**РЕФЕРАТ**

**Курсовая работа, 26 страниц, 15 источников.**

**Ключевые слова:** налог, налоговая декларация, налоговое право, налогообложение, налогоплательщик, сбор, уголовное право, уклонение от уплаты налогов и сборов.

**Объект исследования:** охранительные общественные отношения, возникающие в связи с обязанностью лица понести уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов.

**Предмет исследования:** нормы уголовного и налогового законодательства, закрепляющие основания, порядок уплаты налогов в Республике Беларусь и ответственность за его нарушение, а также судебная практика их применения.

**Цель курсовой работы:** выявление особенностей уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов.

**Задачи:** раскрыть значение института уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов; определить круг бюджетных отношений, на которые посягает рассматриваемое преступление; охарактеризовать способы уклонения от уплаты налогов и сборов, ответственность за которые установлена в уголовном законодательстве; раскрыть субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов.

**Методы исследования:** общенаучные методы (системный метод, метод анализа-синтеза, логический, исторический методы) и специальные методы юридической науки (формально-правовой метод, метод сравнительного правоведения).

**Полученные результаты и их новизна:** выявлена общественная опасность преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, сборов; раскрыты объективные признаки данного преступления; рассмотрены признаки субъективной стороны уклонения от уплаты налогов, сборов; установлен перечень лиц, которые могут быть признаны субъектами рассматриваемого преступления.

**Область применения полученных результатов и практическая значимость работы:** полученные результаты могут быть применены в практике органов, ведущих уголовный процесс при выявлении, расследовании и рассмотрении налоговых преступлений**.**

**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ 3

1 БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА ГОСУДАРСТВА КАК ОБЪЕКТ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ 5

2 ОБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ 11

2.1 Сокрытие или занижение налоговой базы 11

2.2 Уклонение от представления налоговой декларации (расчета) или внесение в нее заведомо ложных сведений 14

3 СУБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ 17

3.1 Субъективная сторона преступления 17

3.2 Субъект преступления 18

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 23

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 25

ВВЕДЕНИЕ

Ответственность за совершение налоговых преступлений устанавливается во всех государствах. Отношения по уплате налогов везде считаются одинаково важными и охраняемыми. В современном уголовном законодательстве Республики Беларусь ответственность за совершение налоговых преступлений появилась в 1986 году. За два десятилетия существования данного института, его нормы претерпевали неоднократные изменения и дополнения в зависимости от приоритетов в экономике белорусского государства и модернизации налогового законодательства. Соответственно менялась и судебная практика по делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов. Поэтому вопросы, связанные с квалификацией действий лиц, скрывающих или занижающих налоговую базу, уклоняющихся от представления налоговых деклараций (расчетов) или вносящих в них заведомо ложные сведения являются актуальными как с точки зрения теории, так и практики применения уголовного закона.

Целью данной работы является выявление особенностей уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов.

Для достижения этой цели необходимо решение следующих задач:

* раскрыть значение института уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов;
* определить круг бюджетных отношений, на которые посягает рассматриваемое преступление;
* охарактеризовать способы уклонения от уплаты налогов и сборов, ответственность за которые установлена в уголовном законодательстве;
* раскрыть субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и сборов.

Объектом работы являются охранительные общественные отношения, возникающие в связи с обязанностью лица понести уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов.

Предметом работы являются нормы уголовного и налогового законодательства, закрепляющие основания, порядок уплаты налогов в Республике Беларусь и ответственность за его нарушение, а также судебная практика их применения.

Методология исследования включает общенаучные методы и специальные методы юридической науки. К общенаучным методам относятся системный метод, метод анализа-синтеза, логический, исторический методы. Специальные методы юридической науки включают в себя формально-правовой метод и метод сравнительного правоведения.

Вопросы ответственности за налоговые преступления изучались в Республике Беларусь и за рубежом. При написании работы использовались труды отечественных исследователей – Н.А. Бабия, И.О. Грунтова, Т.Г. Кравченко и российских ученых – И.Я. Козаченко, В.П. Морозова, С.Г. Пепеляева, А.П. Починка, Д.Г. Черника.

1 БЮДЖЕТНАЯ СИСТЕМА ГОСУДАРСТВА КАК ОБЪЕКТ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Бюджетная система страны представляет собой сложный механизм, характеризующий особенности взаимоотношений государства и местных органов власти. Оно выступает составной частью бюджетного устройства государства, главным звеном его финансовой системы. В самом общем смысле бюджетная система государства представляет собой целостную совокупность государственного бюджета и местных бюджетов.

Среди бюджетных отношений, из которых складывается бюджетная система государства, особое место занимают общественные отношения, которые возникают по поводу установления и взимания налогов с юридических и физических лиц – налоговые отношения. Данные общественные отношения регламентируются правовыми содержащимися в различных правовых актах нормами права, совокупность которых принято объединять в единый правовой институт – налоговое право [1, с.12]. В современном государстве налоги – основной источник доходов государственного бюджета, а налоговое законодательство представляет собой важный инструмент бюджетной системы. В соответствии со ст.56 Конституции, граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей [2]. Выполнение данной обязанности обеспечивается угрозой применения к виновному юридических мер неблагоприятного характера, наиболее суровой из которых является уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов.

Негативные последствия налоговых правонарушений разнообразны. Уклонение от уплаты налогов может повлечь, например, недополучение казной налоговых сборов, сокращение доходной части бюджета и рост его дефицита; нарушение законов рыночной конкуренции, ибо предприятия-неплательщики оказываются в привилегированном положении; нарушение принципа социальной справедливости, поскольку для тех, кто исправно платит налоги, возникает дополнительное налоговое бремя.

Ответственность за совершение налоговых преступлений устанавливалась во всех государствах. Отношения по уплате налогов везде считались одинаково важными и охраняемыми. Но вплоть до XVII–XVIII вв. в памятниках уголовного права отсутствуют статьи об ответственности за налоговые преступления. Это объясняется тем, что природа таких преступлений существенно менялась во времени. Изменения были связаны с эволюцией природы самих налогов.

На заре цивилизации и вплоть до установления капиталистических производственных отношений налоги были признаком социального неравенства. В Ветхом завете, например, есть упоминание об обязательном сборе в размере одной десятой всей сельскохозяйственной продукции, который принадлежит Господу» (а фактически взимался в пользу служителей культа). Сами жрецы, как легко догадаться, десятины не платили [3, с.462]. В деспотических государствах Древнего Востока налоги имели форму арендной платы за землю, находившуюся в собственности владыки. Земледельцы, обрабатывавшие свои участки, были его слугами. В Афинах эпохи античности вообще считалось, что свободный гражданин тем и отличается от прочих людей (рабов, варваров, иностранцев и других, т.е. всех, кто не является эллином и полноправным жителем полиса), что не должен платить налоги [4, с.5]. Конечно, даже свободным гражданам предписывалось время от времени вносить часть своих доходов на общественные нужды, но эти взносы не носили регулярного характера и были связаны с экстраординарными событиями (постройка военного флота, закупка продовольствия при неурожае и т.д.). Граждане Римской общины также налогов не платили, за исключением чрезвычайных сборов военного времени [5, с.40]. Жители покоренных провинций платили налоги, что было признаком их подчиненного положения. При этом величина налогов была различной и зависела от того, насколько упорно та или иная страна или город сопротивлялись установлению римского владычества. В Киевской Руси князь, его дружина и челядь содержались за счет дани, взимаемой с подвластных племен. В средние века и вплоть до Нового времени в большинстве европейских стран налоговым иммунитетом пользовались дворянство и духовенство. Именно этот иммунитет стал объектом нападок со стороны «третьего сословия» на собрании Генеральных штатов во Франции накануне революции 1789 г.

Таким образом, взимание налогов означало осуществление права на господство, а уплата налогов являлась выражением подчинения этому господству. Поэтому нарушение обязанностей по уплате налогов со стороны представителей непривилегированных сословий воспринималось как их протест против своего социального статуса, как неподчинение слуги господину. Иными словами, с точки зрения законодателя того времени, это был бунт, мятеж, т.е. государственное преступление. Именно статьи об ответственности за государственные преступления (измена, неповиновение власти) использовались для осуждения недобросовестных налогоплательщиков.

Новое время выдвинуло новый лозунг – я гражданин, и я плачу налоги [3, с.464]. В условиях юридического равенства граждан, которые все без исключения принимают участие в поддержании государственного аппарата, неуплата налога угрожает уже не политическому, а экономическому благосостоянию. Государство провозглашает принцип неприкосновенности частной собственности и отказывается от посягательств на нее. Тем самым оно ставило себя в зависимость от того, насколько добросовестно граждане будут выполнять свои налоговые обязанности. Но и государство в свою очередь постаралось защитить свои интересы, в том числе и уголовно-правовыми методами. Налоговые преступления обретают новую форму, обособляются.

Характерно, что уголовное законодательство БССР не знало уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. В условиях, когда государство получало необходимые финансовые средства за счет прибыли предприятий, находящихся в его полной собственности, налоги как источник бюджетных поступлений носили вспомогательный характер. Первый налоговый состав появился в УК 1960 г. [6] только в 1986 году. 6 июня 1986 года Указом Президиума Верховного Совета БССР УК 1960 г. был дополнен ст.162-1 «Уклонение от подачи декларации о доходах» [7]. Закон Республики Беларусь от 1 марта 1994 г. закрепил новую редакцию данной статьи, которая стала называться «Сокрытие, занижение прибыли и доходов» [8]. Своим существованием эти статьи обязаны только изменению экономического строя в СССР, а позже – в Республике Беларусь.

Введение в действие УК 1999 г. [9] ознаменовало собой очередной этап развития законодательства о налоговых преступлениях. В нем предусмотрена ст.243 «Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов». Следует обратить внимание, что по смыслу данной статьи, объектом анализируемого состава преступления являются отношения, возникающие по поводу уплаты налоговых платежей в государственные и местные бюджеты. В соответствии с ч.1 ст.6 Налогового кодекса Республики Беларусь, налогом признается обязательный индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в республиканский и (или) местные бюджеты [10]. Часть 2 ст.6 Налогового кодекса устанавливает, что сбором (пошлиной) признается обязательный платеж в республиканский и (или) местные бюджеты, взимаемый с организаций и физических лиц, как правило, в виде одного из условий совершения в отношении их государственными органами, в том числе местными Советами депутатов, исполнительными и распорядительными органами, иными уполномоченными организациями и должностными лицами, юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу специальных разрешений (лицензий), либо в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Беларусь.

В Республике Беларусь устанавливаются республиканские налоги, сборы (пошлины) и местные налоги и сборы. Республиканскими признаются налоги, сборы (пошлины), установленные законодательными актами и обязательные к уплате на всей территории Республики Беларусь. Местными признаются налоги и сборы, устанавливаемые нормативными правовыми актами (решениями) местных Советов депутатов в соответствии с Налоговым кодексом и обязательные к уплате на соответствующих территориях (ст.7 Налогового кодекса). Отношения, возникающие в связи с внесением местных налогов и сборов (налог с розничных продаж; налог за услуги; налог на рекламу; сборы с пользователей), объектом преступления, предусмотренного ст.243 УК, не являются. Нарушение таких отношений при соответствующих условиях может влечь ответственность за причинение имущественного ущерба без признаков хищения (ст.216 УК). В случае уклонения от уплаты таможенных налогов и платежей ответственность наступает по ст.231 УК.

К республиканским налогам, сборам (пошлинам) относятся:

* налог на добавленную стоимость;
* акцизы;
* налог на прибыль;
* налоги на доходы;
* подоходный налог с физических лиц;
* экологический налог;
* налоги с пользователей природных ресурсов;
* налоги на имущество;
* земельный налог;
* дорожные налоги и сборы;
* таможенная пошлина и таможенные сборы;
* гербовый сбор;
* оффшорный сбор;
* консульский сбор;
* государственная пошлина;
* регистрационные и лицензионные сборы;
* патентные пошлины (ст.8 Налогового кодекса).

При составлении УК законодатель поместил состав ст.243 в гл.25 «Преступления против порядка осуществления экономической деятельности», признав таким образом, что их объектом являются отношения в сфере товарно-материального обращения. На первый взгляд содержание объекта имеет действительно экономический характер – государство лишается притока принадлежащих ему финансовых средств. Однако, в научной литературе существует точка зрения о спорности подобного подхода.

Например, российский ученый С.Г. Пепеляев утверждает, что по своей сути экономические отношения связаны с производством товаров (работ, услуг), а также с их обменом. Участники этих отношений равноправны. Уплата же налогов носит конфискационный характер. Государство изымает часть собственности налогоплательщиков, ничего не представляя взамен. По отношению к налогоплательщику государство в лице налоговых органов наделено определенными властными полномочиями [3, с.467]. Следовательно, по мнению С.Г. Пепеляева объектом преступных посягательств против порядка уплаты налогов и сборов является скорее одна из областей государственного управления.

Объект уклонения от уплаты налогов следует отличать от объекта налогообложения. Объектами налогообложения признаются обстоятельства, с наличием которых у плательщика налоговое законодательство связывает возникновение налогового обязательства. Каждый налог или сбор имеет самостоятельный объект налогообложения. Налоговый кодекс указывает в качестве объектов налогообложения товары (ст.29), работы и услуги (ст.30), доходы (ст.34), дивиденды и проценты (ст.35).

Процесс уплаты налога может быть условно разделен на три части: подготовка информации об объекте налогообложения для налоговых органов, расчет налогового обязательства и перечисление денег в бюджет. Информацию об объекте налогообложения могут готовить и сам налогоплательщик, и третьи лица. Например, при расчете подоходного налога с физических лиц все данные об объекте налогообложения направляются в налоговые инспекции органами, регистрирующими конкретные виды доходов, подлежащих налогообложению. Чаще всего именно налогоплательщик является единственным источником сведений, необходимых для исчисления налога, и ему приходится заполнять и сдавать декларации, налоговые расчеты и т.д.

Расчет налогового обязательства делается самим налогоплательщиком или налоговыми органами. Но и в первом случае расчеты плательщика зачастую носят предварительный характер. Они могут быть проверены и исправлены государственным органом на основе отчетных документов. Во всяком случае, причинить ущерб казне при помощи неверного расчета сложно, если сам объект налогообложения описан правильно. Опасность может исходить не со стороны налогоплательщика, а со стороны контрольных органов, пренебрегающих своими обязанностями. При наличии оснований такие действия должностных лиц налоговых органов могут повлечь дисциплинарную, или даже уголовную ответственность за преступление против интересов службы.

Перечисление денег в бюджет зависит полностью от плательщика налогов, и он до известной степени способен затормозить этот процесс. Но сейчас в распоряжении государственных органов имеется достаточно инструментов, чтобы получить всю сумму налога с самого «упрямого» неплательщика – списание денежных средств в бесспорном порядке, обращение взыскания на имущество и т.д. Реальной опасности для фискальных интересов простой неплатеж сейчас не представляет.

Следовательно, наибольшая возможность для причинения ущерба государственным интересам возникает у налогоплательщика только на первой стадии – при подготовке необходимой информации. В самом деле, если представлена вся необходимая информация об объекте, налоговый орган вполне способен самостоятельно рассчитать обязательства плательщика и взыскать их в установленном порядке. Но при отсутствии нужных сведений налоговый орган ничего не может сделать. Значит, непредставление этих сведений – единственный по-настоящему опасный способ помешать государству удовлетворить финансовые интересы. Именно эти отношения белорусский законодатель признал непосредственным объектом налоговых преступлений. Это позволяет обратить уголовный закон против самых опасных посягательств на государственные финансы и избежать ненужной криминализации малоопасных деяний.

Таким образом, уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов является средством уголовно-правовой охраны отношений, возникающих по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов. Объектом данного преступления являются экономические отношения и отношения в области государственного управления, возникающие в связи с уплатой республиканских налогов и сборов. Непосредственным объектом данного преступления является порядок подготовки налогоплательщиком информации об объекте налогообложения.

2 ОБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

2.1 Сокрытие или занижение налоговой базы

Основной состав преступления, предусмотренного ст.243 УК, материальный и предусматривает два альтернативных деяния:

* сокрытие или занижение налоговой базы;
* уклонение от представления налоговой декларации (расчета) или внесение в нее заведомо ложных сведений.

Сущность данных деяний определена в названии преступления – уклонение от уплаты налогов, т.е. совершение деяний, направленных на невыполнение обязанности производить налоговые платежи с предусмотренных законом объектов налогообложения в государственные бюджеты всех уровней [11, с.345].

Как и всякое бездействие, невыполнение обязанности платить налоги влечет ответственность при наличии объективного и субъективного условий: наличия обязанности платить налоги (лицо должно было) и наличия возможности выполнить такую обязанность (лицо могло).

Долженствование платить налоги вытекает из требований законодательства. Диспозиция ч.1 ст.243 УК является бланкетной, поэтому для уяснения содержания таких понятий как «налог», «сбор», «налоговая база» следует обращаться к действующему на момент совершения деяния налоговому законодательству Республики Беларусь.

В частности, ч.1 ст.41 Налогового кодекса определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения (исчисления) устанавливаются применительно к каждому налогу или сбору. Поэтому обязанность конкретного юридического или физического лица платить конкретный вид налога должна быть всякий раз точно установлена и обоснована путем ссылки на соответствующие нормативные правовые акты, поскольку налоговое законодательство содержит ряд норм, освобождающих отдельных лиц от уплаты определенных налогов (налоговых льгот). Наличие возможности заплатить налоги в общем плане означает наличие у лица достаточных для этого средств и отсутствие внешних препятствий к своевременной оплате (например, заболевания).

Однако данное преступление имеет существенную особенность, которая позволяет признавать уклонением от уплаты налогов определенные действия безотносительно к наличию или отсутствию средств, достаточных для уплаты налогов. Эта особенность заключается в составляющих суть уклонения невыполнении лицом обязанности быть честным перед государством, т.е. не скрывать, не занижать объекты налогообложения и своевременно предъявлять декларацию о доходах и имуществе. Выполнение этих требований исключает уголовную ответственность даже в случае фактической неуплаты налогов.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов может быть определено как стремление избежать уплаты налогов путем обмана.

Сокрытие или занижение налоговой базы – это искажение или фальсификация стоимостных, физических или иных характеристик объектов налогообложения путем утаивания их в полном объеме (сокрытие) или указание в меньшем объеме (занижение). Часть 2 п.3 Постановления Пленума Верховного Суда № 5 от 13 марта 1997 г. «О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли и доходов» определяет сокрытие прибыли, доходов или иных объектов налогообложения как умышленное неотражение в соответствующих отчетных документах, предоставляемых налоговым органам, фактических данных об их получении, а также нарушение порядка учета их поступления с целью утаивания информации об их наличии [12].

На практике следственные органы и суды относят зачастую к сокрытию объектов налогообложения действия, состоящие в представлении в налоговые органы заведомо неправильных отчетных документов, но только лишь в тех случаях, если искажению отчетности предшествовало умышленное искажение данных. Если последнее не совершено, то представление в налоговые органы искаженных данных называют занижением налогообложения, как сокрытие их не расценивают.

Занижение прибыли, доходов или иных объектов налогообложения выражается во внесении в отчетные документы, представляемые в налоговые органы, заведомо не соответствующей действительности информации о величине объекта налогообложения скорректированной в строну ее снижения и уменьшения (ч.3 п.3 Постановления Пленума Верховного Суда № 5 от 13 марта 1997 г. «О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли и доходов»).

Способы неуплаты налогов и получения от этого незаконной прибыли универсальны, могут применяться во всех общественных отношениях, где лицо по должности располагает возможностью иметь доступ к товарно-материальным ценностям, либо к порядкам выплат денежных средств.

Способы, используемые для избежания уплаты налогов или снижения их размеров, достаточно разнообразны и многочисленны. Они могут выражаться в полном или частичном неотражении результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета (осуществление сделок без документального оформления, неоприходование товарно-материальных ценностей, неоприходование денежной выручки в кассу), в использовании необоснованных изъятий и скидок (отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством; отнесение на издержки производства затрат в размерах, превышающих установленные законодательством; незаконное использование налоговых льгот), в искажении экономических показателей, позволяющем уменьшить размер налогооблагаемой базы, в завышении стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, относимых на издержки производства и обращения, в неправомерном отнесении на себестоимость разного рода затрат и расходов, а также неотражение или неправильное отражение курсовых разниц по оприходованной валюте.

Однако, так или иначе все способы уклонения от уплаты налогов путем сокрытия или занижения налоговой базы могут совершаться в двух формах:

* нарушение порядка учета объектов налогообложения с целью утаивания информации об их наличии или действительном количестве (фальсификация внутреннего учета);
* неотражение в соответствующих отчетных документах, представляемых налоговым органам, фактических данных о получении объектов налогообложения (фальсификация внешней отчетности).

Фальсификация внутреннего учета может выражаться в приеме денежных средств от реализации товаров, работ или услуг без их отражения в учетных документах, уменьшении реального количества или действительной стоимости объектов недвижимости, завышении относимых на себестоимость продукции затрат и т.п.

Фальсификация внешней отчетности выражается в представлении налоговым органам заведомо искаженных данных в установленной форме отчетности об отсутствии объектов налогообложения или о его меньшем размере. Искажение данных в отчетных документах может иметь место и при наличии правильного внутреннего учета.

Оконченным уклонение от уплаты налогов, сборов, совершенное путем сокрытия, занижения налоговой базы будет считаться:

* с момента принятия налоговым органом фальсифицированных отчетов, если уклонение осуществляется путем сокрытия или занижения налоговой базы в установленной форме отчетности;
* по прошествии сроков уплаты налогов, если уклонение осуществляется путем непредставления налоговым органам отчета установленной формы;
* с момента полного или частичного сокрытия налоговой базы, если уклонение осуществляется путем нарушения порядка учета объектов налогообложения.

2.2 Уклонение от представления налоговой декларации (расчета) или внесение в нее заведомо ложных сведений

Уклонение от подачи декларации о доходах и имуществе выражается в любых умышленных деяниях лица, направленных на непредставление или несвоевременное представление декларации в налоговый орган, за исключением невыполнения указанного действия в силу обстоятельств, не зависящих от его воли.

Внесение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений может осуществляться путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах [13, с.340].

В ст.243 УК идет речь о декларациях, которые граждане обязаны подавать в налоговые органы и которые содержат сведения об объектах, подлежащих налогообложению. Иные правонарушения, связанные с непредставлением декларации о доходах и имуществе, а также с декларациями иных видов, не охватываются ст.243 УК.

В соответствии со ст.63 Налогового кодекса, налоговой декларацией (расчетом) признается письменное заявление плательщика (иного обязанного лица) на бланке установленной формы о полученных доходах и осуществленных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, сбора (пошлины) и (или) других данных, необходимых для исчисления и уплаты налога, сбора (пошлины). Налоговая декларация представляется каждым плательщиком (иным обязанным лицом) по каждому налогу, сбору (пошлине), в отношении которых он признан плательщиком, если иное не установлено налоговым законодательством. Налоговая декларация представляется по установленной форме в налоговый орган по месту постановки на учет плательщика (иного обязанного лица), а в случаях, установленных законодательными актами, и в налоговый орган по месту расположения объектов налогообложения в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством. Налоговая декларация представляется плательщиком (иным обязанным лицом) в налоговый орган лично или направляется по почте. Налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации и обязан по просьбе плательщика (иного обязанного лица) сделать отметку на копии налоговой декларации о ее принятии, проставив дату ее представления. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения.

Физические лица обязаны подавать декларации о полученном в течение налогового периода совокупном годовом доходе. Порядок подачи декларации физическими лицами регламентируется законом Республики Беларусь № 247-З от 9 марта 1999 г. «О подоходном налоге с физических лиц», изложенного в редакции закона Республики Беларусь № 78-З от 9 декабря 2005 г. «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц»» (закон «О подоходном налоге с физических лиц») [14].

По смыслу ст.23 закона «О подоходном налоге с физических лиц», налоговая декларация (расчет) о полученном в течение налогового периода совокупном годовом доходе, представляется белорусскими индивидуальными предпринимателями (по суммам доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности), частными нотариусами (по суммам доходов, полученных от их деятельности в качестве частных нотариусов), а также физическими лицами, получившими подлежащие налогообложению доходы от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, от источников за пределами Республики Беларусь, либо другие доходы, удержание налога с которых не возложено на налоговых агентов.

Налоговая декларация (расчет) представляется плательщиками не позднее 1 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Индивидуальные предприниматели и частные нотариусы также обязаны представлять в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию (расчет) не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Физические лица, получившие доходы от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, доходы, полученные от источников за пределами Республики Беларусь, и другие доходы, удержание налога с которых не возложено на налоговых агентов, обязаны представить в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию (расчет) не позднее 30 дней с даты фактического получения дохода либо даты прибытия на территорию Республики Беларусь (при непосредственном пребывании плательщика на дату фактического получения дохода за пределами территории Республики Беларусь). В налоговой декларации (расчете) указываются суммы фактически полученных и (или) предполагаемых плательщиком к получению доходов до конца налогового периода.

Представления налоговой декларации (расчета) в течение налогового периода не требуется, если предполагаемый на текущий налоговый период доход указан в налоговой декларации (расчете) за истекший налоговый период, на основании которой плательщику исчислены суммы налога на текущий налоговый период; физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Республики Беларусь, получают доходы от источников за пределами Республики Беларусь и уплачивают налог с таких доходов в соответствии с законодательством соответствующего иностранного государства.

Форма налоговой декларации утверждается Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь. Физические лица, признаваемые налоговыми резидентами Республики Беларусь, при выезде за пределы территории Республики Беларусь на постоянное место жительства обязаны представить налоговую декларацию (расчет) о доходах, фактически полученных в текущем налоговом периоде на территории Республики Беларусь, не позднее чем за один месяц до выезда за пределы территории Республики Беларусь.

Уклонение от уплаты налогов, совершенное путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, будет оконченным по прошествии сроков подачи налоговой декларации (расчета) – если преступление выражается в непредставлении налоговой декларации, либо с момента представления в налоговый орган декларации, содержащей заведомо искаженные данные о доходах и расходах.

Состав преступления, предусмотренного ст.243 УК, является материальным. Уголовный закон связывает общественную опасность уклонения от уплаты налогов не с деянием, а с последствиями, которое оно причиняет государственным фискальным интересам, выражающимися в причинении ущерба в крупном размере (ч.1 ст.243) или в особо крупном размере (ч.2 ст.243). Здесь под ущербом понимается непоступление сумм налога в государственный бюджет. Причем причинение ущерба должно находиться в необходимой причинно-следственной связи с деянием – сокрытием или занижением налоговой базы; уклонением от представления налоговой декларации (расчета) или внесением в нее заведомо ложных сведений. Если в результате уклонения от уплаты налогов крупный ущерб не причинен, лицо может быть привлечено только к административной ответственности за правонарушение, предусмотренное ст. 154-1 КоАП «Сокрытие, занижение прибыли и доходов» [15].

В соответствии с примечанием к Главе 22 УК «Преступления против порядка осуществления экономической деятельности», крупным размером (сделкой, ущербом, доходом (наживой) в крупном размере) в статьях данной главы признается размер (сделка, ущерб, доход (нажива)) на сумму, в двести пятьдесят и более раз превышающую размер базовой величины, установленный на день совершения преступления, особо крупным размером (сделкой, ущербом, доходом в особо крупном размере) – в тысячу и более раз превышающую размер такой базовой величины, если иное не оговорено в примечаниях к статьям главы. При этом под размером материального ущерба необходимо понимать не величину самого объекта налогообложения сокрытого или заниженного виновным, а сумму налога, которую ему следовало уплатить.

3 СУБЪЕКТИВНЫЕ ПРИЗНАКИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

3.1 Субъективная сторона преступления

Налоговые преступления всегда существовали только в виде умышленных деяний. Известны примеры в некоторых странах (особенно в ранние исторические периоды), когда умысел на сокрытие налога предполагался и виновный должен был доказывать, что неуплата налога – результат ошибки [3, с.472]. Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст.243 УК, также может проявляться только в виде прямого умысла, поскольку неосторожными признаются лишь те преступления, для которых соответствующие статьи Особенной части УК допускают эту форму вины (ст.23 УК).

Субъективная сторона преступления может иметь интеллектуальное и волевое выражения: интеллектуальное – осознание субъектом общественной опасности своего деяния и предвидение его вредных последствий; волевое – отношение к их наступлению. При совершении умышленного преступления лицо осознает опасность своих действий, предвидит возможность или неизбежность наступления их опасных последствий; в случае, если субъект желал, чтобы такие последствия наступили, он действовал с прямым умыслом, а если только допускал возможность причинения вреда или относился к этому безразлично – с косвенным.

При уклонении от уплаты налогов, сборов лицо осознает, что скрывает или занижает налоговую базу либо не подает налоговую декларацию (расчет) или вносит в нее заведомо ложные сведения, предвидит, что в результате его действий в государственный бюджет не будет уплачена сумма налога в крупном либо особо крупном размерах, и желает действовать подобным образом. Мотив данного преступления, как правило, корыстный, но он не является обязательным признаком состава рассматриваемого преступления.

Сокрытие или занижение налоговой базы с целью, не связанной с уклонением от уплаты налогов, сборов (например, искажение отчетов о финансово-хозяйственной деятельности с целью не выплачивать акционерам дивиденды) ответственности по ст.243 УК не влечет. При наличии соответствующих условий ответственность за действия такого рода может наступать за преступления против интересов службы.

Несвоевременная подача налоговой декларации (расчета), не связанная с намерением уклониться от уплаты налога, не влечет уголовной ответственности.

При расследовании преступления, предусмотренного ст.243 УК, доказывание именно субъективной стороны вызывает наибольшее затруднение. Требуется доказать, что лицо знало требования налогового законодательства, правила ведения бухгалтерского учета, но сознательно нарушило их, и внесенные им искажения сделаны умышленно, а не в результате арифметической ошибки или неправильного понимания нормативных актов. Искажение данных о фактически полученных доходах, прибыли или понесенных при этом расходах, происшедшее по ошибке, а равно несвоевременная подача декларации о доходах, не связанная с намерением уклониться от уплаты налога, не влекут уголовной ответственности (ч.2 п.13 Постановления Пленума Верховного Суда № 5 от 13 марта 1997 г. «О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли или доходов»). Так, если гражданин искренне полагал, что на нем не лежит обязанность подавать декларацию о доходах, в то время как обязан был это сделать, он не должен быть привлечен к ответственности за отсутствием состава преступления. Однако, если ответственное лицо осознало допущенную ошибку и использовало ее для уклонения от уплаты налогов, то ответственность по ст.243 УК наступает.

В каждом случае суду необходимо оценивать уровень знания подсудимым налогового законодательства, прежний опыт ведения им бухгалтерского учета и представления документов налоговой отчетности, чтобы составить верное представление о наличии умысла.

Если недостоверные данные бухгалтерского учета явились следствием недобросовестного отношения виновных лиц к выполнению служебных обязанностей или допущенных ими злоупотреблений, не связанных с уклонением от уплаты налогов, то при наличии соответствующих условий ответственность может наступать за преступления против интересов службы.

3.2 Субъект преступления

Уголовно-правовая доктрина, принятая в Республик Беларусь, рассматривает в качестве субъекта преступления только физическое лицо. Это относится к уклонению от уплаты налогов как физическими лицами, так и организациями. Уголовная ответственность юридического лица хотя и упрощает поиски виновного в совершении преступления, но является формой групповой ответственности, которая не совместима с принципами индивидуальности и соразмерности наказания.

Круг лиц, которые могут совершить преступление, предусмотренное ст.243 УК, достаточно широк. В соответствии с требованиями уголовного и налогового законодательства, ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов наступает с 16 лет. Лицо, не достигшее этого возраста к моменту совершения преступления, не может привлекаться к уголовной ответственности.

Помимо общих требований о вменяемости, субъект должен обладать специальными признаками: на лице должна лежать специальная обязанность платить налоги и представлять налоговые декларации (расчеты). Причем это могут быть как граждане Республики Беларусь, независимо от того, получили ли они налогооблагаемый доход в Республике Беларусь либо за ее пределами, так и иностранные граждане и лица без гражданства, являющиеся налоговыми резидентами Республики Беларусь.

Судебная практика в качестве субъектов уклонения от уплаты налогов, сборов указывает лиц, на которых в соответствии с законом или иным нормативным актом возложена обязанность представлять полную информацию о прибыли, доходах и иных объектах налогообложения вносить установленную сумму в доход государства. К ним относятся должностные лица предприятий, учреждений, организаций независимо от форм собственности, на которых возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета, представлению налоговых деклараций, связанных с исчислением и уплатой налогов (руководители предприятий и организаций, их заместители, главные бухгалтеры и должностные лица бухгалтерий). Субъектами этого преступления, являются также физические лица (налогоплательщик) обязанные в соответствии с законом представлять документы установленной формы отчетности и платить налоги (п.6 Постановления Пленума Верховного Суда № 5 от 13 марта 1997 г. «О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли или доходов»).

Очевидно, что количественный состав субъектов, которые уклоняются от уплаты налогов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или путем внесения в нее заведомо ложных сведений, шире, чем состав лиц, совершающих сокрытия или занижение налоговой базы. Для того чтобы скрывать доходы, субъекту хозяйствования надо иметь для этого реальную возможность. Наибольшие возможности в этом отношении у тех, кто отвечает за ведение в данной организации бухгалтерского учета (именно учет служит основой для исчисления налогов). Вот почему судебная практика считает субъектами преступления в первую очередь руководителя организации-налогоплательщика и главного (старшего) бухгалтера, а также лиц, фактически выполняющих обязанности этих руководителей. Но поскольку учетом занимаются не только руководители, но и подчиненные, исполняющие их приказы, ответственность могут нести и иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах, либо скрывшие другие объекты налогообложения.

К лицам, фактически исполняющим обязанности руководителя и главного бухгалтера, следует отнести тех, кто ставит подпись на документах налоговой отчетности, содержащих заведомо ложные сведения, хотя бы они и не имели по уставу или доверенности соответствующих полномочий, либо лиц, чьи указания выполнялись формальными заместителями этих должностей.

Нарушителями, привлекаемыми к уголовной ответственности, могут быть иностранные граждане, которые даже не проживают на территории Республики Беларусь (ч.1 ст.5 УК). Такая ситуация вполне может возникнуть в организации с иностранными инвестициями, которой руководит менеджер-иностранец, изредка наведывающийся в Республику Беларусь для дачи «ценных указаний».

Как уже указывалось выше, уклонение от уплаты налогов может совершаться внесением искажений в документы налоговой и бухгалтерской отчетности. Ответственность за их надлежащее заполнение, а значит, и за достоверность содержащихся в них сведений несут руководитель организации, главный бухгалтер, а также лицо, являющееся непосредственным исполнителем документов. Это вполне логично, поскольку система бухгалтерского учета в организации построена так, что без ведома двух высших должностных лиц вряд ли возможно мало-мальски значительное искажение отчетности. Иногда преступление может совершаться без участия низовых исполнителей, иногда даже без ведома генерального директора, но участие главного бухгалтера исключить невозможно. Однако вряд ли на практике главный бухгалтер в одиночку будет заниматься делом, которое не принесет ему никакой непосредственной выгоды. Наиболее заинтересованным лицом фактически является генеральный директор.

Тот факт, что в организации в ведение бухгалтерской и налоговой отчетности вовлечено много исполнителей и каждый из них выполняет свою часть работы, во многом обуславливает их совместное вовлечение в махинации с отчетностью. Лицо, не обладающее признаками субъекта преступления, предусмотренного ст.243 УК, не может выступать в качестве его исполнителя. Иные лица, не выступающие в качестве налогоплательщиков и способные своими действиями привести к сокрытию или занижению прибыли или иных объектов налогообложения, не являются субъектами этого преступления. Они могут нести ответственность по ст.243 УК лишь будучи соучастниками данного преступления (организатор, подстрекатель, пособник), но не его исполнителями. При наличии признаков соучастия в уклонении от уплаты налогов такое лицо может быть привлечено к ответственности лишь в качестве организатора, подстрекателя или пособника.

В роли исполнителей (тех, кто непосредственно вносит искажения в налоговую отчетность) выступают, как правило, рядовые работники, которые находятся в зависимом положении от организатора или подстрекателя. Впрочем, в зависимом, исполнительском положении могут оказаться и более высокопоставленные лица (например, генеральный директор по отношению к учредителям). Их действия надлежит рассматривать в свете смягчающего обстоятельства, предусмотренного п. 7 ч.1 ст.63 УК: совершение преступления под влиянием угрозы либо принуждения в силу материальной, служебной или иной зависимости.

Подстрекателями и организаторами налоговых преступлений могут быть любые сотрудники организации – от генерального директора до рядового служащего. Активную позицию в организации преступлений могут занимать также учредители, акционеры организации и другие лица. При привлечении лица к ответственности в качестве подстрекателя суду необходимо установить, что оно подталкивало исполнителя к совершению действий, которые однозначно преступны. Например, если учредитель велел директору организации внести какие-либо изменения в налоговую отчетность, чтобы уменьшить налогообложение, то это следует рассматривать как подстрекательство. Но в указании изыскать способ снизить налоговые платежи состав преступления отсутствует, так как уменьшение налоговых обязательств может быть достигнуто и за счет непреступных действий.

Широк круг лиц, которые могут быть пособниками преступления. При решении вопроса о привлечении их к ответственности суду следует учитывать психическое давление вышестоящих сотрудников на подчиненных, ставших пособниками невольно. В соответствии с ч.6 ст.16 УК, пособником признается лицо, содействовавшее совершению преступления советами, указаниями, предоставлением информации или орудий и средств совершения преступления, устранением препятствий либо оказанием иной помощи, либо лицо, заранее обещавшее скрыть преступника, орудия или средства совершения преступления, следы преступления либо предметы, добытые преступным путем, либо лицо, заранее обещавшее приобрести или сбыть такие предметы.

Представляется, что можно рассматривать пособниками консультантов, привлекаемых из специализированных фирм для разработки «оптимальных» схем уклонения от уплаты налогов, если в выработанных ими рекомендациях предусматривается внесение заведомо ложных данных в документы бухгалтерской и налоговой отчетности. В случае, если подобные действия будут сформулированы в вопросе, направленном консультанту, то он, чтобы не быть привлеченным в качестве пособника, обязан в своем ответе указать на уголовную наказуемость данного деяния.

В случае, если ответственные за уплаты налогов лица не уклонялись от их уплаты, а сокрытие или занижение налоговой базы явилось следствием действий иных лиц, то эти лица при наличии необходимых признаков подлежат самостоятельной ответственности за соответствующее преступление (например, за хищение или служебный подлог).

Должностные лица инспекций Министерства по налогам и сборам, способствовавшие уклонению от уплаты налогов, подлежат ответственности за соучастие в совершении этого преступления и за злоупотребление властью или служебными полномочиями по ст.424 УК. Если те же лица не принимают меры к изобличению ставшего им известным случая уклонения от уплаты налогов, то они подлежат ответственности за бездействие должностного лица (ст.425 УК).

Сроки давности привлечения к уголовной ответственности за рассматриваемое преступление исчисляются с момента его окончания. Если же уклонение осуществлялось посредством сокрытия, занижения или непредставления отчетов о наличии объектов налогообложения в течение длительного времени (нескольких сроков уплаты налогов), то срок давности следует исчислять с момента пресечения преступления. Отпадение обязанности платить налоги может быть обусловлено различными обстоятельствами, например, увольнение должностного лица, изменение объема полномочий должностного лица, отчуждение или утрата объекта налогообложения и др.

Лжепредпринимательство, сопряженное с уклонением от уплаты налогов, либо совершением иных преступлений, квалифицируется по совокупности преступлений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования могут быть сделаны следующие выводы.

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов является средством уголовно-правовой охраны отношений, возникающих по поводу исчисления и уплаты налогов и сборов. Объектом данного преступления являются экономические отношения и отношения в области государственного управления, возникающие в связи с уплатой республиканских налогов и сборов. Непосредственным объектом данного преступления является порядок подготовки налогоплательщиком информации об объекте налогообложения.

Действующий уголовный закон различает два способа уголовно-наказуемого уклонения от уплаты налогов, сборов: сокрытие или занижение налоговой базы; уклонение от представления налоговой декларации (расчета) или внесение в нее заведомо ложных сведений.

Сокрытие налоговой базы – это утаивание в полном объеме стоимостных, физических или иных характеристик объектов налогообложения. Занижение налоговой базы может быть определено как внесение в отчетные документы, представляемые в налоговые органы, заведомо не соответствующей действительности информации о стоимостных, физических или иных характеристиках объекта налогообложения, скорректированной в строну ее снижения и уменьшения.

Такое преступление будет считаться оконченным с момента принятия налоговым органом фальсифицированных отчетов, если уклонение осуществляется путем сокрытия или занижения налоговой базы в установленной форме отчетности; по прошествии сроков уплаты налогов, если уклонение осуществляется путем непредставления налоговым органам отчета установленной формы; с момента полного или частичного сокрытия налоговой базы, если уклонение осуществляется путем нарушения порядка учета объектов налогообложения.

Уклонение от подачи декларации о доходах и имуществе выражается в любых умышленных деяниях лица, направленных на непредставление или несвоевременное представление декларации в налоговый орган, за исключением невыполнения указанного действия в силу обстоятельств, не зависящих от его воли. Внесение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений может осуществляться путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах. В соответствии со ст.243 УК подлежат уголовной ответственности только деяния, связанные с непредставлением в налоговые органы деклараций (расчетов) об объектах, подлежащих налогообложению.

Уклонение от уплаты налогов, совершенное путем уклонения от представления налоговой декларации (расчета) или внесения в нее заведомо ложных сведений, будет оконченным по прошествии сроков подачи налоговой декларации (расчета) – если преступление выражается в непредставлении налоговой декларации, либо с момента представления в налоговый орган декларации, содержащей заведомо искаженные данные о доходах и расходах.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов, сборов выражается в причинении материального ущерба государственным фискальным интересам в результате непоступления налога в государственный бюджет в крупном или особо крупном размере. При определении размера такого ущерба необходимо понимать не величину самого объекта налогообложения сокрытого или заниженного виновным, а сумму налога, которую ему следовало уплатить.

Субъективная сторона уклонения от уплаты налогов, сборов, характеризуется умышленной формой вины в виде прямого умысла. Лицо осознает, что скрывает или занижает налоговую базу либо не подает налоговую декларацию (расчет) или вносит в нее заведомо ложные сведения, предвидит, что в результате его действий в государственный бюджет не будет уплачена сумма налога в крупном либо особо крупном размерах, и желает действовать подобным образом. При этом необходимо установить обстоятельства, указывающие, что лицо сознательно нарушило требования налогового законодательства, правила ведения бухгалтерского учета, а не в результате арифметической ошибки или неправильного понимания нормативных актов.

Субъектом преступления, предусмотренного ст.243 УК, может быть физическое вменяемое лицо – гражданин Республики Беларусь, иностранный гражданин либо лицо без гражданства, являющееся налоговыми резидентами Республики Беларусь, достигшее шестнадцатилетнего возраста, на котором лежит специальная обязанность платить налоги и представлять налоговые декларации (расчеты). Иные лица не могут рассматриваться исполнителями данного преступления и при наличии соответствующих оснований они могут быть привлечены к ответственности за соучастие как организаторы, подстрекатели или пособники.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Кравченко Т.Г. Налоговое право. Курс лекций. – Гомель: Учреждение образования «Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины», 2002. – 105 с.
2. Конституция Республики Беларусь 1994 года (с изменениями и дополнениями): Принята на республиканском референдуме 24 ноября 1996 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 1999. – № 1. – 1/0.
3. Налоговое право: Учеб. пособие для студентов юрид. и экон. вузов и слушателей системы повышения квалификации / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: ФБК Пресс, 2000. – 601 c.
4. Налоги: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по направлению «Экономика», спец. «Финансы и кредит» и «Бух. учет. и аудит» // Под. ред. Д.Г. Черника. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 542 с.
5. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по экон. спец. – М.: Финансы: ЮНИТИ, 1998. – 422 с.
6. Уголовный кодекс: Закон БССР от 29 декабря 1960 г. // СЗ БССР. –1961. –№ 1. – Ст. 4.
7. О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты: Указ Президиума Верховного Совета БССР № 842–XI от 6 июня 1986 г. // СЗ БССР. – 1986. – № 17. – Ст.227.
8. О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс и некоторые другие законодательные акты: Закон Республики Беларусь от 1 марта 1994 г. // Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. – 1994. – № 12. –Ст.176.
9. Уголовный кодекс: Закон Республики Беларусь № 275-З от 9 июля 1999 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 1999. – № 76. – 2/50.
10. Налоговый кодекс (Общая часть): Закон Республики Беларусь № 166-З от 19 декабря 2002 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2003. – № 4. – 2/920.
11. Уголовное право. Особенная часть: Учебное пособие / Под ред. Н.А. Бабия, И.О. Грунтова. – Мн.: Новое знание, 2002. – 912 с.
12. О практике применения судами законодательства по делам о сокрытии, занижении прибыли и доходов: Постановление Пленума Верховного Суда № 5 от 13 марта 1997 г. // Судовы веснiк. – 1997. – № 2. – С.6-8.
13. Уголовное право. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. И.Я. Козаченко. – М.: Издательская группа Норма–Инфра, М, 1998. – 768 с.
14. О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О подоходном налоге с физических лиц»: Закон Республики Беларусь №78-З от 9 декабря 2005 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2006. – № 6. – 2/1175.
15. Кодекс об административных правонарушениях: Закон БССР № 4048-Х от 6 декабря 1984 г. // СЗ БССР. – 1984. – № 35. – Ст. 505.