

Проблемы осуществления налогового контроля при трансфертном ценообразовании в России

Problems of implementation of tax control in case of transfer pricing in Russia

Евгения Васильева, Наталья Фесенко

Ключевые слова:

проверка цен, контролируемые сделки, методы трансфертного ценообразования, симметричная корректировка.

Key words:

check prices, controlled transactions, transfer pricing methods, symmetric adjustment.

Постановка проблемы. В настоящее время актуальность и необходимость более целенаправленной и эффективной правовой работы в области налогового контроля, в том числе исследовательской и правотворческой, все более осознается учеными-исследователями, субъектами правоприменения. Одним из приоритетных направлений налогового контроля является «Закон о трансфертном ценообразовании» – Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» от 18.07.2011 № 227-ФЗ (далее – Закон № 227-ФЗ)¹. Закон № 227-ФЗ внес соответствующие изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ), изменив порядок налогового регулирования в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами и приравненных к ним сделок (контролируемые сделки). Актуальность темы исследования предопределена возникающими проблемами у налогоплательщиков-организаций при определении налоговой базы в сделках между взаимозависимыми лицами.

Целью статьи является исследование теоретических разработок действующего налогового законодательства, особенностей организации и проведения в РФ налогового контроля трансфертного ценообразования, его основных форм; анализ новой формы налогового контроля – проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, которая не является ни выездной, ни камеральной налоговой проверкой, имеющая свои исключительные черты; рассмотрение особенностей проверок цен по контролируемым сделкам: цель, основания, порядок, сроки проведения, процедура оформления.

Изложение основного материала. В налоговом законодательстве нашей страны нормы о рыночных ценах впервые появились в начале 1990-х годов (налоговые последствия для случаев продажи продукции ниже себестоимости). В последующем при принятии части первой НК РФ в 1998 году законодатель ввел механизм контроля над уровнем рыночных цен – ст. ст. 20 и 40 НК РФ². Вплоть до 1 января 2012 года данные нормы НК РФ были единственным средством борьбы с трансфертными ценами, причем недостаточно эффективным, как показывает сложившаяся арбитражная практика. Необходимость реформирования ст. ст. 20 40 НК РФ вызвана временем, поскольку данные нормы не позволяли эффективно противодействовать уклонению от налогообложения с использованием новых средств и схем минимизации налогового бремени. Правоприменительная практика выявила много сложностей, поскольку большинство вопросов могли быть разрешены только на законодательном уровне, что и послужило причиной принятия Закона № 227-ФЗ, получившего название «О трансфертном ценообразовании». С 1 января 2012 года (за исключением отдельных положений с иным сроком вступления в силу) НК РФ дополнен новым разделом V.1 «Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании», включаю-

¹ СЗ РФ. – 2011. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4575.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

щим шесть глав (гл. 14.1–14.6)³. Краткая характеристика Закона № 227-ФЗ выявила следующее: уточняется круг лиц, признаваемых взаимозависимыми лицами по закону (или приравненными к сделкам с взаимозависимыми лицами); определяется перечень контролируемых сделок; уточняются общие положения о ценах и налогообложении, устанавливается перечень методов, используемых при определении соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам для целей налогообложения. Положения Закона № 227-ФЗ распространяются на сделки с товарами (работами, услугами), а также на сделки с иными объектами гражданских прав (имущественными правами и пр.).

Таким образом, в настоящее время в РФ действуют новые правила налогового контроля за применением цен со сделками, а Закон № 227-ФЗ изменяет порядок налогового администрирования в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами и приравненных к ним сделок (контролируемые сделки). Обращение к «Закону о трансфертном ценообразовании» спустя пять лет после его принятия обусловлено как минимум следующим. Во-первых, за истекший период появилась определенная практика его применения и соответствующие разъяснения со стороны Минфина России и Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России). Во-вторых, окончены сроки подачи первой документации по трансфертным ценам за 2012 год, завершены сроки представления уведомлений о контролируемых сделках за 2012–2014 годы. Ввиду значительного объема Закона № 227-ФЗ, принятых в нем изменений, в статье представлен анализ отдельного института трансфертного ценообразования – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ), его общая характеристика, особенности и основные проблемы правоприменения.

Остановившись на его общей характеристике, отметим, что с 1 января 2012 года на основании Закона № 227-ФЗ в РФ появилась новая форма налогового контроля (ст. 82 НК РФ): проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ). С указанной даты в РФ контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок (п. 1 ст. 105.17 НК РФ), т. е. Законом № 227-ФЗ введен новый порядок определения цен для целей налогообложения, называемый проверкой, которая не является ни выездной, ни камеральной налоговой проверкой. В то же время законодатель уточнил, что проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных, камеральных налоговых проверок, налогового мониторинга за этот же налоговый период (п. 2 ст. 105.17 НК РФ). Ранее в РФ правильность применения цен в сделках между взаимозависимыми лицами проверялась в рамках камеральных и выездных проверок. Немаловажным является то, что проверка ценообразования в РФ, хотя по ряду положений аналогична налоговым проверкам, таковой не является, но относится к другим формам налогового контроля, предусмотренным НК РФ, что приводит к определенным дискуссиям и сложностям в правоприменении. Аналогию следует провести с иными мероприятиями налогового контроля – ст. ст. 100.1 ст. 101.4 НК РФ – как отдельной его формой. Проблеме налогового контроля в российской юридической науке посвящены следующие работы: Е.Ю. Грачева «Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля» (Москва, 2000); И.И. Кучеров, О.Ю. Судачков, И.А. Орешкин «Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах» (Москва, 2001); О.А. Ногина «Налоговый контроль: вопросы теории» (Санкт-Петербург, 2002), Л.П. Грундел «Анализ практики осуществления налогового контроля применения трансфертного ценообразования в России» (2014) и др. Единый подход в понимании того, чем является новая проверка цен в НК РФ, в науке отсутствует. Так, Г.А. Мухин, анализируя действующие нормы НК РФ о проверках контролируемых сделок, делает вывод «о возникновении в российском налоговом праве новой формы налогового контроля»⁴. О.А. Деревянкина проверку полноты исчисления и уплаты налогов при совершении сделок между взаимозависимыми лицами определяет как новый вид налоговой проверки⁵. Аналогичного мнения придерживается Н.А. Агапова⁶. Ю.М. Лермонтов в одной из работ называет такие проверки и новым видом налогового контроля, и новым видом налоговой проверки⁷. М.А. Шаповалов утверждает, что «с

³ Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения» от 18.07.2011 № 227-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4575.

⁴ Мухин Г.А. Налоговая политика Российского государства: трансфертное ценообразование / Г.А. Мухин // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2012. – № 4. – С. 67–86.

⁵ Деревянкина О.А. Новое в трансфертном ценообразовании / О.А. Деревянкина // Автономные учреждения: экономика – налогообложение – бухгалтерский учет. – 2012. – № 1. – С. 22–25.

⁶ Агапова Н.А. Новые правила трансфертного ценообразования / Н.А. Агапова // Право и экономика. – 2011. – № 9. – С. 38–47.

⁷ Лермонтов Ю.М. Цены, обязанности, контроль / Ю.М. Лермонтов // Бюджетный учет. – 2012. – № 1. – С. 66–71.

введением в текст НК РФ гл. 14.5 необходимо говорить о появлении нового вида налогового контроля»⁸. Данные утверждения представляются спорными по причине отсутствия четкой и единообразной научной теории налогового контроля, поскольку в тексте НК РФ допущено смешение методов, мероприятий налогового контроля и его форм. Между тем проблема четкого разграничения указанных понятий является актуальной не только с теоретической, но и с практической точки зрения. Стоит остановиться кратко на особенностях проверок цен по контролируемым сделкам, их целях, основаниях, порядке, сроках проведения, процедуре оформления и проблемах, возникающих при налоговой оптимизации. Проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (далее – проверка) проводится ФНС России (прямой запрет в п. 1 ст. 105.17 НК РФ) по месту нахождения органа, проводящего проверку цен, что объединяет их с камеральной налоговой проверкой и выездной при особых обстоятельствах. *Целью проверки* является установление факта соответствия (или несоответствия) применяемых налогоплательщиком цен по сделке уровню рыночных цен. *Основаниями для проведения проверки по сделкам между взаимозависимыми лицами* являются следующие: 1) уведомление о контролируемых сделках, поданное налогоплательщиком (ст. 105.16 НК РФ). Приказом ФНС России от 27 июля 2012 г. № ММВ-7-13/524⁹ утверждены форма уведомления о контролируемых сделках; порядок ее заполнения; формат представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме; порядок представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме. Уведомление о контролируемых сделках, совершенных в 2014 году в РФ, направлялось налогоплательщиком в налоговый орган в срок не позднее 20 мая 2015 года (письмо ФНС России «О представлении уведомления о контролируемых сделках, совершенных в 2014 году» от 24.04.2015 № ЕД-4-13/7083@); 2) извещение территориального налогового органа, проводящего выездную или камеральную налоговую проверку, налоговый мониторинг налогоплательщика, направленных в соответствии со ст. 105.16 НК РФ (п. п. 6 и 7 ст. 105.16 НК РФ). О направлении указанного извещения в ФНС России инспекция обязана уведомить налогоплательщика не позднее 10 дней с даты его направления. Такое извещение не препятствует продолжению налоговой проверки, в ходе которой инспекция выявила факты совершения незаявленных контролируемых сделок; 3) выявление контролируемой сделки в результате проведения ФНС России повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего налоговую проверку, налоговый мониторинг. Следовательно, основанием для проверки является факт совершения налогоплательщиком контролируемой сделки, о которой стало известно налоговому органу. Поэтому налоговый орган может назначить проверку в отношении любой контролируемой сделки. *НК РФ содержит условия, какие сделки не являются контролируемыми* (исключения, перечисленные в п. 4 ст. 105.14 НК РФ). Также если сделка не соответствует признакам контролируемой, она может быть признана такой через суд при наличии достаточных оснований полагать, что данная сделка входит в группу однородных сделок, совершенных в целях сокрытия контролируемой сделки. *Анализируя порядок и сроки проведения проверки цен, необходимо остановиться на следующем.* Проверка проводится ФНС России на основании решения ее руководителя (заместителя) о проведении проверки. Решение о проведении проверки может быть вынесено не позднее двух лет со дня получения уведомления от налогоплательщика или извещения от налогового органа о контролируемой сделке (п. 2 ст. 105.17 НК РФ). Решение, вынесенное за пределами пресекательного срока, считается незаконным. Форма решения о проведении проверки цен утверждена приказом ФНС России от 26 ноября 2012 г. № ММВ-7-13/907 (ред. от 26.03.2014)¹⁰. *Срок проведения проверки* исчисляется со дня вынесения решения о ее проведении и оканчивается днем составления справки. Налоговый орган уведомляет налогоплательщика в течение трех (рабочих) дней со дня принятия решения о ее проведении. Проверка может длиться шесть месяцев. Началом течения указанного срока является дата вынесения решения о проведении проверки, датой окончания – дата составления справки. НК РФ в исключительных случаях допускает продлевать срок до 12 месяцев (перечень оснований и порядок продления срока проверки установлены приказом ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907@)). *Основаниями продления срока проведения проверки до двенадцати месяцев являются три случая, указанные в приложении № 3 приказа ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-*

⁸ Шаповалов М.А. Контроль за трансфертными ценами / М.А. Шаповалов // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 5; Шаповалов М.А. Налоговый контроль и трансфертное ценообразование / М.А. Шаповалов // Финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 28–32.

⁹ Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме (вместе с «Порядком заполнения формы уведомления о контролируемых сделках», «Порядком представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме»): Приказ ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ // ИПС КонсультантПлюс.

¹⁰ ИПС КонсультантПлюс. (дата обращения 20.12.2016).

13/907@. Решение о продлении срока проведения проверки принимает руководитель (заместитель руководителя) ФНС России, оно вручается налогоплательщику (его представителю). НК РФ допускает в необходимых случаях, указанных в п. 4 ст. 105.17 НК РФ, *продлить проверку дополнительно на срок, не превышающий шесть месяцев*, в исключительном случае, может быть увеличен на три месяца. Таким образом, максимальный срок проверки по контролируемой сделке составит 21 месяц (включая 12 мес. + 6 мес. (продление) + 3 мес. (продление)). *Проверяемый период* не может превышать трех календарных лет, предшествующих году вынесения решения. Решение о проведении проверки в порядке, установленном главой 14.5 НК РФ, принимается с учетом определенных особенностей. Следует учитывать переходные положения Закона № 227-ФЗ, согласно которым по контролируемым сделкам 2012 года назначение проверки возможно до 31 декабря 2013 г., в отношении контролируемых сделок, доходы и (или) расходы по которым признаются в соответствии с главой 25 НК РФ в 2013 году, решение о назначении проверки может быть принято не позднее 31 декабря 2015 года. НК РФ предусматривает *ограничение количества проверок ценообразования* за один календарный год. В отношении одной сделки (группы однородных сделок) налоговые органы не вправе проводить две и более проверки за один в тот же календарный год. Кроме того, если у одной из сторон сделки была проведена проверка, по результатам которой было установлено соответствие условий контролируемой сделки условиям сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми, то в отношении этой сделки не могут проводиться проверки у других ее сторон. Проведение проверки правильности применения цен не препятствует проведению выездных и камеральных проверок за этот же период.

В отношении процедуры оформления, назначения и реализации материалов проверка цен в целом аналогична выездной налоговой проверке с присущими ей особенностями. В ходе проверки цен ФНС России вправе осуществлять мероприятия налогового контроля, предусмотренные ст. ст. 93, 93.1, 95-97 НК РФ. Очевидно, что перечень полномочий в части проведения контрольных мероприятий в ходе проверки цен значительно уже, чем при проведении налоговых проверок. По окончании проверки цен в последний день ее проведения (аналогично как при выездной проверке) составляется справка, вручаемая проверяемому лицу или его представителю под расписку. В справке фиксируется предмет и сроки проведения проверки. При проведении налогового контроля налоговый орган использует в установленном порядке следующие методы: метод сопоставимых рыночных цены (считается приоритетным, это положение звучит декларативно, поскольку в п. 4 ст. 105.7 НК РФ предусмотрено право использовать тот метод, который позволяет получить наиболее надежный результат; но при этом делается одно исключение: согласно п. 2 ст. 105.10 и п. 3 ст. 105.7 НК РФ); метод цены последующей реализации – ст. 105.10 НК РФ; затратный метод (ст. 105.11 НК РФ); метод сопоставимой рентабельности (ст. 105.12 НК РФ); метод распределения прибыли (ст. 105.13 НК РФ). Допускается использование комбинации двух и более методов. Практическая апробация положений Закона № 227-ФЗ показывает, что часто применяемыми являются методы трансфертного ценообразования, требующие расчета рыночного интервала рентабельности (для такого расчета используются три метода из пяти: метод цены последующей реализации, затратный метод и метод сопоставимой рентабельности). Анализ предложенных Законом № 227-ФЗ методов определения рыночных цен показал, что они основаны на исследовании и сопоставлении информации, связанной с деятельностью сторонних хозяйствующих субъектов на том или ином рынке товаров (работ, услуг). Однако подобная информация (цены, объемы, условия сделок, скидки и т. п.) в силу ее коммерческой значимости может быть недоступна иным участникам рынка, в чем видится определенная проблема.

Выявленные в ходе проверки цен факты, которые привели к занижению суммы налога по контролируемым сделкам, отражаются в акте проверки (который составляется в течение 2 месяцев со дня составления справки). Акт проверки составляется и вручается с учетом требований, предусмотренных п. 3 ст. 100 НК РФ. Форма акта проверки и требования к его составлению утверждены приказом ФНС России от 26.11.2012 № ММВ-7-13/907@ (ред. от 26.03.2014). *Рассмотрение акта, других материалов проверки и письменных возражений налогоплательщика по акту, а также принятие решения по результатам проверки* осуществляются в порядке, установленном ст. 101 НК РФ и аналогичном порядке рассмотрения материалов налоговых проверок. Особенностью при исполнении решений, вынесенных по результатам проверки сделок между взаимозависимыми лицами, является то, что недоимку (задолженность), установленную в ходе проверки цен, налоговый орган имеет право взыскать только в судебном порядке (подп. 4 п. 2 ст. 45 НК РФ). Еще одной особенностью исполнения решения по результатам проверки цен является тот факт, что если по результатам проверки одному из участников сделки доначислены налоги, то другой участник этой сделки может скорректировать свои налоговые обязательства (так называемая «симметричная корректировка»).

Выводы. Подводя итоги анализу существующих правил трансфертного ценообразования в России, можно констатировать, что они требуют значительных доработок с целью определенности правовых норм. Одним из существенных недостатков Закона № 227-ФЗ является отсутствие детализации применения методов трансфертного ценообразования. Большинство иностранных государств, учитывая рекомендации ОЭСР по трансфертному ценообразованию, отказались от строго установленной иерархии приоритетности использования различных методов определения рыночной цены для целей налогообложения. В целом недоработки Закона № 227-ФЗ сводятся к следующему: имеются неопределенные формулировки (например, «цена контролируемой сделки»); внутренние противоречия; большое количество экономических терминов без указания порядка определения их содержания. Нерешенным остается вопрос о порядке проведения выездных и камеральных проверок, правильности исчисления налоговой базы по НДС, поскольку в других главах НК РФ остались перекрестные ссылки на раздел, связанный с применением трансфертного ценообразования. С учетом изложенного представляется целесообразным устранить пробелы в правоприменении в отношении форм, методов и видов налогового контроля; привести к единообразию описание контролируемых сделок в законодательстве о налогах и сборах; наладить автоматизированный учет сведений о контролируемых сделках и их проверках. Потребуется корректировка в связи с появлением ряда нововведений – Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24.11.2014 № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016)¹¹ – и новой формы налогового контроля – раздела V.2 НК РФ «Налоговый контроль в форме налогового мониторинга». Практика и анализ применения Закона № 227-ФЗ могут выявить еще множество проблем, решение которых будет зависеть не в последнюю очередь от нарабатанной судебной практики. Заглядывая в будущее, не стоит забывать и о начатой практике применения с 2016 г. Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам, ратифицированной 4 ноября 2014 года (Федеральный закон от 4 ноября 2014 года № 325-ФЗ), требующей изменений в действующем законодательстве. Подводя по ней предварительные итоги, отметим недостаточное количество практических изменений, тем не менее, курс на улучшение налогового администрирования и серьезное взаимодействие в рамках Конвенции очевиден.

Аннотация

В статье проведено исследование теоретических разработок действующего налогового законодательства, особенностей организации и проведения в РФ налогового контроля трансфертного ценообразования, его основных форм. Проанализирована новая форма налогового контроля – проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, которая не является ни выездной, ни камеральной налоговой проверкой, имеющая свои исключительные черты. Рассмотрены особенности проверок цен по контролируемым сделкам: цель, основания, порядок, сроки проведения, процедура оформления. Разработаны и внесены предложения по совершенствованию законодательства о трансфертном ценообразовании, исключению неточностей в законодательстве о проверке контролируемых сделок.

Summary

In the article a study of the theoretical development of the current tax legislation, the characteristics of the organization and holding of the Russian Federation of tax control of transfer pricing, its basic forms. Analyzed new form of tax control – verification of the completeness of calculation and payment of taxes in connection with transactions between related parties that is neither an exit nor a cameral tax inspection, having its exceptional features. Specifics of checks prices of controlled transactions: purpose, reason, order, dates, registration procedure. Developed and submitted proposals on improvement of legislation on transfer pricing, with the exception of inaccuracies in the legislation on the audit of controlled transactions.

¹¹ Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.gov.ru>, 20.12.2016.

Использованная литература:

1. СЗ РФ. – 2011. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4575.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
3. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения : Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ // СЗ РФ. – 2011. – № 30. – Ч. 1. – Ст. 4575.
4. Мухин Г.А. Налоговая политика Российского государства: трансфертное ценообразование / Г.А. Мухин // Публично-правовые исследования (электронный журнал). – 2012. – № 4. – С. 67–86.
5. Деревянкина О.А. Новое в трансфертном ценообразовании / О.А. Деревянкина // Автономные учреждения: экономика – налогообложение – бухгалтерский учет. – 2012. – № 1. – С. 22–25.
6. Агапова Н.А. Новые правила трансфертного ценообразования / Н.А. Агапова // Право и экономика. – 2011. – № 9. – С. 38–47.
7. Лермонтов Ю.М. Цены, обязанности, контроль / Ю.М. Лермонтов // Бюджетный учет. – 2012. – № 1. – С. 66–71.
8. Шаповалов М.А. Контроль за трансфертными ценами / М.А. Шаповалов // Налоги и финансовое право. – 2012. – № 5; Шаповалов М.А. Налоговый контроль и трансфертное ценообразование / М.А. Шаповалов // Финансовое право. – 2012. – № 9. – С. 28–32.
9. Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме (вместе с «Порядком заполнения формы уведомления о контролируемых сделках», «Порядком представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме») : Приказ ФНС России от 27.07.2012 № ММВ-7-13/524@ // ИПС КонсультантПлюс.
10. ИПС КонсультантПлюс. (дата обращения 20.12.2016).
11. Официальный интернет-портал правовой информации [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.pravo.gov.ru>, 20.12.2016.

Евгения Васильева,

кандидат юридических наук,
доцент кафедры административного и финансового права
Северокавказского филиала
ФГБОУВО «Российский государственный университет правосудия»

Наталья Фесенко,

магистрант Северокавказского филиала
ФГБОУВО «Российский государственный университет правосудия»