

Налоговые процедуры: опыт Республики Молдова и Румынии

УДК 336.22
ББК 65.261.4
Н-252

Лиля НАНИ,
МГИМО (У) МИД РФ (119454 Москва, Вернадского проспект, 76),
кафедра административного и финансового права - аспирант,
e-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com

Аннотация

Вопрос обеспечения эффективности взаимодействия налоговых органов с частными лицами напрямую связан с законодательным закреплением налоговых процедур. Опыт зарубежных стран является показательным в этой связи. Так, в некоторых государствах законодательство по налоговым процедурам кодифицировано в рамках отдельных нормативно-правовых актов, в других – отдельные аспекты процедурного характера регулируются в рамках налоговых кодексов наряду с вопросами материального права. В Румынии, например, действует Кодекс налоговой процедуры. В настоящей статье предпринята попытка классифицировать взаимосвязанные налоговые процедуры в отдельные виды производств и выявить особенности применения налоговых процедур в Республике Молдова и Румынии. Такие особенности касаются вопросов: ведения реестра налоговых правонарушений, практики возврата излишне уплаченных сумм налогов и предоставления возмещения по НДС, принудительного обеспечения исполнения налоговой обязанности в судебном и бесспорном порядках, проведения камеральных и выездных налоговых проверок, использования косвенных методов оценки, а также подведомственного обжалования актов налоговых органов. При анализе налоговых процедур, применяемых в зарубежных государствах, необходимо учитывать и практику разрешения споров в рамках международных организаций (в частности, практику ЕСПЧ в рамках Совета Европы, участниками которых являются Республика Молдова и Румыния).

Ключевые слова: Республика Молдова, Румыния, налоговые процедуры, учет налогоплательщиков, изменение налоговой обязанности, возврат налога, возмещение налога, налоговый контроль, НДС, обеспечение исполнения налоговой обязанности, обжалование решений налоговых органов.

Tax procedures: the experience of the Republic of Moldova and Romania

Lia NANI,
Moscow State Institute of International Relations MFA Russia (Vernadskogo prospekt, 76, Moscow,
119454), Department of Administrative and Financial Law - Postgraduate student,
e-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com



Abstract

The question of an efficient cooperation between tax authorities and private entities is directly connected to the legislative regulation of tax procedures. The positive experience of foreign countries should serve as a model in this respect. Some countries implement separate legislation on tax procedures, others regulate aspects of procedural character within the tax code alongside with questions of substantive law. Romania, for example, has enacted the Tax Procedure Code. The present article represents an attempt to classify mutually linked procedures into several proceedings and to emphasize the particularities of such procedures in the Republic of Moldova and Romania. The aforementioned distinctive features concern the following matters: tax registration, modification of tax obligation, tax rebate, tax refund, tax verification, VAT, ensuring of performance of tax obligations, appeal of tax decisions. It should be noted that the analysis of tax procedures of foreign countries should be carried out with due regard to the jurisprudence of international courts (such as the European Court of Human Rights in the case of the Republic of Moldova and Romania).

Keywords: Republic of Moldova, Romania, tax procedures, tax registration, modification of tax obligation, tax rebate, tax refund, tax verification, VAT, ensuring of performance of tax obligations, appeal of tax decisions.

Вопросы взаимодействия налогоплательщиков с налоговыми органами любого государства являются комплексными по своему юридическому значению. С одной стороны, необходимо обеспечить полное и своевременное исчисление и уплату налогов в государственный бюджет, а с другой, защитить налогоплательщиков от произвольных действий государственных органов. Наличие эффективной процедуры такого взаимодействия является предпосылкой обеспечения предсказуемости налогового законодательства и правоприменительной практики. Восприятие положительного опыта зарубежных стран (например, Республики Молдова и Румынии) может стать инструментом решения такой задачи.

Под «налоговой процедурой» понимается урегулированный нормами права порядок применения материальных налоговых норм. При этом некоторые ученые отмечают, что налоговые процедуры затрагивают, прежде всего, сферу полномочий государственных органов, ввиду того, что под «правоприменением» понимается деятельность властных субъектов общественных отношений¹. В данном контексте, налоговая обязанность как форма реализации прав и обязанностей участников правоотношений не входит в сферу действия налоговых процедур, поскольку осуществляется субъектами, которые не обладают властными полномочиями.

Наиболее детальное регламентирование указанные выше вопросы получили в законодательстве зарубежных стран. В частности, согласно п. 1 ст. 16 Кодекса налоговой процедуры Румынии (введен в действие Законом от 23 июля 2015

года № 207/2015 “О Кодексе налоговой процедуры”), налоговое правоотношение включает материальный и процедурный аспект. Необходимость понимания различной правовой природы материальных и процедурных правоотношений также подчеркивается в румынской юридической литературе. Так, содержанием правоотношения материального налогового права выступают права и обязанности сторон, связанные с взиманием налогов, а также штрафов и пени, правом на возврат налогов и сборов, правом на возмещение НДС и обязанностями, связанными с декларированием имущества и полученных доходов, подлежащих налогообложению и др. Правоотношение процедурного налогового права затрагивает права и обязанности сторон, связанные с административными, административно-юрисдикционными и гражданско-процессуальными действиями по вопросам взимания налогов и сборов. Под «администрированием налогов и сборов» понимается совокупность действий налоговых органов, связанных с: учетом налогоплательщиков, установлением, проверкой и взиманием налогов, сборов и других сумм, подлежащих уплате в консолидированный бюджет, а также действиями по рассмотрению жалоб на решения налоговых органов².

В других государствах как, например, в Республике Молдова и Российской Федерации, вопросы налоговых процедур регулируются в рамках налоговых кодексов. Молдавские исследователи подчеркивают разницу между материальным и процедурным правоотношениями и выделяют налоговый контроль, рассмотрение дел о налоговых правонарушениях, а также обжалование решений налоговых органов в качестве налоговых процедур³. Другие процедурные аспекты (а именно, учет налогоплательщиков для целей налогообложения, возврат, зачет и возмещение сумм уплаченных налогов, а также обеспечение исполнения налоговых обязательств) рассматриваются в совокупности с нормами материального характера.

В юридической литературе выделяют несколько видов налоговых процедур. В зависимости от характера правоотношений, на реализацию которых они направлены, можно выделить правотворческие, материальные и процессуальные налоговые процедуры⁴. Взаимосвязанные налоговые процедуры формируют определенные типы производств, которые можно разделить на виды, а именно:

- учетное;
- корректирующее;
- обеспечительное;
- контрольное;
- юрисдикционное производства.⁵

В данной классификации процесс понимается как разновидность налоговой процедуры.



Учетное производство. Надлежащий учет налогоплательщиков является важной предпосылкой обеспечения эффективности налогового администрирования. Некоторые авторы выделяют учет налогоплательщиков как форму предварительного контроля за соблюдением налогового законодательства⁶.

Вопросы постановки на учет налогоплательщиков регулируются ст. 81-92 Кодекса налоговой процедуры Румынии (далее – КНП), а также подзаконными актами (например, приказом Национального агентства налогового администрирования от 17 декабря 1998 года № 2.116/1998 «Методологические требования применения Ордонанса Правительства Румынии № 82/1998 в отношении налоговой регистрации плательщиков налогов и сборов»).

Налоговое законодательство Румынии предусматривает, что присвоение идентификационного налогового кода (рум. – *cod de identificare fiscala*) осуществляется компетентным подразделением Национального агентства налогового администрирования на основании заявления налогоплательщика о постановке на учет (п. 2 ст. 81 КНП).

Для физических лиц таким кодом будет служить личный код гражданина (в случае его наличия), в иных случаях – код присваивается физическому лицу налоговым органом. Фактически, физическое лицо, у которого есть личный код, встает на учет в соответствующий налоговый орган по факту подачи первой налоговой декларации (п. 5 ст. 82 КНП).

Постановка на налоговый учет индивидуальных предпринимателей и юридических лиц совпадает с их регистрацией в Торговом реестре. Предприятия без образования юридического лица и физические лица свободных профессий встают на учет в налоговом органе. Особый порядок предусмотрен для постановки на учет физических и юридических лиц-нерезидентов (ст. 83 КНП). Юридическое лицо, являющееся налоговым резидентом Румынии, несет обязанность по уведомлению налоговых органов Румынии об открытии за рубежом филиалов и вторичных подразделений (т.е. подразделений без образования юридического лица по смыслу ст. 8 Налогового кодекса Румынии от 8 сентября 2015 года) в течение 30 дней с даты принятия учредительных документов или постановки на учет таких подразделений (п. 1, 2 ст. 85 КНП Румынии). В течение 10 дней с даты подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган, юридическому лицу выдается свидетельство, посредством которого лицу присваивается идентификационный налоговый код.

В соответствии со ст. 161-168 Налогового кодекса Молдовы от 24 апреля 1997 года, налогоплательщик обязан встать на налоговый учет по месту жительства физического лица (в случае отсутствия государственного идентификационного номера) или по месту нахождения (основное место осуществления деятельности для юридических лиц), которое определяется учредительными документами лица.

Процедура постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в Молдове существенным образом упрощена в связи с наличием единой базы данных Единого государственного реестра и Государственной налоговой службы (далее – ГНС). Данное обстоятельство позволяет передачу данных в режиме онлайн (в соответствии с Регламентом ГНС от 30 апреля 2004 года № 17-03-07/1629 и Регламентом Департамента информационных технологий от 28 апреля 2004 № 01/583).

Следует отметить, что НК Молдовы содержит менее детализированные требования в отношении выдачи дубликата свидетельства о присвоении фискального кода в случае его утери (п. 7 ст. 161), чем аналогичная норма КНП Румынии (п. 3 ст. 87).

Ведение налогового учета в Румынии предполагает не только общую информацию о налогоплательщике, но и учет совершенных правонарушений (в соответствии с Ордонансом Правительства Румынии от 31 августа 2015 года № 39/2015). Осуществление такого учета направлено на пресечение практики уклонения от уплаты налогов, повышение эффективности администрирования поступающих от налогоплательщиков сумм, а также информирование налогоплательщиков о модели налоговой, бухгалтерской и финансовой дисциплины. Сведения в отношении физических и юридических лиц, а также предприятий без образования юридического лица, фиксируются в реестре налоговых правонарушений (рум. - *cazier fiscal*).

Корректирующее производство. Корректирующие налоговые процедуры регулируют вопросы возврата и зачета сумм излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, сборов или пени, а также возмещения некоторых видов налогов.

Такое производство следует отличать от налоговых процедур, связанных с изменением налоговой обязанности. По молдавскому законодательству, например, основанием для изменения налоговой обязанности лица является изменение юридических фактов, которые легли в основу определения такой обязанности (п. 4 ст. 169 НК Молдовы). Законодатель указывает, что изменяется лишь размер налоговой обязанности. В случае корректирующих налоговых процедур такое изменение наступает в результате ошибки налогоплательщика или налогового органа.

Важной гарантией соблюдения прав налогоплательщика в ходе проведения корректирующих налоговых процедур является норма ст. 11, согласно которой, в случае переплаты, ГНС Молдовы обязана перечислить налогоплательщику сумму процентов, начисленных на сумму переплаты (п. 3).

Молдавские исследователи отмечают, что на практике большое количество судебных дел связано с возмещением НДС. Так, согласно п. 1 ст. 112 НК Молдовы, субъект, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязан зареги-



стрироваться в качестве плательщика НДС, если в течение любых 12 следующих друг за другом месяцев осуществлялась поставка товаров или услуг на сумму, превышающую 1,2 миллиона леев, за исключением поставок, освобожденных от НДС. Следует отметить, что формулировка «12 следующим друг за другом месяца» в отношении облагаемых НДС поставок не означает, что такие поставки должны осуществляться каждый месяц. Более корректно было бы использовать словосочетание «в течение 12 месяцев»⁷.

Молдавские авторы подчеркивают, что возмещение НДС является налоговым преимуществом (рум. – *avantaj fiscal*), которое может быть предоставлено налогоплательщику только в том случае, если соблюдены требования законности и обоснованности. Следует отметить, что осуществление единственной облагаемой операции в периоде, нерегулярный характер экономической деятельности, а также взаимозависимость сторон не являются сами по себе основаниями для признания незаконности и необоснованности предоставления возмещения по НДС. Отсутствие реальной деловой цели или должной осмотрительности при взаимодействии с контрагентами, а также незаконность сделки являются основаниями для отказа в предоставлении возмещения по НДС.⁸

В отношении возврата излишне уплаченных сумм КНП Румынии предусматривает, что, по общему правилу, по запросу налогоплательщика налоговые органы обязаны вернуть суммы излишне уплаченных налогов. Однако предусмотрено исключение из общего правила – сумма дебиторской задолженности, на которую было обращено взыскание по налогам, возвращается лицу даже без наличия такого заявления в течение 5 дней с даты такого взыскания (пп. b) п. 4 ст. 168 КНП).

Помимо национальных налоговых норм, при анализе вопросов возмещения налогов необходимо учитывать практику разрешения споров в рамках международных организаций, участником которых являются Молдова и Румыния (в частности, Совета Европы). Так, вопросы возмещения НДС становились предметом рассмотрения дел в Европейском суде по правам человека (в частности, в споре «*Bulves AD vs Bulgaria*», постановление ЕСПЧ от 22 января 2009 года № 3991/03)⁹ на основании Конвенции Совета Европы о защите прав человека и основных свобод от 4 ноября 1950 года (в частности, ст. 1 Приложения 1).

Обеспечительное производство. Обеспечительные налоговые процедуры представляют собой совокупность действий налоговых органов по обеспечению исполнения налоговой обязанности налогоплательщиков. Наложение обеспечительных мер является чрезвычайным инструментом, который используется налоговыми органами в том случае, если есть основания полагать, что налогоплательщик примет меры к сокрытию имущества или скроется сам.

С теоретической точки зрения, важно провести различия между обеспечением исполнения обязательств как гражданско-правовым инструментом, используемым

налогоплательщиком для обеспечения исполнения налоговой обязанности (например, залогом), и действиями налоговых органов по обеспечению исполнения налоговых обязательств посредством пени, приостановления операций по счетам и наложения ареста на имущества (полное или частичное).¹⁰

Если налогоплательщик не исполняет свои налоговые обязанности добровольным образом, налоговые органы вправе принудить его к их исполнению. Налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о наличии задолженности, а в случае неисполнения обязательства в течение 15 дней со дня получения таких сведений (п. 1 ст. 230 КНП Румынии) - об инициировании процедуры принудительного взыскания налога посредством вручения повестки.

Вопросы принудительного исполнения налоговой обязанности регулируются ст. 220-253 КНП Румынии, а также подзаконными актам (например, приказом Национального агентства от 5 сентября 2016 года № 2546/2016 «Об утверждении процедуры наложения обеспечительных мер компетентными налоговыми органами и моделей, методов и способов использования некоторых документов в этой связи»). Принудительное исполнение налоговой обязанности предусмотрено в отношении движимого и недвижимого имущества налогоплательщика, а также его дебиторской задолженности (рум. – *prorgige*). Общее правило состоит в наименьшем отвлечении такого имущества от деятельности, которая служит основным источником дохода налогоплательщика.

В налоговом законодательстве Молдовы предусмотрены следующие способы принудительного обращения взыскания на имущество налогоплательщика (п. 1 ст. 195 НК):

- взыскания денежных средств с банковских счетов налогоплательщика;
- изъятия наличных денежных средств;
- обращения взыскания на иное имущество налогоплательщика;
- обращения взыскания на дебиторскую задолженность.

Налоговое законодательство Молдовы содержит ряд положений, которые ограничивают применимость процедур принудительного взыскания в отношении физических лиц.

Во-первых, применение взыскания в отношении наличных и безналичных физических лиц ограничено. Такие процедуры возможны лишь в отношении физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность.

Во-вторых, налоговые органы обладают исключительной компетенцией принудительного обращения взыскания на иное имущество физических лиц (кроме денежных средств в наличной и безналичной формах). Другие уполномоченные органы, включая судебные инстанции, не вправе обратиться взыскание на имущество физического лица¹¹.



В-третьих, в отличие от РФ (предусмотрен бесспорный порядок принудительного исполнения налоговой обязанности в отношении юридических лиц и судебный порядок в отношении физических лиц), в Молдове, например, предусмотрено только одно исключение из общего порядка бесспорного принудительного исполнения налоговой обязанности в отношении всех категорий налогоплательщиков. Такое правило касается ситуации, когда физическое лицо отказывается предоставлять доступ налоговым органам в жилые помещения для наложения ареста на имущество такого лица (п. 3, 4 ст. 199 НК Молдовы). В указанном случае налоговый инспектор фиксирует такой отказ в отдельном акте. Впоследствии налоговый орган обращается с иском в компетентную судебную инстанцию для принудительного исполнения налоговых обязательств физического лица. Спор рассматривается по правилам гражданского судопроизводства. Такой вывод был закреплен в постановлении Пленума Верховного суда Молдовы от 31 мая 2004 года № 18 «О некоторых вопросах выдачи судебных приказов» (с изменениями от 26 февраля 2018 года¹²), согласно которому споры о принудительном взыскании налоговой задолженности по иску налогового органа рассматриваются по правилам ст. 345 Гражданского процессуального кодекса Молдовы от 30 мая 2003 года.

Следует отметить, что в данном контексте судебный орган не выступает субъектом принудительного исполнения налоговой обязанности лица. Решение судебного органа является лишь способом реализации принудительного взыскания налоговыми органами¹³.

Обязательным условием принятия мер по принудительному взысканию задолженности является соблюдение налоговым органом сроков давности. Необходимо различать срок исковой давности в отношении определения налоговой обязанности и срок исковой давности для погашения такой обязанности. В Молдове, например, у налоговых органов есть 4 года для определения наличия задолженности (ст. 264 НК) и, впоследствии, 6 лет для применения мер принудительного взыскания по такой задолженности (в Румынии такой срок составляет 5 лет).

Предусмотрена возможность обжалования решений о принудительном исполнении налогового обязательства. В таком случае вопрос юрисдикции рассмотрения дела решается по нормам гражданского законодательства (Решение Верховного кассационного суда Румынии от 5 февраля 2007 года № XIV по делу № 45 /2006¹⁴).

Контрольное производство. Контрольные процедуры обеспечивают контроль налоговых органов за правильностью и своевременностью исполнения налоговых обязательств налогоплательщиком.

Румынские исследователи выделяют несколько видов налоговых проверок. В зависимости от охвата подконтрольных операций налогоплательщика выделяют:

□ полную проверку (проводится в отношении всех налоговых обязательств лица);

□ частичную проверку (в отношении одной или нескольких обязательств)¹⁵.

Помимо этого, проверки подразделяются на камеральные и выездные. Румынское законодательство содержит ряд характерных особенностей в отношении проведения камеральных и выездных налоговых проверок:

□ в большинстве случаев налоговая проверка осуществляется по месту нахождения налогоплательщика. Налоговый инспектор самостоятельно определяет, какой вид проверки является наиболее предпочтительным в рамках конкретных обстоятельств;

□ налоговые проверки осуществляются на основании ежемесячных, ежеквартальных и годовых планов (п. 1 ст. 118 КНП);

□ выбор подконтрольных сделок осуществляется на основании метода оценки рисков, налогоплательщик не вправе обжаловать используемый метод оценки (п. 1,2 ст. 121 КНП);

□ в ходе проверок используются косвенные методы установления доходов лица (в частности, оценка личной налоговой ситуации лица по правилам ст. 138-147 КНП).

В ходе осуществления налоговой проверки используются методы тематического, комплексного и электронного контроля.

Юрисдикционное производство. Юрисдикционное производство объединяет налоговые процедуры по разрешению споров, главным образом, во внесудебном порядке.

В Румынии, например, действует правило обязательного обжалования решения налогового органа в вышестоящую инстанцию (подтверждается определение Верховного кассационного суда Румынии от 14 февраля 2006 года № 496/2006).

С 2017 года налоговое законодательство Молдовы по вопросам обжалования решений налоговых органов претерпело изменения (введены Законом от 21 декабря 2017 года № 295). Так, если лицо обжалует решение налогового органа, посредством которого был установлен указанный размер налогового обязательства (250.000 лей для физических лиц и 500.000 лей для юридических лиц), налогоплательщику предоставляется возможность обратиться в Совет разрешения споров ГНС. Однако для введения в действие указанного выше порядка обжалования необходимо дальнейшее принятие Правительством Молдовы регламента по процедуре рассмотрения жалоб в рамках Совета. До принятия такого документа споры рассматриваются в компетентных подразделениях ГНС вне зависимости от суммы налоговой задолженности.

Итак, нормы, касающиеся налоговых процедур в Молдове, закреплены в рамках НК Молдовы и подзаконных актов. В Румынии принят отдельный закон, регулирующий вопросы налоговых процедур – КНП. Взаимосвязанные налоговые процедуры можно объединить в несколько видов производств. Особенности при-



менения налоговых процедур в Молдове и Румынии в рамках таких производств касаются: ведения реестра налоговых правонарушений, практики возврата излишне уплаченных сумм налогов и предоставления возмещения по НДС, принудительного обеспечения исполнения налоговой обязанности в судебном и бесспорном порядках, проведения камеральных и выездных налоговых проверок, использования косвенных методов оценки, а также вопросов подведомственного обжалования актов налоговых органов. При анализе налоговых процедур, применяемых в зарубежных государствах, необходимо учитывать и практику разрешения споров в рамках международных организаций (например, практику ЕСПЧ в рамках Совета Европы, участниками которых являются Молдова и Румыния).

ПРИМЕЧАНИЯ:

- ¹ Винницкий Д.М. Налоговое право: учеб. для акад. бакалавр. 2-е изд. М.: Юрайт, 2018. С. 240.
- ² Saguna D.D., Radu D.I. Drept fiscal. Ed. 2. Bucuresti, CH Beck. 2017. P. 10.
- ³ Vlaicu V. Rotaru A. Boaghi V. Vidaicu D. Drept fiscal. Chisinau, CEP USM. 2014. P. 81.
- ⁴ Козырин А.Н. Общие начала законотворческих налоговых процедур // Центр публично-правовых исследований. 2007. № 2. С. 505.
- ⁵ Винницкий Д.М. Указ. соч. С. 244.
- ⁶ Налоговый контроль. Налоговые проверки / под ред. О.В. Болтиновой Ю.К. Цареградской. М.: Норма. 2018. С. 46.
- ⁷ Clima N. Rotaru A. Litigii fiscale. Manualul judecatorului pentru cause civile / M. Poalelungi S. Filincova I. Sorcu. Ed. 2 Ch.: TipograCentrala. 2013. P. 698.
- ⁸ Clima N. Rotaru A. . Op. cit. 2013. P. 703.
- ⁹ Some Recent Cases from the European Court of Human Rights // European Taxation. June, 2009. P. 326.
- ¹⁰ Налоговое право России: уч. / отв. ред. Ю.А. Крохина. 5-е изд. М.: Норма. 2014. С. 324; Vlaicu V. Rotaru A. Boaghi V. Vidaicu D. Op. cit. P. 130; Saguna D.D. Radu D.I. Op. cit. P. 62.
- ¹¹ Clima N. Rotaru A. Op. cit. 2013. P. 653.
- ¹² CSJ. Chisinau. 26.02.2018. № 11.
- ¹³ Vlaicu V. Rotaru A. Boaghi V. Vidaicu D. Op. cit. 2014, P. 156-157.
- ¹⁴ M.Of. № 733. 30.08.2007
- ¹⁵ Saguna D.D. Radu D.I. Op. cit. 2017, P. 242.

БИБЛИОГРАФИЯ:

- Винницкий Д.М. Налоговое право: уч. для акад. бакалавр. 2-е изд. - М.: Юрайт, 2018. 360 с.
- Козырин А.Н. Общие начала законотворческих налоговых процедур // Центр публично-правовых исследований. 2007. № 2. С. 505-527.

Налоговый контроль. Налоговые проверки / под ред. О.В. Болтиновой Ю.К. Цареградской. - М.: Норма. 2018. - 160 с.

Налоговое право России: уч. / отв. ред. Ю.А. Крохина. 5-е изд. М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М 2015, 2016. - 704 с.

Clima N. Rotaru A. Litigii fiscal. Manualul judecatorului pentru cause civile / M. Poalelungi S. Filincova I. Sorcu. Ed. 2 Ch.: TipograCentrala. 2013. P. 1200.

Saguna D.D., Radu D.I. Drept fiscal. Ed. 2. Bucuresti, CH Beck. 2017. P. 406.

Some Recent Cases from the European Court of Human Rights // European Taxation. June, 2009. P. 326-327.

Vlaicu V. Rotaru A. Boaghi V. Vidaicu D. Drept fiscal. Chisinau, CEP USM. 2014. P. 229

BIBLIOGRAFIYA:

Vinnitskiy D.M. Nalogovoe pravo: uch. dlya akad. bakalavr. 2-e izd. - M.: Yurayt, 2018. - 360 s.

Kozyirin A.N. Obschie nachala zakonotvorcheskih nalogovyih protsedur // Tsentr publichno-pravovyih issledovaniy. 2007. # 2. S. 505-527.

Nalogovyy kontrol. Nalogovyye proverki / pod red. O.V. Boltinoy Yu.K. Tsaregradskoy. - M.: Norma. 2018. - 160 s.

Nalogovoe pravo Rossii: uch. / отв. ред. Ю.А. Крохина. 5-е изд. М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М 2015, 2016. - 704 с.

