**ДНЕПРОПЕТРОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**УПРАВЛЕНИЯ БИЗНЕСА И ПРАВА**

**ФИЛИАЛ НАЦИОНАЛЬНОЙ АКАДЕМИИ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ УКРАИНЫ**


## К У Р С О В А Я Р А Б О Т А

по дисциплине

##### “Уголовное право”

на тему:

***“УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, СБОРОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ (ст.212 УК Украины)”***

####

|  |  |
| --- | --- |
|  | Выполнил:06/10/2003р.  |
|  | Преподаватель:**Осадчий В.И.**  |

м. Дніпропетровськ

2003

**СОДЕРЖАНИЕ:**

|  |  |
| --- | --- |
| Введение. | 3 |
| **I. Налоги и налоговая система** | 6 |
| *§ 1.1. Понятие налогов, сборов и других обязательных платежей.* | 6 |
| *§ 1.2.* ***Налоговая система.*** | *7* |
| *§ 1.2.1. Понятие и основные характеристики налоговых систем.* | *7* |
| *§ 1.2.2. Налоговая система в Украине.* | 8 |
| **II. Уклонение от уплаты налогов, сборов, др. обязательных платежей. Состав преступления.** | 11 |
| *§ 2.1. Объект преступления.* | 11 |
| *§ 2.2. Объективная сторона преступления.* | 11 |
| *§ 2.2.1. Способы уклонений от уплаты налогов.* | 13 |
| *§ 2.3. Субъект преступления.*  | 28 |
| *§ 2.3.1 Субъективная сторона преступления.* | *30* |
| **III. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов.** | 31 |
| Заключение. | 34 |
| **Задачи по уголовному праву.** | 36 |
| **Список использованных источников и литературы.** | 38 |

**ВВЕДЕНИЕ**

Налоговые реформы, проводимые в последние годы, показали значение и влияние налогов на развитие социально-экономических процессов в Украине.

С началом экономических преобразований в Украине появилась острая необходимость в разрешении ряда проблем, связанных с системой налогообложения. В первую очередь, это раскрытие преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов.

В соответствии со ст.67 Конституции Украины все граждане в государстве обязаны платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. Поэтому за уклонение от уплаты налогов юридическими и физическими лицами предусмотрена уголовная ответственность. И это не случайно.

Решение этих проблем требует определенных действий на законодательном уровне и использование правоохранительными органами всего арсенала полномочий, предоставленых им законодательством. Проведенный специалистами анализ негативного влияния на дестабилизирующих причин на состояние экономической безопасности Украины позволяет сделать вывод, что основными проблемами являются: криминализация украинского общества, увеличение противоправной деятельности субъектов предпринимательства, учитывая массовое уклонение от уплаты налогов, “тенизация”экономики и низкая эффективность борьбы правоохранительных органов с этими проявлениями.

Особенную тревогу вызывают попытки верхушки криминалитету в сфере экономики и представителей “теневого” бизнеса использовать экономические реформы как реальную возможность для легализации (“отмывания”) полученных незаконным путем прибылей, о чем свидетельствуют результаты совещания в Страсбурге Европейского комитета по проблемам борьбы с преступностью.

Необходимо отметить, что налоговая преступность отличается высоким уровнем профессионализма, тесными межрегиональными и международными связями, высокой оплатой участников преступных группировок, соединение легальной деятельности с нелегальной. Все чаще такие преступления хорошо организованы и замаскированы, к преступной деятельности привлекается большое количество субъектов предпринимательской деятельности. При этом значительная часть “теневых” финансовых ресурсов направляется не на сферу производства, а на обслуживание мошенничяеских торговых сделок, финансовых махинаций, происходит отток валютных ценностей за рубеж.[35, c.79-80].

В данное время в нашем государстве совершаются многочисленные преступления в сфере уклонения от налогообложения. Это, в свою очередь, связано с тем, что государство в лице его контролирующих органов устанавливает высокий уровень налоговых взысканий с целью решения, прежде всего, фискальных заданий и пополнения бюджета и это не может быть основной налоговой стратегией на длительное время, так как это препятствует эффективному функционированию предпринимательских структур, приводит к банкротству и спаду производства.

Однако, субъекты предпринимательской деятельности, уклоняясь от уплаты обязательных взносов в казну государства, таким образом нарушают наиболее важную функцию налогов - фискальную (бюджетную). Посредством этой функции реализуется главное общественное назначение налогов - формирование финансовых ресурсов государства. Кроме того, формирование доходной части государственного бюджета на основе стабильного взимания превращает само государство в крупнейшего экономического субъекта.

Целью данной работы является полное изучение и рассмотрение социально важных проблем, таких как преступность в сфере налогообложения, то есть уклонения от уплаты налогов, проблем возмещения наносимого ущерба государству, проблем восполнения пробелов в законодательстве.

Рассматриваемая тема актуальна тем, что период, который переживает сейчас наше государство, характеризуется повышенной преступностью в области уклонения от налогообложения со стороны субъектов предпринимательства и сокрытие доходов от налогообложения практикуется в большинстве предпринимательских структур.

Для раскрытия сущности данной темы необходимо выбрать предмет исследования в виде способов совершения преступления в сфере уклонения от налогообложения. Рассмотрение всех или большей части таких способов совершения преступления влияет на правильную квалификацию преступления. На основании высветленных способов можно будет определить какое деяние относится к преступлению предусмотренному ст. 212 Уголовного Кодекса Украины и определить вид ответственности, которую влечет за собой это преступление. Также немаловажно более конкретно изложить состав такого преступления, как уклонение от уплаты налогов.

Методом исследования данной работы является системно-структурный, так как налоговая система является довольно сложной системой, состоящей из множества взаимодействующих элементов, которые образуют относительно устойчивую целостность.

С целью полного и обоснованного анализа курсовой работы можно поставить задачи курсовой работы:

* Анализ понятия налогов и сборов, понятие налоговой системы Украины;
* Изучение составов преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов;
* Раскрытие способов уклонения от уплаты налогов;
* Анализ оснований уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Исходя из поставленной цели и задач курсовой работы, курсовая работа имеет соответствующую структуру: введение, раздел 1, раскрывающий понятие налоговой системы Украины, раздел 2, раскрывающий и анализирующий состав преступления за уклонение от уплаты налогов, раздел 3, уделяющий внимание уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, заключение, список использованной литературы.

**I. НАЛОГИ И НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА**

***§ 1.1. Понятие налогов, сборов и других обязательных платежей***

Для регулирования налоговых отношений государство разрабатывает налоговое право, которое представляет собой совокупность юридических норм, определяющих виды налогов в данном государстве, порядок их взимания, связанный с возникновением, функционированием, изменением и прекращением налоговых отношений.

Возникновение налоговых правоотношений возможно лишь при наличии налогового закона.

***Налоговый закон*** *-* это правовой акт высшего органа законодательной власти, который обязывает юридических лиц и граждан уплачивать в бюджет платежи в виде налогов в определенном размере и в точно фиксированные сроки. [27, с.32]

Для досконального и полного исследования рассматриваемой темы, необходимо более подробно остановиться на понятии самого налога.

В соответствии со ст. 2 ЗУ «О системе налогообложения» от 25.06.91г. **под *налогом и сбором (обязательным платежом)*** в бюджеты и в государственные целевые фонды следует понимать обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или государственный целевой фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законами Украины о налогообложении. [7]

Согласно налогового права **налог** - категория не только правовая, а и экономическая, так как это форма перераспределения национального дохода, а также часть его, приобретающая самостоятельное движение. При уплате налогового платежа происходит переход части средств из собственности отдельных плательщиков в собственность всего государства. Такого перехода права собственности нет при внесении в бюджет обязательных платежей государственных предприятий. Такие платежи будут налогами только по форме, а не по смыслу. При перераспределении национального дохода, часть его, мобилизованная принудительно в форме налогов с юридических и физических лиц, превращается в централизованный фонд финансовых ресурсов государства, то есть в основу его жизнедеятельности. [27, с.56]

Налоги выступают наиболее важным и влиятельным инструментом регулирования экономических отношений и интересов государства, регионов, предприятий и граждан. Они играют значительную роль в формировании доходной части бюджета. Налоги призваны стимулировать развитие всего прогрессивного и эффективного, регулировать противоречия, которые возникают в процессе реализации экономических интересов.

Таким образом, можно сделать вывод, что **налоги** - это установленные высшим органом государственной законодательной власти обязательные платежи, которые уплачивают физические и юридические лица в бюджет в размерах и в сроки, предусмотренные законом. Они - часть денежных доходов общества, отчужденная и присвоенная с помощью политического принуждения государством.

***§ 1.2. Налоговая система***

*§ 1.2.1. Понятие и основные характеристики налоговых систем*

Законодательное обоснование понятия «система налогообложения» приводится в ч.4 ст. 2 Закона Украины «О системе налогообложения» от 18.02.1997г. Система налогообложения представляет собой совокупность налогов и сборов, в бюджеты и государственные целевые фонды, которые направляются в установленном законами порядке.

По мнению С. Пепеляева, налоговая система – взаимосвязанная совокупность установленных на данный момент в конкретном государстве существенные условия налогообложения.[34, c.60]

По мнению Кучерявенко М., налоговая система является совокупностью налогов и сборов и выступает как действующий механизм законодательно закрепленных мер по аккумулированию доходов государства.[34, c.60].

Базируясь на философской концепции, что "система - это совокупность элементов, которыепребывают во взаимоотношениях и взаимосвязях друг с другом, образуяцелостность, единство", и руководствуясь тем, что каждый компонент системы, в свою очередь, можно рассматривать как отдельную систему, а каждая система является одним из компонентов более широкой системы, можно дать такое определение понятия налоговой системы.

***Налоговая система*** *-* это совокупность налогов, сборов, других обязательных платежей и взносов в бюджет и государственные целевые фонды, налогоплательщиков и органов, осуществляющих контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью их уплаты в установленном законом порядке.

По оценкам специалистов, система налогообложения тем эффективнее, чем она удобнее как для того, кто уплачивает налоги, так и для того, кто осуществляет контрольные функции.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему в целом, являются:

- порядок установления и введения в действие налогов;

- виды налогов;

* права и обязанности налогоплательщиков;
* порядок распределения налогов между бюджетами разных уровней;

- ответственность участников налоговых отношений.

*§ 1.2.2. Налоговая система в Украине*

Действующая ныне налоговая система Украины характеризуется четырьмя признаками. Во-первых, общий объем начислений на фонд заработной платы в условиях платежного кризиса, отсутствия оборотных средств и кредитных ресурсов достиг такого размера, за которым уплата налогов даже при нормальных ставках достаточно усложнена и активно подталкивает к переходу в «теневую» экономику.

Во-вторых, почти все законодательные акты настолько сложны для понимания и исполнения, что избежать ошибок при их применении не в состоянии ни один плательщик, а самих налоговиков они превратили из сборщиков налогов на сборщиков бумаг.

В-третьих, каждый законодательный акт содержит в себе огромное количество «дырок» и, соответственно, возможностей для уклонения от налогообложения.

И в-четвертых, независимо даже от степени налогового давления значительное количество предпринимательских структур склонно к сокрытию налогов, ощущая неспособность государства создать систему эффективного выявления и преследования за такие правонарушения.

Такая налоговая система в Украине не только не закладывает основы для развития экономики в будущем, но и беспощадно эксплуатирует легального плательщика налогов, истощая его финансовые ресурсы и невольно загоняя его в нелегальное положение, то есть в «тень».

Действующая в Украине система налогообложения определяется Законом Украины «О системе налогообложения» от 25.06.1991г. Согласно этой законодательной базе в Украине взимаются:

- общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи);

- местные налоги и сборы (обязательные платежи).

В настоящее время предусматриваются следующие виды ***общегосударственных налогов к сборов (обязательных платежей):***

1. налог на добавленную стоимость;
2. акцизный сбор;
3. налог на прибыль предприятий, в том числе дивиденды, которые перечисляются в бюджет государственными, казёнными или коммунальными предприятиями;
4. налог на доходы физических лиц;
5. таможенная пошлина;
6. государственная пошлина;
7. налог на недвижимое имущество (недвижимость);
8. плата (налог) за землю;
9. рентные платежи;
10. налог с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов;
11. налог на промысел;
12. сбор за геологоразведочные работы, выполненные за счет государственного бюджета;
13. сбор за специальное использование природных ресурсов;
14. сбор за загрязнение окружающей природной среды;
15. сбор в Фонд по осуществлению мероприятий по ликвидации последствий Чернобыльской катастрофы и социальной защите населения;
16. сбор на обязательное государственное пенсионное страхование;
17. сбор в Государственный инновационный фонд;
18. плата за торговый патент на некоторые виды предпринимательской деятельности
19. фиксированный сельскохозяйственный налог;
20. сбор на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства;
21. единый сбор, который осуществляется в пунктах пропуска через государственную границу Украины;
22. сбор на использование радиочастотного ресурса Украины;
23. сборы в Фонд гарантирования вкладов физических лиц (начальный, регулярный, специальный).

Общегосударственные налоги и сборы (обязательные платежи) устанавливаются Верховной Радой Украины, взимаются на всей территории Украины и зачисляются в соответствующие бюджеты и государственные целевые фонды согласно законодательству Украины.

В соответствии с Законом Украины «О системе налогообложения» к ***местным налогам*** относятся:

1. налог с рекламы;
2. коммунальный налог.

**А к *местным сборам*** (обязательным платежам) относятся:

1. гостиничный сбор;
2. сбор за парковку автотранспорта;
3. рыночный сбор;
4. сбор за выдачу ордера на квартиру;
5. курортный сбор;
6. сбор за участие в бегах на ипподроме;
7. сбор за выигрыш на бегах на ипподроме;
8. сбор с лиц, принимающих участие в игре на тотализаторе на ипподроме;
9. сбор за право использования местной символики;
10. сбор за право проведения кино- и телесъемок;
11. сбор за проведение местного аукциона, конкурсной распродажи и лотерей;
12. сбор за проезд через территорию приграничных областей автотранспорта, направляющегося за границу;
13. сбор за выдачу разрешения на размещение объектов торговли и сферы услуг;
14. сбор с владельцев собак.

Местные налоги и сборы (обязательные платежи), механизм взимания и порядок их уплаты устанавливаются сельскими, поселковыми, городскими советами в соответствии с перечнем и в рамках размера предельных ставок, установленных законами Украины; кроме сбора за проезд по территории приграничных областей автотранспорта, направляющегося за границу, который устанавливается областными советами.

Суммы местных налогов и сборов (обязательных платежей) зачисляются в местные бюджеты согласно порядку, установленному местными советами, если иное не предусмотрено законами Украины.

**II. Уклонение от уплаты налогов, сборов, др. обязательных платежей. Состав преступления.**

***§ 2.1. Объект преступления***

Частью 1 ст.212 Уголовного кодекса Украины предусмотрена уголовная ответственность за умышленное уклонение от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей, которые входят в систему налогообложения, введённых в установленном законом порядке, совершенное служебным лицом предприятия, учреждения, организации, независимо от формы собственности или лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица или каким-либо другим лицом, которое обязано их уплачивать, если указанные деяния привели к фактическому непоступлению в бюджет или государственные целевые фонды средств в значительных размерах. [2]

Непосредственным объектом этого преступления являются общественные отношения в сфере государственного регулирования налогообложения и формирования прибыльной части государственного бюджета. Государство путем налоговой политики должно оказывать воздействие на ход и результаты осуществляемой предпринимательской деятельности, при этом обеспечивать сохранение стимула к работе, вложению капитала, расширению производства. При формировании бюджета планируется поступление средств и соответственно их расход по отдельным направлениям. Создание преград плановому поступлению налогов в бюджет ставит под угрозу его выполнение и финансовое обеспечение государственных программ, снижает эффективность налоговой политики как регулирующего фактора экономической деятельности государства.

Предметом данного преступления являются налоги, сборы, др. обязательные платежи, которые выплачиваются как юридическими так и физическими лицами.

***§ 2.2. Объективная сторона преступления***

 Объективная сторона преступления характеризуется совокупностью трёх признак:

1. деяние - уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, которые входят в систему налогообложения;
2. общественно опасные последствия в виде фактического непоступления в бюджет или государственные целевые фонды денег в значительных размерах (ч. 1 ст. 212); крупных (ч. 2 ст. 212) или особо крупных (ч. 3 ст. 212) размерах;
3. причинная связь между деянием и последствиями.

Объективную сторону данного преступления характеризуют внешнее проявления действий преступника, целью которых является уклонение от уплаты в бюджет причитающихся налогов и других неналоговых платежей. Преступная деятельность может носить самый разнообразный характер: неотражение или частичное отражение в учетных данных сведений о поступивших (реализованных) товарах и полученной выручке; выполнение ннеправильных переводов в бухгалтерском учете; завышение затратной части или необоснованное отнесение на затраты выполненных отдельных хозяйственных операций; предоставление ложной информации о льготах по налогообложению; необоснованное выставление или уменьшение к уплате НДС по введенным в эксплуатацию Основным фондам в части произведенной и реализованной продукции, имеющей льготы по обложению данным налогом; ведение финансово-хозяйственной деятельности и предоставление отчетных документов без ее отображения и т.п.

Как правило, законодатель при конструировании составов преступлений особое внимание уделяет подробному и конкретному изложению объективной стороны преступления в диспозиции статьи и, в частности деянию как важнейшему признаку ее характеризующему. Указанное позволяет с точностью определить действия, подпадающие под признаки конкретного преступления, а также разграничить отдельные из них. Деяние как один из элементов объективной стороны рассматриваемого преступления определено как уклонение от уплаты налогов, сборов и других платежей в бюджет или государственные целевые фонды.

Преступные последствия в виде причинения государственным интересам материального ущерба предусмотрены в качестве обязательного признака, характеризующего объективную сторону уклонений от уплаты налогов. Непосредственное проявление причинения вреда характеризуется тем, что преступные деяния правонарушителя привели к непоступлению в бюджет или государственные целевые фонды средств в значительных размерах.

Под значительным размером денег следует понимать суммы налогов, сборов, других обязательных платежей, которые в тысячу и больше раз превышают установленны законодательсвом необлагаемый минимум доходов граждан, под большим размером – суми, которые в три тысячи или больше раз превышают установленный законодательством необлагаемый минимум доходов граждан, а под особо большим размером – суммы, которые в пять тысяч и более раз превышают тот же минимум (примечание к ст. 212 УК).

Необходимым признаком преступлений с материальным составом выступает наличие *причинной связи между деянием правонарушителя и наступившими последствиями.* Относительно рассматриваемого преступления указанное означает, что непоступление в бюджет или государственные целевые фонды налогов и других платежей явилось результатом умышленных преступных действий, причинение вреда государственным интересам в виде непоступления или недоплаты налогов и других неналоговых платежей может быть результатом ошибочных действий в отражении выполненных финансово-хозяйственных операций, выполнения Соответствующих бухгалтерских проводок, в исчислении налогов и т.п. В отличие от других преступлений (преступления против движения и эксплуатации транспорта, преступления против жизни и здоровья особы) установление причинной связи по делам об уклонении от уплаты налогов в практической деятельности не вызывает особых затруднений.

*§ 2.2.1. Способы уклонений от уплаты налогов*

Способы уклонения от уплаты обязательных платежей могут быть различными и зависеть от вида как неуплаченного налога, сбора, другого обязательного платежа, так и от самого плательщика.

Под ***способом совершения преступлений*** в юридической литературе подразумевается предусмотренный нормами уголовного законодательства комплекс приемов и деяний преступников, направленных на подготовку, совершение и маскировку преступления. Причем комплекс приемов и деяний виновного зависит от конкретных условий и обстоятельств, в которых совершается преступный замысел, а также от личности преступника. Есть тесная диалектическая взаимосвязь между выбранным способом совершения преступления, причинами и условиями, которые способствуют их совершению, и индивидуальными особенностями преступника, в частности между глубиной и стабильностью (стойкостью) соответствующих ценностных ориентации и морально-психологических особенностей.

Все способы уклонения от уплаты обязательных платежей можно объединить в ***шесть* основных групп:**

1) непредоставление документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей в бюджеты или государственные целевые фонды (налоговых деклараций, расчетов, бухгалтерских отчетов и балансов и т. п.) ;

2) занижение Сумм налогов, сборов, других обязательных платежей;

3) сокрытие объектов налогообложения;

4) занижение объектов налогообложения;

5) неудержание или неперечисление в бюджет сумм подоходного налога с граждан, которым выплачивались доходы;

6) сокрытие (несообщение) утраты оснований для льгот по налогам.

**Основными способами уклонения** от уплаты налогов являются:

1) неподача налоговых деклараций и расчетов;

2) сокрытие объектов налогообложения;

3) занижение объектов налогообложения.

***Непредоставление* документов,** связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей, выражается в непредоставлении в государственную налоговую администрацию в установленный срок деклараций о прибыли субъектов предпринимательской деятельности или физических лиц, деклараций об уплате других налогов с целью уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. Непредоставление налоговой декларации является одновременно и сокрытием объекта налогообложения.

*Неподача декларации о доходах или прибыли* содержит в себе умышленное уклонение от уплаты налогов, то есть предприятие работает, получает прибыль, однако декларацию не подает и налоги не платит.

***Сокрытие* *или занижение объектов налогообложения*** характеризуется более широко. Сокрытие объектов налоообложения состоит в том, что декларация о доходах подается, но в ней не указывается сумма полученной прибыли, то есть полученная прибыль скрывается. Создается ситуация, когда прибыль фактически получена, но она не декларируется и никакой налог на нее не начисляется и не уплачивается. Причем значения не имеет, как именно была скрыта прибыль - продан товар за наличные, а оформлено сделку как дарение, умышленно не отображена прибыль в надежде на то, что это останется незамеченным, и т.п.

Одним словом ***сокрытие объектов* *налогообложения*** - это неотражение в соответствующих отчетных документах, представляемых в налоговые органы, любых объектов налогообложения. Например, субъект предпринимательской деятельности скрывает факт наличия у него транспортных средств или иных самоходных машин и механизмов, и тем самым уклоняется от уплаты налога с владельцев транспортных средств и других самоходных машин и механизмов, ставки которого в настоящее время определены непосредственно в самом Законе Украины «0 налоге с владельцев транспортных средств и иных самоходных машин и механизмов» № 2181-III от 21.12.2000 г.

***Занижение объектов налогообложения*** *-* это декларирование суммы прибыли меньше, чем получено в действительности. Сокрытие объектов налогообложения может связываться с должностным подлогом в том случае, когда должностное лицо вносит заведомо неверные данные в официальные документы государственного учета и подает их в государственные налоговые администрации.

Сложность систематизации преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов состоит в их динамичности и немедленному приспособлению лиц, их осуществляющих, к условиям, в которых они действуют. Но наличие у них общих признаков и особенностей дает возможность объединить эти способы в определенные группы:

- по видам их совершения (неподача, несвоевременная подача налоговых деклараций и расчетов, сокрытие объектов налогообложения и занижение размера прибыли);

- по условиям функционирования предприятий (наличие льгот, освобождения от уплаты налогов на определенное время, частичное освобождение от налогообложения);

- по особенностям проведения отдельных хозяйственных операций (безналичные расчеты, наличные, возврат долга, взаимозачет при расчетах);

- по характеру взаимоотношений между субъектами хозяйствования (заключение соглашений о сдаче объектов налогообложения в аренду, выполнение бартерных операций);

- по направлениям деятельности субъектов (страхование, торговая деятельность, предоставление услуг, выполнение работ и т.п.).

Некоторые способы совершения преступлений по своим признакам можно отнести к той или иной из названных групп, поэтому такая классификация является условной. Для более широкого понимания механизма совершения преступлений в сфере нналогообложения, своевременного их выявления и разработки соответствующих профилактических средств целесообразно более детально рассмотреть некоторые из них.

**1. Уклонение от уплаты налогов при заполнении и подаче декларации о доходах, отчетности и бухгалтерских расчетов к ним.**

В соответствии с действующим законодательством в Украине одной из обязанностей плательщиков налогов является ведение бухгалтерского учета и отчетности о финансово-хозяйственной деятельности, своевременная подача в органы государственной налоговой администрации декларации о доходах и других документов и ведомостей, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов и других обязательных платежей.

На практике известны случаи, когда отдельные руководители и другие должностные лица субъекта предпринимательской деятельности, не задумываясь над последствиями своих действий, допускают нарушения налогового законодательства различными путями. Поэтому на работу налоговых органов возложена задача выявления таких налоговых правонарушений.

*а) уклонение от уплаты налога путем неподачи или несвоевременной подачи налоговым администрациям декларации о прибыли предприятия и расчета налога на нее.*

Выявление таких правонарушений связано с изучением документов, подтверждающих регистрацию субъекта предпринимательской деятельности (решение исполкома, устав, лицензии), что дает возможность установить юридический адрес предприятия, уставные данные на должностных лиц, виды деятельности, номер расчетного счета, льготы, которые предоставлены предприятию в соответствии с действующим законодательством и др.

*Финансовая отчетность -* один из важнейших элементов бухгалтерского учета, который методом целостного, беспрерывного и документального оформления хозяйственных операций обеспечивает систематизирование информации о деятельности предприятия, его структурных подразделений и взаимоотношений с предприятиями, организациями, финансово-кредитными учреждениями и государственными органами. Объем годового (финансового) бухгалтерского учета для всех хозяйствующих субъектов включает три типовые формы:

- баланс предприятия - форма № 1;

- отчет о финансовых результатах и их использовании - форма №2;

- отчет о финансово-имущественном состоянии предприятия - форма № 3 и пояснительную записку.

Требовать и подавать финансовый (бухгалтерский) отчет в неустановленной законодательством форме запрещается. Квартальную и годовую финансовую отчетность субъекты хозяйствования подают:

- собственникам (участникам, учредителям, органам, в сфере управления которых находятся предприятия);

- государственной налоговой администрации;

- органу государственной статистики.

Кроме того, финансовая отчетность может подаваться другим органам государственного управления, банкам, заинтересованным организациям на основе соглашений с хозяйствующими субъектами. Учитывая установленный порядок подачи отчетности предприятием, работники контролирующих органов при изучении его финансово-хозяйственной деятельности и достоверности данных, представленных в декларации о прибыли для ее налогообложения могут проанализировать и сопоставить данные финансовой отчетности, представленные в вышеуказанные государственные органы, и при выявлении расхождений в расчетах провести более подробную аудиторскую проверку.

*б)* *Уклонение от уплаты налогов на прибыль путем сокрытия объектов налогообложения и подаче декларации об отсутствии налогооблагаемой прибыли.*

Выявление такого рода правонарушений состоит в том, что руководители или должностные лица предприятий, на которых возложены обязанности по проведению бухгалтерского учета, подачи налоговых деклараций о доходах, преследуя корыстные цели, вносят в официальные документы заведомо неправдивые данные об отсутствии доходов, убыточной деятельности или занижают их размеры, что в зависимости от размера ущерба, нанесенного государству, предусматривает степень ответственности - административную или уголовную.

Значительную помощь в выявлении правонарушений, связанных с сокрытием прибыли от налогообложения, дает информация, которую можно получить при изучении бухгалтерских документов, особенно тех, которые взаимосвязаны между собой и содержат необходимые данные о той или иной хозяйственной операции, проведенной предприятием.

*в) Сокрытие объектов налогообложения путем неотображения в бухгалтерском учете объема реализации продукции за наличный расчет.*

При выявлении таких налоговых правонарушений следует обратить внимание на то, что должностные лица субъектов предпринимательской деятельности для реализации своего намерения уклониться от уплаты налога прежде создают определенные условия для его осуществления. При заключении договоров между сторонами заинтересованные лица могут в условиях выполнения определенных обязательств не указывать конкретную дату (срок) выполнения работ, оказания услуг. Это дает возможность проводить расчеты между партнерами наличными, не отображая определенное время в бухгалтерском учете и до конца определенного периода свободно пользоваться таким неконтролируемым доходом.

В другом случае расчеты наличными могут проводиться при осуществлении разовых операций по реализации партии товаров, оказанию определенной услуги, выполнению работ, когда соглашение не оформляется письменно, а результаты вовсе не отображаются в бухгалтерском учете.

Для выявления данных нарушений необходимо изучить учетные документы и соглашения, которые заключило это предприятие с партнерами.

Большое значение имеет информация, которую содержат в себе документы первичного учета и те, что сопровождают определенные виды товаров (продукции): товарно-транспортные накладные, приходно-расходные накладные и другие. Из них можно узнать об источниках поступления продукции, производителях и поставщиках, количестве товаров; стоимостную оценку продукции и виды расчетов за нее; с какой целью эти товары были приобретены или отпущены; кто непосредственно занимался проведением тех или иных финансово-хозяйственных операций.

Значительную помощь в выявлении правонарушений, связанных с сокрытием объектов от налогообложения таким образом, имеет информация, полученная из документов, оформляемых при проведении кассовых операций и операций по расчетному счету предприятия.

*г) Сокрытие объектов налогообложения путем подачи в ГНА писем с просьбой об освобождении от уплаты налогов в связи с тем, что предприятие временно не осуществляет хозяйственную деятельность.*

Подачу в ГНА такого рода письма можно расценивать как признак совершения налогового преступления. При этом коммерческое предприятие фактически функционирует и занимается предпринимательской деятельностью, но в своих письмах в ГНА за отчетный период оно уведомляет, что не ведет хозяйственной деятельности и не имеет денежных поступлений на расчетный счет. Такая информация выглядит правдивой, поскольку в уставе предприятия указываются виды деятельности, которыми действительно в данное время оно не занимается. Но в уставе предприятия, как правило, кроме особых видов деятельности, указываются другие виды деятельности. Это дает возможность предприятию проводить другие, приносящие доход операции.

*д) Занижение объекта налогообложения путем умышленного отображения хозяйственных операций и расчетов позднее отчетного периода.*

В этом случае следует обратить внимание на то, что суммы доходов, полученные таким образом, укрываются от налогообложения с целью их дальнейшего использования на протяжении определенного времени для получения дополнительного неконтролируемого дохода.

**2. Уклонение от уплаты налогов при пользовании льготами.** Среди правонарушений этой группы наибольший интерес вызывают уклонения от уплаты налогов путем завышения процента определенной категории работающих на предприятии, которым дается право на льготы при налогообложении, фальсификации в декларации данных о расходовании средств вроде бы на ведение предприятием собственного строительства или благотворительной деятельности. Некоторые из льгот, применявшиеся для сокрытия прибыли таким образом, отменены.

*А) Уклонение от уплаты налогов путем завышения доли определенной категории работающих на предприятии.*

Совершение данного правонарушения состоит в том, что руководители или должностные лица субъекта предпринимательской деятельности с целью сокрытия доходов от налогообложения могут умышленно завышать численность определенных категорий работающих (инвалидов).

*Б) Уклонение от уплаты налогов путем занижения суммы прибыли под видом отчислений в благотворительные фонды.*

Вступая в сговор с работниками благотворительных фондов непосредственно или через посредников, руководители коммерческих структур могут под видом отчислений на благотворительные мероприятия укрывать часть прибыли. Кроме того, они совершают фальсификацию документов о такой деятельности, внося умышленно в официальные документы неправдивые данные.

**3. Уклонение от уплаты налогов на прибыль.**

*А) Одним из наиболее распространенных способов совершения данного преступления является сокрытие размера фактической прибыли (дохода) от налогообложения путем умышленного неправильного отнесения затрат на себестоимость продукции, подлежащей реализации.*

При выявлении и документировании таких преступлений необходимо иметь в виду, что себестоимость продукции (работ, услуг) предприятия складывается из затрат, связанных с использованием в процессе производства природных ресурсов, сырья и материалов, топлива и других видов энергии, основных фондов, нематериальных активов, трудовых ресурсов. Необходимо учитывать, что конечный финансовый результат (прибыль или убыток) складывается из финансового результата от валовых доходов предприятия по хозяйственным операциям, уменьшенных на сумму валовых расходов по этим операциям. [27, с.401]

*Б) Уклонение от уплаты налогов путем сокрытия прибыли, полученной от реализации товаров, поступающих от зарубежных партнеров.*

Получая товары от зарубежных партнеров, субъекты предпринимательской деятельности стараются как можно больше занизить их стоимость при уплате таможенной пошлины и ввозе на территорию Украины. Из таможенной декларации можно установить все необходимые данные о зарубежном поставщике, виде товаров, их отпускной стоимости, сумме пошлины, данные на получателя продукции, о транспортных средствах, которыми осуществлялась перевозка товаров, расчетные счета партнеров и т.п. Установив эти данные, можно сравнивать их с реквизитами приходных документов предприятия-получателя. Таким образом проверяется соответствие цены оприходования фактическим затратам.

Необходимо иметь в виду, что в случае завышения размера понесенных затрат разница присваивается заинтересованным лицам. В таком случае необходимо сопоставить данные декларации на прибыль предприятия и расчеты к ней, которые предоставлены в органы ГНА с данными бухгалтерского отчета по данной группе товаров. Также необходимо сравнить записи в первичных учетных бухгалтерских документах о стоимостной оценке товаров и цене реализации (приходные и расходные накладные, акты переоценок, расчеты, приходные кассовые ордера о поступлении сумм выручки за реализованные товары в кассу предприятия и т.п.).

*В) Занижение размера прибыли* в *декларации и завышение цен при реализации товара.*

С целью уклонения от уплаты налогов на прибыль отдельные должностные лица при реализации товара завышают его цену, а в декларации отображают меньшую, разницу же при этом присваивают.

Сбор доказательств, необходимых для нахождения таких нарушений, состоит в анализе документов, которые содержат данные об осуществлении тех или иных расчетных операций. К таким документам относятся:

- приходно-расходные документы на продукцию (акты приемки, приходные и расходные накладные, товарно-транспортные накладные, сертификаты качества, карантинные сертификаты и т.д.);

- счета-фактуры на ТМЦ, платежные поручения, доверенности, расчетные чековые лимитные книжки;

- расчеты по себестоимости реализуемой продукции и размере наценки;

- кассовые отчеты о реализации ТМЦ;

- денежные переводы, поручения на предоплату за ТМЦ и другие документы, подтверждающие отпускную и фактическую цену ТМЦ;

- отчетные расчеты, подтверждающие факт реализации продукции (приходные кассовые книги (при расчетах наличными)).

Наиболее объемную информацию содержит *счет-фактура -* документ установленной формы, который выписывает продавец (отправитель) для получения стоимости товара или оказанных услуг с покупателя (получателя). Счет-фактура дает возможность получить такие данные:

- на каком основании осуществляется поставка товаров (соглашение, контракт и т.п.);

- адреса партнеров;

- номер расчетного счета и банк, в котором он открыт;

- характер доставки (автотранспортом, железной дорогой и т.д.);

- количество товара (вес, количество упаковок, штук и т.п.);

- вид оплаты (наличными, безналичный расчет, обмен товарами, услугами и т.д.) и на какую сумму;

- адреса отгрузки (отправления) и адреса разгрузки (получения).

Имея такую информацию, можно проверить первичные документы о налогообложении товаров и соответствие записей в них. Это поможет установить фактический уровень наценки при реализации продукции. Особенное внимание следует обращать на операции, связанные с оприходованием денег, полученных от реализации данного товара, где кроме приходных кассовых ордеров могут быть приходно-расходные накладные с записями названия товаров, их стоимости, количества, а также данные о лицах, которые непосредственно проводили его реализацию (продажу). [27, с.411]

Данные о стоимостной оценке товаров можно получить из информации, содержащейся в банковских документах (платежные требования-поручения, денежные чеки, расчетные чеки, объявление на взнос наличными и т.п.).

*Г) Сокрытие объектов налогообложения путем фальсификации данных о наличии у предприятия автотранспорта, его использовании и списании затрат на себестоимость продукции.*

Скрывая объекты налогообложения (автотранспорт) от уплаты налогов, руководители предприятия не ставят его на баланс и не оприходуют, но пользуясь этим автотранспортом, они вынуждены нести определенные затраты для их работы, которые включаются в себестоимость продукции.

**4. Использование нескольких расчетных счетов как средства сокрытия прибылей (доходов) от налогообложения.** Действующим законодательством Украины предусмотрено, что клиенты банков имеют право открывать свои расчетные (текущие, валютные) счета в одном из самостоятельно выбранных ими банков и пользоваться услугами других банков. Однако некоторые должностные лица предприятий одновременно открывают в разных банках несколько расчетных счетов, которые затем используются в преступных целях.

В определенных ситуациях при анализе финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования работникам контролирующих органов предоставлено право получать информацию относительно личных вкладов должностных лиц предприятия и расчетных счетов и операций по ним, а также и ту, которая составляет коммерческую и банковскую тайну.

*А) Сокрытие прибыли (дохода) от налогообложения путем открытия нескольких расчетных счетов в разных банках.*

С целью сокрытия расчетов с партнерами и уклонения от уплаты налогов руководители субъекта хозяйствования, открывая несколько расчетных счетов в разных банках, показывают проведение расчетных операций только по одному расчетному счету.

Чтобы выяснить вопрос, через какой расчетный счет предприятием осуществляются финансовые операции, необходимо изучить документы, в которых обязательно содержатся данные о банке, через который они проводятся, в частности, устав предприятия (где указывается адрес предприятия, его полное название, где и когда оно зарегистрировано, номер расчетного счета, название банка, где он открыт, данные о руководителе предприятия и т.п.). Это касается предприятий негосударственного (коммерческого) сектора. На государственных предприятиях такую информацию можно получить из содержания договора между предприятием и банком, один экземпляр которого хранится на предприятии, из лимитированных чековых книжек, платежных требований-поручений и т.п. [27, с.417]

Укрывая операции и суммы расчетов от налогообложения субъекты хозяйствования не отражают их в отчетности. Поэтому необходимо выявить такие расчетные счета через другие источники информации о них. Для этого необходимо проанализировать:

- договоры, соглашения, контракты, в которых, кроме условий выполнения работ, услуг, обязательно должна быть указана сумма оплаты и через какой расчетный счет она будет производиться;

- счета-фактуры, которые содержат полные данные о партнерах, вид товара, его стоимость, каким образом проводится расчет за него, данные о банке и номер расчетного счета;

- платежные требования, которые выписываются поставщиками продукции и передаются в банк для требования оплаты указанной суммы с покупателя (получателя). В платежном требовании содержатся данные о расчетных счетах партнеров, виды товаров и суммы расчетов за них. Аналогичные данные содержатся в платежных поручениях.

*Б) Сокрытие прибыли от налогообложения путем проведения платежных операций через расчетный счет частного предпринимателя и подачи отчетности в государственную налоговую администрацию об отсутствии доходов у предприятия.*

Характерной особенностью этого преступления является то, что, будучи частным предпринимателем, лицо имеет право открывать в банке личный расчетный счет для ведения финансово-хозяйственных операций (расчетов). Используя такое положение, некоторые дельцы прибегают к такому способу уклонения от уплаты налогов. Будучи одновременно руководителями других предприятий, они полностью или частично проводят бухгалтерские операции и финансовые расчеты с партнерами предприятия через личный счет и отчитываются перед налоговыми органами об отсутствии доходов у предприятия.

Выявляется это правонарушение путем проведения встречной проверки документов относительно операций, проведенных через личный счет.

*В) Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной от реализации товаров, путем переведения части суммы на личные счета руководителей или других работников предприятия.*

При выявлении данного правонарушения необходимо обратить внимание на особенности механизма его совершения. Все расчеты с партнерами проводятся без нарушений. После поступления денег на расчетный счет предприятия они частично переводятся на личные счета заинтересованных лиц. При этом осуществление таких операций может проводиться под видом возврата долга, за маркетинговые услуги, выплату заработной платы (в т.ч. выдуманным лицам), предоплаты за товар, выполнение работ, оказание услуг и т.п.

*Г) Сокрытие объектов налогообложения путем оформления документов о последовательной перепродаже товаров от одной коммерческой структуры к другой и подаче отчетов об их убыточной деятельности.*

С целью получения выручки наличными и сокрытия ее от налогообложения некоторые предприниматели при реализации товаров оформляют их многоразовую перепродажу через ряд коммерческих предприятий, отображая при этом в отчетах свою убыточность в связи с вроде бы не поступлением средств от осуществленной операции.

Для подтверждения данного правонарушения необходимо выяснить, каким образом осуществлена перепродажа продукции (товаров). Она может состоять в реализации одновременно нескольким покупателям или через ряд коммерческих предприятий (посредников) последовательно. При этом выбирается последний партнер, который пользуется льготами при налогообложении и имеет возможность провести расчет (выплату) наличными. На первый взгляд может показаться, что такой вариант перепродажи не выгодный, но учитывая надбавки (наценки) к стоимости товаров, после каждой такой операции затраты компенсируются.

Важное значение для выявления правонарушений имеет установление того, каким образом изымаются и присваиваются наличные. Это может осуществляться под видом возврата долга, выплаты заработной платы, уплаты штрафов за невыполнение договорных условий, предоставление товарных или финансовых кредитов и т.п. От способа получения наличных зависит, какие документы необходимо проанализировать. [27, с.419]

**5. Нарушения налогового законодательства и сокрытие прибыли от налогообложения при расчетах с иностранными партнерами.** В Украине существует два вида экспорта: так называемый чистый – с расчетами в иностранной валюте и по бартерным соглашениям. До этого времени законодательством недостаточно отрегулирован порядок проведения бартерных операций между иностранными партнерами и предприятиями, функционирующими на территории нашего государства. Это является одной из причин совершения правонарушений при налогообложении прибыли (дохода), полученной субъектами предпринимательской деятельности от финансово-хозяйственных операций, проведенных совместными предприятиями.

*А) Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной от продажи техники инофирмы, путем оформления документов на аренду через посредника.*

Важную информацию при раскрытии этого преступления можно получить из содержания контракта, который является официальным документом, заключенным между двумя и более сторонами (гражданами или юридическими лицами) и направленным на установление, изменение или приостановление гражданских прав и обязанностей. Подписанный и скрепленный печатями сторон, контракт вступает в действие и имеет юридическую силу, если другое не оговорено в его тексте. В соответствии с принципом реальности выполнения контракта условия должны быть выполнены в натуре (продукция должна быть передана, работы, услуги - выполнены, расчеты по ним - проведены). В контракт должны включаться условия, которые обуславливают его реальное выполнение: меры имущественной ответственности (санкции) за невыполнение, возмещение убытков, уплата установленной неустойки и т.п. Условия, выраженные сторонами в тексте документа, называются его содержанием. Из содержания можно выяснить все данные о партнере, виде реализуемых товаров, их стоимостной оценке, порядке расчетов и ряде других данных, раскрывающих характер взаимоотношений между партнерами.

При изучении соглашений о сдаче имущества в аренду можно установить, что конкретно (имущество, помещения, машины, механизмы, автотранспорт и т.п.) сдается в аренду, характер, сроки и порядок расчетов (наличными, за услуги, в обмен на товары и т.п.), на какой срок заключен договор аренды и другое.

Исходя из особенностей правового режима имущества, которое предоставляется в аренду иностранным партнерам, необходимо проанализировать информацию, содержащуюся в декларации имущества, которая заполняется арендодателем в Национальном банке Украины, при временном нахождении имущества за пределами таможенной границы Украины или передаче его (за пределы Украины) иностранному партнеру. По содержанию декларации можно установить, какое имущество передано в аренду, его оценочную стоимость, на какой срок оно арендуется, данные о собственнике (арендодателе) и арендаторе, на каком основании имущество передано в аренду (контракт, договор и т.п.).

Преследуя цель отчуждения такого имущества, партнеры после получения его из-за границы договариваются о том, каким образом они производят расчет. Они могут получить товары на оговоренную сумму, валюту или рассчитаться другим образом.

Чтобы подтвердить или отменить факт отчуждения имущества, необходимо проанализировать движение средств на валютном счете субъекта, деятельность которого изучается, таможенные декларации на ввоз товаров. При этом следует иметь в виду, что расчет, как правило, проводится в несколько приемов в смешанном виде (часть товаром, часть наличными), который потом скрывается от налогообложения.

*Б) Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной от реализации за границей ранее приобретенных на средства предприятия товаров (в том числе автотранспорта) путем фальсификации документов и подачи отчетов об убыточной деятельности.*

Особое значение при проверке данного факта имеет установление того, каким образом был переправлен автотранспорт за границу вместе с другими товарами: сдача в аренду, по бартерному обмену на товары, расчету за долги, под видом предоставления товарного кредита, безвозвратной помощи или добровольных пожертвований. От этого зависит, какие документы необходимо изучать.

*В) Уклонение от уплаты налога, пошлины или акцизного сбора при вывозе товаров за границу или ввозе их в Украину под видом выполнения условий бартерного соглашения с инофирмами.*

Как свидетельствует практика, полученные средства могут быть положены на банковский счет за границей или на них может проводиться закупка товаров повышенного спроса, которые ввозятся в Украину мелкими партиями частными лицами или другими нелегальными путями. Это имеет вид незавершенной бартерной операции.

Бартерное соглашение представляет собой товарообменную операцию с передачей права собственности на товар без платежа деньгами (натуральный обмен). В современных условиях бартерные операции осуществляются не только во внешнеторговом обороте, но и находят свое применение между предприятиями в Украине. Такой обмен товарами наносит ущерб денежной системе страны и подрывает устойчивость денежной единицы.

Изучение содержания такого соглашения дает возможность получить информацию о субъектах (сторонах, заключивших соглашение между собой), видах обмениваемых товаров, их количестве и стоимостной оценке, сроках и способах проведения обмена товарами, меры ответственности за нарушение условий соглашения и т.п.

При анализе таких соглашений следует обратить внимание на то, оговорены ли в контракте сроки выполнения (передачи товаров) условий соглашения или нет. Во многих случаях такие сроки умышленно указываются не конкретно, что препятствует осуществлению контроля по таким операциям.

Из содержания грузовой таможенной декларации можно получить информацию, прежде всего, о характере перевозки (ввоз, транзитное перемещение товара), количестве и общей сумме стоимости, товара, перемещаемого через таможенную границу, данные о собственнике товара, а также виде транспорта, которым он перевозится. В соответствии с действующим законодательством при пересечении таможенной границы взимается налог на добавленную стоимость. Справка о выполнении этого требования дает возможность установить общее количество и стоимость товара, перемещаемого через таможенную границу, данные о собственнике.

**6. Сокрытие объектов налогообложения при страховании.** Страхование представляет собой систему экономических отношений, которые включают создание за счет платежей (взносов) обществ, объединений, предприятий и населения специального фонда средств и использование его для возмещения потерь имущества от стихийных бедствий и других неблагоприятных (случайных) явлений, а также оказания гражданам (или их семьям) помощи при наступлении определенных событий или последствий.

Обязанности сторон оговорены в договоре страхования - письменного соглашения между страховщиком и страхователем, согласно которому страховщик берет на себя обязательства в случае наступления страхового события выплатить. страховую сумму или возместить полученный убыток в рамках страховой суммы, а страхователь обязуется уплачивать страховые платежи в определенный период и выполнять другие условия договора.

Особенности расчетов по договорам страхования, автономное функционирование национальных страховых компаний, а также отсутствие надлежащего надзора за страховой деятельностью в Украине дает возможность расширению корыстных правонарушений в данной системе.

Должностные лица страховых компаний в основном осуществляют контроль за своевременным внесением страховых платежей, правильностью расчетов при истечении срока и при досрочном приостановлении действия договора страхования, поскольку в таких случаях у них остается часть страховых сумм. Стоит обратить внимание на отсутствие систематического учета приостановленных договоров, системы информирования органов внутренних дел о них, поэтому руководители и другие должностные лица предприятий часто используют такие ситуации в преступных намерениях, в том числе для сокрытия объектов от налогообложения.[27, с.427]

**7. Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной от реализации товаров и другой хозяйственной деятельности.** Главной целью, преследуемой большинством предпринимательских структур, является получение прибыли как в товарном виде, так и в виде наличных денег. Наиболее распространенной формой получения дохода являются финансово-хозяйственные операции, связанные с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, обменом товаров и т.п. Расчеты при этом могут проводиться через учреждения банков, непосредственно с партнерами или через посредников. Оплата может быть безналичными, наличными, в зачет долга, путем обмена товаров, выполнения работ, услуг и в другой форме.

Исходя из направлений деятельности, способов расчетов предприниматели прибегают к различным методам уклонения от уплаты налогов на полученную ими прибыль (доходы).

*А) Сокрытие прибыли от налогообложения путем укрытия части выручки от реализации товаров, оказания услуг, выполнения работ под видом долга другого предприятия.*

Такое правонарушение характеризуется тем, что руководители или другие должностные лица субъекта хозяйствования не скрывают самого факта осуществления той или иной деятельности: купли-продажи товаров, оказания услуг, выполнения работ и т.п., но после проведения расчетов с партнерами в отчетных документах и декларации о доходах отражают лишь определенную часть суммы выручки или дохода. При возникновении вопроса об оставшихся денежных поступлениях они объясняют, что эти суммы ими не получены и остаются как долг у партнера.

Б) Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной от продажи товаров (в частности автотранспорта) путем оформления документов о передаче их фактическому покупателю под видом оказания благотворительной помощи.

В данном случае изучение устава предприятия дает возможность установить, правомерно ли владело оно товарами, техникой, автотранспортом, средствами, которые были им отчуждены другому учреждению, организации или физическому лицу под видом благотворительной помощи (при оказании услуг – имело ли право заниматься такой деятельностью). О принадлежности отчужденных средств предприятию свидетельствуют приходные документы на них, записи в карточках учета, реестрах, журналах-ордерах.

*В) Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной в виде удержания за невыполнение условий контракта.*

При совершении такого преступления прибыль от налогообложения может укрывать как та сторона, которая получила удержания с партнера за невыполнение условий контракта (не показывая в отчетности этой суммы), так и та, которая вроде бы уплатила его в виде штрафных санкций (путем занижения прибыли на размер штрафа). В данном случае, заметно занижение объектов налогообложения путем фиктивного перечисления определенной части прибыли другим предприятиям в виде удержания за невыполнение условий контракта (соглашения, договора).

*Г) Сокрытие прибыли от налогообложения путем отнесения ее части на выплату, заработной платы.*

При осуществлении преступного намерения руководители или должностные лица субъекта предпринимательской деятельности стараются уменьшить размер налогооблагаемой прибыли путем переведения ее части на выплаты, связанные с оплатой труда. При этом возможно оформление фиктивных соглашений на выполнение работ, оказание услуг, особенно таких, которые не поддаются документальной проверке и доказательству (исследовательские работы, маркетинговые услуги и т.п.), составление расчетов и ведомостей на выплату заработной платы подставным лицам.

*Д) Сокрытие от налогообложения прибыли, полученной при реализации товаров путем завоза на место проданного нового товара.*

При совершении такого преступления субъекты предпринимательской деятельности в отчетности в государственную налоговую администрацию указывают на то, что реализации товаров (продукции) не было и предприятие от этого прибыли не получало. Фактически на место реализованного товара ввозится новая партия одноименного товара (продукции), а его поступление значится по документам, которые сопровождали предыдущий реализованный товар (продукцию). Такими товарами могут быть: сигареты, кондитерские изделия, винно-водочные изделия, напитки, конфеты и т.п.

Преследуя цель получить неконтролируемый доход и сокрыть его от налогообложения, предприниматели прибегают к таким способам реализации товаров (продукции), которые дают возможность получать выручку наличными. К таким способам могут быть отнесены: реализация товара через лотки, выездная торговля, обслуживание массовых праздничных мероприятий и другое. Для этого следует проанализировать разрешение исполкома местных советов на установление таких сооружений и места их размещения, заказы на обслуживание общественных мероприятий.

С точки зрения объекта и объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 148-2 ранее действующего УК, не имеет принципиального значения, на удовлетворение каких потребностей индивидуальных или коллективных - направляет свои усилия лицо, уклоняющееся от уплаты налогов и других обязательных платежей. Нарушение установленного порядка формирования доходной части бюджетов разных уровней и государственных целевых фондов совершается независимо от того, на какие цели намеревалось виновное лицо использовать сокрытые от налогообложения объекты.[32, с.139]

Уклонение от налогообложения - проблема общегосударственная, а поэтому и подход к ней должен быть системным, с созданием законодательной базы на принципах последовательности, преемственности, справедливости с наличием на первых этапах жестких административных мер регулирования предпринимательства и прогнозированием дальнейшей его либерализации. Пока что налоговое законотворчество в основных отраслях экономики имеет в основном субъективный характер. Избежать этого можно при наличии единого государственного органа, который монопольно владеет инициативой налогового законотворчества.

***§ 2.3. Субъект преступления***

Установление субъекта рассматриваемого преступления является одним из дискуссионных вопросов в уголовно-правовой литературе, посвященной проблемам ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей.

Субъектом преступления являются:

1. служебное лицо предприятия, учреждения, организации независимо от формы собственности;
2. лицо, которое занимается предпринимательской деятельностью без создания юридического лица;
3. какое-либо другое лицо, которое обязано платить налоги, сборы, др. обязательные платежи.

Анализ действующего законодательства, теоретических положений, судебной практики дает возможность сделать вывод, что к должностным лицам, которые могут быть субъектами данного преступления обычно относят:

а) руководителей предприятий, учреждений, организаций;

б) главных, старших бухгалтеров или других работников, которые выполняют их функции.

Стало быть, субъектом уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, которые должны уплачивать юридические лица, могут выступать не какие-либо их работники, даже не какие-либо «должностные лица субъекта предпринимательской деятельности», а только руководитель и главный бухгалтер.

Руководитель и главный бухгалтер выступают основными «действующими лицами» в процедуре преступной неуплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. Именно они, в соответствии с положениями нормативных актов, регулирующих порядок расчетов по денежным операциям, в том числе по уплате налогов, наделены правом подписи денежных документов, которые подаются в банковские учреждения. Поступление этих надлежаще оформленных документов и является основанием для перечисления заявленных в документах сумм названных платежей со счета плательщика обязательных взносов государству. Без подписи указанных лиц, а также без печати юридического лица, которая находится у руководителя, такой документ не будет иметь юридической силы. Отсюда выходит, что без участия этих лиц уклонение от уплаты налоговых платежей невозможно. Исходя из этого руководитель и главный бухгалтер должны признаваться субъектами уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей с субъектов предпринимательства - юридических лиц. Только они могут выступать исполнителями, когда такое преступление совершено в соучастии. Рядовые же работники, которые по указанию руководства исполнили подготовительную работу (сделали подсчеты, заполнили документы), выступают пособниками преступления.[29, с.43]

Следует обратить внимание на особую роль главных бухгалтеров при совершении преступления, о котором идет речь. Так, О. Светлов справедливо определил, что главный (старший) бухгалтер, даже если он единственный на предприятии или в организации, является служебным лицом, - поскольку отвечает за учет и контроль на этом предприятии.[28, с.303]

Ч.1 ст. 212 нового УК устанавливает следующие виды субъектов данного преступления:

- служебное лицо предприятия, учреждения, организации, независимо от форм собственности;

- лицо, занимающееся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица;

- какое-либо другое лицо, которое обязано уплачивать налоги.

К служебным лицам законодатель относит должностных лиц предприятий, учреждений, организаций независимо от форм собственности, а также лиц, которые непосредственно связаны с исчислением и уплатой налогов с предприятия.

В ст. 148-2 ранее действующего УК был установлен такой субъект как «физическое лицо». Этот термин нуждался в конкретизации и разъяснении, так как было не совсем понятно каких «физических лиц» привлекать к ответственности за уклонение от уплаты налогов. Было принято считать, что к «физическим лицам» относятся лица, которые зарегистрированы в установленном законом порядке как субъекты предпринимательства (частный предприниматель). Путем принятия нового УК перечень субъектов рассматриваемого преступления был дополнен и конкретизирован. К «Физическим лицам» отнесены:

- лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без создания юридического лица (т.е. частные предприниматели);

- какие-либо другие лица, на которых законом возложена обязанность уплачивать налоги.

*§ 2.3.1 Субъективная сторона преступления*

Одним из признаков, при установлении которого возникают трудности в практической деятельности правоохранительных органов, является субъективная сторона уклонений от уплаты налогов. Только взаимосвязанное установление признаков, которые характеризуют объективную сторону преступления, позволяет установить его субъективную сторону. Выявление и анализ конкретных действий, выполняемых преступниками на разных стадиях совершения преступления, позволяет определить внутреннюю сторону, психологическое отношение субъекта к деянию и наступившим последствиям.

Субъективная сторона рассматриваемого преступления характеризуется наличием только *прямого умысла,* в большинстве случаев *корыстного мотива. Прямой умысел* проявляется в том, что лицо сознает (понимает) характер общественно опасного деяния, предвидит наступление общественно опасных последствий и желает наступления именно такого результата. Непосредственно к действиям по уклонению от уплаты налогов прямой умысел выражается в том, что должностные лица субъекта предпринимательской деятельности понимают характер своего деяния (неотражение в бухгалтерском учете и отчетности данных о выполненных финансово-хозяйственных операциях; занижение их объема и т.п.) предвидят и понимают характер последствий, которые являются прямым результатом совершенных действий (занижение полученного дохода, а также сумм денежных средств, полученных от реализации продукции и т.п.) и соответственно занижения (сокрытия) денежных средств, которые должны были поступить в бюджет или государственные целевые фонды как налоги или другие неналоговые платежи. Так как уклонения от уплаты налогов относятся к преступлениям с материальным составом, то соответственно просматриваются (прослеживаются) в полном объеме причинная связь и наступившие последствия, которые проявляются в умышленном уменьшении или сокрытии размера налогов и других неналоговых платежей, подлежащих уплате по результатам выполненной деятельности в отчетном периоде.[33, с.9]

Ограниченное толкование закона (субъективная сторона этого преступления - только прямой умысел), даст возможность лицам безосновательно избегать уголовной ответственности за совершение налогового преступления.[30, с.19]

Диспозиция ст. 212 нового УК не имеет прямого указания на такие элементы субъективной стороны, как мотив и цель уклонений от уплаты налогов. Однако для того, чтобы полно и содержательно познать субъективную сторону и мотивацию поведения преступника, требуется установление указанных выше элементов.

*Мотив* преступления может быть представлен как внутреннее побуждение к преступному деянию. Преступная мотивация оказывает влияние на выбор соответствующего поведения и совершение отдельных действий, направленность которых определяется целью преступления. Применительно к уклонению от уплаты налогов мотивация преступного поведения проявляется в корыстной или иной заинтересованности. Указанное означает, что с целью уклонений от уплаты налогов, сборов и других платежей, причитающихся к уплате в бюджет или государственные целевые фонды по результатам финансово-хозяйственной деятельности, они обращаются в свою пользу или в пользу третьих лиц, используются для производственных и иных нужд (улучшение финансовых показателей предприятия; обеспечение платежеспособности, его развитие, расширение производства; обеспечение конкурентоспособности продукции).

**III. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов.**

Решая вопрос об общественной опасности данных преступлений, необходимо исходить из того, что согласно ч.1 ст. 29 Общей декларации прав человека каждый человек имеет свои обязательства перед обществом, в котором только и возможно его свободное и полное развитие.

Н. Лопашенко общественную опасность налоговых преступлений видит не только в нарушении конституционного обязательства каждого платить налоги и сборы, а и в нарушении принципа порядочности субъектов экономической деятельности.[ 34, c.61].

И.Соловьев разделяет такую точку зрения, в неправильном объединении обязательства выполнять свои конституционные обязанности и придерживания этических норм и указывает на преждевременность учитывания требований кодекса бизнесмена при определении общественной опасности налоговых преступлений.[34, c.61].

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов состоит в умышленном невыполнении обязанности каждого юридического и физического лица уплачивать налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом.

Уголовная ответственность по ст. 212 действующего УК наступает за умышленное уклонение от уплаты лишь тех налоговых платежей, которые установлены ЗУ «О системе налогообложения» от 25.06.1991 г. № 1251-ХІІ.

Ответственность по ст. 212 действующего УК может наступить лишь при наличии совокупности следующих обязательных условий:

* когда налоги, сборы, другие обязательные платежи, которые не уплачены, предусмотрены налоговым законодательством;
* когда объект налогообложения предусмотрен законом;
* когда плательщик налога, сбора или другого обязательного платежа определен как таковой соответствующим законодательством.

Ст. 212 действующего УК предусматривает уголовную ответственность не за сам факт неуплаты в установленный срок налогов и сборов, а за умышленное уклонение от их уплаты.

О наличии умысла на уклонение от уплаты налогов могут свидетельствовать вышеперечисленные способы совершения данного преступления.

Необходимо разграничивать уклонения от уплаты обязательных платежей и несвоевременную их уплату при отсутствии умысла на их неуплату. Лицо, не имевшее намерения уклониться от уплаты обязательных платежей, а не уплатившее их по другим причинам, может быть привлечено лишь к установленной законом административной ответственности за нарушения, связанные с исчислением и уплатой этих платежей.

***Квалифицированными видами преступления,*** предусмотренными ч. 2 ст. 212 УК, являются:

1) совершение умышленного уклонения от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей по предварительному сговору группой лиц;

2) неуплата налогов, сборов, других обязательных платежей (непоступление средств в бюджеты либо государственные целевые фонды) в крупных размерах.

Ч.2 ст. 212 УК за вышеуказанные преступления устанавливает такие виды ***наказаний:***

*•* штраф от 500 до 2 000 необлагаемых налогом минимальных доходов граждан;

• исправительные работы на срок до 2 лет;

• ограничение свободы на срок до 5 лет с лишением права занимать

определенные должности или заниматься определенной деятельностью на

срок до 3 лет.

***Особо квалифицированными видами преступления*** являются уклонение от уплаты обязательных платежей, 1) совершенное лицом, ранее судимым за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей, или 2) повлекшее непоступление в бюджеты либо государственные целевые фонды денежных средств в особо крупных размерах. За совершение таких преступлений в ч.З ст. 212 УК относительно ответственности за особо квалифицированные преступления предусматривается такой вид **наказания:**

- лишение свободы на срок от 5 до 10 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет с конфискацией имущества.

Кроме того, Уголовный кодекс содержит в ст. 212 часть 4, в которой оговорено, что лицо, впервые совершившее деяния, предусмотренные ч.1 и ч.2 этой статьи, освобождается от уголовной ответственности, если оно до привлечения к уголовной ответственности уплатило налоги, сборы (обязательные платежи), а также возместило ущерб, причиненный государству их несвоевременной уплатой (финансовые санкции, пеня).

Статья 212 УК предусматривает в качестве основного или дополнительного наказания лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью (например, занимать должности, связанные с распоряжением материальными ценностями, лишения права заниматься предпринимательской деятельностью и пр.). Такая мера наказания в условиях рыночной экономики является очень важной и действенной профилактической мерой предупреждения новых нарушений в сфере налогообложения. Неисполнение такого приговора, то есть если осужденный продолжает работать на запрещенной должности или заниматься запрещенной деятельностью либо в течение срока наказания устраивается на запрещенную судом должность или начинает заниматься запрещенной приговором деятельностью, влечет уголовное наказание по ст.382 УК.

При решении вопросов об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей следует помнить, что, в соответствии с положениями ст. 5 УК и ст. 58 Конституции Украины, законы и другие нормативно-правовые акты не имеют обратной силы, кроме случаев, когда они смягчают или устраняют наказуемость деяния.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

Стремительная криминализация экономики Украины в значительной степени связана с несовершенством действующего законодательства, и в первую очередь, - Закона Украины «О предпринимательстве». Именно невзвешенность большинства его норм дает возможность преступным группировкам беспрепятственно и в массовом порядке создавать и регистрировать фиктивные предпринимательские структуры, которые в дальнейшем широко используются для уклонения от уплаты налогов, незаконного оттока капитала за границу, маскировки иной противоправной деятельности.

ГНА Украины неоднократно ставила вопрос о необходимости внесения изменений к этому и другим законам с тем, чтобы создать действующий механизм, который исключал бы возможность государственной регистрации фиктивных предпринимательских структур. Однако они так и не были приняты, в результате чего в данное время отсутствует какая-либо возможность влиять на эти процессы и противостоять им.

Широкое распространение нарушений налогового законодательства вызвано влиянием многих обстоятельств. Одни из них действуют на общегосударственном уровне и отражают недостатки, связанные с кризисным состоянием экономики, другие - обусловлены специфическими особенностями функционирования налоговой службы, в частности условиями выполнения обязанностей их работниками в условиях жесткого противодействия со стороны правонарушителей.

К наиболее распространенным из них относятся недостатки организационно-управленческого и нормативно-правового характера.

Недостатки организационно-управленческогохарактера проявляются в несовершенстве системы учета плательщиков налога и контроля за .их деятельностью. Недостаточный уровень юридической и экономической подготовки работников налоговых администраций и работников подразделений по борьбе с криминальным сокрытием доходов от налогообложения, отсутствие достаточного опыта ведения борьбы с нарушением налогового законодательства также ведет к возможности уклонения от уплаты налогов. Это выявляется при решении вопросов, связанных со сбором доказательств для привлечения к уголовной ответственности лиц, виновных в сокрытии доходов и других объектов налогообложения в крупных и особо крупных размерах.

К недостаткам организационно-управленческого характера можно также отнести недостаточную защищенность работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей от физического и психологического пресса со стороны нарушителей налогового законодательства. Характерным недостатком является большое количество субъектов, которые ведут борьбу с нарушением налогового законодательства, неопределенность правового положения некоторых из них и отсутствие четкого разграничения их функций, что приводит к подмене и дублированию действий при выполнении возложенных на них обязанностей.

На конечные результаты по выявлению нарушений налогового законодательства негативно влияет отсутствие достаточного опыта по выявлению и сбору доказательств таких преступлений и четкого механизма взаимодействия между работниками органов по борьбе с криминальным сокрытием доходов от налогообложения, ГНА, Государственной службы безопасности, следственных органов и суда. А также и то, что они не обеспечены систематизированной нормативной и методической базой и недостаточно используют в своей работе позитивный опыт борьбы с сокрытием доходов от налогообложения стран со сформировавшимися и устоявшимися налоговыми отношениями.

Недостатки нормативно-правового характера*.* В последние годы налоговое законодательство изменялось неоднократно, что негативно сказалось на развитии производства и деятельности субъектов предпринимательства.

Деятельность в сфере налогообложения регулируется огромным количеством нормативных актов. Существенной преградой на пути деятельности налоговых органов являются разногласия и противоречия в действующем законодательстве, а также несоответствие ведомственных актов законам Украины.

Таким образом, можно отметить, что совокупность вышеуказанных недостатков в соединении с морально-психологическими особенностями характера предпринимателя при определенных условиях могут выступать в роли конкретных обстоятельств, которые способствуют совершению налоговых и других конкретных преступлений.

Усовершенствование ряда законодательных актов не только перекрыло бы пути уклонения от налогообложения, а и дало бы возможность значительно увеличить доходы бюджета. Поэтому налоговая система не должна оставлять сомнений у налогоплательщика в неизбежности платежа. Система штрафов и санкций, общественное мнение в стране должны быть такими, чтобы неуплата или несвоевременная уплата налогов были менее выгодными, чем своевременное и честное выполнение обязательств перед налоговыми органами.

**ЗАДАЧИ ПО УГОЛОВНОМУ ПРАВУ**

*Задача №1*

*Щемаченко в отсутствие мужа, который находился в продолжительной командировке, поддерживала половые связи с Коваленко. Через определенное время она забеременела и, опасаясь расправы со стороны мужа, решила избавиться ребенка. О своем намерении она сообщила знакомой Кириченко, которая согласилась за определенное вознаграждение ей помочь. Когда ребенок родился, Кириченко приняла роды, а на следующий день они утопили ребенка в ванной, а труп закопали.*

*Квалифицируйте действия Щемаченко и Кириченко.*

В данном случае, исходя из условий задачи, общественно опасное деяние Щемаченко имеет схожий состав преступления, указанный в статьи 117 Уголовного кодекса Украины «Умышленное убийство матерью своего новорожденного ребенка», где указывается, что умышленное убийство матерью своего новорожденнго ребенка во время родов или сразу после родов — наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на тот же срок.

Тем не менее, деяние Щемаченко **следует квалифицировать по п.2 ч.2. ст 115 УК Украины** – умышленное убийство малолетнего ребёнка, поскольку норма ст. 117 УК Украины предполагает состояние сильного душевного волнения матери в момент убийства, а убийство совершённое Шемаченко и Кириченко носит заранее спланированный холоднокровный характер (субъективная сторона).

Одновременно, действия Кириченко подпадают под определение ст. 26 УК Украины, поскольку соучастием в преступлении является умышленное со­вместное участие нескольких субъектов преступления в со­вершении умышленного преступления.

При этом, действия Кириченко могут квалифицироваться, как соучастие ввиде пособника преступления , которая своими советами, указа­ниями, предоставлением средств или орудий либо устране­нием препятствий содействовало совершению преступле­ния другими соучастниками, а также лицо, заранее обе­щавшее скрыть преступника, орудия или средства совер­шения преступления, следы преступления либо предметы, добытые преступным путем, приобрести или сбыть такие предметы либо иным способом содействовать сокрытию. (п.5 ст. 27 УК Украины).

К тому же, совместные действия Щемаченко и Кириченко носят характер предварительного сговора в соответствии с п. 2 ст. 28 УК, в соответствии с которым преступление признается совершенным по предва­рительному сговору группой лиц, если его совместно со­вершили несколько лиц (два или более), которые заранее, то есть до начала преступления, договорились о совмест­ном его совершении.

Кириченко, как пособник преступления подлежит уголовной ответственности на основании п.2 ст. 29 УК Украины по п.2. ч2. ст. 115 УК Украины наряду с Щемаченко, при этом признаки, характеризующие личности Щемаченко и Кириченко будут вменяться в вину лишь каждой из них в по отдельности. соучастнику. Иные обстоятельства, отягчающие ответст­венность и предусмотренные в статьях Особенной части Уголовного Кодекса в качестве признаков преступления, влияющих на квалификацию действий исполнителя, будут вме­няются Кириченко в вину, только при условии, если она осознавала эти обстоятельства (п.3. ст 29 УК Украины).

*Задача №2*

*Грищенко и Майсурадзе в ночное время сломав замок, проникли в дом Пасько, откуда похитили продукты питания и одежду на общую сумму 145 грн. При выходе из дома их встретил Пасько, который постарался задержать Грищенко и Майсурадзе и изъять похищенное. Преступники нанесли нему легкие телесные повреждения, которые послужили причиной кратковременного расстройства здоровья, и с похищенным имуществом убежали.*

*Квалифицируйте действия Грищенко и Майсурадзе.*

Действия *Грищенко и Майсурадзе,* начатыекак тайное похищение чужого имущества – кража (ст. 185 УК Украины).

Одновременно, эта кража, соединенная с проникновением в жилище, может наказываться лишением свободы на срок от трех до шести лет (ч.3 ст. 185 УК Украины).

В тот момент, когда преступников застиг Пасько, которому они причинили легкие телесные повреждения, пытаясь скрыться с похищенным, их действия превратились в открытое похищение чужого имущества (грабёж) – ч.3 ст.186 УК Украины. В случае, если бы тяжесть телесных повреждений оказалась бы средней или тяжёлой, то эти же деяния квалифицировались бы как разбой по частям 3 или 4 (соответственно) ст. 187 УК Украины. (Основание: \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ВСУ от \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_).

**Список использованных источников и литературы:**

1. Конституция України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 червня 1996 р. -К., 1996*.*
2. Кримінальний кодекс України: Прийнятий сьомою сесіею Верховної Ради України 5 квітня 2001 р. // Вюлетень законодавства і юридичної практики України. - 2001. - № 6.
3. Закон Украины «О государственной налоговой службе в Украине» от 04.12.1990 г. //ВВР Украины. – 1991, № 6.
4. Закон Украины «О Государственном реестре физических лиц – плательщиков налогов и других обязательных платежей» от 22.12.1994 г.// ВВР Украины. –1995, № 2.
5. Закон Украины «О патентовании некоторых видов предпринимательской деятельности» от 23.03.1996 г. // ВВР Украины. -1996, № 20.
6. Закон Украины «Об оплате за землю» от 03.07.1992 г. // ВВР Украины. –1992. № 38.
7. Закон Украины «О системе налогооблажения» от 25.06.1991 г. //ВВР Украины. – 1991, № 39.
8. Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» от 03.03.1997 г. //ВВР Украины. –1997, № 21.
9. Закон Украины «О сборе на обязательное социальное страхование» от 11.01.2001 г. // ВВР Украины. –2001, № 11.
10. Закон Украины «О сборе на обязательное государственное пенсионное страхование» от 26.07.1997 г. // ВВР Украины. –1997, № 37.
11. Закон Украины «О порядке устаноления ставок налогов и сборов (обязательных платежей), других элементов налоговых баз, а также льгот в отношеии налогооблажения» от 14.10.1998 г. // ВВР Украины. –1998, № 52.
12. Закон Украины «О фиксированный сельскохозяйственный налог» от 17.12.1997 г. // ВВР Украины. –1997, № 5-6.
13. Закон Украины «О сборе на развитие виноградарства, садоводства и хмелеводства» от 09.04.1999 г. //ВВР Украины. –1999, № 20-21.
14. Закон Украины «О бухгалтерском учёте и финансовую отчётность в Украине» от 16.06.1999 г. // ВВР Украины. –1999, № 40.
15. Закон Украины «О налоге с собственника транспортных средств и других самоходных машин и механизмов» от 11.12.1991 г. // ВВР Украины. –1992, № 11.
16. Закон Украины «О порядке погашения обязательств плательщиков налогов перед бюджетами и государственными целевыми фондами» от 21.12.2000 г. // ВВР Украины. –2000, № 10.
17. Закон Украины «О таможенном тарифе Украины» от 05.04.2001 г. // ВВР Украины. –2001, № 24.
18. Декрет КМ «Об акцизном сборе» от 26.12.1992 г. // ВВР Украины. –1992, № 10.
19. Декрет КМ «О подоходном налоге с граждан» от 26.12.1992 г. // ВВР Украины. –1993, № 10.
20. Декрет КМ «О налоге на промысел» от 17.03.1993 г. // ВВР Украины. –1993, № 19.
21. Декрет КМ «О местных налогах и сборах» от 20.03.1993 г. // ВВР Украины. –1993, № 30.
22. Постановление ВР «О применении нормативно-правовых актов по вопросам налогообложения в Украине» от 24.12.1998 г. // ВВР Украины.–1999, № 9-10.
23. Указ Президента Украины « Об упрощённой системе налогообложения, учёта и отчётности субъектов малого предпринимательства» в редакции № 746 от 28.06.1999.
24. Постановление Пленума Верховного Суда «О некоторых вопросах применения законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей» № 5 от 26.03.1999 г. //Вісник Верховного Суду України. - 1999. - № 3.
25. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України //За ред. М.І.Мельника, М.І.Хавронюка. - К., 2002.
26. Кримінальне право України. Особлива частина. /За ред. М.І.Бажанова, В.В.Сташиста, В.Я.Тація. Київ-Харків, -2002.
27. Податки: Учбовий посібник. / За ред. Буряковського В.В. та ін. - Д.: Пороги, -1998.
28. Светлов А.Я. Ответственность за должностные преступления. К.: наук. Думка, 1978.
29. Брич Л., Навроцький В. Суб'єкт ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів за чинним Кримінальним Кодексом України: дискусійні питания // Предпринимательство, хозяйство и право. - 1999. - № 7.
30. Дудоров О. Встановлення суб'єктивних ознак ухилення від сплати податків у правозастосовчій практиці // Предпринимательство, хозяйство и право. - 1998. - № 7.
31. Дудоров О. Особливості відповідальності посадових осіб підприемств за кримінально-карані порушення податкового законодавства // Предпринимательство, хозяйство и право. - 1998. - № 4.
32. Дудоров О. Спірні питания кваліфікації ухилення від сплати податків у судовій практиці // Вісник Академії правових наук України. 1998. - № 2.
33. Лысенко В. Дела об уклонении от уплаты налогов // Бизнес Информ. -1998. - № 9.
34. Дудоров О. Система оподаткування України: необхідність кримнільно – правової охорони.// Право України. – 2003. - №3.
35. Савченко О. Особливості боротьби з податковою злочинністю в сучасних умовах: актуальні пропозиції.// Право України. – 2000. - №10.
36. Проценко І. Еконоиічна злочинність як одна із загроз еконоиічній безпеці України.// Право України. – 2002. - №9.
37. Соловьев И.Н.Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. – М.,2002.
38. Мудрых В.В. Ответственность за за нарушения налогового законодательства. – М.,2001.
39. Кальман О. Проблеми запобігання податковим злочинам.// Вісник прокуратури. – 2001. - №1.
40. Тацій В. Боротьба зі злочинністю у сфері економічних відносин як вирішальний напрямок діяльності правоохоронних органів.// Вісник прокуратури. – 2002. - №1.
41. Кучеров И.И. Налоговая преступность и причины ее возникновения.// Уголовное право. – 1999. - №3.
42. Тупанчески Н. Последствия уклонения от уплаты налогов и превентивная мера как способ защиты от уклонения.// Вестник МГУ. – сер.11. – 2000.
43. Демин А.В. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность.// Налоговый вестник. – 2002. - №3.