

*Доцент, кандидат юридических наук **Лилия Я. Абрамчик**,  
Заведующий кафедры конституционного права,  
Гродненский государственный университет имени Янки Купалы,  
Республика Беларусь*

*Associate professor, PhD **Lilia Y. Abramchik**,  
Head of the Department of a constitutional law,  
Yanka Kupala State University of Grodno,  
Republic of Belarus*

## ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ ИНСТИТУТА ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА В НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЯХ НА ПРИМЕРЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

## LEGAL PROBLEMS OF REPRESENTATION INSTITUTE APPLICATION IN THE TAX RELATIONS ON THE REPUBLIC OF BELARUS EXAMPLE

### Введение

**В** условиях формирования и становления налоговой системы, когда налоговые обязательства должны исполняться своевременно и в полном объеме, важную роль играет институт представительства в налоговом праве. Актуальность исследования данного института обусловлена тем, что разработанный в гражданском праве институт представительства рассматривает все его особенности, однако, в налоговом праве он приобретает самостоятельное значение, поскольку обладает рядом характерных признаков, связанных с властным характером налоговых правоотношений, в связи с чем, его роль в налоговом праве нельзя недооценивать.

Институт представительства появился в гражданском праве, чуть позже – в гражданско-процессуальном

праве. Публичная природа налоговых правоотношений предусматривает наличие двух «сторон» (властной и обязанной), которые могут быть представлены несколькими субъектами. Налоговые органы реализуют правовые обязанности в пределах установленной компетенции, без чего фактически невозможно выполнение ни одной из видовых обязанностей налогоплательщика. Налогоплательщики в таком случае являются обобщающей категорией и могут быть представлены физическими и юридическими лицами — налогоплательщиками, а также в установленных законодательством случаях их представителями, налоговыми агентами и т.п. Действующее налоговое законодательство не даёт определения термину «налоговое представительство», а лишь закрепляет две формы представительства: законное и уполномоченное.

При решении многих налоговых вопросов налогоплательщик не всегда может решить их самостоятельно, например: в случае отдаленности от налогового органа, незнания или не понимания налогового законодательства и т.д.

В Республике Беларусь, наряду со всеми преимуществами данного института, налоговое представительство не достаточно широко распространено и урегулировано, в связи с этим, требуется дополнительное изучение данной области, разработка направлений совершенствования деятельности в рамках налогового представительства.

### **Основная часть**

В условиях изменившихся отношений собственности, закрепления права на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещённой законом экономической деятельности без постоянного или эпизодического обращения к институту представительства стала немислима деятельность большинства индивидуальных предпринимателей и юридических лиц.<sup>1</sup>

На наличие двух сторон в налоговых правоотношениях указывает также Ю.А. Артемьева. Так, она отмечает, что публичная природа налоговых правоотношений предусматривает наличие двух «сторон» (властной и обязанной), которые могут быть представлены несколькими субъектами. Налоговые органы реализуют правовые обязанности в пределах установленной компетенции, без чего фактически невозможно выполнение ни одной из видовых обязанностей налогоплательщика. Налогоплательщики в таком случае являются обобщающей категорией и могут быть представлены физическими и юридическими лицами – налогоплательщиками, а также в установленных законодательством случаях их представителями, налоговыми агентами и т.п.<sup>2</sup>

Налоговое представительство имеет существенные отличия от гражданско-правового, поскольку направленность метода регулирования не позволяет поставить знак равенства между императивным и диспозитивным представительством. Налоговое представительство регулирует выполнение первоочередного долга налогоплательщика (уплату налогов

и сборов). Оно базируется на отношениях власти и подчинения, которое обеспечивается властными, императивными методами в отличие от гражданско-правового представительства, имеющего диспозитивный характер. Налоговое законодательство основывается на посылке, что главной обязанностью налогоплательщика является своевременная и полная уплата налогов и сборов. При этом налогоплательщик может принимать участие в подобных отношениях как непосредственно, так и через представителей. Второй путь используется, когда налогоплательщик не может исполнять налоговые обязанности (не достиг определенного возраста) или выполнение обязанностей затруднено (в связи с удаленностью налогоплательщика и т.д.).<sup>3</sup>

Особенности налогового представительства заключаются в специфическом субъектном составе. Последний предусматривает возникновение и регулирование отношений между тремя лицами, а именно: лицом, которого представляют (налогоплательщиком); лицом, которое представляет – представителем (законным, уполномоченным); третьим лицом, в роли которого выступают налоговые органы или другой орган, осуществляющий контроль за своевременным и полным поступлением налогов и сборов в соответствующие централизованные денежные фонды.

Точное и полное исполнение налогового долга в данном случае подтверждается процессуально документальным оформлением. Как правило, процессуальные документы выполняют функцию юридического факта, обуславливающего основания возникновения, изменения или прекращения конкретных процессуальных правоотношений.<sup>4</sup>

В своем исследовании Г.И. Карбушев указывает, что весь процесс выполнения налогового долга при налоговом представительстве сопровождается составлением большого количества процессуальных документов. Двойная природа документирования проявляется в том, что, с одной стороны, оно является итогом действий по реализацию налоговой обязанности на определенной стадии, с другой – средством динамики налогово-процессуальных правоотношений, то есть основанием для осуществления действий на выполнение налогового долга в пределах следующей стадии. Так, взятие на налоговый учет налогоплательщика

и плательщика сборов и получение соответствующего документа выступает юридическим фактом для возникновения процессуального правоотношения в пределах следующей стадии – уплаты налога или, если для этого нет оснований – представления налоговой отчетности.<sup>5</sup>

Процесс реализации налоговой обязанности состоит из трех стадий: выполнение долга по налоговому учету, выполнение долга по уплате налога и выполнение долга по налоговой отчетности. Предложенное деление стадий полностью отражает логику построения налоговой обязанности и динамику правоотношений.

Критериями разграничения стадий выполнения налогового долга является:

- 1) цель,
- 2) временные границы,
- 3) содержание (совокупность процессуальных действий),
- 4) субъектный состав,
- 5) процессуальное и документальное оформление.<sup>6</sup>

Рассмотрим участие представителей налогоплательщиков на протяжении этих стадий выполнения долга налогоплательщиком. В налоговых спорах представителями налогоплательщиков являются налоговые представители. Выступая как обязанный субъект, юридическое лицо может быть как отдельным участником правоотношений – плательщиком налога, так и налоговым представителем.

По мнению В.М. Фокина, налоговый представитель (налоговый агент) – это юридическое или физическое лицо, на которое, согласно акту налогового законодательства, возлагаются обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет налогов за плательщика налога. В случае неудержания налога, который подлежит удержанию и перечислению в бюджет налоговым агентом, обязанность плательщика налога по уплате налога считается невыполненной, то есть именно плательщик налога является должником перед бюджетом. В соответствии с налоговым законодательством юридическое лицо является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц и акцизного сбора.<sup>7</sup>

Специфика налогово-правового статуса юридического лица, выступающего в роли налогового агента, проявляется в том, что налоговый агент выступает представителем государства, реализуя часть государственного суверенитета, а именно – права государства взыскивать налоги. В целом, соглашаясь с этим, нужно подчеркнуть, что налоговый агент является ответственным за полноту начисления, содержания и уплаты в бюджет налога.

Причем, если налоговый агент не осуществляет начисление, содержание или уплату (перечисление) суммы налога, ответственность за погашение суммы налогового обязательства или налогового долга, который возникает в результате таких действий, возлагается на такого налогового агента. НК РФ в императивном порядке установил обязанность налогового агента по удержанию налога с дохода физических лиц без согласия самого налогового агента. Поэтому это является определенной правовой обязанностью налогового агента.<sup>8</sup>

Таким образом, статус налогового агента характеризует триада его основных обязанностей:

- 1) обязанность по начислению налога (по определению налога, по исчислению объема налогового обязательства плательщика исходя из базы налогообложения, действующих ставок налога и предоставленных плательщику налога налоговых льгот),
- 2) обязанность по удержанию начисленной суммы налога (выражается в удержании налоговым агентом выплаты плательщику части принадлежащего ему дохода, равной сумме исчисленного налогового обязательства),
- 3) обязательство по внесению удержанной суммы налога в бюджет соответствующего уровня.<sup>9</sup>

Немаловажным является также обязанность налогового агента по ведению налогового учета и предоставлению налоговой отчетности. Она носит своего рода обеспечительный характер. На налоговых агентов возложена ответственность за надлежащее выполнение указанных обязанностей. Надлежащий характер выполнения проявляется в правильном начислении, полном удержании налога, а также в своевременном и полном его перечислении в доход государства.

Ю.А. Артемьева указывает, что особенностью налогового процесса является синтетический характер взаимодействия большинства налоговых процедур с основными материальными (регулятивными и деликтными) налоговыми правоотношениями, на реализацию которых они направлены. Так, налоговые агенты, с одной стороны, являются субъектами сложного налогового обязательства типа «плательщик налога; налоговый агент; бюджет», с другой они являются и участниками процедур, которые обеспечивают его реализацию. Правовой статус их близок к статусу налогоплательщиков, но не тождественен ему. Основные различия выявляются на этапе добровольного выполнения налогового долга в связи с их участием в таких налоговых операциях как определение налогового обязательства. Налоговый агент выполняет роль своеобразного посредника между государством и налогоплательщиком, является представителем обеих сторон в налоговых правоотношениях: представителем государства, поскольку наделен властными полномочиями относительно налогоплательщика по изъятию части его собственности как налога, сумма которого подлежит перечислению в доход соответствующего бюджета, то есть представляет собой децентрализованный фонд средств государства; представителем плательщика, поскольку перечисляет налог от имени плательщика и за его счет, «лишает» его необходимости рассчитывать сумму налога и предоставлять какую-либо отчетность по налоговым отчислениям от операций, в которых принимают участие налоговые агенты, и несет ответственность за ненадлежащее выполнение своих обязанностей.<sup>10</sup>

Такое особенное место налогового агента в налоговом обязательстве обусловлено необходимостью закрепления соответствующих гарантий защиты прав участников обязательственного налогового правоотношения от нарушений или злоупотреблений других участников, а именно:

- а) гарантий для плательщика налога – в случае ненадлежащего выполнения налоговым агентом своих функций во вред такому плательщику – на уровне защиты плательщика налога от злоупотреблений контролирурующих органов;
- б) гарантий для налогового агента – в случае злоупотреблений со стороны контролирующих

органов – на уровне таких гарантий, которые предоставлены законодательством плательщику налога.

Действующее налоговое законодательство является достаточно несовершенно и непоследовательным в вопросах регулирования роли налоговых представителей в процессе налогообложения.

В связи с этим требуется унификация общих положений, которые касаются материальной стороны налоговых правоотношений при участии налоговых представителей, в том числе вопросов с их участием как субъектов в налоговых спорах, а также вопросов, связанных с привлечением последних к юридической ответственности. Наряду с этим требуется унификация процессуальных аспектов, касающихся деятельности налоговых агентов, в частности, определение порядка разрешения споров, одной из сторон в которых является налоговый агент, порядка применения принудительных мер к недобросовестному налоговому агенту и ряд других.

Практические преимущества представительства очевидны - в рамках данного правового института обеспечивается возможность одновременного участия одного и того же лица в различных правоотношениях, совершения нескольких сделок, по которым оно будет считаться субъектом права, в целях наиболее эффективной защиты прав и интересов воспользоваться специальными знаниями и опытом представителей, а также сэкономить время.

В своем исследовании В.Ф. Евтушенко отмечает, что в действующем законодательстве не всегда выдерживается единство терминологии, термин «посредник» зачастую используется в различных значениях, в связи с чем, в экономической и юридической литературе по-прежнему осуществляются попытки подвести одно рассматриваемое понятие под другое или установить их частичное тождество.<sup>11</sup>

Развитие представительства в современных условиях рыночных отношений требует эффективного правового механизма, обеспечивающего четкость и полноту его регулирования. Вместе с тем, как показал анализ нормативно-правовых актов, а также судебной практики по исследуемой проблеме, в гражданском законодательстве о представительстве, есть пробелы

и противоречия, что усложняет его практическое применение. Кроме того, общее развитие цивилистической науки предопределяет необходимость в уточнении и систематизации имеющихся теоретических положений о представительстве, ведь несмотря на значительное число трудов, в которых рассматриваются те или иные аспекты представительства, до сих пор нет единства подходов относительно понятия представительства; большое количество вопросов вызывает определение юридической сущности представительства, его места в системе институтов гражданского права.<sup>12</sup>

В связи с тем, что реализация представителем своих полномочий затрагивает интересы как представляемого, так и третьих лиц, особую значимость приобретает проблема определения правового статуса представителя, сущности его полномочий, а также соотношения воли и волеизъявления в отношениях представительства, что позволит наиболее эффективно защитить права и законные интересы указанных субъектов. Множество проблем, возникающих в данной сфере на современном этапе, остаются неисследованными либо дискуссионными, законодательная база о представительстве также недостаточно разработана и требует совершенствования. Между тем, представительство является весьма эффективным средством в механизме решения проблемы защиты прав и интересов граждан и юридических лиц.

Представительство как правовая категория появилось несколько веков назад. Прежде чем этот институт права приобрел определенную законодательством форму, он прошел длительный путь развития.<sup>13</sup>

Под представительством понимается совершение одним лицом, представителем, в пределах имеющихся у него полномочий сделок и иных юридически значимых действий от имени и в интересах другого лица, представляемого. Сделка, совершаемая представителем на основании его полномочий, непосредственно создаёт, изменяет и прекращает гражданские права и обязанности представляемого. Сделка может быть совершена представителем в любой форме, установленной законом для сделок данного рода.

Граждане, также как и юридические лица, имеют возможность совершать сделки или другие юридические действия через представителя. Ведь существуют

ситуации, когда лицо не может быть стороной правоотношения в силу различных причин. И тогда возникает потребность в совершении кем-либо за него юридических действий. В этом, безусловно, нуждаются, прежде всего, те, кто в силу возраста или состояния психики относится к категории недееспособных лиц, за которыми вообще не признается юридически значимая воля. Такие лица могут стать самостоятельными участниками гражданского оборота лишь тогда, когда кто-либо будет действовать за них. Очень важную функцию выполняет представительство в суде. Представительство в суде - это деятельность одного лица в интересах другого лица, осуществляемая на основании представленных ему полномочий в суде от имени представляемого в целях получения наиболее благоприятного решения, а также для оказания представляемому помощи в реализации своих прав, предотвращения их нарушения в процессе и оказания суду содействия в отправлении правосудия по гражданским делам.

К услугам представителя прибегают:

1. В случае полного или частичного отсутствия дееспособности.
2. В конкретных жизненных ситуациях (болезнь, командировка, занятость).
3. Ради использования специального опыта и знаний представителя.
4. Ради экономии времени и средств.
5. Для реализации своих субъективных прав и четкого исполнения обязанностей.<sup>14</sup>

Выделяют два основных вида представительства:

- законное;
- уполномоченное.

Первый вид представительства возникает в случаях, когда лицо полностью или частично лишено дееспособности, а представительство направлено на восполнение данного недостатка. Такое представительство защищает, прежде всего, интересы несовершеннолетних и людей, страдающих психическими недугами. Названные представляемые не вправе назначать или определять полномочия представителей, точно так же как не вправе отменять полномочия представителей в каких-либо действиях.

Так, по мнению И.Н. Галушиной, добровольное представительство осуществляется по воле

представляемого. Главной особенностью такого представительства является то, что личность и полномочия представителей определяют сами представляемые. Стандартный путь установления полномочий - выдача доверенности. Представляемые вправе воздействовать на деятельность своего представителя и могут прекратить её в любой момент путем отмены доверенности. Возникает представительство в силу полномочия, основанного на доверенности, указании закона или акте уполномоченного государственного органа или органа местного самоуправления.<sup>15</sup>

Следует отметить мнение Г.М. Гура, в соответствии с которым, законодательство устанавливает определенные требования к субъектам, которые являются представителями, а также к лицам, являющимся представляемыми. Требования эти зависят в значительной степени от личности субъекта и его правосубъектности, а также - от вида представительства.

По нашему мнению, необходимо обратить особое внимание на положения в части того, что лицо, выдавшее доверенность и впоследствии отменившее ее, обязано известить об отмене лицо, которому доверенность выдана, а также известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми дана доверенность. Права и обязанности, возникшие в результате действий лица, которому выдана доверенность, до того как это лицо узнало или должно было узнать о ее прекращении, сохраняют силу для выдавшего доверенность и его правопреемников в отношении третьих лиц. Это правило не применяется, если третье лицо знало или должно было знать, что действие доверенности прекратилось.

Полагаем, что данное положение необходимо законодательно закрепить. Так, налогоплательщик должен уведомить налоговый орган о прекращении представительства уполномоченным лицом. В противном случае, если уполномоченный представитель налогоплательщика совершит налоговое правонарушение после прекращения действия полномочия и налоговый орган не будет уведомлен о его прекращении, то налогоплательщик будет нести ответственность.

Необходимо также отметить, что НК не содержит ограничений объема прав и обязанностей, которые могут быть реализованы уполномоченными представителями налогоплательщика. Следовательно,

представитель налогоплательщика может пользоваться всеми правами и исполнять все обязанности, установленные НК.<sup>16</sup>

## **Выводы**

Из всего вышеизложенного следует, что:

- налоговое представительство необходимо определить как –юридические действия, совершаемые налоговым представителем, полномочия которого должны быть документально подтверждены, от имени представляемого субъекта в пределах его полномочий, которые создают, изменяют или прекращают налоговые права и обязанности представляемого;
- налоговое представительство имеет существенные отличия от гражданско-правового, поскольку направленность метода регулирования не позволяет поставить знак равенства между императивным и диспозитивным представительством. Налоговое представительство регулирует выполнение первоочередного долга налогоплательщика.

Представительство в налоговых правоотношениях имеет специфический субъектный состав – возникновение и регулирование отношений между тремя лицами, а именно: лицом, которого представляют (налогоплательщиком); лицом, которое представляет – представителем (законным, уполномоченным); третьим лицом, в роли которого выступают налоговые органы или другой орган, осуществляющий контроль за своевременным и полным поступлением налогов и сборов в соответствующие централизованные денежные фонды.

Практические преимущества представительства очевидны - в рамках данного правового института обеспечивается возможность одновременного участия одного и того же лица в различных правоотношениях, совершения нескольких сделок, по которым оно будет считаться субъектом права, в целях наиболее эффективной защиты прав и интересов воспользоваться специальными знаниями и опытом представителей, а также сэкономить время.

Выполнение налогового долга составляет определенный процесс – систему последовательно

осуществляемых действий, содержащую ряд стадий, которые изменяют друг друга, и конкретные действия по их реализации.

Полагаем необходимым закрепить порядок указанных действий на законодательном уровне посредством принятия в установленном порядке положения о налоговом представительстве. Данное положение сможет закрепить и систематизировать материальные и процессуальные нормы налогового представительства, содержащиеся в различных нормативных актах (Налоговый кодекс Республики Беларусь, Гражданский кодекс Республики Беларусь и др.).

В связи с тем, что реализация представителем своих полномочий затрагивает интересы как представляемого, так и третьих лиц, особую значимость приобретает проблема определения правового статуса представителя, сущности его полномочий, а также соотношения воли и волеизъявления в отношении представительства, что позволит наиболее эффективно защитить права и законные интересы указанных субъектов. Поэтому, важно также в данном правовом акте закрепить права, обязанности и ответственность налогового представителя.

Кроме того, законодательное закрепление положений о порядке осуществления представительства в налоговых органах значительно упростит данную процедуру посредством наличия установленной точной регламентации действий представителя, налогоплательщика и налогового органа.

### **Аннотация**

В статье рассматриваются проблемы связанные с реализацией налогового представительства. В Республике Беларусь, наряду со всеми преимуществами данного института, налоговое представительство не достаточно широко распространено. Автором исследованы нормативные правовые акты, регламентирующие отношения в области осуществления налогового представительства. На основе комплексного, системного анализа теоретических и практических аспектов института налогового представительства как целостного правового института выявлены тенденции, перспективы и особенности его развития в современных условиях. В статье сформулировать

выводы, предложения и рекомендации по дальнейшему совершенствованию налогового законодательства. Доказано, что налоговое представительство необходимо определить как – юридические действия, совершаемые налоговым представителем, полномочия которого должны быть документально подтверждены, от имени представляемого субъекта в пределах его полномочий, которые создают, изменяют или прекращают налоговые права и обязанности представляемого.

- налоговое представительство имеет существенные отличия от гражданско-правового, поскольку направленность метода регулирования не позволяет поставить знак равенства между императивным и диспозитивным представительством. Налоговое представительство регулирует выполнение первоочередного долга налогоплательщика. Сделан вывод о том, что представительство в налоговых правоотношениях имеет специфический субъектный состав – возникновение и регулирование отношений между тремя лицами, а именно: лицом, которого представляют (налогоплательщиком); лицом, которое представляет – представителем (законным, уполномоченным); третьим лицом, в роли которого выступают налоговые органы или другой орган, осуществляющий контроль за своевременным и полным поступлением налогов и сборов в соответствующие централизованные денежные фонды.

Практические преимущества представительства доказаны - в рамках данного правового института обеспечивается возможность одновременного участия одного и того же лица в различных правоотношениях, совершения нескольких сделок, по которым оно будет считаться субъектом права, в целях наиболее эффективной защиты прав и интересов воспользоваться специальными знаниями и опытом представителей, а также сэкономить время.

Полагаем необходимым закрепить порядок указанных действий на законодательном уровне посредством принятия в установленном порядке положения о налоговом представительстве. Данное положение сможет закрепить и систематизировать материальные и процессуальные нормы налогового представительства, содержащиеся в различных нормативных актах (Налоговый кодекс Республики Беларусь, Гражданский кодекс Республики Беларусь и др.).

В связи с тем, что реализация представителем своих полномочий затрагивает интересы как представляемого, так и третьих лиц, особую значимость приобретает проблема определения правового статуса представителя, сущности его полномочий, а также соотношения воли и волеизъявления в отношениях представительства, что позволит наиболее эффективно защитить права и законные интересы указанных субъектов. Поэтому, важно также в данном правовом акте закрепить права, обязанности и ответственность налогового представителя.

Кроме того, законодательное закрепление положений о порядке осуществления представительства в налоговых органах значительно упростит данную процедуру посредством наличия установленной точной регламентации действий представителя, налогоплательщика и налогового органа.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Артемьева Ю.А., Налоговое представительство, „Всероссийский журнал научных публикаций” 2012, № 4 (14).
2. Брызгалин А.В., О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике, „Налоги” 2009, № 1.
3. Галушина И.Н., Понятия представительства и посредничества в гражданском праве: сравнительно-правовой аспект, „Журнал российского права” 2006, № 2.
4. Гура Г.М., Проблемы представительства как возможности осуществления гражданских прав, „Территория науки” 2013, № 4.
5. Данина Е.А., Налоговое право. Общая часть, в: Е.А. Данина, Витебск: ВГУ им. Машерова 2009.
6. Евтушенко В.Ф., Правовое положение налоговых агентов: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.14, М., 2006.
7. Залесский А.Б., Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения, „Экономические и математические методы” 2009, № 1.
8. Карбушев Г.И., Совершенствование налоговой системы России, „ЭКО” 2010, № 2.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть [Электронный ресурс]: 19 дек. 2002 г., № 166-З: принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр.

Советом Респ. 2 дек. 2009 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2015, ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, Минск 2016.

10. Фурсов Д.А., Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: пособие для судей арбитражных судов, под ред. Д.А. Фурсов. – М.: ИНФРА-М, 1997.
11. Фокин В.М., Налоговое регулирование: учеб. Пособие, под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Устав, 2004.
12. Чередниченко Е., Цыганок Ю., Как могут наказать налогового агента за нарушение Закона о налоге с доходов, „Бухгалтерская неделя” 2004, № 10.

<sup>1</sup> Г.М. Гура, Проблемы представительства как возможности осуществления гражданских прав, „Территория науки” 2013, № 4, с. 22-26.

<sup>2</sup> Ю.А. Артемьева, Налоговое представительство, „Всероссийский журнал научных публикаций” 2012, № 4 (14), с. 36-38.

<sup>3</sup> А.В. Брызгалин, О функциях налогообложения и регулятивном значении налогов в экономике, „Налоги” 2009, № 1, с. 16-22.

<sup>4</sup> А.Б. Залесский, Принципы налогообложения предприятий и экономические последствия их применения, „Экономические и математические методы” 2009, № 1, с. 39-55.

<sup>5</sup> Г.И. Карбушев, Совершенствование налоговой системы России, „ЭКО” 2010, № 2, с. 24-31.

<sup>6</sup> Е.А. Данина, Налоговое право. Общая часть, в: Е.А. Данина, Витебск: ВГУ им. Машерова 2009.

<sup>7</sup> В.М. Фокин, Налоговое регулирование: учеб. Пособие, под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Устав, 2004.

<sup>8</sup> Д.А. Фурсов, Подготовка дела к судебному разбирательству. Налоги: пособие для судей арбитражных судов, под ред. Д.А. Фурсов. – М.: ИНФРА-М, 1997.

<sup>9</sup> Е. Чередниченко, Ю. Цыганок, Как могут наказать налогового агента за нарушение Закона о налоге с доходов, „Бухгалтерская неделя” 2004, № 10, с. 12-14.

<sup>10</sup> Ю.А. Артемьева, Налоговое представительство, „Всероссийский журнал научных публикаций” 2012, № 4 (14), с. 36-38.

<sup>11</sup> В.Ф. Евтушенко, Правовое положение налоговых агентов: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: 12.00.14, М., 2006.

<sup>12</sup> Г.М. Гура, Проблемы представительства как возможности осуществления гражданских прав, „Территория науки” 2013, № 4, с. 22-26.

<sup>13</sup> И.Н. Галушина, Понятия представительства и посредничества в гражданском праве: сравнительно-правовой аспект, „Журнал российского права” 2006, № 2, с. 12-14.

<sup>14</sup> Г.М. Гура, Проблемы представительства как возможности осуществления гражданских прав, „Территория науки” 2013, № 4, с. 22-26.

<sup>15</sup> И.Н. Галушина, Понятия представительства и посредничества в гражданском праве: сравнительно-правовой аспект, „Журнал российского права” 2006, № 2, с. 12-14.

<sup>16</sup> Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть [Электронный ресурс]: 19 дек. 2002 г., № 166-З: принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2009 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2015, ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь, Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, Минск 2016.