

ЗАЛОГ ИМУЩЕСТВА В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ

Исследуется залог имущества как способ обеспечения исполнения налогового обязательства. На основе критического анализа законодательства ряда постсоветских государств установлено, что его применение не представляется возможным без законодательного закрепления норм, регламентирующих понятие изменения срока уплаты фискальных платежей, и механизма его исполнения. Усматривается необходимость в разработке, внедрении и ведении Единого государственного реестра заложенного имущества плательщиков налогов, сборов (пошлин) Республики Беларусь, а также возложении на Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС) полномочия о его ведении. Обосновывается вывод о договоре залога имущества в налоговых правоотношениях как самостоятельном способе обеспечения исполнения налогового обязательства диспозитивного характера, который должен заключаться на основании мотивированного решения компетентного государственного органа между плательщиком налогов, сборов (пошлин) и налоговым органом на предельный срок, но не более двенадцати месяцев с даты его заключения с целью изменения сроков исполнения налогового обязательства. Аргументирована необходимость в установлении типовых форм договоров залога движимого и недвижимого имущества в сфере налогообложения, разработка которых должна быть возложена совместно на МНС и Таможенный комитет Республики Беларусь.

The article investigates the pledge of property as a way to ensure the fulfillment of tax obligations. Based on a critical analysis of the legislation of a number of post-Soviet states found that its application is not possible without legislative consolidation of the rules governing the concept of changing the term of payment and fiscal payments mechanism for its implementation. See the need for the development, implementation and maintenance of the Unified State Register of mortgaged property taxpayers dues (duties) of the Republic of Belarus, as well as laying the Ministry of Taxes and Duties Belarus powers of his charge. The conclusion pledge agreement property tax legal process as an independent enforcement of tax obligations dispositive nature, which should be based on a reasoned decision of the competent public authority between the payer of taxes, duties (duties) and the tax authority at the deadline, but not more than twelve months from the date his detention in order to change the timing of tax liability. The necessity to establish standard forms of contracts of mortgage of movable and immovable property in the field of taxation, the development of which should be entrusted jointly to the Ministry of Taxes and Duties and the Customs Committee of the Republic of Belarus.

Для большинства развитых государств характерно наличие эффективного механизма защиты прав налогоплательщиков наряду с правом государства на налогообложение как приоритетное направление в формировании его фискальной политики, нацеленной на рациональное и взаимовыгодное сотрудничество в рассматриваемой области. Только оптимальное соотношение частного и публичного интересов «возможно при уважении интересов друг друга, при их взаимной ответственности и только в государстве с высокоразвитыми демократическими институтами, стабильной экономикой, сформировавшейся политической системой» [1, с. 36]. По сути налогообложение является изъятием у собственника части его имущества и передачей ее государству. Поэтому «отношение к вопросу собственности в решающей степени определяет реальный статус свободы личности, экономическую и политическую систему любого общества» [2, с. 164]. Развитие сотрудничества налоговых органов как непосредственных представителей государства с налогоплательщиками, в том числе и в случае необходимости выбора мер обеспечения исполнения их налогового обязательства, основывается на реализации презумпций невиновности, добросовестности и правоты налогоплательщика.

В настоящее время исходя из судебной практики Республики Беларусь такие императивные способы обеспечения налогового обязательства, как взыскание пеней, арест имущества, приостановление операций по счетам в банке, применяются в подавляющем числе случаев неуплаты либо несвоевременной уплаты налогов, сборов (пошлин). В этой связи убедительно мнение В. В. Попова о том, что «анализ содержания правоотношений в сфере налогообложения показывает, что фискальные (налоговые) органы в рамках защиты государственных интересов, обладая по отношению к налогообязанным субъектам властными полномочиями, обеспечивают исполнение ими обязанности по уплате обязательных платежей. Однако применять к обязанным субъектам обеспечительные меры следует в тех пределах, в каких это необходимо государству и муниципальным образованиям для защиты своих налоговых прав и законных интересов» [3, с. 3].

Таким образом, актуальность включения в Налоговый кодекс Республики Беларусь (далее — НК) залога и поручительства является несомненным достоинством данного кодификационного налогового акта и свидетельствует о постепенной демократизации взаимоотношений между налогоплательщиком и государством в лице налоговых органов, а также

о переходе рассматриваемых взаимодействующих лиц от отношения противостояния к позитивному взаимодействию. На диспозитивный и альтернативный характер применения рассматриваемых обеспечительных мер указывает и идентичная формулировка, допущенная белорусским законодателем в первых пунктах ст. 50 и 51 НК, — «может быть обеспечена», то есть зафиксировано указание на возможность их применения [4].

Правовая природа залога как меры обеспечения исполнения обязательств имеет глубокие гражданско-правовые корни. Тем не менее возможность применения рассматриваемого института в налоговых правоотношениях в качестве обеспечительной меры обладает своими отличительными особенностями.

Содержание ст. 49 Общей части НК Республики Беларусь свидетельствует об установлении закрытого перечня способов обеспечения исполнения налогового обязательства и уплаты пеней, первым из которых в списке национальный законодатель назвал залог имущества [4]. Примечательно, что данный вид обеспечительной меры может быть применен только в случае изменения сроков исполнения налогового обязательства и уплаты пеней. Такое изменение сроков должно носить исключительно правомерный и заблаговременный характер.

В Беларуси, как уже отмечалось, основаниями для заключения договора залога в налоговых правоотношениях могут считаться только изменение сроков исполнения самого налогового обязательства и изменение сроков уплаты пеней (п. 1 ст. 50 НК) [4]. Нормы аналогичного содержания установлены в Налоговом кодексе Российской Федерации (п. 5 ст. 61; далее — НК РФ) [5], Налоговом кодексе Республики Казахстан (п. 4 ст. 47; далее — НК Казахстана) [6].

Примечательно, что в Республике Беларусь, исходя из абз. 3 и 7 п. 4 ст. 43 «Налоговые льготы. Виды государственной поддержки» НК, изменение сроков уплаты и республиканских и местных налогов, сборов (пошлин) и пеней представляет собой разновидность государственной поддержки. Тем не менее в национальном законодательстве не регламентирован сам механизм процедуры изменения срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней, что, на наш взгляд, порождает отсутствие правоприменительной практики, свидетельствующей о заключении договоров залога имущества и поручительства как мер обеспечения исполнения налогового обязательства.

Содержащиеся в налоговых кодексах России и Казахстана положения о порядке изменения срока уплаты налоговых платежей, по нашему мнению, гарантируют реальность возможности реализации права налогоплательщиков рассматриваемых государств о переносе установленного срока уплаты фискальных платежей на более поздний срок при возможности использования обеспечения исполнения своего обязательства диспозитивными способами.

Так, например, в НК РФ гл. 9 «Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа» [5] состоит из статей, регламентирующих механизм из-

менения срока уплаты фискальных платежей. В указанной главе нашли отражение положения об общих условиях изменения срока уплаты налога, сбора, а также пени и штрафа, в которых дается понятие изменения срока уплаты рассматриваемых платежей, его формы (отсрочка, рассрочка, инвестиционный налоговый кредит), способ обращения налогоплательщика в уполномоченные налоговые органы (подача заявления), условие о том, что изменение срока уплаты рассматриваемых фискальных платежей не порождает новой налоговой обязанности, а также положения об обеспечении изменения сроков уплаты данных платежей залогом имущества либо поручительством (ст. 61); нормы, устанавливающие: обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога и сбора (ст. 62); органы, уполномоченные принимать решения об изменении сроков уплаты налогов и сборов (ст. 63); порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора (ст. 64); понятие, порядок, условия предоставления и действия инвестиционного налогового кредита (ст. 66–67); прекращение действия изменения срока уплаты налога, сбора, а также пени и штрафа (ст. 68) [5].

В настоящее время, исходя из содержания налогового законодательства Беларуси, не представляется возможным заключение договоров залога имущества и поручительства в Республике Беларусь без закрепления в национальном налоговом кодификационном нормативном правовом акте норм, регламентирующих понятие изменения срока уплаты фискальных платежей, его механизма исполнения. Автор полагает целесообразным дополнить гл. 4 «Налоговое обязательство и его исполнение» НК статьей 45-1 «Изменение сроков уплаты налогов, сборов (пошлин)» следующего содержания:

«1. Под изменением срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней признается перенос установленного настоящим Кодексом срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней на основании заявления плательщика налога, сбора (пошлины) на более поздний срок, но не более чем на один год с календарной даты его изменения. Заявление об изменении срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней подается по установленной форме на бумажном носителе или по установленным форматам в виде электронного документа в государственные органы, указанные в статье 43 настоящего Кодекса, и должно содержать причины переноса срока уплаты налога, сбора (пошлины).

2. Изменение срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней не освобождает плательщика налога, сбора (пошлины) от уплаты пеней за исполнение налогового обязательства в более поздние сроки по сравнению с установленными налоговым законодательством в соответствии со статьей 52 настоящего Кодекса.

3. Государственные органы, указанные в статье 43 настоящего Кодекса, принимают мотивированное решение об изменении сроков уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней либо мотивированное решение об отказе изменения сроков уплаты налога,

сбора (пошлины) и пеней в течение 30 дней с момента подачи заявления плательщика налога, сбора (пошлины).

4. Изменение сроков уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней обеспечивается залогом имущества плательщика налога, сбора (пошлины) в соответствии со статьей 50 настоящего Кодекса и (или) поручительством в соответствии со статьей 51 настоящего Кодекса.

5. Срок уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней не может быть изменен, если в отношении плательщика налога, сбора (пошлины):

5.1. возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах, сборах (пошлинах);

5.2. проводится производство по делу об административном правонарушении в области налогов, сборов (пошлин);

5.3. имеются достаточные основания полагать, что этот плательщик налога, сбора (пошлины) воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо этот плательщик налога, сбора (пошлины) собирается выехать за пределы Республики Беларусь на постоянное жительство;

5.4. в течение трех лет, предшествующих дню подачи плательщиком налога, сбора (пошлины) заявления об изменении срока уплаты налога, сбора (пошлины), государственными органами, указанными в статье 43 настоящего Кодекса, было вынесено мотивированное решение о прекращении действия ранее предоставленного изменения срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней в связи с нарушением условий соответствующего изменения срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней.

6. При наличии обстоятельств, указанных в пункте 5 настоящей статьи, решение об изменении срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней не может быть вынесено, а вынесенное решение подлежит отмене.

Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются плательщик налога, сбора (пошлины) и налоговый орган по месту учета этого плательщика налога, сбора (пошлины).

7. Действие мотивированного решения об изменении сроков уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней прекращается по истечении установленного в нем срока действия.

Досрочное прекращение действия мотивированного решения об изменении сроков уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней наступает в случаях уплаты плательщиком налога, сбора (пошлины) всей суммы налогов, сборов (пошлин) и пеней до истечения установленного в решении срока или нарушения плательщиком налога, сбора (пошлины) измененного срока уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней.»

В связи с вышеизложенным также полагаем обоснованным:

– п. 1 ст. 50 «Залог имущества» дополнить абзацем вторым следующего содержания: «Основанием для заключения договора о залоге имущества является мотивированное решение государственных органов,

указанных в статье 43 настоящего Кодекса, об изменении сроков уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней»;

– п. 1 ст. 51 «Поручительство» после первого предложения дополнить предложением «Основанием для заключения договора поручительства является мотивированное решение государственных органов, указанных в статье 43 настоящего Кодекса, об изменении сроков уплаты налога, сбора (пошлины) и пеней».

В ст. 50 Общей части НК Республики Беларусь отсутствует легальная дефиниция залога имущества [4]. Тем не менее п. 2 ст. 50 НК содержит норму отсылочного характера о том, что «к договору о залоге применяются правила, предусмотренные законодательством для данного вида договора» [4]. Это, в свою очередь, является основанием для обращения к нормам Гражданского кодекса Республики Беларусь (далее — ГК) о рассматриваемой мере обеспечения исполнения гражданско-правового обязательства при исследовании залога имущества как публично-правового договора, заключаемого в рамках осуществления налоговых правоотношений. В соответствии с п. 1 ст. 315 «Понятие и основания возникновения залога» ГК «в силу залога кредитор по обеспеченному залогом обязательству (залогодержатель) имеет право в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица, которому принадлежит это имущество (залогодателя), за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами» [7].

Представляет интерес правовая позиция казахстанского законодателя о закреплении договора залога имущества в НК Казахстана. В перечень способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства гл. 85 данного кодификационного нормативного правового акта рассматриваемый способ не включен. Однако нормы о возможности заключения договора о залоге имущества при изменении сроков исполнения налогового обязательства по уплате налогов и (или) пеней содержатся в гл. 6 НК Казахстана, регламентирующей изменение сроков исполнения налогового обязательства и основания его прекращения. Так, в соответствии со ст. 50 рассматриваемого акта налогоплательщик имеет право предоставления заявления (письменного обращения) об изменении сроков исполнения налогового обязательства под залог своего имущества и (или) третьего лица в орган налоговой службы, уполномоченный принимать решение об изменении срока исполнения налогового обязательства, не позднее десяти календарных дней со дня заключения договора залога. К заявлению обязательно необходимо приложить два основных документа: сам договор залога и отчет оценщика об оценке рыночной стоимости заложенного имущества (п. 1 ст. 50) [6]. К отчету оценщика об оценке рыночной стоимости обращаемого в залог имущества НК Казахстана предъявляются жесткие требования темпорального характера, а именно: он должен быть

составлен не ранее 15 календарных дней до даты подачи обращения о заключении договора залога налогоплательщиком (абз. 2 п. 1 ст. 51) [6]. Договор залога имущества в Республике Казахстан должен быть заключен в течение 15 календарных дней с момента подачи заявления налогоплательщиком, и его содержание должно соответствовать требованиям, предъявляемым законодательством Казахстана к такого рода договорам (абз. 1 п. 1 ст. 51) [6]. Вышеизложенное, на наш взгляд, позволяет наиболее адекватно подойти к оценке стоимости заложенного имущества в обеспечении фискальных интересов государства и минимизирует риски обесценивания этого имущества.

Оригинален подход грузинского и украинского законодателей к правовой регламентации налогового залога (ипотеки) в налоговых кодексах Грузии и Украины. В соответствии с п. 1 ст. 85 Налогового кодекса Грузии налоговый залог (ипотека) представляет собой право государства на обеспечение исполнения налогового обязательства из имущества, имеющего налоговую задолженность налогоплательщика (налогового агента), иного обязанного лица [8]. Основанием для применения рассматриваемого способа обеспечения исполнения налогового обязательства является возникновение налоговой задолженности. Право на него возникает с начала налогового спора о налоговой задолженности или (и) с признанием налогового обязательства (п. 2–3 ст. 85) [8].

Подпункт 14.1.155 п. 14.1. ст. 14 Налогового кодекса Украины дефинирует понятие налогового залога как «способ обеспечения уплаты налогоплательщиком денежного обязательства и пени, не уплаченных таким плательщиком в срок, определенный НК Украины. В случае невыполнения налогоплательщиком денежного обязательства, обеспеченного налоговым залогом, орган взыскания в порядке, определенном НК Украины, обращает взыскание на имущество такого плательщика, являющееся предметом налогового залога» [9]. Соответственно, п. 95.1 ст. 95 рассматриваемого кодекса в пользу государства орган государственной налоговой службы за налогоплательщика осуществляет мероприятия по погашению его налогового долга путем взыскания средств, находящихся в собственности налогоплательщика, а при недостаточности их — путем продажи его имущества, которое находится в налоговом залоге [9]. Из чего следует, что основанием возникновения налогового залога в Украине является наличие юридического факта образования налоговой задолженности налогоплательщика перед государством, а не заключение договора залога имущества с налоговым органом, как в Беларуси, Казахстане и России. Итак, налоговый залог (ипотека) представляет собой императивный способ обеспечения исполнения налогового обязательства в грузинских и украинских налоговых правоотношениях, правовая природа которого отлична от исследуемого залога имущества в национальном, российском и казахстанском законодательстве.

В НК Беларуси отсутствует информация о форме договора залога, а также о его существенных условиях. Анализ п. 1 и 2 ст. 320 ГК позволяет утверждать,

что данного рода договор в фискальных правоотношениях должен быть заключен в письменной форме. В нем должны найти обязательное отражение предмет залога и его стоимость, существо, размер и срок исполнения налогового обязательства, обеспечиваемого залогом, а также информация о том, у кого должно находиться имущество [7].

В качестве кредитора по договору залога, исходя из содержания национального фискального законодательства, выступает государство в лице налогового органа по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица) — залогодержатель. Должником является залогодатель — плательщик (иное обязанное лицо) (п. 2 ст. 50 НК) [4]. Весьма близка позиция казахстанского законодателя относительно субъектного состава рассматриваемого договора. Субъектами рассматриваемого договора в Республике Казахстан являются налогоплательщик и (или) третье лицо и налоговый орган по месту регистрационного учета налогоплательщика (п. 1 ст. 51 НК Казахстана) [6]. Это дает право сделать вывод о возможности залога имущества, находящегося в собственности как самого налогоплательщика, так и иного обязанного лица (в Беларуси) и третьего лица (в Казахстане).

Налоговым законодательством Беларуси не установлено должностное лицо, в круг полномочий которого входило бы заключение рассматриваемых договоров. Учитывая значимость принимаемого решения, по нашему мнению, полномочия, касающиеся заключения данного рода договора, должны возлагаться на руководителя (его заместителя) налогового органа.

Исходя из названия и содержания ст. 51 НК, предметом договора залога может быть только имущество [4]. Других требований налоговым законодательством к нему не предъявляется. В соответствии со ст. 317 ГК предметом договора залога не может быть имущество, изъятое из гражданского оборота, и имущество граждан, на которое не допускается обращение взыскания [7]. Российский законодатель установил, что предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по российскому гражданскому законодательству (п. 4 ст. 73 НК РФ) [5].

Автор полагает, что наиболее выверен и оправдан подход казахстанского законодателя к определению предмета залога и его характеристикам. Так, в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 51 НК Казахстана предметом договора залога должно выступать ликвидное имущество, рыночная стоимость которого должна быть не меньше суммы налогов и пеней, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджет государства [6]. Оно должно быть в обязательном порядке застраховано [6], что исключает риск невозможности уплаты налоговых платежей вследствие случайной гибели заложенного имущества. Также казахстанский законодатель исключил возможность залога такого имущества, как: объекты жизнеобеспечения; электрическая, тепловая и иные виды энергии; арестованное имущество; имущество, на которое имеются ограничения, наложенные государственными органами; имущество, обремененное правами третьих лиц; ско-

ропортыщае сырые, продукты питания; имущественные права (подп. 2 п. 2 ст. 51), и установил запрет перезалога заложенного имущества (п. 3 ст. 51) [6].

Исходя из смысла ст. 50 НК Беларуси предусматривается нахождение предмета залога у залогодателя. Тем не менее на него законодатель возложил ряд запретов, среди которых: отчуждать предмет залога, передавать его в аренду или безвозмездное пользование другому лицу, распоряжаться предметом залога без согласия залогодержателя — налогового органа [4]. Норма аналогичного содержания предусмотрена и в п. 4 ст. 73 НК РФ [5]. Установление таких требований к заложенному имуществу в обеспечение исполнения налогового обязательства требует усиленного контроля со стороны государства за неизменностью правового положения заложенного имущества, а также за сохранением его стоимости. В этой связи автором усматривается необходимость разработки, внедрения и ведения Единого государственного реестра заложенного имущества плательщиков налогов, сборов (пошлин) Республики Беларусь, а полномочие на его ведение возложить на МНС.

Не менее существенным обстоятельством, препятствующим эффективному применению данного вида обеспечения исполнения налогового обязательства в Беларуси, является отсутствие краткосрочного по времени порядка обращения взыскания на заложенное имущество в случае несоблюдения сроков уплаты налоговых платежей, обеспеченных залогом имущества. Установленный ст. 330 ГК порядок обращения взыскания на заложенное имущество предусматривает обращение в суд, так как требования залогодержателя (кредитора) удовлетворяются из стоимости заложенного имущества по его решению [7]. Продолжительна по времени и процедура реализации заложенного имущества. Все это влечет довольно значительные временные затраты, кото-

рые, исходя из природы налоговых правоотношений, могут отрицательно сказаться на доходной части государственного бюджета. В данном контексте несомненным достоинством НК Казахстана является закрепление в нем положений о порядке обращения взыскания и реализации заложенного имущества, предусмотренного ст. 53 данного акта, согласно которой в случае, если налогоплательщик нарушил график исполнения налогового обязательства, обеспеченного залогом его имущества и (или) имущества третьего лица, налоговый орган обращает взыскание на это имущество. Реализация заложенного имущества производится в принудительном внесудебном порядке в соответствии с гражданским законодательством Казахстана [6]. Рассматриваемая статья, на наш взгляд, способствует реализации преимущественного права налоговых органов при наличии других кредиторов в получении удовлетворения из стоимости заложенного имущества.

Также для повышения эффективности реализации применения залога имущества как способа обеспечения исполнения налогового обязательства необходимо установление типовых форм договоров залога движимого и недвижимого имущества в сфере налогообложения, разработка которых должна быть возложена совместно на МНС и Таможенный комитет Республики Беларусь.

Из вышеизложенного следует, что договор залога имущества в налоговых правоотношениях представляет собой самостоятельный способ обеспечения исполнения налогового обязательства диспозитивного характера, который должен заключаться на основании мотивированного решения компетентного государственного органа между плательщиком налогов, сборов (пошлин) и налоговым органом на определенный срок, но не более двенадцати месяцев с даты его заключения с целью изменения сроков исполнения налогового обязательства.

Список использованных источников

1. Бакаева, О.Ю. О соотношении частных и публичных интересов / О.Ю. Бакаева, Н.А. Погодина // Журн. рос. права. — 2011. — № 4. — С. 36–47.
2. Баглай, М.В. Конституционное право Российской Федерации : учебник / М.В. Баглай. — 8-е изд., изм. и доп. — М. : Норма, 2009. — 800 с.
3. Попов, В.В. Защита прав и законных интересов субъектов правоотношений в сфере налогообложения: вопросы теории и практики : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.14 / В.В. Попов; Саратовская гос. юрид. акад. — Саратов, 2012. — 54 с.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) : Кодекс Респ. Беларусь, 19 дек. 2002 г., № 166-3 : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2013 г. // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003. — № 4. — 2/920.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : принят Гос. Думой 16 июля 1998 г. : одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. : в ред. Федер. закона от 21.02.2014 г. // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология Проф. [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — М., 2014.
6. О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) : Кодекс Респ. Казахстан, 10 дек. 2008 г., № 99-IV ЗРК (по состоянию на 01.02.2012 г.) // Налоговый комитет М-ва финансов Респ. Казахстан [Электронный ресурс]. — 2014. — Режим доступа: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Documents/HK%2002-2012%20рус.pdf>. — Дата доступа: 13.02.2014.
7. Гражданский кодекс Республики Беларусь : Кодекс Респ. Беларусь, 7 дек. 1998 г., № 218-3 : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 31.12.2013 г. // Ведомости Нац. сходу Респ. Беларусь. — 1999. — № 7–9. — Ст. 101.
8. Налоговый кодекс Грузии от 22 дек. 2004 г. № 692-вс : в ред. Закона Грузии от 30.06.2005 г., № 1851-вс (текст Кодекса по сост. на 27 апр. 2007 г.) // Рос. налоговый портал [Электронный ресурс]. — 2014. — Режим доступа : <http://www.taxpravo.ru/legislation/law/topic289919/s01ch01>. — Дата доступа: 16.03.2014.
9. Налоговый кодекс Украины : Кодекс Украины, 2 дек. 2011 г., № 2755-VI : принят Верховной Радой Украины 2 дек. 2010 г. : в ред. Закона Украины от 22.12.2011 г. // Правовед [Электронный ресурс]. — 2014. — Режим доступа: <http://pravoved.in.ua/section-kodeks/184-newnku/1864-raz-001.html>. — Дата доступа: 13.02.2014.

02.04.2014