового кодекса Грузии была добавлена такая санкция, как обучение налоговому законодательству. По имеющейся информации она ни разу не использовалась. Нормой п. 35 ст. 1 Закона 2011 года (ноябрь) № 5202 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Грузии»[20] из п. 2 ст. 270 Налогового кодекса Грузии эта санкция была исключена.

Грузинские исследователи отмечают то, что действующим законодательством предусмотрены нестандартные формы санкций вместе с финансовыми санкциями в качестве мер ответственности за нарушение Налогового кодекса Грузии. Эти санкции, за исключением предупреждения, применяются за нарушение требований законодательства лицами, ответственными за выполнение норм, регулирующих таможенно-правовые отношения, и они не используются для классических налоговых правонарушений [4, с. 50, 54–55].

В Налоговом кодексе РФ налоговым санкциям посвящена ст. 114. Из п. 2 этой статьи следует, что они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18.

На современном этапе регулирования налоговых санкций в Румынии единственной формой ответственности за налоговое нарушение по нормам Кодекса налоговой процедуры Румынии 2015 года является штраф. Относящиеся положения кодекса (п. 2 ст. 336 и ст. 337) достаточно детализированы и предусматривают ответственность за неисполнение обязанности по предоставлению налоговой отчетности, а также соответствующих подтверждающих документов, несвоевременное исполнение обязанностей по декларированию налогооблагаемых доходов, электронному хранению данных, трансфертному ценообразованию, неисполнение обязанности плательщика налога по удержанию налога у источника, неисполнение обязанности по предоставлению информации налоговым органам со стороны контрагентов налогоплательщика и финансовых организаций и др.

История становления норм об ответственности налогоплательщиков на территории Румынии знает примеры закрепления коллективной ответственности группы лиц, а не отдельного налогоплательщика [5, с. 16].

В отличие от Кодекса налоговой процедуры Румынии, Налоговый кодекс Молдовы 1997 года[21] не предусматривает такой детализации в отношении сумм денежных взысканий и видов нарушений законодательства. Согласно п. 3 ст. 231 все нарушения делятся на два вида: значительные и незначительные. Под незначительными нарушениями понимаются суммы налоговой задолженности, размер которой не превышает 100 молдавских лей (в отношении физических лиц) и 1000 молдавских лей (в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей).

Применение предупреждения за налоговое нарушение разрешено п. 2 ст. 235 Налогового кодекса Молдовы 1997 года. В Приднестровье такое применение принуждения не закреплено на уровне налогового законодательства, а санкционировано нормой ст. 2.16.1. Кодекса об административных правонарушениях. Указанный пример свидетельствуют о значительных отличиях в регулировании налоговых вопросов в приднестровском регионе и на остальной территории Молдовы.

Пеня в качестве налоговой санкции названа ст. 112 Налогового кодекса Узбекистана 2007 года[22].

[19] Закон Грузии от 22 марта 2011 года № 4470. URL: https://www.matsne.gov.ge (дата обращения: 17.06.2020).

[20] Закон Грузии от 8 ноября 2011 года № 5202. URL: https://www.matsne.gov.ge (дата обращения: 17.06.2020).

[21] Codul fiscal al Republicii Moldova din 24 aprilie 1997 // M.Of. № ed.spec. 25.03.2005.

[22] Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 // Собрание законодательства Республики Узбекистан. № 52 (II).

ISSN 2542-1514 (Online)

В налоговом законодательстве других государств постсоветского пространства, в том числе России, предупреждение и пеня не считаются налоговыми санкциями.

Пеня является одним из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налоговых платежей, в том числе по п. 1 ст. 72 Налогового кодекса РФ. Такой статус пени соответствует доктринальному выводу советского периода, согласно которому неустойку неверно уподоблять мерам уголовного наказания или административного взыскания [6, с. 116].

Кодекс РСФСР об административных правонарушениях 1984 года[23] изначально не содержал положений об ответственности за нарушение налогового законодательства. Указом Президиума Верховного совета РСФСР 1986 года[24] в него была введена ст. 156.1, предусматривавшая ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах.

Кодекс Грузии об административных правонарушениях датирован 1984 годом.

Сегодня в нем предусмотрена ответственность за неисполнение требований налоговых органов и их должностных лиц (ст. 164.4), несоблюдение требований по открытию счетов (ст. 165), уклонение от уплаты налогов при недропользовании (ст. 165.2), нарушение правил налоговой отчетности (ст. 165.10) и т. п.

Нормы об ответственности за нарушение налогового законодательства содержатся в разд. XV Кодекса об административных правонарушениях Молдовы 2008 года[25]. В частности, предусмотрена административная ответственность за уклонение от уплаты налогов (ст. 301), а также за нарушение порядка предоставления налоговой отчетности (ст. 3011). Наибольшая детализация прослеживается в отношении административных нарушений норм таможенного законодательства (ст. 287, 2871, 2872, 2873).

В Кодексе об административных правонарушениях Приднестровья 2002 года положения об ответственности закреплены в гл. 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг». Предусмотрена ответственность за осуществление деятельности без постановки на учет в налоговом органе, за нарушение срока предоставления в налоговый орган сведений об открытии о закрытии банковских и иных счетов, а также за нарушение сроков и порядка предоставления налоговой отчетности. Дополнительно закреплена ответственность военнослужащих и иных лиц, на которых распространяется действие дисциплинарных уставов за нарушения в сфере таможенного и налогового законодательств (ст. 2.9.).

В Румынии все санкции за административные правонарушения делятся на два вида: основные и вспомогательные. Возможность применения предупреждения и выполения работ в пользу общества в качестве основных санкций обозначена в п. 2 ст. 5 Закона «О режиме подлежащим применению к административным правонарушениям».

В Кодексе РФ об административных правонарушениях 2001 года положения об ответственности за нарушения налогового законодательства включены в гл. 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг».

Нарушению сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в этом кодексе посвящена ст. 15.5.

В ст. 244 Уголовного кодекса Молдовы 2002 года[26] определена ответственность за уклонение от уплаты налогов физическими и юридическими лицами. Аналогичные положения содержатся в ст. 3–9 упомянутого Закона Румынии «О предотвращении и пресечении уклонения от уплаты налогов».

Уголовный кодекс Приднестровья содержит нормы об ответственности за налоговые преступления в форме уклонения от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды, сокрытия денежных средств либо имущества за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 195, 196, 196-1).

В ст. 19 Закона СССР 1958 года «Об уголовной ответственности за государственные преступления»[27] была определена ответственность за уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов.

[23] Кодекс РСФСР об административных правонарушениях от 26 июня 1984 года // Ведомости ВС РСФСР. 1984. № 27, ст. 909 (утратил силу).

[24] Указа Президиума Верховного Совета СССР от 28 мая 1986 года № 3356-XI «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РСФСР» // Ведомости Верховного Совета РСФСР. 1986. № 23, ст. 638 (утратил силу).

[25] Cod contraventional al Republicii Moldova din 24 octombrie 2008 // M.Of. № 3–6. 16.01.2009.

[26] Cod penal al Republicii Moldova din 18 aprilie 2002 // M.Of. № 72–74. 14.04.2009.

[27] Закон СССР от 25 декабря 1958 года «Об уголовной ответственности за государственные преступления» (ред. от 15 декабря 1983 года) // Свод законов СССР. 1990. Т. 10. С. 547 (утратил силу).

ISSN 2542-1514 (Print)

Эта норма была повторена в уголовных кодексах республик. В Уголовный кодекс РСФСР 1962 года[28] она была включена в ст. 82. По всей видимости, аналогичная статья была и в Уголовном кодексе Грузинской ССР 1960 года[29].

Позднее в уголовных кодексах появилось еще одна налоговая статья. Так, в 1986 году названным выше Указом Президиума Верховного совета РСФСР Уголовный кодекс был дополнен ст. 162.1 об уклонении от подачи декларации о доходах.

Ограниченное внимание в уголовном законе к налогообложению отражало политические и экономические концепции социалистического развития страны. Предполагалось, что в условиях развитого социализма отсутствуют какие-либо криминологические предпосылки для существования налоговой преступности [7, с. 15].

Сегодня ответственность за уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов определена в ст. 359 Уголовного кодекса Грузии.

В связи с налогообложением Уголовным кодексом Грузии установлена также ответственность за незаконную регистрацию сделок (ст. 191), нарушение правил учета (ст. 204.1), производство, продажу и использование поддельных кредитных и расчетных карт (ст. 210), уклонение от уплаты налогов (ст. 218).

В Уголовном кодексе РФ 1996 года[30] нет положений об ответственности за уклонение в военное время от выполнения повинностей или уплаты налогов.

В этом кодексе раздельно регламентирована ответственность за уклонение от уплаты налогов физических и юридических лиц (ст. 198 и 199, соответственно). Есть также предписания о последствиях уклонения от уплаты таможенных платежей (ст. 194), неисполнения обязанностей налогового агента (ст. 199.1) и сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2).

Содержание названных нормативных актов показывает, что в отдельных случаях в существовавшие формы были добавлены новые узаконения. Объяснить наличие старых норм можно тем, что с белого листа трудно сочинить текст такого важного документа, как например, уголовный закон.

Хотя во всех начинаниях и слышны нотки интернационала – «мы наш, мы новый мир построим», но на практике последнее слово просто меняется на термин «скопируем». Несмотря ни на какие заявления политиков, адресованные митингующим или избирателям, одномоментно отказаться от правового наследия невозможно. Можно изобразить отказ.

Такой вывод складывается не только в отношении бывших советских республик и территорий, но и в отношении Румынии как правопреемника Социалистической Республики Румыния. Исследователи указывают на то, что отдельные положения государственных актов социалистических времен были инкорпорированы в таможенное законодательство Румынии [8, с. 283].

Приведенные выше положения адресованы налогоплательщикам и налоговым агентам. Можно выделить также ответственность налоговых органов и их должностных лиц.

Проблема нарушения налогового законодательства субъектами власти вероятно не менее стара, чем собственно уклонение от уплаты налогов. Эта проблема нашла отражение и в некоторых документах. Есть, например, описание жалобы, датированной первой половиной XVIII века, жителей селения Лило на незаконное взимание с них двух податей [9, с. 188].

Следует отметить, что нарушение налогового законодательства уполномоченными органами возникает и в отношении вопросов процедурного характера. Вопрос был освещен в работах исследователей Румынии [10, с. 318–320]. Ученые подчеркивали, что в XVII-XVIII веках принудительное исполнение налоговой обязанности осуществлялось государственными служащими без каких либо законодательных ограничений [11, с. 46–47]. Впоследствии, необходимость ограничения полномочий государственных органов послужила основанием для принятия основного источника административного права Румынии – Органических регламентов XIX века [12, с. 112].

Вопрос ответственности государственных служащих становился предметом исследований и на

[28] Уголовный кодекс РСФСР с изм. от 25 июля 1962 года // Ведомости ВС РСФСР. 1962. № 29, ст. 449 (утратил силу).
[29] Уголовный кодекс Грузинской ССР от 30 декабря 1960 года // Ведомости ВС Грузинской ССР. 1961. № 1, ст. 10 (утратил силу).
[30] Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. № 25, ст. 2954.

ISSN 2542-1514 (Online)

территории Молдовы. В результате массового бегства налогоплательщиков в начале XVIII века, Константин Маврокордато первым ввел нормы об ответственности государственных служащих в налоговой сфере [13, с. 76].

В работах классиков правовой науки встречаются, как правило, лишь упоминания проблемы соблюдения требований налогового законодательства, но были и исключения [14, с. 339]. Одно из них представлено известным в академических кругах очерком науки финансового права [15, с. 59, 195–207].

В Советский период при характеристике финансового права обязательно указывалось на ответственность должностных лиц [16, с. 9; 17, p. 581]. В налоговом законодательстве не было четких указаний на этот счет.

Так, в ст. 2 Закона СССР 1990 года «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» [31] было лишь провозглашено, что суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные государственными налоговыми инспекциями, подлежат возврату, а ущерб, причиненный неправомерными действиями их должностных лиц, – возмещению в порядке, установленном законодательством СССР и союзных республик, за счет средств соответствующих бюджетов.

Разработчики налоговых кодексов бывших советских республик последовали, в прямом и переносном смысле, этому шаблону.

Об ответственности должностных лиц говорится в нескольких статьях Налогового кодекса Грузии. В п. 3 ст. 39 установлено, что утрата сотрудниками налоговых органов документов, содержащих налоговую тайну, или разглашение такой информации влечет ответственность по законодательству Грузии. Аналогичная отсылка включена в п. 3 ст. 41 в случае нарушения прав и законных интересов налогоплательщика.

Однако в ст. 165.1 Кодекса Грузии об административных правонарушениях предусмотрена ответственность налоговых органов за неправильное взыскание налогов.

Кодекс Молдовы об административных правонарушениях предусматривает ответственность руководящего лица органа, уполномоченного в сфере налогового администрирования за несвоевременное возмещение налога на добавленную стоимость (ст. 311), за разглашение налоговой тайны (ст. 107), а также за нарушение законных интересов, прав и обязанностей налогоплательщика или другого участника налоговых правоотношений (ст. 297). По сравнению с Грузией, законодательство Молдовы предусматривает большее количество оснований для привлечения налоговых органов к ответственности за административные правонарушения.

В ст. 35 Налогового кодекса РФ два указания. В п. 1 определено, что налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. В п. 3 закреплено, что за неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов, указанных в п. 1, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В Кодексе РФ об административных правонарушениях нет аналога ст. 165.1 Кодекса Грузии об административных правонарушениях.

В публикациях можно встретить указание о том, что в начале XXI века руководители налоговых органов Грузии высшего и среднего ранга, исходя из плана исполнения, оказывали давление на налогоплательщиков, чтобы они заплатили больше, чем было их налоговое обязательство [18, с. 362]. Перечень таких примеров, по всей видимости, можно продолжить.

Проблема нарушения налогового законодательства налоговыми органами и их должностными лицами известна и России. Несмотря на это, в ст. 35 Налогового кодекса РФ лишь воспроизводится в уточненной редакции положение ст. 2 Закона СССР «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций».

Можно, конечно, утверждать, что вопросы ответственности публичных лиц имеют вполне достаточную регламентацию на уровне административного и уголовного права, но, наверное, все же нужны прямые указания, как в случае, например, с нормой ст. 165.1 Кодекса Грузии об административных правонарушениях.

[31] Закон СССР от 21 мая 1990 года № 1492-1 «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 22, ст. 394 (утратил силу).

ISSN 2542-1514 (Print)

Опыт Молдовы и Румынии показывает, что вопросы ответственности государственных служащих имеют конституционное значение (п. 1 ст. 52 Конституции Румынии 1991 года (с изм. 2003 года) и п. 1 ст. 53 Конституции Республики Молдова 1994 года[32]). Конституционные нормы закрепляют право каждого на возмещение ущерба, причиненного действием или бездействием государственного служащего. В румынской доктрине налогового права немалое внимание уделяется вопросам нарушения законодательства уполномоченными органами [10, с. 318–320; 12, с. 612–619]. Действующие правила предусматривают четыре вида ответственности должностных лиц налоговых органов: гражданская, уголовная, административная и дисциплинарная. В частности, гражданская ответственность государственного служащего, наступившая в результате виновного причинения ущерба имуществу государственного органа или предъявления таким государственным органом встречного требования к должностному лицу в связи с выплатой компенсации третьим лицам на основании окончательного судебного решения, является наиболее эффективным инструментом регулирования поведения конкретного государственного служащего.

Нормы об ответственности должностных лиц содержатся в Уголовном кодексе Румынии. Разглашение налоговой тайны влечет ответственность по ст. 304 Уголовного кодекса Румынии в отношении разглашения непубличных сведений или информации, составляющую профессиональную тайну. При этом потерпевшему от такого разглашения лицу предоставляется право возмещения убытков как в отношении налогового органа, так и в отношении самого должностного лица [19, с. 94].

Меры административной ответственности содержатся в административных законах специального характера.

Согласно ст. 7 Налогового кодекса Румынии 2015 года, уполномоченный орган уведомляет налогоплательщика об его правах и обязанностях, а также предоставляет разъяснения по вопросам применения законодательства. Нормы о дисциплинарной ответственности за нарушение положений Налогового кодекса содержатся на подзаконном уровне, например, в Кодексе этики государственного служащего налоговой администрации (утвержден приказом Министерства публичных финансов № 137/2004[33]). Предусмотрено, что ответы на запросы налогоплательщиков должны быть сформулированы в доступной форме и носить исчерпывающий характер с тем, чтобы минимизировать необходимость обращения к дополнительной специализированной помощи (раздел III Кодекса). Документ является обязательным для должностных лиц налоговых органов. Несоблюдение указанных требований влечет наложение мер дисциплинарной ответственности (раздел V).

В некоторых исследованиях отмечено, что процесс непосредственного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков определяется ожиданиями последних (в форме корректного и уважительного отношения со стороны должностных лиц [20, с. 93–107]. В этой связи следует отметить ответственность налоговых органов за формирование налоговой культуры в целом. Привлечение налогоплательщиков к обсуждению действующих налоговых правил и способов их улучшения, а также использование образовательных программ, телевизионных и электронных средств связи способствует улучшению взаимодействия с налогоплательщиками. Исследования показывают, что налогоплательщики, которым были предоставлены качественные услуги со стороны администрации, в большей степени склоны своевременно и полно исполнять свои налоговые обязанности [21, с. 16].

3. Разрешение споров

Национальный порядок разрешения споров затрагивает вопросы обжалования решений (актов, действий и бездействий) налоговых органов. Однако предмет спора может также затрагивать положения международных договоров, что препятствует его разрешению по национальным правилам одной из договаривающихся сторон.

Такие международные договоры включают соглашения об избежание двойного налогообложения, однако ими не ограничиваются. Споры по вопросам налогообложения могут возникать из торговых соглашений, а также соглашений по вопросам защиты прав человека.

Следовательно, вопросы разрешения споров могут быть урегулированы национальными и международными нормами, т. е. можно выделить два правопорядка: национальный и международный.

[32] Constitutia Republicii Moldova din 29 iulie 1994 // M.Of. № 1. 12.08.1994.

[33] Ordinul Ministerului finantelor publice al Romaniei din 19 ianuarie 2004 № 137 pentru aprobarea Codului etic al funcționarului public din administrația fiscală, care își desfășoară activitatea în domeniul asistenței contribuabililor // M.Of. № 66. 27.01.2004.

ISSN 2542-1514 (Online)

Национальный порядок разрешения споров. Причиной возникновения споров, возникающих из налоговых отношений, может быть, например, привлечение к юридической ответственности. Вопрос их разрешения, также является достаточно многогранным. Вместе с тем, в нем можно выделить показательную дихотомию, а именно:

– обязательность досудебного урегулирования;

– подведомственность.

Обязательность досудебного урегулирования. Как известно, налоговые споры могут быть разрешены в административном и судебном порядке.

Досудебный порядок урегулирования споров был сформирован давно. Указания о рассмотрении жалоб можно найти в законодательстве царской России, в частности, в ст. 380 Устава о прямых налогах (ред. 1903 г.)[34]. Вопрос обязательности досудебного урегулирования требует дополнительной проработки.

В налоговом законодательстве Советского союза возможность обращения в суд обычно не упоминалась, но есть примеры, свидетельствующие о праве выбора. Так, в ст. 33 Закона 1990 года «О подоходном налоге с граждан СССР»[35], иностранных граждан и лиц без гражданства» предусмотрено, что решения по жалобам могут быть обжалованы в месячный срок в вышестоящий налоговый орган или народный суд.

В настоящее время право налогоплательщика по своему выбору обратиться в вышестоящий налоговый орган или в суд закреплено в п. 1 ст. 86 Налогового кодекса Белоруссии[36], п. 3 ст. 81 Налогового кодекса Таджикистана 2012 года[37] и п. 1 ст. 86 Налогового кодекса Туркмении 2005 года[38].

В Налоговом кодексе Грузии разрешению споров посвящен разд. XIV.

В п. 1 ст. 296 определено, что налоговые споры могут быть разрешены в системе Министерства финансов и в суде. В п. 2 той же статьи оговаривается, что апеллянт может обратиться в суд на любой стадии налогового спора в Министерстве финансов. Согласно ст. 301 апелляция не подлежит рассмотрению органом разрешения спора, если апеллянт обратился в суд в отношении того же предмета спора.

Совокупность этих и других положений позволяет прийти к выводу, что в Грузии досудебное урегулирование споров не является обязательным.

С одной стороны, исследователи отмечают, что рассмотрение налоговых споров в системе Министерства финансов производится в ограниченные сроки и имеет такие преимущества, как отсутствие необходимости уплаты каких-либо комиссий; отрицательный результат позволяет лучше узнать доводы налогового органа и подготовиться к защите своей позиции в суде [22, с. 668–669].

С другой стороны, признается, что несудебные механизмы налоговых споров зачастую не в состоянии обеспечить полноценную защиту прав налогоплательщиков. Поэтому важно перемещение споров за пределы исполнительной ветви власти, а именно – в судебные органы [23, с. 88]. С этим трудно не согласиться.

В Налоговом кодексе РФ разрешению споров посвящена гл. 19.

В п. 2 ст. 138 закреплено, что акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера Федеральной налоговой службы, действий или бездействия ее должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящий налоговый орган в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.

Эта норма указывает на обязательный досудебный порядок урегулирования споров.

Как показала юридическая практика, этот порядок, во всяком случае, в отношении решений, вынесенных по итогам выездных налоговых проверок, выполняет пока в России функцию лишь затягивания по времени момента признания недействительным ненормативного акта налогового органа судом (конечно, с учетом результата разбирательства).

[34] Устав о прямых налогах 1893 года (в ред. 1903 года) // Собрание законодательства Российской империи. 1903. Т.V. С. 144.

[35] Закон СССР от 23 апреля 1990 № 1443-I «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости СНД и ВС СССР. 1990. № 19, ст. 320 (утратил силу).

[36] Налоговый кодекс Республики Беларусь от 19 декабря 2002 года // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 85, ст. 2/977.

[37] Налоговый кодекс Республики Таджикистан от 3 декабря 2004 года // Ахбори Маджлиси Оли Республики Таджикистан. 2004. № 12, ст. 688, 689.

[38] Налоговый кодекс Туркменистана от 25 октября 2005 года // Ведомости Меджлиса Туркменистана. 2005. № 3–4, ст. 37.

ISSN 2542-1514 (Print)

Румыния сталкивается со схожей ситуацией. Согласно п. 1 ст. 7 Закона 2004 года № 554/2004 «Об административном споре»[39], досудебный (административный) порядок обжалования административного решения является обязательным.

В России, например, действует иной подход. Кодекс административного судопроизводства 2015 года регулирует порядок обжалования нормативных актов или актов, обладающих нормативными свойствами (п. 2 ст. 1). Порядок обжалования ненормативных актов определяется гражданско-процессуальными и арбитражно-процессуальными нормами.

Вопрос определения правовой природы административного порядка обжалования является сложным. Согласно упомянутому Закону Румынии 2004 года, частные лица вправе обжаловать административные и административно-юрисдикционные акты уполномоченных органов (п. 1 ст. 2). В случае административно-юрисдикционных актов решение подлежит обжалованию непосредственно в судебном порядке (п. 2 ст. 6). При этом Закон не содержит критериев разграничения административных актов от административно-юрисдикционных.

Следует отметить, что судебная практика также не позволяет выявить такие критерии. Ввиду того, что согласно п. 4 ст. 21 Конституции Румынии обжалование административно-юрисдикционного решения является бесплатным и факультативным, Конституционный суд Румынии рассмотрел ряд дел в этой связи. В некоторых спорах суд квалифицировал административное обжалование по налоговым делам как административную процедуру (решения 2000 года (октябрь) № 208[40], 2003 года (ноябрь) № 411[41] и 2004 года (апрель) № 176[42]), а в других – как административно-юрисдикционную (решения № 409/2004[43], а также № 478/2004[44]).

В отношении указанной проблемы румынские авторы выделяют ряд критериев для целей определения юридической природы процедуры административного обжалования [24, с. 52; 25, с. 18; 26, с. 34; 27, с. 613]. Применение таких критериев позволяет говорить об обязательном характере административной процедуры по налоговым делам. Включение критериев в указанный Закон 2004 года позволило бы устранить неопределенность в понимании юридической природы процедуры обжалования.

Право обжалования предоставляется в отношении двух групп решений: административных и приравненных к ним актов. Ко второй группе относится бездействие административных органов, в частности, несвоевременное вынесение решения или необоснованный отказ в вынесении решения. Предметом такого обжалования служат нормативные и ненормативные акты. Правило аналогичного содержания закреплено в ст. 11–13 Административного кодекса Молдовы 2018 года[45].

Характерной особенностью регулирования на территории Румынии является то, что законодатель закрепил право обжалования ненормативных актов административных органов в пользу широкого круга лиц, а именно, лиц, которым обжалуемый акт не адресован напрямую (п. 1 ст. 1 Закона Румынии «Об административном споре»). Такой подход свидетельствует о том, что ненормативный акт может обладать нормативными свойствами, т. е. затрагивать законные интересы и права группы лиц. Гарантией соблюдения такого права является более длительный срок для обжалования решений (6 месяцев), вынесенных в пользу другого лица, по сравнению с общим сроком в 30 дней. Срок начинает течь с момента, когда лицо узнало о нарушении своих прав. В решении 2007 года № 797/2007[46] Конституционный суд Румынии указал, что любое ограничение прав третьих лиц на обжалование решения, которое вынесено в пользу другого лица, является неконституционным. Другими словами, норма о более длительном сроке для обжалования решения третьими лица нарушает п. 2 ст. 21 Конституции Румынии о том, что право свободного доступа к правосудию принадлежит каждому и не может быть ограничено законодательством.

Компетенция налогового органа по разрешению спора зависит от разграничения компетенций по вертикали, т.е. между центральными и территориальными налоговыми органами. В Румынии наибольшими полномочиями обладают территори-

[39] Legea contenciosului administrativ din 2 decembrie 2004 № 554 // M.Of. № 1154. 07.12.2004.

[40] Decizia Curtii Constitutionale a Romaniei din 25 octombrie 2000 № 208/2000 // Доступ через СПС «Legalis».

[41] Decizia Curtii Constitutionale a Romaniei din 4 noiembrie 2003 nr. 411/2003 // Доступ через СПС «Legalis».

[42] Decizia Curtii Constitutionale a Romaniei din 20 aprilie 2004 nr. 176/2004 // Доступ через СПС «Legalis».

[43] Decizia Curtii Constitutionale a Romaniei din 16 noiembrie 2004 nr. 409/2004 // M.Of. № 1063. 16.11.2004.

[44] Decizia Curtii Constitutionale a Romaniei din 20 ianuarie 2004 nr. 478/2004 // M.Of. № 69. 20.01.2005.

[45] Codul administrativ al Republicii Moldova din 19 iulie 2018 // M.Of. № 309-320. 17.08.2018.

[46] Decizia Curtii Constitutionale a Romaniei din 27 septembrie 2007 № 797/2007 // M. Of. № 707. 19.10.2007.

альные подразделения, ввиду приближенности к налогоплательщику. При этом вопрос разграничения таких полномочий по вертикали является проблемой румынского регулирования.

По смыслу положений Кодекса налоговой процедуры Румынии, компетенцию налоговых органов можно разделить на общую, материальную и территориальную, а также специальную (ст. 29–45) [33, с. 94]. Положения кодекса дополняются нормами Гражданско-процессуального кодекса (п. 2 ст. 3). Под общей компетенцией налоговых органов понимается разграничение компетенции с другими уполномоченными в сфере налогового администрирования органами (например, специализированными учреждениями местного самоуправления, уполномоченными в сфере взимания местных налогов и сборов). Материальная компетенция уполномоченных органов означает иерархическое разграничение полномочий по вертикали [29, с. 401]. Под территориальной компетенцией следует понимать право налогового органа осуществлять администрирование обязанностей налогоплательщиков, домицилий которых находится на подконтрольной органу территории. В случае коллизии компетенций предусмотрены правила о специальной компетенции налоговых органов.

В этой связи румынские правоведы указывают на недостатки юридической техники в части отсутствия нормативного определения термина «компетенция» и смешения различных видов компетенций в тексте Кодекса налоговой процедуры [30, с. 64–65; 31, с. 186–189]. В доктрине высказывается мнение, что, даже в отсутствие прямых указаний в кодексе по этому поводу, нарушений правил компетенции влечет ничтожность принятого с таким нарушением административного акта [19, с. 115].

В отличие от Румынии, разграничение компетенций между налоговыми органами по вертикали в Молдове характеризуется централизацией полномочий. В 2017 году был учрежден Совет по разрешению споров в рамках Государственной налоговой службы Молдовы[47]. По новым правилам решения налоговых органов по задолженностям, размер которых превышает законодательно установленные пороги, могут быть обжалованы только в Совет по разрешению споров, а не в компетентное подразделение ГНС. В ином случае жалоба рассматривается по общим правилам процедуры (ст. 267–274 НК Молдовы).

Подведомственность. У Грузии есть собственная богатая история судебной организации [32, с. 5]; известно, например, что в Иберии (III в. до н. э. – 537 г.) второе (после царя) лицо являлось «верховным судьей и полководцем» [33, с. 67]. При этом констатируется, что судебная практика считалась источником права [34, с. 30].

Исторически для отдельных регионов Грузии (Сванетии, Осетии) было характерно разбирательство дел гражданских и уголовных назначаемыми сторонами посредниками. Их приговор считался окончательным. Упразднение этого института началось с установлением русского владычества [35, с. 285–288].

После присоединения Грузии к России судопроизводство оценивалось отрицательно: непонятный язык, сложность разбирательства, продолжительные сроки. Несмотря на некоторые последующие изменения недовольство населения оставалось [36, с. 31, 78–79].

В советские годы была заложена система, по которой налоговые споры разрешались судами и государственными арбитражами. Указания на этот счет содержались в налоговом законодательстве: споры по налогам и неналоговым платежам, взыскиваемым в государственный бюджет в соответствии с Положением о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей (утв. Постановлением Центрального исполнительного комитета и Совета народных комиссаров 1932 года № 48 и № 1402[48]), были отнесены к ведению органов государственного арбитража ст. 9 Правил рассмотрения хозяйственных споров государственными арбитражами (утв. Постановлением Совета министров 1980 года № 440[49]).

В последующем отнесение налоговых споров к ведению арбитражных судов и дуализм (правового режима для физических и юридических лиц) нашел

[47] Ordinul Serviciului fiscal de stat al Republicii Moldova din 14 iunie 2018 № 327 // M.Of. № 246–254. 06.07.2018.

[48] Постановление ЦИК СССР и СНК СССР № 48 и № 1402 от 17 сентября 1932 года «Положение о взыскании налогов и неналоговых платежей» // Собрание законов СССР. 1932. № 69, ст. 410-б (утратил силу).

[49] Постановление Совета министров СССР от 5 июня 1980 года № 440 «Об утверждении Правил рассмотрения хозяйственных споров государственными арбитражами и Положения о Государственном арбитраже при Совете министров СССР» // Собрание постановлений Правительства СССР. 1980. № 16–17, ст. 104 (утратил силу).

ISSN 2542-1514 (Print)

отражение в праве отдельных постсоветских государств и территорий. Тем не менее, такая модель регулирования не характерна для Молдовы, поскольку только суды общей юрисдикции рассматривают налоговые споры.

В п. 1 ст. 146 Налогового кодекса Грузии 2004 года было предусмотрено разрешение споров через рассмотрение в системе Министерства финансов, в арбитраже и в суде. Урегулированию споров в арбитраже была посвящена гл. 21 ч. VIII кодекса.

Предоставленное налогоплательщику право выбора арбитража или суда оценивалась грузинскими специалистами положительно [37, с. 66]. Позднее возможность передачи налогового спора в арбитраж была признана ошибкой правительства [38, с. 56, 75–76]. В результате, в действующем Налоговом кодексе Грузии арбитраж не фигурирует.

Налоговые споры рассматривают общие суды Грузии, действующие на основании одноименного органического закона. Система общих судов не допускает существование отдельно административного суда как такового, но, исследователи считают, что, тем не менее, существует «административный суд», который руководствуется Административно-процессуальным кодексом Грузии 1999 года[50], основанном на других принципах судопроизводства и функционирует как органическая часть единой судебной системы в виде отдельных палат и коллегий в гражданских, апелляционных и кассационных инстанциях [39, с. 107].

В первой инстанции административные дела находятся в ведении районных (городских) судов, за исключением дел, подсудных по ст. 6 Административно-процессуального кодекса судьям-магистратам.

В п. 2 ст. 1 Административно-процессуального кодекса Грузии оговаривается, что если в нем не установлено иное, в административном судопроизводстве применяются положения Гражданского процессуального кодекса Грузии 1997 года.

Схожее положение о применении правил гражданского судопроизводства в административных спорах (включая досудебное (административное) обжалование) содержатся в п. 1 ст. 28 Закона Румынии 2004 года.

Как и в Грузии, налоговые споры в Молдове и Румынии рассматриваются судами общей юрисдикции. Вопреки тому, что судебная практика не является источником права, практика высших судебных инстанций оказывает определяющее влияние на порядок толкования налоговых норм. Институт судебного разрешения налоговых споров становился предметом исследований в Румынии еще в начале XX века [40, с. 2]. Современные труды по вопросам налогового спора [41] активно критикуются, ввиду отсутствия комплексного анализа рассматриваемого института в перспективе развития и во взаимосвязи с другими институтами налогового права. Изучение судебного порядка обжалования по налоговым вопросам в Молдове сводится к обозначению спорных правовых вопросов, возникающих на практике [42, с. 697], а также к краткому упоминанию в трудах по административному праву [43, с. 120].

Следует обозначить, что в XIX веке в Румынии действовали специализированные административные суды во главе с Государственным советом, уполномоченные рассматривать, в том числе, налоговые дела.

Административно-налоговые трибуналы Румынии разрешают налоговые споры в первой инстанции. Такие трибуналы обладают компетенцией в том случае, если сумма задолженности не превышает 3 миллиона румынских лей или обжалуемый акт вынесен на местном уровне. Если подлежащий обжалованию акт вынесен на уровне региона Румынии, спор рассматривается соответствующим административным подразделением в трибунале общей юрисдикции. Помимо этого, действуют апелляционные суды общей юрисдикции и Высший суд кассации и юстиции Румынии, для Молдовы характерна аналогичная система судов общей юрисдикции во главе с Верховным судом юстиции.

В ст. 142 Налогового кодекса РФ определено, что жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке гражданского процессуального или арбитражного процессуального законодательства.

Арбитражные суды округов, арбитражные апелляционные суды и арбитражные суды субъектов Российской Федерации рассматривают налоговые споры с участием юридических лиц.

Рассмотрение экономических споров государственным арбитражем характерно и для Приднестровье. Однако, в отличие от России, не прослеживается дуализм в отношении правового режима для

[50] Административно-процессуальный кодекс Грузии от 23 июля 1999 года // Законодательный Вестник Грузии. 1999. № 39(46).

ISSN 2542-1514 (Online)

физических и юридических лиц. Согласно ст. 1 Конституционного закона «Об Арбитражном суде ПМР» 1996 г. № 24-КЗ[51], одноименный суд является высшим судебным органом по разрешению экономических споров и иных дел, предусмотренных законодательством. Арбитражный суд обладает компетенцией по рассмотрению споров с участием юридических и физических лиц, имеющих статус индивидуального предпринимателя, организаций без образования юридического лица и граждан, не обладающих статусом индивидуального предпринимателя, а также иностранных организаций (п. 2,5 ст. 21 Арбитражно-процессуального кодекса ПМР[52]). Рассмотрение дел происходит по правилам гражданского (искового) или административного судопроизводства (ст. 21-1, 21-2). Пересмотр решений Арбитражного суда происходит в кассационном порядке (гл. 20), в порядке надзора (гл. 22), а также по вновь открывшимся обстоятельствам (гл. 23).

Подобные аналоги рассмотрения налоговых споров в арбитраже (государственном или коммерческом), практически не известны. Одним из исключений являются ст. 19 Закона Абхазии 1994 года «О Государственной налоговой службе Республики Абхазия»[53], ст. 350 и 395 Таможенного кодекса Абхазии 2000 года[54], также предусматривающие обращение в арбитраж.

Концептуально, применительно к России, Абхазии и Приднестровью, вопрос заключается скорее в названии суда. Правда, это может сопровождаться двумя процессуальными законами: Гражданско-процессуальным кодексом РФ 2002 года[55] и Арбитражным процессуальным кодексом РФ 2002 года[56].

Как и в России, вопросы, связанные с налоговым законодательством и практикой его применения, могут быть переданы на рассмотрение Конституционного суда Грузии.

На сегодняшний день им уже сформирована достаточно обширная практика рассмотрения различных положений Закона Республики Грузия 1993 года «Об основах налоговой системы»[57] и налоговых кодексов на предмет их соответствия, в частности, нормам ст. 15 (о праве на жизнь), 20 (о неприкосновенности частной жизни), 21 (о защите права собственности), 35 (о праве на образование), 41 (о коммерческой тайне), 42 (о праве на обращение в суд) Конституции Грузии 1995 года[58] [44, с. 63, 216, 270, 478, 690].

В соответствии со ст. 1 и 4 Закона Молдовы от 1994 года № 317 «О Конституционном суде»[59], одноименный суд – единственный орган конституционной юрисдикции в Молдове и, среди прочего, осуществляет контроль конституционности законов, регламентов и постановлений Парламента, указов Президента, постановлений и распоряжений Правительства. Порядок осуществления деятельности Конституционного суда Молдовы регулируется Кодексом конституционной юрисдикции 1995 года[60].

Классический арбитраж, как средство разрешения налоговых споров полностью не исключен ни в Грузии, ни в России.

Налоговый кодекс Молдовы и Кодекс налоговой процедуры Румынии не содержат упоминаний об альтернативных способах разрешения споров.

На уровне общего закона по вопросам административного обжалования (п. 1 ст. 28 Закона Румынии «Об административном споре») закреплено, что подлежат применению положения гражданско-процессуального законодательства. В Гражданско-процессуальном кодексе Румынии 2010 года[61] можно найти упоминание на такие альтернативные способы разрешения споров как арбитраж и медиация.

[51] Конституционный закон ПМР от 5 декабря 1996 года № 24-КЗ «Об Арбитражном суде ПМР» // Собрание законодательства ПМР. № 96–4.

[52] Арбитражный процессуальный кодекс ПМР от 19 февраля 1998 года // Собрание законодательства ПМР. № 98–1.

[53] Закон Абхазии от 15 апреля 1994 года № 100-с «О Государственной налоговой службе Республики Абхазия» // Сборник законодательных актов Республики Абхазия. 1995. № 3, ст. 140.

[54] Таможенного кодекса Абхазии от 28 декабря 2000 года // Сборник законодательных актов Республики Абхазия. 2006. Том 25. С. 51.

[55] Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 года // Собрание законодательства Россицской Федерации. 2002. № 46, ст. 4532.

[56] Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 года // Собрание законодательства Российской Федерации. 2002. № 30, ст. 3012.

[57] Закона Республики Грузия от 21 декабря 1993 года «Об основах налоговой системы». URL: https://www.matsne.gov.ge (дата обращения: 17.06.2020).

[58] Конституция Республики Грузия от 24 августа 1995 года // Ведомости Парламента Грузии. 1995. № 31–33, ст. 668.

[59] Legea Republicii Moldova din 13 decembrie 1994 № 317 privind Curtea Constitutionala // M. Of. № 08. 07.02.1995.

[60] Codul jurisdictiei constitutionale din 16 iunie 1995 // M.Of. № 53–54. 28.09.1995.

[61] Codul de procedura civila a Romaniei din 1 iulie 2010 // M.Of. № 247. 10.04.2015.

ISSN 2542-1514 (Print)

Административный кодекс Молдовы 2018 года не содержит положений об использовании альтернативных способов разрешения споров в рамках административных процедур. Закон Молдовы 2015 года № 137 «О медиации»[62] предусматривает возможность использования медиации в гражданско-правовых и уголовных спорах, а также в делах по вопросам административных правонарушений. Возможность использования медиации не ограничена указанными видами споров, т. е. применение такого инструмента возможно и в рамках налоговых дел. На это указывают и примеры административной практики. В 2010 году в шести регионах Молдовы был запущен пилотный проект в отношении внедрения альтернативных способах разрешения споров по налоговым делам [45, с. 4]. Следовательно, возможность использования альтернативных способов разрешения споров на национальном уровне теоретически возможна, однако такой вывод не закреплен примерами из административной или судебной практики.

Как и в случае с юридической ответственностью, в контексте разрешения споров интерес представляет еще один вопрос, иллюстрирующий значительную степень идентичности задействованного законодателями государств инструментария.

Подтвердить это утверждение можно на примере следующих положений:

– в п. 1 ст. 5 Закона Грузии 1998 года «О государственной пошлине»[63] предусмотрено, что от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в общих судах, освобождаются, в том числе налоговые органы – по всем делам; государственные финансово-кредитные и другие контролирующие органы как истцы или ответчики по искам о взыскании сборов, государственной пошлины и других обязательных налогов в бюджет и возврате сумм из бюджета, а также по делам особого производства;

– в п. 1(19) ст. 333.36 Налогового кодекса РФ определено, что от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации и законодательством об административном судопроизводстве, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, освобождаются государственные органы, органы местного самоуправления, выступающие по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ, судами общей юрисдикции, мировыми судьями, в качестве истцов (административных истцов) или ответчиков (административных ответчиков).

Положения об освобождении от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым Верховным Судом РФ в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации и арбитражными судами, вынесены в п. 1(1) ст. 337 Налогового кодекса РФ. Уполномоченные субъекты в соответствующем подпункте идентифицированы как прокуроры и иные органы, обращающиеся в Верховный Суд РФ и арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов.

При проведении анализа с использованием метода сопоставления, эти положения не требуют каких-либо комментариев, но надо указать на два аспекта.

Аспект первый. Очевидно, что содержание норм может совпадать независимо от того, речь идет о кодексе или о законе, и рассмотренные положения имеют историческое прошлое: в соответствии со ст. 879 Устава гражданского судопроизводства (изд. 1892 г.)[64] казенные управления освобождались от гербового сбора, платежа судебных и канцелярских пошлин, но были подчинены представлению судебных сборов на общем основании.

Аспект второй. С точки зрения практикующего юриста, несмотря на историческое прошлое, представляется, что освобождение налоговых органов от уплаты государственной пошлины ведет к нарушению баланса публичных и частных интересов. Если при инициировании процесса в защиту публичных доходов с подобным режимом можно согласиться, то в последующих инстанциях преференций быть не должно. Иное понимание, как показывает личный опыт, ведет к злоупотреблению должностными лицами налоговых органов своими полномочиями.

Международный уровень разрешения споров. Традиционно судебный пересмотр подпадал под исключительную компетенцию национальных судов. С конца Второй мировой войны суды все чаще стали решать конфликты на глобальной арене. По оценкам специалистов, дюжина трибуналов занимается сейчас спорами, начиная от вопросов окружающей среды и заканчивая уголовной деятельностью [46,

[62] Legea Republicii Moldova din 16 mai 2006 № 192/2006 privind medierea și organizarea profesiei de mediator // M.Of. № 441. 22.05.2006.

[63] Закон Грузии от 29 апреля 1998 года № 1363 «О государственной пошлине» // Ведомости Парламента Грузии. 1998. № 19–20.

[64] Устав Гражданского Судопроизводства // Свод законов Российской Империи. Том XVI, часть 1.

с. 2]. Хотя есть значительные отличия их природы и сферы действия, многие из таких трибуналов наделены правом проверки соответствия национального законодательства стандартам, установленным международным договором.

На сегодняшний день не существует специального суда или трибунала, в ведении которого находились бы исключительно налоговые споры. Нет и значимых специальных процессуальных норм, адресованных налоговым отношениям с участием иностранных лиц либо осложненным иностранным элементом. Это ни в коей мере не умаляет значение судебного порядка международного уровня.

Примечательно, что если в национальном порядке урегулирования налоговых споров использование арбитража является исключением из общих правил, то в международный порядок данный институт вписывается достаточно органично.

Арбитражная оговорка предусмотрена п. 5 ст. 26 Соглашения между Правительством Грузии и Правительством Королевства Нидерланды об избежание двойного налогообложения и предотвращении налогового уклонения в отношении налогов на доход (Гаага, 2002 год) и п. 5 ст. 26 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Королевства Нидерландов об избежание двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (Москва, 1996 год).

Для Грузии и России это пока единственные примеры включения арбитражной оговорки. В данном случае не имеет место копирование. Причем, не потому, что между оговорками есть отличия: в соглашении, заключенном Правительством РФ, не закреплен период в 2 года (в течение которого сложности или сомнения, возникающие из толкования или применения соглашения, не разрешены компетентными властями договаривающихся государств путем взаимной согласительной процедуры) и оговорено, что заявление может быть рассмотрено в арбитраже при согласии обоих компетентных властей.

Это еще один пример шаблонов норм другой договаривающейся стороны.

Вопрос заключается исключительно в практике властей Королевства Нидерланды, которые настаивают на наличии арбитражной оговорки. С другими государствами постсоветского пространства рассматриваемая оговорка включена в соглашения об устранении двойного налогообложения, заключенные Голландией с Молдовой и Узбекистаном [47, с. 65].

Арбитражные оговорки включены в некоторые другие двусторонние соглашения Молдовы и Румынии, в частности, в ст. 26 Соглашения между Правительством Республики Молдова и Правительством Итальянской Республики об избежание двойного налогообложения в отношении налогов на доход и капитал и предотвращении уклонения от уплаты налогов (Рим, 2002 год), а также ст. 26 Соглашения между Румынией и Мексиканскими Соединенными Штатами об избежание двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доход и капитал (Мехико, 2000 год).

Включение арбитражной оговорки в двусторонние соглашения способствует повышению эффективности взаимосогласительной процедуры между договаривающимися сторонами. В отсутствие такой оговорки компетентные органы договаривающихся сторон обязаны лишь приложить все усилия для разрешения спора, что не обеспечивает достижение конкретного результата.

Помимо налоговых соглашений, арбитражные оговорки также могут быть включены в торговые соглашения. Примером служит ст. 384 Соглашения об ассоциации между Европейским союзом, Евратомом и их членами, с одной стороны, и Республикой Молдова, с другой (Брюссель, 2014 год). Предусмотрено, что в случае, если стороны не достигли соглашения по итогам консультаций в отношении торговых или связанных с торговыми мерами, инициировавшая консультации сторона вправе потребовать формирование третейской группы. Далее, в ст. 385–406 закреплены детализированные правила в отношении формирования такого арбитража, вынесения решения третейской группы, добросовестного исполнения сторонами такого решения и последствий его неисполнения.

Фактически зеркальные положения предусмотрены в ст. 248–270 Соглашения об ассоциации между Европейским союзом, Евратомом и их членами, с одной стороны, и Грузией, с другой (Брюссель, 2014 год). Рассмотренный пример свидетельствует об использовании в рамках практики заключения торговых соглашений шаблонов норм другой договаривающейся стороны, как и в случае с двусторонними соглашениями.

Помимо арбитража, некоторые международные договоры предусматривают отдельный порядок разрешения споров, который может быть задействован и по налоговым вопросам. К таким договорам относятся, в частности, Европейская конвенция по защите прав человека и основных свобод (Рим, 1950 год), а также Соглашение об учреждении Всемирной торговой организации (Марракеш, 1994 год). Грузия,

Молдова и Россия являются участниками указанных договоров.

Европейская конвенция по защите прав человека и основных свобод предусматривает право прямого доступа частных лиц к механизму разрешения споров. Порядок осуществления деятельности Европейского суда по правам человека урегулирован ст. 19–51 Конвенции.

Налоговые вопросы фигурируют лишь в тексте ст. 1 Протокола 1 к Европейской конвенции. Указано, что каждый имеет право на защиту своей собственности и никто не может быть лишен своего имущества произвольным образом, что однако не умаляет права государства в отношении обеспечения уплаты налогов. На первый взгляд указанное положение является единственной нормой Конвенции, затрагивающей налоговые вопросы. Однако, при ближайшем рассмотрении, выясняется, что это не так.

Статья 6 Конвенции, к примеру, предусматривает право на справедливое судебное разбирательство. По общему правилу сфера применения статьи 6 ограничена вопросами гражданско-правового и уголовного характера. При этом в отдельных случаях налоговые вопросы также подпадают под действие рассматриваемой нормы. Помимо ст. 6 Конвенции, правила ст. 7 (запрет дискриминации) и ст. 4 Протокола 7 (невозможность быть наказанным дважды за одно и то же деяние) также могут затрагивать вопросы налогообложения.

Грузия и Молдова имеют опыт разрешения споров по вопросам налоговых платежей в Европейском суде по правам человека (дела «Prigala c. Republique de Moldova»[65] и «Khoniakina v. Georgia»[66], соответственно).

Научный и практический интерес представляет вопрос применения положений Европейской конвенции по правам человека на территориях Приднестровья. В исследованиях ученых Молдовы подчеркивается, что, вопреки отсутствию фактического контроля над приднестровским регионом, государство несет положительную обязанность, вытекающую из статьи 1 Конвенции, по принятию всех возможных мер в соответствии с международным правом для целей обеспечения защиты прав частных лиц [48, с. 119–187]. Следовательно, государство должно приложить все усилия для обеспечения эффективной защиты прав, закрепленных в Конвенции, на всей своей территории. Другими словами, вопреки отсутствию контроля над всей своей территорией, государство все же обладает определенным, пусть и ограниченным инструментарием правовых средств для защиты прав частных лиц. Такой вывод применим и в рамках конфликта между Молдовой и ПМР. В случае обращения частного лица в Европейский суд по правам человека, действия соответствующего государства (в том числе, по налоговым вопросам) будут оцениваться с точки зрения приложения возможных (минимальных) усилий для обеспечения реализации норм Конвенции. Практики обращения приднестровских частных лиц за защитой своих прав в Европейский суд по правам человека пока нет.

Правовой основой механизма урегулирования споров ВТО является Договоренность о правилах и процедурах, регулирующих разрешение споров (Марракеш, 1994 год).

У Грузии пока нет опыта разрешения именно налоговых споров в рамках этого механизма[67]. В связи с неприменением антидемпинговых пошлин, в относящейся категории весьма распространенных в практике ВТО дел, Грузия будет выступать только в качестве заявителя или третьей стороны.

Молдова участвовала в ряде дел, рассмотренных Органом по разрешению споров ВТО. Одно из таких дел касается вопросов внутреннего налогообложения.

В 2011 году представители Молдовы инициировали проведение консультаций с Украиной по поводу налогообложения акцизами крепких спиртных напитков[68]. По заявлению молдавской стороны режим взимания акцизов являлся дискриминационным по отношению к молдавским товарам и противоречил нормам Всемирной торговой организации. В частности, изменения 2008 года к Закону Украины 1996 года № 178 «О ставках акцизного сбора на этиловый спирт и алкогольные напитки»[69] вводили положения, потенциально противоречащие ст. III Гене-

[65] Requête no. 36763/06. CEDH. 13.02.2018. URL: https://www.coe.int/fr/web/execution/archives-republic-of-moldova_backup#{%2232759912%22:[9]} (дата обращения: 17.06.2020).
[66] Application no. 17767/08. ECHR. 19.06.2012. URL: https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-111521%22]} (дата обращения: 17.06.2020).
[67] Georgia – Member information – WTO. URL: https://www.wto.org/english/thewto_e/countries_e/georgia_e.htm (дата обращения: 17.06.2020).
[68] WT/DS423/4. 07.06.2011.
[69] Закон Украины от 7 мая 1996 года № 178/96-ВР «О ставках акцизного сбора на этиловый спирт и алкогольные напитки» // Ведомости Верховной Рады Украины. 1996. № 28, ст. 131.

рального соглашения по тарифам, а, именно, более низкую ставку акцизов для товаров местного производства по сравнению с молдавскими товарами. В настоящее время по спору между Молдовой и Украиной учреждена третейская группа.

У России имеется несколько обращений в рамках механизма урегулирования споров ВТО. Есть опыт участия в налоговых спорах, в том числе, по вопросам акцизного налогообложения и тарифного регулирования («China – Measures Related to the Exportation of Rare Earths, Tungsten and Molybdenum»[70]; «Russia – Tariff Treatment of Certain Agricultural and Manufacturing Products»[71], соответственно).

4. Результаты исследования

Исследование избранных вопросов налогового права Грузии, Молдовы и России, позволяет прийти к ряду выводов, некоторые из которых, надо полагать, актуальны и для правового регулирования налогообложения других государств и территорий постсоветского пространства.

Обязательный досудебный порядок не отвечает интересам налогоплательщиков, налоговых агентов и третьих лиц, поскольку ограничивает возможные варианты их поведения. На обязательность досудебного порядка обжалования указывают нормы законодательств Молдовы и России. В отдельных случаях положительный эффект от закрепления широкого круга субъектов, которые вправе обжаловать решения уполномоченных органов, и соответствующих законодательных гарантий нивелируется наличием обязательного досудебного порядка обжалования. Такая ситуация складывается, например, в Румынии.

В национальном порядке разрешения налоговых споров использование классического арбитража не предусмотрено. Между тем, действуют особенности в отношении рассмотрения экономических споров государственными арбитражами – дуализм правового режима для физических и юридических лиц.

На международном уровне для целей урегулирования споров налогового характера, проистекающие из двусторонних и многосторонних соглашений, могут быть задействованы различные инструменты (например, арбитраж) и механизмы по урегулированию споров (например, в рамках ВТО или Европейской конвенции по защите прав человека и основных свобод). В отличие от национального правопорядка, на международном уровне прослеживается большее количество правовых средств для разрешения налоговых споров.

Использование арбитража на международном уровне санкционировано нормами двусторонних соглашений. В некоторых сферах международного регулирования налогообложения, в том числе по вопросу включения арбитражной оговорки в соглашения об устранении двойного налогообложения, будучи относительно новыми участниками, представители Грузии, Молдовы и России соглашаются с позициями других договаривающихся государств и включают в международные договоры определенные оговорки. Схожие тенденции прослеживаются и в отношении торговых соглашений, в частности, в рамках регионального сотрудничества.

Международный порядок разрешения споров предполагает, среди прочего, и обращение к отдельным механизмам, предусмотренным соглашениями. В некоторых случаях международные механизмы урегулирования споров не касаются вопросов налогообложения напрямую. В практике государств прослеживается использование различных механизмов неналоговых соглашений для целей разрешения споров (в частности, соглашений ВТО и Европейской конвенции по защите прав человека и основных свобод). Участие Грузии, Молдовы и России в большем количестве налоговых споров с использованием механизмов указанных договоренностей является предсказуемым сценарием развития событий в будущем.

Модель распределения правовых предписаний об ответственности за нарушение налогового законодательства диктуется содержанием налоговых законов – наличием или отсутствием в них положений об ответственности. На постсоветском пространстве прослеживаются три модели распределения относящихся положений. Такие модели могут быть применены и в отношении регулирования налогообложения в других государствах, в частности, в Румынии.

Регулирование вопросов ответственности налогоплательщика в Румынии, к примеру, существенным образом подвержено влиянию исполнительной власти, вопреки прямому конституционному запрету в этой связи. Внесение существенных изменений в налоговое законодательство посредством делегированного законодательства приводит к нарушению предсказуемости регулирования.

Применительно к Грузии, Молдове и России прослеживается влияние правового наследия советских времен на действующие предписания в сфере ответственности за нарушения налогового законодательства (в частности, в отношении закрепления ви-

[70] WT/DS431/17. 26.05.2015.

[71] WT/DS485/11. 15.06.2017.

ISSN 2542-1514 (Print)

дов санкций за нарушение налогового законодательства, предписаний уголовного характера, а также вопросов ответственности уполномоченных органов).

В некоторых случаях при реализации принципа самоопределения народов на постсоветском пространстве, с одной стороны, остались в силе базовые законы, такие, например, как кодекс об административных правонарушениях, с другой стороны, разработчики налогового законодательства заимствовали наработки ближайших государств.

Реализация упомянутого основного принципа международного права приводит к возникновению существенных сложностей для национальных производителей товаров и поставщиков услуг. Применительно к Молдове прослеживаются различия в рамках правового регулирования налогообложения в ПМР и на остальной территории Республики Молдова. Такая ситуация не способствует обеспечению предсказуемости регулирования для всех налогоплательщиков Молдовы, включая приднестровских субъектов предпринимательской деятельности.

Действие рассмотренных правовых норм законодательства России, в отличие от Грузии и Молдовы не ограничено в пространстве.

5. Выводы

В целом, несмотря на некоторые отличия, имеет место значительное сходство правового регулирования ответственности и разрешения споров, возникающих из налоговых отношений в Грузии, Молдове и России. В отдельных случаях наличие аналогичных положений обусловлено использованием общего правового наследия и указывает на невозможность одномоментного отказа от исторически сложившихся шаблонов регулирования.

Конечно, представленный перечень точек соприкосновения и отличий не является исчерпывающим. Его всегда можно продолжить. Важно помнить, что отличия и сходства имеют место в определенный период. Правовое регулирование налогообложения является достаточно динамичной сферой и в результате перманентных изменений ситуация может измениться. На это может повлиять в частности, то, что Россия, в отличие от Грузии и Молдовы, уже является членом таможенного союза, право которого оказывает влияние и на налогообложение.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. ოქროცვარიძე ზ. სასოფლო-სამეურნეო დანიშნულების მიწის გამოყენების ეფექტიანობის ამაღლების გზები სამეურნეო მექანიზმის სრულყოფის პირობებში. დისერტაცია. ეკონომიკის მეცნიერებათა კანდიდატის სამეცნიერო ხარისხის. თბილისი, 2006 [Окроцваридзе З. Механизмы совершенствования условий повышения эффективности сельскохозяйственного землепользования: дис. … канд. экон. наук. Тбилиси, 2006].

2. Балюк Н.Н. 101 термин налогового права: краткое законодательное и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк и др.; рук. авт. колл. Н.А. Соловьева. – М.: Инфотропик Медиа, 2015. – 452 с.

3. Абрамчик Л.Я. Налоговое право Белоруссии / Л.Я. Абрамчик // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / отв. ред. М.В. Карасева (Сенцова), Д.М. Щекин. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – С. 11–102.

4. Gvaramadze T. Sanctions for Tax Code Violations / T. Gvaramadze // Journal of Law. – 2012. – P. 50–55.

5. Condor I. Drept financiar roman. Partea I. Evolutie. Notiuni generale. Sitemul bugetelor publice / I. Condor. – Bucuresti: Monitorul Oficial, 2000. – 214 p.

6. Братусь С.Н. Юридическая ответственность и законность (очерк теории) / С.Н. Братусь. – М.: Городец-издат, 2001. – 416 с.

7. Соловьев О.Г. Налоговые преступления: криминологическая и уголовно-правовая характеристика: уч. пособие. – Ярославль: ЯГУ, 2001. – 66 с.

8. Caraiani Gh. Tehnici vamale de facilitare a comertului international / Gh. Caraiani, G.S. Diaconu. – Bucuresti: Lumina Lex, 2003. – 300 p.

9. Какабадзе С.С. Грузинские документы Ин-та народов Азии АН СССР / С.С. Какабадзе. – М.: Наука, 1967. – 511 с.

10. Apostol Tofan D. Drept administrativ. Vol. I.administrative / D. Apostol Tofan. – Bucuresti: All Beck, 2003. – Vol. I. – 494 p.

11. Bene F.Gh. Cod de bune practice in colectarea creantelor fiscal / F.Gh. Bene. – Bucuresti: C.H. Beck, 2011. – 460 p.

12. Iorgovan A. Drept administrativ roman / A. Iorgovan. Vol. I. – Bucuresti: All Beck, 2005. – Vol. I. – Доступ через справ.-прав. базу данных www.legalis.ro.www.legalis.ro (дата обращения: 15.06.2020).

13. Arama E. Istoria dreptului romanesc / E. Arama. – Chisinau: Tipografia Centrala, 1995. – 236 p.

14. Лазаревский Н. Ответственность за убытки, причиненные должностными лицами / Н. Лазаревский. – СПб.: Слово, 1905. – 32 с.

15. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов // Золотые страницы финансового права России: в 4 т. – М.: Статут, 2004. – Т. IV. – 618 с.

16. Система советского социалистического права (тезисы). – М.: Юр. изд. НКЮ, 1941. – 17 с.

17. Юридический словарь: в 2 т. / гл. ред. П.И. Кудрявцев. – М.: Гос. изд. юр. лит., 1956. – Т. 2. – 664 с.

18. Григалашвили Е.Г. Результаты реформы налоговой системы Грузии и перспективы ее развития / Е.Г. Григалашвили // Теория и практика общественного развития. – 2013. – № 10. – С. 361–365.

19. Dascalu D., Alexandru C. Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala. – Bucuresti: Rosetti. 2005. – Доступ через справ.-прав. базу данных www.legalis.rowww.legalis.ro (дата обращения: 15.06.2020).

20. Stalans L.J. Citizens' Procedural Expectations for An Upcoming Tax Audit: Their Nature and Formation / L.J. Stalans // Social Justice Research. – 1992. – Vol. 5, iss. 1. – P. 93–107. – DOI:10.1007/BF01048379.

21. Bulding tax culture, compliance and citizenship: A global source book on taxpayer education. – Paris: OECD Publishing, 2015. – 195 p.

22. ნადარაია ლ., როგავა ზ., რუხაძე კ., და სხვები. საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი. წიგნი მეორე. §§ 156-310. თბილისი, 2012. [Надарая Л., Рогава З., Рухадзе К. и др. Комментарий к Налоговому кодексу. Книга вторая. §§ 156-310. – Тбилиси, 2012].

23. წიკლაური ი. საგადასახადო დავების განხილვის ქართული მოდელის თავისებურებანი და მისი რეფორმის საჭიროება // სამართლის ჟურნალი. 2012. № 1-2(3-4) [Циклаури И. Особенности грузинской модели разрешения налоговых споров и необходимость ее реформирования // Юридический журнал. – 2012. – № 1–2 (3–4)].

24. Dauceanu C. Nota la Decizia nr. 75 din 7 septembrie 1992 a Curţii Supreme de Justiţie / C. Dauceanu // Dreptul. – 1993. – № 2. – Доступ через справ.-прав. базу данных www.legalis.ro (дата обращения: 15.06.2020).

25. Clipa C. Organe si proceduri administrativ-jurisdictionale / C. Clipa. – Bucuresti: Hamangiu, 2013. – 552 p.

26. Sechter F. Controlul administrativ al aplicării si respectării dispoziţiilor legale si supravegherea procurorului – garanţii de asigurare a legalităţii în administraţia de stat / F. Sechter, Gh. Oprescu // Jurnalul national. – 1964. – № 10. – Доступ через справ.-прав. базу данных www.legalis.ro (дата обращения: 15.06.2020).

27. Enescu M. Deciziile autorităţii tutelare ca organe de jurisdicţie / M. Enescu // Studii si cercetari juridice. – 1964. – № 4. – Доступ через справ.-прав. базу данных www.legalis.ro (дата обращения: 15.06.2020).

28. Dariescu N.C. Drept procedural fiscal / N.C. Dariescu. – Iasi: Lumen, 2009. – 235 p.

29. Ciobanu V.M. Tratat teoretic si practic de procedura civila. Teoria generala. Vol. I / V.M. Ciobanu. – Bucuresti: National, 1996. – Vol. I. – 509 p.

30. Dariescu N.C. Discutii si propuneri de lege ferenda cu privire la competent organelor fiscale / N.C. Dariescu, C. Dariescu // Revista Transilvaneana de Stiinte Administrative. – 2009. – № 1 (23). – P. 64–65.

31. Anitei N.-C. Regulile de competenţă generală, materială, teritorială şi special a organelor fiscale conform dispoziţiilor Noului Cod de procedură fiscal / N.-C. Anitei // Curierul fiscal. – 2016. – № 5. – P. 186–189.

32. Кекелия М. Древнегрузинские законодательство, суд и судебный процесс / М. Кекелия. – Тбилиси: Изд. Тбилисского ун-та, 1986. – 313 с.

33. Джуаншериани Д. Жизнь Вахтанга Горгасала / Д. Джуаншериани // Памятники грузинской исторической литературы. Т. VI / пер. Г.В. Цулая. – Тбилиси: Мецниереба, 1986. – 150 с.

34. Судебник Беки и Агбуги / пер. В.Д. Дондуа, И.С. Долидзе. – Тбилиси: АН ГССР, 1960. – 82 с.

35. Ковалевский М. Закон и обычай на Кавказе: в 2 т. / М. Ковалевский. – Майкоп: Афиша, 2006. – Т. 2. – 319 с.

36. Эсадзе С. Историческая записка объ управленіи Кавказомъ: в 2 т. / С. Эсадзе. – Тифлис, 1907. – Т. I. – 616 с.

37. Чихладзе Н.В. Актуальные вопросы формирования налоговой системы Грузии / Н.В. Чихладзе // Финансы и кредит. – 2005. – № 26(194). – С. 62–68.

38. Арешидзе Г. Государственное строительство и правление в новой Грузии / Г. Арешидзе // Кавказ. Ежегодник КАСМИ. – Ереван: Кавказский ин-т СМИ, 2006. – С. 46–76.

39. Кадагидзе Н. Особенности решения вопросов, возникающих в грузинском административном судопроизводстве в процессе рассмотрения споров, вытекающих из отношений трудового права / Н. Кадагидзе // Южнокавказский юридический журнал. – 2011. – № 02. – С. 107–110.

40. Dascalu D. Tratat de contencios fiscal / D. Dascalu. – Bucuresti: Hamangiu, 2014. – 1056 p.

41. Fanu-Moca A. Contenciosul fiscal / A. Fanu-Moca. – Bucureşti: C.H. Beck, 2013. – 480 p.

42. Clima N. Litigii fiscale / N. Clima, A. Rotaru // Manualul judecătorului pentru cauze civile. Ed. 2. – Chisinau.: TipograCentrala, 2013. – C. 632–703.

43. Dastic A. Contenciosul administrativ in Republica Moldova: teza de doctor in drept / A. Dastic. – Chisinau, 2006. – 165 p.

44. ადამიანის უფლებები და საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს სამართალწარმოების პრაქტიკა. 1996-2012 წლების სასამართლო პრაქტიკა / რედ. მ. კოპალეიშვილი. თბილისი, 2013 [Права человека и практика Конституционного суда Грузии. Судебная практика 1996-2012 годов / ред. М. Копалеишвили. –Тбилиси, 2013].

45. Ghid de mediere a conflictelor fiscale / M. Burlacu, S. Rusu, E. Roscovan. – Chisinau: «Cu drag» SRL, 2010. – 14 p.

46. Krikorian J.D. International Trade Law and Domestic Policy: Canada, the United States, and the WTO / J.D. Krikorian. – Vancouver: UBC Press, 2012. – 320 p.

47. Züger M. Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law / M. Züger. – Amsterdam: IBFD Publ., 2001. – 276 p.

48. Poalelungi M. Obligatiile pozitive si negative ale statului prin prisma CEDO: teza de doctor habilitat in drept / M. Poalelungi. – Chisinau, 2016. – 324 p.

REFERENCES

1. Okrotsvaridze Z. *The Mechanisms of Improving the Conditions for an Efficient Use of Land for Agricultural Purposes.* Cand. Diss. Thesis. Tbilisi, 2006. (In Georg.).

2. Balyuk N.N., Zamulko V.V., Krasyukov A.V. et al. *101 Terms of Tax Law: a Brief Legislative and Doctrinal Interpretation*. Moscow, Infotropic Media, 2015. 452 p. (In Russ.).

3. Abramchik L.Ya. *Tax Law of Belorussia,* in: Karaseva (Sentsova) M.V., Schekin D.M. (eds.). *Tax Law of Eastern Europe States. The General Part: Belorussia, Poland, Russia, Slovakia, Ukraine, Czech Republic*. Moscow, Wolters Kluwer, 2009. P. 11–102. (In Russ.).

4. Gvaramadze T. Sanctions for Tax Code Violations. *Journal of Law,* 2012, pp. 50–55.

5. Condor I. *Drept financiar roman. Partea I. Evolutie. Notiuni generale. Sitemul bugetelor publice [Romanian financial law. Part I. Evolution. General terms. The system of public budgets].* Bucharest, Monitorul Oficial, 2000. 214 p. (In Rom.).

6. Bratus' S.N. *Legal Liability and Legal Order (a Sketch on Theory).* Moscow, Gorodets Publ., 2001. 416 p. (In Russ.).

7. Solov'yev O.G. *Tax Crimes: Criminological and Criminal Characteristic.* Yaroslavl, Yaroslavl State University Publ., 2001. 66 p. (In Russ.).

8. Caraiani Gh., Diaconu G.S. *Tehnici vamale de facilitare a comertului international [Customs techniques of international trade facilitation].* Bucharest, Lumina Lex, 2003. 300 p. (In Rom.).

9. Kakabadze S.S*. The Georgian Documents of the Institute of the Peoples of Asia of the USSR Science Academy.* Moscow, Nauka Publ., 1967. 511 p. (In Russ.).

10. Apostol Tofan D. *Drept administrative [Administrative law].* Vol. I. Bucharest, All Beck, 2003. 494 p. (In Rom.).

11. Bene F.Gh. *Cod de bune practice in colectarea creantelor fiscal [The code of best practices in the collection of taxes].* Bucharest, C.H. Beck, 2011. 460 p. (In Rom.).

12. Iorgovan A. *Drept administrativ roman [Romanian administrative law].* Vol. I. Bucharest, All Beck 2005.

13. Arama E. *Istoria dreptului romanesc [History of the Romanian law]*. Chisinau, Tipografia Centrala, 1995. 236 p. (In Rom.).

14. Lazarevskiy N. *Liability for Damages Caused by Public Officials*. Saint Petersburg, Slovo Publ., 1905. 32 p. (In Russ.).

15. Tarasov I.T. *A Sketch on the Science of Financial Law,* in: *Golden Pages of The Financial Law of Russia.* Vol. IV. Moscow, Statut Publ., 2004. 618 p. (In Russ.).

16. *The System of Soviet Socialistic Law (Theses).* Moscow, Narkomyust Publ., 1941. 17 p. (In Russ.).

17. Kudrvavtsev P.I (ed.). *Legal Dictionary*. Part II. Moscow, Yurid. Lit. Publ., 1956. 664 p. (In Russ.).

18. Grigalashvili E.G. The Results of Reforming The Tax System of Georgia and The Perspectives of Its Development. *Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya = The Theory and Practice of Social Development,* 2013, no. 10, pp. 361–365. (In Russ.).

19. Dascalu D., Alexandru C. *Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala [Theoretical and practical comments to the Code of tax procedure].* Bucuresti, Rosetti, 2005. (In Rom.).

20. Stalans L.J. Citizens' Procedural Expectations for An Upcoming Tax Audit: Their Nature and Formation. *Social Justice Research,* 1992, vol. 5, no. 1, pp. 93–107. DOI:10.1007/BF01048379.

21. *Bulding tax culture, compliance and citizenship: A global source book on taxpayer education.* OECD. Paris, 2015. 195 p. DOI: 10.1787/9789264205154-en.

22. Nadaraya L., Rogava Z., Ruhadze K. *Commentaries to the Tax Code.* Sec. 156-310. Tbilisi, 2012.(In Georg.).

23. Tsiklauri I. Distinctive Features of The Georgian Model of Resolution of Tax Disputes and The Necessity of Its Reformation. *The Legal Journal,* 2012, no. 1–2 (3–4). (In Georg.).

24. Dauceanu C. Nota la Decizia nr. 75 din 7 septembrie 1992 a Curţii Supreme de Justiţie [Note to the Decision nr. 75 from September, 7th, 1992 of the Supreme Court of Justice]. *Dreptul*, 1993, no. 2. (In Rom.).

25. Clipa C. *Organe si proceduri administrativ-jurisdictionale [Jurisdictional administrative bodies and procedures]*. Bucuresti, Hamangiu, 2013. 552 p. (In Rom.).

26. Sechter F., Oprescu Gh. Controlul administrativ al aplicării si respectării dispoziţiilor legale si supravegherea procurorului – garanţii de asigurare a legalităţii în administraţia de stat [Administrative control of the implimentation and enforcement of the prosecutor – guaranties for the observance of legality within the state administration]. *Jurnalul national,* 1964, no. 10. (In Rom.).

27. Enescu M. Deciziile autorităţii tutelare ca organe de jurisdicţie [Decisions of the guardianship authorities as jurisdictional bodies]. *Studii si cercetari juridice,* 1964, no. 4. (In Rom.).

28. Dariescu N.C. *Drept procedural fiscal [Procedural tax law].* Iasi, Lumen, 2009. 235 p. (In Rom.).

29. Ciobanu V.M. *Tratat teoretic si practic de procedura civila. Teoria generala [Essay on the theory and practice of civil procedure. General theory].* Vol. I. Bucharest, National, 1996. 509 p. (In Rom.).

30. Dariescu N.C., Dariescu C. Discutii si propuneri de lege ferenda cu privire la competent organelor fiscale [Discussions and proposals de lege ferenda in respect to the competence of tax authorities]. *Revista Transilvaneana de Stiinte Administrative*, 2009, no. 1 (23), pp. 52–66. (In Rom.).

31. Anitei N.-C. Regulile de competenţă generală, materială, teritorială şi special a organelor fiscale conform dispoziţiilor Noului Cod de procedură fiscal [Rules on general, subject matter, territorial and special competence of tax authorities purusant to the provisions of the new Code of tax procedure]. *Curierul fiscal*, 2016, no. 5, pp. 186–190. (In Rom.).

32. Kekeliya M. *Ancient Georgian Legislation, Court and Judicial Procedure.* Tbilisi, Tbilisi University Publ., 1986. 313 p. (In Russ.).

33. Dzhuansheriani D. *The Life of Vahtang Gorsala in Monuments of Georgian Historical Literature.* Vol. 4. Tbilisi, Metsniereba Publ., 1986. 150 p. (In Russ.).

34. *The Code of Laws of Beka and Agbuga*. Tbilisi, Academy od Science of Georgian SSR Publ., 1960. 82 p. (In Russ.).

35. Kovalevskiy M. *Law and Custom in the Caucasus*. Maycop, Afisha Publ., 2006. 319 p. (In Russ.).

36. Esadze S. *A Historical Note on the Administration of Caucasus.* Book 1. Tiflis, 1907. 616 p. (In Russ.).

37. Chikhladze N.V. Important Questions of the Formation of the Tax System of Georgia. *Finansy i kredit = Finance and Credit,* 2005, no. 26(194), pp. 62–68. (In Russ.).

38. Areshidze G. The Formation of the State and Administration in the New Georgian state. *Kavkaz. Ezhegodnik KASMI = Caucasus. The yearly issue of KASMI*. Yerevan, 2006. Pp. 46–76. (In Russ.).

39. Kadagidze N. The Distinctive Features of Issues Arising from the Georgian Administrative Judicial Procedure in the Course of Reviewing Labor Law Cases. *Yuzhnokavkazskiy yuridicheskiy zhurnal = South Caucasus Law Journal, 2011, no. 2, pp. 107–110. (In Russ.).*

40. Dascalu D. *Tratat de contencios fiscal [Essay on the tax dispute].* Bucharest, Hamangiu, 2014. 1056 p. (In Rom.).

41. Fanu-Moca A. *Contenciosul fiscal [The tax dispute].* Bucharest, C.H. Beck, 2013. 480 p. (In Rom.).

42. Clima N., Rotaru A. *Litigii fiscale [Tax Disputes],* in: Poalelungi M. *Manualul judecătorului pentru cauze civile [The Textbook of Judges for Civil Cases]*. Ed. 2. Chisinau, 2013. P. 632–703. (In Rom.).

43. Dastic A. *Contenciosul administrativ in Republica Moldova [The administrative dispute in the republic of Moldova].* Doct. Diss. Thesis. Chisinau, 2006. 165 p. (In Rom.).

44. Kopaleishvili M.V. *Human Rights and the Jurisprudence of the Constitutional Court of Georgia*. 1996-2012. Tbilisi, 2013. (In Georg.).

45. Burlacu M, Rusu S., Roscovan E. *Ghid de mediere a conflictelor fiscale [Guide on the mediation of tax disputes]*. Chisinau, «Cu drag» SRL, 2010. 14 p. (In Rom.).

46. Krikorian J.D. *International Trade Law and Domestic Policy: Canada, the United States, and the WTO*. UBC Press, 2012. 320 p.

47. Züger M. Arbitration Under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law. Amsterdam, IBFD Publ., 2001. 276 p.

48. Poalelungi M. *Obligatiile pozitive si negative ale statului prin prisma CEDO [Positive and negative obligations of the state within the European Charter of Human Rights].* Doct. Diss. Thesis. Chisinau, 2015. 324 p. (In Rom.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Шепенко Роман Алексеевич – доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права
Московский государственный институт международных отношений Министерства иностранных дел Российской Федерации
119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 76
e-mail: r.shepenko@inno.mgimo.ru
ORCID: 0000-0003-0767-9661

Нани Лия – аспирант кафедры административного и финансового права
Московский государственный институт международных отношений Министерства иностранных дел Российской Федерации
119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, 76
e-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com
ORCID: 0000-0002-9805-2962

INFORMATION ABOUT AUTHORS

Roman A. Shepenko – Doctor of Law, Professor, Department of Administrative and Financial Law
MGIMO University
76, Vernadskogo pr., Moscow, 119454, Russia
e-mail: r.shepenko@inno.mgimo.ru
ORCID: 0000-0003-0767-9661

Lia Nani – PhD student, Department of Administrative and Financial Law
MGIMO University
76, Vernadskogo pr., Moscow, 119454, Russia
e-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com
ORCID: 0000-0002-9805-2962

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Шепенко Р.А. Правовое регулирование ответственности и разрешения споров, возникающих из налоговых отношений, в Грузии, Молдове и Российской Федерации / Р.А. Шепенко, Л. Нани // Правоприменение. – 2020. – Т. 4, № 3. – С. 46–68. – DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(3).46-68.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Shepenko R.A., Nani L. Legal regulation of liability for tax offnces and tax dispute resolution in Georgia, Moldova and Russian Federation. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2020, vol. 4, no. 3, pp. 46–68. DOI: 10.24147/2542-1514.2020.4(3).46-68. (In Russ.).