

УДК 347. 73:336. 225(476)

Пени как способ обеспечения исполнения налогового обязательства

Л. Е. МОЖАЕВА

Пени является одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства в Республике Беларусь. Однако в юридической литературе вопрос о правовой природе пени в налоговых правоотношениях остается дискуссионным. В данной статье анализируются различные точки зрения относительно правовой природы пени, а также механизм начисления и уплаты пени в налоговой сфере.

Ключевые слова: обязательство, налоговое обязательство, исполнение обязательства, обеспечение исполнения обязательства, пени, правовые обременения, субъекты налоговых отношений, обязанные лица.

A fine is a means of tax liability discharge securing in the Republic of Belarus. However the question on the legal nature of a fine in tax legal relationships in the legal literature remains debatable. The article analyzes various points of view concerning the legal nature of a fine and also the mechanism of charge and fine payment in the tax system.

Keywords: liability, tax liability, liability discharge, liability discharge securing, fines, legal encumbrances, tax relation entity.

Введение

Законодательство Республики Беларусь предоставляет налоговым органам право на принятие мер по обеспечению исполнения налоговых обязательств плательщиками. Одной из таких мер является начисление пени плательщику (иному обязанному лицу). Однако в юридической литературе вопрос о правовой природе пени в налоговых правоотношениях остается дискуссионным. По-разному закрепляет правовой режим пени и законодательство зарубежных государств. Между тем, неисполнение или ненадлежащее исполнение плательщиком (иным обязанным лицом) налогового обязательства нарушает не только интересы государства, но также права и охраняемые законом интересы граждан, так как за счет налогов, поступающих в бюджет, государство обеспечивает выполнение своих задач и функций, финансирует такие социально-значимые сферы, как здравоохранение, образование, культура и другие. В связи с этим представляет интерес анализ не только норм белорусского законодательства, регулирующего механизм начисления и уплаты пени, но и изучение опыта зарубежных государств.

Основная часть

Начисление пени на сумму недоимки в публично-правовых имущественных отношениях применяется с XIX в., когда денежная форма уплаты налогов постепенно вытесняет натуральную. Законодательство многих государств с конца XIX в. и до настоящего времени предусматривает подобный механизм стабилизации денежных обязательств.

С началом становления налоговой системы Беларуси активно развиваются и налогово-правовые механизмы, в том числе пеня. Так, Закон Республики Беларусь от 20 декабря 1991 г. «О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь» закреплял, что своевременно не уплаченные суммы налогов взыскиваются за все время задолженности бюджету с начислением пени в размере 0,2 процента за каждый день просрочки (включая день уплаты) [1, ст. 10 п. 2]. Данный Закон не содержал определения пени и не относил ее к мерам ответственности и финансовым санкциям. С дальнейшим развитием налогового законодательства Беларуси изменяется размер пени (устанавливается в размере учетной ставки Национального банка Республики Беларусь, действующей на момент взыскания средств),

Правительству Республики Беларусь предоставляется право временно освобождать плательщиков от взимания пени за несвоевременную уплату налогов и сборов в бюджет, а также отсрочить взыскание такой пени [1, ст. 10 п. 2 ч. 1, 2].

В результате принятия Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), которая вступила в силу 1 января 2004 г., пеня была отнесена законодателем к способам обеспечения исполнения налогового обязательства. Однако пеня занимает особое место среди способов обеспечения исполнения налогового обязательства. Во-первых, она предусматривает возложение на плательщика (иное обязанное лицо) дополнительных обременений имущественного характера, что не свойственно другим способам обеспечения исполнения. Во-вторых, пеня является универсальным способом обеспечения исполнения налогового обязательства, так как применяется независимо от использования других способов обеспечения исполнения налогового обязательства, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства [2, п. 2 ст. 52]. В-третьих, в отличие от таких способов обеспечения исполнения налогового обязательства, как залог и поручительство, которые регулируются как налоговым, так и гражданским законодательством, порядок применения пени в налоговых правоотношениях определяется исключительно налоговым законодательством, поскольку статья 52 НК, регулирующая исчисление, уплату и взыскание пени, не предусматривает отсылки к гражданскому законодательству. В-четвертых, начисление пени на сумму недоимки является обязанностью, а не правом налоговых органов и их должностных лиц.

Следует отметить, что НК впервые закрепил легальное определение пени. Так, согласно п. 1 ст. 52 НК пенями признаются денежные суммы, которые плательщик (иное обязанное лицо) должен уплатить в случае исполнения налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством [2].

Данной нормой определено лишь одно обстоятельство, при наступлении которого возможно начисление пени, а именно: исполнение налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются законодательством применительно к каждому налогу и сбору. Иными словами, фактическим основанием возникновения пени является просрочка исполнения налогового обязательства независимо от каких-либо обстоятельств, в том числе и вины налогоплательщика. Отметим, что пени начисляются и в случае, когда плательщик (иное обязанное лицо) самостоятельно обнаружил ошибку и доплатил налог, поскольку в данном случае имело место исполнение налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством.

Закрепленная в п. 1 ст. 52 НК формулировка пени содержит открытый перечень лиц, обязанных уплачивать пени. В частности, к иным обязанным лицам относится поручитель, налоговый агент, правопреемник (правопреемники) реорганизованной организации, лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства, или непосредственно орган опеки и попечительства, обязанные уплатить пени вместо физического лица, признанного безвестно отсутствующим или недееспособным.

Необходимо охарактеризовать еще одну категорию субъектов налоговых отношений, которые уплачивают пени в порядке, установленном ст. 52 НК, – банки. Так, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения банком или иной уполномоченной организацией в установленный срок платежного поручения плательщика (иного обязанного лица) на перечисление налога, сбора (пошлины), пени либо решения налогового или таможенного органа о взыскании налога, сбора (пошлины), пени за счет денежных средств плательщика (иного обязанного лица), дебиторов плательщика (иного обязанного лица) – организации банк или иная уполномоченная организация уплачивают пени в порядке, установленном ст. 52 НК, а также несут ответственность в соответствии с законодательством [2, ст. 48 п. 5]. Таким образом, данные субъекты уплачивают пени за нарушение специфических обязанностей, установленных налоговым законодательством, и пени, уплачиваемые в данном случае банком следует рассматривать как санкции за нарушение банками срока исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога, а также за неисполнение решения о взыскании

налога, сбора (пошлины), пени, поскольку они находятся за рамками основного налогового обязательства.

Следует отметить, что в юридической литературе ведется дискуссия относительно правовой природы пени. Действующее налоговое законодательство относит пеню к способам обеспечения исполнения налогового обязательства, поместив статью о ней в соответствующую главу НК и впервые закрепив легальное определение пени. Однако специалисты, в основном по финансовому праву, предлагают рассматривать пеню в качестве меры ответственности по аналогии с неустойкой в гражданском праве [3, с. 277; 4, с. 187].

Ряд авторов рассматривают пеню как санкцию. Так, В. В. Стрельников утверждает, что санкционная природа пени в действующем налоговом законодательстве завуалирована, на самом же деле, в отличие от иных мер обеспечения, пеня служит санкцией за неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности уплаты налога. Такой вывод В. В. Стрельников обосновывает общепринятой трактовкой санкции как негативного последствия противоправного поведения [5, с. 23, 26]. При этом, автор подчеркивает, что «...пени – санкция восстановительная, а не карательная» [5, с. 50].

В тоже время, в юридической литературе встречаются и другие точки зрения. К примеру, Е. У. Латыпова считает, что пени являются именно способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, во-первых, выполняют стимулирующую функцию, так как ежедневное увеличение суммы налогового долга за счет пени, несомненно, побуждает налогоплательщика в кратчайшие сроки исполнить свою обязанность по уплате налогов [6, с. 82-83]. Кроме того, пени выполняют и компенсационную функцию, так как компенсируют потери государственной казны, возникающие в результате непоступления сумм налогов и сборов в установленные сроки. Более того, используя пеню, государство в лице налоговых органов освобождается от необходимости доказывать наличие и размер подлежащих возмещению убытков, понесенных бюджетом из-за неуплаты налогов и сборов. Для начисления пени достаточно одного факта неуплаты налога в первоначально установленные законодательством сроки [6, с. 84].

Проанализировав такие категории, как «юридическая ответственность», «дополнительное обременение», «состав налогового обязательства», Имыкшенова Е. А. приходит к выводу, что уплата пени, во-первых, не связана с дополнительными (отрицательными) последствиями в имущественной сфере налогоплательщика по сравнению с теми, что установлены его конституционной обязанностью, во-вторых, находится в рамках исполнения этой обязанности, а значит, по мнению Имыкшеновой Е. А., нет достаточных оснований относить пеню к мерам юридической ответственности [7, с. 60].

Исходя из содержания налогового законодательства Республики Беларусь (п. 5 ст. 37, ст. 49 НК) уплата пени и применение мер ответственности являются различными категориями (уплата пени не относится к мерам ответственности), что влечет за собой определенные последствия. В-первых, к ней не применяется срок давности. Во-вторых, начисление пени производится независимо от вины плательщика (иного обязанного лица), которая является обязательным условием привлечения лица к ответственности за нарушение налогового законодательства. В-третьих, возможность взыскания пени не зависит от возраста деликтоспособности физического лица, то есть уплата пени обязательна для плательщика независимо от его возраста.

Следует отметить, что в настоящее время налоговое законодательство большинства государств предусматривает пеню, взыскиваемую в случае ненадлежащего исполнения налогового обязательства. При этом в некоторых государствах СНГ налоговое законодательство продолжает рассматривать пеню в качестве меры ответственности (ст. 53 Налогового кодекса Азербайджанской Республики, ст. 111 Налогового кодекса Украины, ст. 23 Закона Республики Армения «О налогах») [8, 9, 10].

Налоговое законодательство Польши также относит начисление процентов за просрочку от налоговых недоимок к типичным налоговым санкциям [11, с. 133]. Однако данные проценты категориально не обозначаются как пени. Интерес представляет и механизм

начисления и уплаты данных процентов. Так, если налоговый орган вследствие возбуждения налогового производства установит, что налогоплательщиком при наличии обязанности не уплачен полностью или частично налог или размер налогового обязательства отличается от указанного в декларации, то он выносит решение, определяющее размер налогового обязательства (§ 3 ст. 21 Закона о налоговом производстве). В решении указывается сумма налога к уплате, но не насчитываются проценты. Согласно общему правилу, проценты самостоятельно исчисляются налогоплательщиком, плательщиком, сборщиком, правопреемником или третьим лицом, ответственным за налоговые недоимки, и без вынесения требования подлежащие уплате суммы уплачиваются ими на счет налогового органа. Процентная ставка за просрочку урегулирована законом и составляет 200% процентного начисления ломбардного кредита, установленного в соответствии с положениями о Национальном польском банке. Процентную ставку за недоимки Министр финансов объявляет в извещении, опубликованном в вестнике «Монитор польски», имеющем, однако, лишь информационный характер [11, с. 122-123].

В Словакии закон об управлении налогами и сборами также закрепляет институт взимания процента как санкции. Процент как санкцию налоговый администратор взимает в случаях наличия состава правонарушения, к которым, в частности, относится неуплата налога в установленные сроки или в установленных размерах. Налоговый администратор взимает процент как санкцию с суммы долга в четырехкратном размере от ставки процента Народного банка Словакии [12, с. 236-237].

Следует отметить, что в Республике Беларусь применение пеней является обязанностью налоговых органов, а не правом, поэтому пени применяются в каждом случае уплаты налога с нарушением установленного срока. В случае же правомерного изменения сроков уплаты налогов (сборов), то есть в случае предоставления отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов (сборов), начисление пеней на суммы задолженности по налогам прекращается с первого дня срока, на который предоставляются отсрочка и (или) рассрочка [13, п. 3].

Пени – это денежная сумма, которую плательщик (иное обязанное лицо) обязан уплатить в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства в установленные налоговым законодательством сроки, в частности в случае просрочки исполнения налогового обязательства, в том числе, когда платежное поручение на уплату налога, сбора (пошлины) поступило в банк в установленный срок, а денежных средств на текущем (расчетном) счете плательщика не было (были в недостающем количестве) для исполнения налогового обязательства. Необходимо отметить, что налоговый орган вправе требовать уплаты пеней только в случае, когда плательщик (иное обязанное лицо) не исполняет свое налоговое обязательство, которое на него возлагается в силу НК и иных актов налогового законодательства.

Сумма соответствующих пеней уплачивается дополнительно к причитающейся к уплате сумме налога, сбора (пошлины) независимо от применения других способов обеспечения исполнения налогового обязательства, а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства [2, ст. 52 п. 2].

Согласно п. 5 ст. 52 НК, пени уплачиваются (взыскиваются) после уплаты (взыскания) причитающихся сумм налога, сбора (пошлины) [2]. Это правило состоит в том, что нельзя уплачивать сумму пеней, пока сумма налога, сбора (пошлины) не уплачена в бюджет в полном объеме, то есть в первую очередь плательщиком (иным обязанным лицом) должны быть уплачены (взысканы) налоги, сборы (пошлины), а после них уплачиваются (взыскиваются) пени.

Согласно п. 3 ст. 52 НК, пени начисляются за каждый календарный день просрочки, включая день уплаты (взыскания), в течение всего срока исполнения налогового обязательства, начиная со дня, следующего за установленным налоговым законодательством днем уплаты налога, сбора (пошлины) [2]. Данное положение определяет механизм начисления пени. Так, моментом, с которого начинается начисление пени, считается день, следующий за установленным налоговым законодательством днем уплаты налога, сбора (пошлины), даже если факт неуплаты обнаружился позже. При этом самостоятельное обнаружение платель-

щиком ошибок при исчислении налога, в том числе и уплата недостающей суммы налога после истечения срока его уплаты, не являются основанием для освобождения плательщика от уплаты пеней за несвоевременное исполнение налогового обязательства.

В случае, когда срок уплаты совпадает с выходным (праздничным) днем, пеня начисляется начиная со второго рабочего дня после выходного (праздничного) дня. Пеня не начисляется на пеню.

Действующий НК предусмотрел перечень случаев, составляющих исключение из общего правила о начислении пени. Так, с 1 января 2010 года пени не начисляются на суммы налогов, сборов (пошлин), подлежащие доплате согласно налоговым декларациям (расчетам), представленным не позднее 1 апреля текущего года по итогам проведения в соответствии с законодательством переоценки (изменения стоимости) числящихся в бухгалтерском учете в составе внеоборотных активов основных средств, не завершенных строительством объектов и неустановленного оборудования. Данная норма применяется при условии полной уплаты подлежащих доплате сумм налогов, сборов (пошлин) не позднее 10 апреля текущего года [2, ст. 52 п. 3¹]. С 1 января 2011 года пени также не начисляются на суммы государственной пошлины, подлежащие уплате плательщиками, указанными в абзаце третьем статьи 248 НК [2, ст. 52 п. 3²], то есть организациями и физическими лицами, которые выступают ответчиками (должниками) в общих судах или хозяйственных судах, если при этом решение суда принято не в их пользу, а истец (взыскатель) освобожден от государственной пошлины в соответствии с НК или актами Президента Республики Беларусь [2, ст. 248].

Пени за каждый день просрочки определяются в процентах от неуплаченных сумм налога, сбора (пошлины). Размер пени закреплен НК и равен 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день исполнения налогового обязательства [2, ст. 52 п. 4], то есть, нет необходимости отслеживать изменения указанной ставки за весь период неисполнения налогового обязательства. Применяется ее размер, установленный на день исполнения налогового обязательства. Кроме того, размер пени не дифференцируется в зависимости от налога и категории плательщика.

Смысл конструкции пени как способа обеспечения исполнения налогового законодательства заключается в том, что данная денежная сумма должна возместить ущерб государству в случае уплаты налога в более поздние сроки, а значит, размер пени теоретически должен соответствовать ущербу. С тем, чтобы освободить государство от необходимости каждый раз доказывать размер ущерба, причиненного неисполнением налогового обязательства в установленный срок, законодательство заранее определяет размер пени.

Размер подлежащей уплате пени зависит от размера неуплаченных сумм налога, сбора (пошлины), ставки пени и периода ее начисления, а механизм исчисления пени может быть представлен в виде следующей арифметической формулы:

$$П = Н \times СП \times КДП,$$

где П – размер пени (в белорусских рублях); Н – размер неуплаченных сумм налога, сбора (пошлины) (в белорусских рублях); СП – ставка пени, установленная налоговым законодательством (в процентах); КДП – количество дней просрочки (в календарных днях).

Отметим, что во всех рассмотренных автором налоговых системах зарубежных государств размер пени закрепляется на законодательном уровне, хотя и отличается в количественном выражении (таблица 1).

Приведенные в таблице данные подтверждают, что в различных государствах конструкция пени построена в соответствии с оценочным методом, зависит от размера недоимки по налогу (сбору) и начисляется за каждый день просрочки.

Следует отметить, что в Беларуси с 16 марта 2011 года действует процентная ставка пени в размере 0,0333. Вместе с тем, на законодательном уровне необходимо закрепить механизм определения процентной ставки пени, поскольку ее конкретный размер устанавливается ведомственными актами налоговых органов в соответствии с положениями ст. 52 НК.

Для этого необходимо изложить ч. 2 п. 4 ст. 52 НК в следующей редакции: «Процентная ставка пеней принимается равной $1/360$ ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день исполнения налогового обязательства, и определяется как число с округлением до четырех знаков после запятой».

Таблица 1 – Размеры пени, установленные в государствах СНГ

Государство	Размер пени
Украина	120 процентов годовых учетной ставки Национального банка Украины за каждый календарный день просрочки его уплаты
Азербайджанская Республика	0,1 процента неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки
Кыргызская Республика	0,09 процента размера недоимки за каждый день просрочки
Республика Армения	1) при задержки уплаты налога до 90 дней – 0,1 процента от не уплаченной своевременно суммы налога за каждый просроченный день; 2) начиная с 91 дня задержки уплаты налога – 0,3 процента от не уплаченной своевременно суммы налога за каждый просроченный день
Российская Федерация	$1/300$ действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации за каждый день просрочки
Молдова	базисная ставка (округленная до следующего полного процента), установленная Национальным банком Молдовы в ноябре года, предшествующего отчетному налоговому году, применяемая к краткосрочным операциям денежной политики и увеличенная на пять пунктов за каждый день просрочки
Казахстан	2,5-кратная официальная ставка рефинансирования, установленная Национальным Банком Республики Казахстан на каждый день просрочки, если иное не установлено законодательными актами Республики Казахстан
Таджикистан	0,05 процента за каждый день наличия недоплаты
Узбекистан	0,05 процента за каждый день просрочки

П. 6 ст. 53 НК предусматривает возможность освобождения плательщика (иного обязанного лица) от уплаты пеней [2]. Право на установление порядка по освобождению плательщиков (иных обязанных лиц) от уплаты пеней делегировано Президенту Республики Беларусь. Условие, при котором возможно такое освобождение – это обязательное исполнение налогового обязательства. Не исполнив его, плательщик (иное обязанное лицо) не имеет права претендовать на освобождение от уплаты пеней.

В настоящее время порядок освобождения от уплаты пени регулируется Указом Президента Республики Беларусь от 17 октября 2005 года №481 (в редакции Указа Президента Республики Беларусь от 1 марта 2007 года № 116) (далее – Указ). Решение о полном либо

частичном освобождении заявителя от уплаты пени принимается на основании его ходатайства Президентом Республики Беларусь. Указом установлен порядок внесения на рассмотрение Президента Республики Беларусь подобных ходатайств, порядок подготовки соответствующих документов и требования к их содержанию. Исходя из содержания данного нормативного правового акта, с ходатайством об освобождении от уплаты пени вправе обратиться юридические лица и индивидуальные предприниматели [14].

Ходатайство и приложенные к нему соответствующие документы подаются заявителем в республиканский орган государственного управления, иную государственную организацию, подчиненную Правительству Республики Беларусь, в подчинении (ведении) которых он находится, а заявителем, не находящимся в подчинении (ведении) этих органа, организации, в том числе индивидуальным предпринимателем, — в облисполком (Минский горисполком) по месту его государственной регистрации как субъекта предпринимательской деятельности [14, п. 3]. Далее документы направляются в государственный орган (государственную организацию), по постановлению которого наложено административное взыскание, для дачи заключения о возможности (невозможности) освобождения заявителя от уплаты пени, после чего – в Межведомственную комиссию по рассмотрению ходатайств об освобождении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от административных взысканий, которая в случае целесообразности освобождения от уплаты пени вносит на рассмотрение Президента Республики Беларусь через Администрацию Президента Республики Беларусь проект соответствующего распоряжения Президента Республики Беларусь с приложением обоснования целесообразности освобождения от уплаты пени.

При отказе Президента Республики Беларусь удовлетворить ходатайство заявителя Администрация Президента Республики Беларусь в трехдневный срок информирует об этом Межведомственную комиссию по рассмотрению ходатайств об освобождении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от административных взысканий, а также государственный орган (государственную организацию), по постановлению которого наложено административное взыскание [14, п. 10].

Заключение

Проведенный анализ правового режима пени позволяет констатировать, что данная мера носит обеспечительный характер, способствует исполнению налогового обязательства, а значит, справедливо отнесена законодательством Республики Беларусь к способам обеспечения исполнения налогового законодательства.

В Республике Беларусь правовым основанием возникновения пени является ст. 52 НК, которая предусматривает механизм начисления и уплаты пени, случаи ее неначисления, а также возможность освобождения плательщика (иного обязанного лица) от уплаты пеней. Фактическим же основанием возникновения пени является просрочка исполнения налогового обязательства независимо от каких-либо обстоятельств, в том числе и вины налогоплательщика. При этом законодательство закрепляет единый, унифицированный правовой механизм начисления пени для всех налогов и сборов и категорий плательщиков, что соответствует закреплению в п. 3 ст. 2 НК принципу равенства налогообложения.

В настоящее время налоговое законодательство большинства государств предусматривает пеню, взыскиваемую в случае ненадлежащего исполнения налогового обязательства. Во всех рассмотренных автором налоговых системах зарубежных государств размер пени зависит от размера недоимки по налогу (сбору), начисляется за каждый день просрочки и закрепляется на законодательном уровне, хотя и отличается в количественном выражении.

В целях конкретизации порядка начисления пени в Республике Беларусь на законодательном уровне необходимо закрепить механизм определения процентной ставки пени, для чего необходимо изложить ч. 2 п. 4 ст. 52 НК в следующей редакции: «Процентная ставка пеней принимается равной 1/360 ставки рефинансирования Национального банка Республики Беларусь, действующей на день исполнения налогового обязательства, и определяется как

число с округлением до четырех знаков после запятой».

Литература

1. О налогах и сборах, взимаемых в бюджет Республики Беларусь: Закон Респ. Беларусь, 20 дек. 1991 г., № 1323-ХІІ: текст по состоянию на 4 янв. 2003 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая и Особенная части): текст по состоянию на 1 янв. 2010 г. – Мн.: Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2010. – 672 с.
3. Карасева, М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 288 с.
4. Зуев, В. М. Финансовое право Российской Федерации: теория общей части / В. М. Зуев. – Томск: Изд-во НТЛ, 2000. – 239 с.
5. Стрельников, В. В. Правовой режим пени в налоговом праве: учебное пособие / В. В. Стрельников; под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2004. – 155 с.
6. Латыпова, Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов / Е. У. Латыпова; под ред. д. ю. н., проф. Е. Ю. Грачевой. – М.: Юриспруденция, 2006. – 128 с.
7. Имыкшенова, Е. А. Способы обеспечения налоговых обязанностей по Налоговому кодексу Российской Федерации. – М.: Юрлитинформ, 2005. – 168 с.
8. Налоговый кодекс Азербайджанской Республики от 11 июля 2000 г. // Информационный юридический портал Азербайджана [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: http://www.legal.az/component/option.com_docman/task_doc_details/gid,84/. – Дата доступа: 02. 02. 2011.
9. Налоговый кодекс Украины от 2 дек. 2010 г. № 2756-VI // Голос Украины. – 2010. – 4 дек. – № 229-230.
10. О налогах: Закон Республики Армения, 14 апр. 1997 г. // Национальное Собрание Республики Армения [Электронный ресурс]. – 2011. – Режим доступа: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1837&lang=rus#4>. – Дата доступа: 02. 02. 2011.
11. Этель, Л. Налоговое право Польши / Л. Этель // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / М. В. Карасева [и др.]; отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. – М., 2009. – С. 103-133.
12. Бабчак, В. Налоговое право Словакии / В. Бабчак // Налоговое право стран Восточной Европы. Общая часть: Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия / М. В. Карасева [и др.]; отв. ред. М. В. Карасева (Сенцова), Д. М. Щекин. – М., 2009. – С. 198-243.
13. Положение о порядке предоставления отсрочки и (или) рассрочки уплаты налогов, сборов, таможенных платежей и пени, налогового кредита: утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 28 марта 2006 г., № 182 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
14. Положение о порядке внесения на рассмотрение Президента Республики Беларусь ходатайств об освобождении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от административных взысканий: утв. Указом Президента Респ. Беларусь, 17 окт. 2005 г., № 481: в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 01. 03. 2007 г., № 116 // Эталон – Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.