

**Українська академія внутрішніх справ**

На правах рукопису

**Гега Петро Терентійович**

***Правові основи податкової системи,  
правопорушення, проблеми, рішення***

**Спеціальність 12.00.08 - кримінальне право і криминологія;  
кримінально-виконавче право**

Автореферат  
дисертації на здобуття наукового ступеня  
кандидата юридичних наук

**КИЇВ - 1996**



Дисертацією є монографія.

Робота виконана у Науковому центрі Української академії внутрішніх справ

**Науковий керівник** - кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник Сміян Л.С.

**Офіційні опоненти:**

- дійсний член Академії правових наук України, доктор юридичних наук, професор Закалюк А.П.

- кандидат юридичних наук, доцент Роцин О.І.

**Провідна організація** - Академія Служби безпеки України

Захист відбудеться "29" січня 1997р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д.01.56.01 при Українській академії внутрішніх справ (252035, м.Київ-35, Солом'янська пл.,1).

З монографією можна ознайомитися в бібліотеці Української академії внутрішніх справ (252035, м.Київ-35, Солом'янська пл.,1).

Автореферат розісланий "25" грудня 1996р.

Вчений секретар спеціалізованої вченої ради

кандидат юридичних наук, ст. науковий співробітник

В.І.Женунтій

570-36892

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми дослідження.** В період переходу до ринкових відносин злочинність у сфері економіки вразила всі галузі народного господарства. Вона стала одним із визначальних факторів, що загрожує національній безпеці України. Затверджена Указом Президента України 17 вересня 1996 року Комплексна цільова програма боротьби зі злочинністю на 1996-2000 роки вимагає прийняття великомасштабних комплексних заходів, спрямованих на формування досконалої правової бази боротьби зі злочинністю, захист економічних та інших сфер життєдіяльності держави.

Базуючись на закріпленій Конституцією України соціально-правовій та економічній політиці держави, Комплексна цільова програма до першочергових заходів відносить вдосконалення форм і методів боротьби з економічною злочинністю, яка останнім часом значно поширилася.

Вивчення стану, динаміки і структури злочинності у сфері економіки, а також практика роботи правохоронних органів свідчать про стійку тенденцію зростання фактів ухилення від сплати податків, що негативно впливає на економічний і соціальний розвиток України, порушує принцип соціальної справедливості.

Динамічність процесів, що відбуваються в економіці країни, неузгодженість та нестабільність податкового законодавства в значній мірі, міняють об'єктивні і суб'єктивні обста-

вини, які сприяють вчиненню злочинів та безумовно відбиваються на заходах по їх попередженню.

Вказані обставини вимагають розробки комплексу наукових рекомендацій, спрямованих на забезпечення своєчасного і в повному обсязі надходження податків до бюджету, в тому числі конкретних заходів щодо попередження злочинів, які вчиняються суб'єктами податкових правовідносин.

Незважаючи на необхідність наукового дослідження зазначених проблем, достатньо повне монографічне дослідження їх в науці кримінології не проводилось. Кримінологія не має у своєму розпорядженні достатніх даних узагальненого характеру, які б дозволили мати цілісне уявлення про умови, способи вчинення злочинів у сфері оподаткування та їх попередження. Особливо не вивчена діяльність правоохоронних органів і, перш за все, органів внутрішніх справ щодо попередження та викриття фактів ухилень від сплати податків.

Актуальність дослідження обумовлена також тим, що процес становлення податкової системи України проходить в складних умовах, які характеризуються значним дефіцитом бюджету, гарантом поповнення доходної частини якого є податки, збори та інші платежі.

Все це обумовлює актуальність та вибір теми даного дослідження.

**Об'єкт дослідження.** Виходячи з актуальності і недостатньої наукової розробки даної проблеми, об'єктом дослідження є процес становлення податкової системи України, рівень її криміналізації, криміногенні чинники, що створюють умови та сприяють скоєнню злочинів у сфері діяльності

суб'єктів податкових правовідносин, а також діяльність органів внутрішніх справ по їх попередженню.

**Предметом дослідження** є норми чинного податкового законодавства, практика його застосування, інформація про причини, умови, механізм вчинення злочинів, організацію і стан роботи органів внутрішніх справ по їх викриттю.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає у всебічному вивченні стану правового регулювання відносин у сфері оподаткування, причин та умов, що сприяють поширенню порушень податкового законодавства, способів вчинення злочинів і розробці на його підставі комплексу правових і кримінологічних заходів щодо забезпечення правомірної діяльності, попередження та викриття злочинних проявів органами внутрішніх справ.

Для досягнення цієї мети перед дослідженням ставились такі завдання:

1. Проаналізувати стан правового забезпечення структурного формування та функціонування податкової системи України.

2. Проаналізувати динаміку і структуру злочинів у сфері оподаткування.

3. Визначити співвідношення злочинів, пов'язаних з порушенням податкового законодавства до загальної структури злочинів, вчинених у сфері оподаткування.

4. Визначити тенденції в розвитку такого антисоціального явища як ухилення від сплати податків та пов'язаних з ним інших злочинів.

5. Проаналізувати та класифікувати найбільш поширені способи ухилення від сплати податків, зборів та інших платежів і неподаткових доходів.

6. Визначити основні причини, що породжують, і умови, які сприяють скоєнню в процесі господарської діяльності злочинів суб'єктами податкових правовідносин.

7. Розробити пропозиції правового, організаційного та управлінського характеру, спрямовані на удосконалення чинного податкового законодавства, діяльності контролюючих органів та попередження злочинів.

**Методологія та методика дослідження.** Методологічну основу роботи складають положення матеріалістичної діалектики щодо пізнання розвитку та взаємозв'язку об'єктів реальної дійсності, обумовленість правових, управлінських норм та відхилень від них, що викликані соціально-економічними чинниками.

У процесі дослідження використовувалися методи, що застосовуються у соціологічній та юридичній науках: системно-структурний, порівняльно-правовий, метод статистичного аналізу та групування, логічний, інтерв'ювання та інші.

Базовим джерелом дослідження є також кримінальне, кримінально-процесуальне, цивільне, адміністративне та деякі інші галузі права, підзаконні нормативно-правові акти, загально-нотеоретична та спеціальна юридична література, відповідні наукові розробки правознавців-кримінологів, матеріали періодичної преси, статистичні дані і дані, одержані при вивченні та узагальненні практики діяльності органів внутрішніх справ і державних податкових адміністрацій.

Велике значення надавалось забезпеченню репрезентативності емпіричних даних як важливої передумови наукової обгрунтованості і достовірності результатів дослідження.

В ході дослідження проаналізовані та узагальнені:

- закони та постанови Верховної Ради України, укази Президента України, декрети та постанови Кабінету Міністрів України, що регулюють діяльність суб'єктів податкових правовідносин, чинні відомчі нормативні акти та інструктивні документи Головної державної податкової інспекції України;

- статистичні дані, аналітичні документи МВС України і Головної державної податкової інспекції України про результати роботи по виявленню та попередженню порушень податкового законодавства з 1993 по 1995 рік;

- результати вивчення понад 100 кримінальних справ та матеріалів про відмову в порушенні кримінальних справ за ухилення від сплати податків;

- дані анкетування 135 працівників служб по боротьбі з економічною злочинністю і кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування;

- матеріали про організацію та досвід роботи контролюючих органів зарубіжних країн щодо попередження і викриття злочинів та інших правопорушень, що вчиняються у сфері оподаткування.

За обсягом вибірки, її представницькістю емпірична інформація, на думку автора, забезпечила одержання достовірних і репрезентативних висновків.

**Наукова новизна** проведеного дослідження полягає у тому, що воно є першою в Україні монографічною роботою, в

якій у загальнотеоретичному та конкретно-юридичному напрямку досліджені кримінологічні аспекти причин та умов, що сприяють поширенню злочинів у сфері оподаткування, підготовлені пропозиції і рекомендації по удосконаленню існуючих та впровадженню нових форм і методів діяльності органів внутрішніх справ щодо попередження ухилень від сплати податків та інших супутніх їм злочинів.

Розкрита структура і динаміка злочинів у сфері оподаткування, кримінологічна характеристика ухилень від сплати податків.

Враховуючи наукову значимість, новизну результатів дослідження, на захист виносяться такі теоретичні положення, висновки та пропозиції:

1. Обґрунтований на проведених дослідженнях комплекс заходів щодо виявлення та вивчення причин і умов скоєння злочинів у сфері оподаткування в період становлення ринкової економіки.

2. Доведення того, що недоліки у сфері нормативно-правового регулювання мають значний вплив на виникнення різноманітних форм злочинних посягань на економічну систему України, які у поєднанні з морально-психологічними особливостями характеру суб'єкта підприємницької діяльності виступають у ролі конкретних обставин вчинення податкових та інших корисливих злочинів.

3. Організаційно-правові заходи щодо вдосконалення чинного податкового законодавства України та діяльності органів внутрішніх справ по попередженню та викриттю злочинів у сфері оподаткування.

4. Пропозиції щодо внесення змін і доповнень до Кримінального кодексу України, а саме:

- у статті 148<sup>2</sup> Кримінального кодексу України "Ухилення від сплати податків", виключити слово "умисного", оскільки суб'єктивна сторона цього злочину і без того характеризується наявністю прямого умислу;

- доповнити Кримінальний кодекс України нормами про відповідальність за ухилення від явки до органів державних податкових адміністрацій для пояснень, відмову давати пояснення про джерела доходу, їх фактичні суми, ненадання документів та іншої інформації про господарську діяльність, а також за протидію або невиконання законних вимог працівників державної податкової адміністрації з метою приховання доходів (прибутків) або несплати податків.

5. Пропозиція щодо внесення змін та доповнень до Закону України "Про аудиторську діяльність":

- виключити норму, яка передбачає обов'язкове проведення аудиту для підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності ;

- передбачити проведення аудиту для названих суб'єктів господарювання лише за ініціативою їх керівників, якщо вони не погоджуються з рішенням податкового органу;

- доповнити Закон статтею, яка б передбачала відповідальність аудиторів за підготовку необ'єктивних висновків за результатами аудиторських перевірок.

6. Пропозиція щодо необхідності прийняття Податкового кодексу України як основи стабільності податкового законодавства та дієвого механізму по запобіганню злочинам у сфері оподаткування.

**Теоретична та практична значимість** результатів дослідження полягає в тому, що розглянуті в ньому положення поглиблюють кримінологічну характеристику корисливих злочинів, сприяють напрацюванню заходів щодо підвищення ефективності боротьби з цим видом злочину. Автором обгрунтовані та запропоновані практичні рекомендації щодо вдосконалення законодавства, розробки та впровадження цільових заходів, спрямованих на виявлення причин поширення фактів ухилень від сплати податків та інших злочинів, умов, що їм сприяють.

Результати дослідження можуть бути використані для подальших наукових розробок, в правотворчій та правозастосовницькій діяльності, у практичній діяльності органів внутрішніх справ та державних податкових адміністрацій, а також у навчальному процесі.

**Апробація положень і результатів дослідження.** Основні положення і результати дослідження, крім монографії, поданої до захисту, опубліковані у двох наукових статтях, двох методичних рекомендаціях щодо попередження та викриття злочинів у сфері оподаткування, які використовуються органами внутрішніх справ у практичній діяльності. Вони апробовані на двох науково-практичних конференціях: "Наукові розробки Академії - вдосконаленню практичної діяльності та підготовки кадрів органів внутрішніх справ" (Київ, 1994 р.);

“Організаційно-правові проблеми економічної безпеки України та правове забезпечення їх вирішення” (Львів, 1995 р.); на семінар-наradі керівників управлінь та відділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування, слідчих підрозділів МВС України та державних податкових інспекцій (Київ, 1995 р.); на лекційних заняттях слухачів початкової підготовки оперативного складу підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування та підвищення кваліфікації керівників органів внутрішніх справ МВС України на Вищих академічних курсах УАВС; на заняттях в системі службової підготовки працівників слідчих підрозділів Управління МВС України на Південно-Західній залізниці; на засіданні гуртка кафедри теорії та практики оперативно-розшукової роботи УАВС.

Монографію автора (тираж 1000 примірників) направлено до правоохоронних органів, навчальних закладів системи МВС України, розповсюджено серед працівників підрозділів по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування та державних податкових адміністрацій.

**Структура монографії** обумовлена метою і дослідницькими матеріалами автора, предметом та завданнями і складається з вступу, трьох глав, які охоплюють дев'ять параграфів, висновків, словника термінів, списку літератури та додаткового матеріалу.

## **З М І С Т   Р О Б О Т И**

**У вступі** обґрунтовується актуальність обраної теми, визначається проблемна ситуація, об'єкт і предмет, мета та завдання дослідження, теоретична та джерельна база дослід-

ження, викладені основні положення, що виносяться на захист, відображається новизна та науково-практичне значення дослідження.

**У першій главі - “Загальна характеристика податкової системи України на сучасному етапі”**, яка включає чотири параграфи дається загальна характеристика податків, їх місця та ролі у формуванні доходної частини бюджету, розглядаються особливості розвитку податкової системи в Україні та правовідносин, що виникають у процесі господарської діяльності, визначено поняття податкової системи.

У першому параграфі “Правове становище платників податків та податкових органів. Види податків та інших обов’язкових платежів” розглядається кризовий стан економіки України в умовах переходу до ринкових відносин, наводиться цілий комплекс негативних соціальних наслідків криміногенного характеру. Вивчення даної проблеми показало, що становлення податкової системи в Україні проходить в умовах спаду суспільного виробництва, падіння фізичного обсягу товарної продукції та послуг, деформування національної системи кредитного обігу, посилення бюджетного дефіциту і дефіциту платіжних балансів, соціального розшарування населення та ін.

Обсяг валового внутрішнього продукту за 1992-1994 роки в поточних цінах нібито зріс у 210 разів, а за оцінками в незмінних цінах 1991 року його реальна величина становила тільки 44,9%. У 1990 році валовий внутрішній продукт з розрахунку на душу населення України дорівнював 2226 дол. США, у 1992 р. - 1653, у 1993 р. - 1242, а у 1994 р. лише 742 дола-

ри, тобто за минулі 5 років він скоротився втричі. За цей самий період рівень споживчих цін в країні зріс майже в 17 тис. разів, а індекс реальних доходів населення знизився до 24,3%. Продовжувався спад виробництва і в 1995 році. Валовий внутрішній продукт знизився в порівнянні з 1994 роком ще на 11,8%, промислове виробництво скоротилося на 11,5%, ціни споживчого ринку на товари і послуги зросли у 2,8 раза.

Через економічну кризу податкова система України не набула стабільності та має деякі недоліки. Автор наводить висловлювання ряду вчених щодо напрямків та підходів удосконалення податкової системи і приходять до висновку, що враховуючи економічну та соціальну ситуацію, яка склалася в Україні, податкова система повинна базуватися на принципах:

- 1) одноразовість оподаткування;
- 2) соціальна справедливість;
- 3) обов'язковість;
- 4) економічна доцільність та ін.

В роботі дається поняття податкової системи, розглядаються питання ролі податків, їх значення у формуванні доходної частини бюджету, показано становлення податкової системи України починаючи з 1991 року, найбільш важливі принципи її побудови. На підставі літературних джерел висвітлено різні точки зору щодо напрямків і підходів удосконалення діяльності податкових ставок. З економічно-правової точки зору дається аналіз дії Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", який є одним з основних правових актів, що закріплюють основи побудови податкової системи.

Відповідно до поняття “податкова система” розкривається зміст кожного виду податків, як загальнодержавних, так і місцевих. У взаємозв’язку представлені права і обов’язки працівників податкової служби та платників податків.

У другому параграфі “Електронні касові апарати - інструмент контролю за підприємницькою діяльністю” зроблено правовий аналіз ефективності дії законодавчих актів України стосовно впровадження контрольно-касових апаратів і торгово-касових книг у порівнянні з законодавством зарубіжних країн.

У третьому параграфі “Державний реєстр як система контролю за сплатою податків фізичними особами” розкривається зміст і роль Державного реєстру, порядок його створення та формування інформаційної бази.

У четвертому параграфі “Пільги при оподаткуванні: проблеми та їх вирішення” дається аналіз процесу формування і становлення системи податкових пільг у державі. Розкрито їх види та нормативні акти, якими вони регулюються, роль та значення податкових пільг в процесі діяльності суб’єктів господарювання.

**Друга глава - “Кримінологічна характеристика правопорушень у сфері оподаткування та осіб, що їх скоїли”**, включає три параграфи. В ній розглядається динаміка та структура злочинів, скоєних у сфері оподаткування, дається методика їх виявлення та попередження, аналізуються причини, що сприяють ухиленню від сплати податків, пропонуються шляхи їх усунення.

У першому параграфі “Загальний стан порушень податкового законодавства” аналізується стан злочинності у сфері оподаткування та її поширення в окремих областях України.

Криза в Україні у значній мірі обумовила ускладнення кримінологічної обстановки, привела до значного зростання злочинів у сфері економіки, в тому числі у сфері оподаткування. В 1994 році контролюючими органами було перевірено понад 296 тис. підприємств, установ і організацій, 6 млн.822 тис. фізичних осіб - платників податків, у тому числі 405 тис. підприємців. Порушення податкового законодавства при цьому були виявлені у 69,5% юридичних осіб, у 36,7% фізичних осіб та 37,9% підприємців.

За результатами перевірок у 1994 році порушено 3481 кримінальну справу, що на 13,8% більше, ніж у 1993 році. Серед злочинів, викритих у сфері оподаткування 30,9% становили ухилення від сплати податків. В 1995 році в даній сфері викрито 9247 злочинів, в тому числі 3283 або 39,7% ухилень від сплати податків. Біля 80% злочинів скоєно керівниками комерційних структур.

У другому параграфі “Причини та умови, що сприяють скоєнню правопорушень в сфері оподаткування, шляхи їх усунення” на підставі аналізу причин порушення податкового законодавства, автор робить висновок, що цьому сприяє низка об’єктивних та суб’єктивних обставин, зокрема, соціально-економічного, організаційно-управлінського та нормативно-правового характеру.

Серед недоліків організаційно-управлінського та нормативно-правового характеру, на думку автора, є:

- велика кількість суб'єктів, які ведуть боротьбу з порушенням податкового законодавства, невизначеність правового положення деяких з них та відсутність чіткого розмежування їх функцій, що веде до підміни та дублювання дій;

- нестабільність податкового законодавства та внесення до нього великої кількості змін та інші недоліки, які відштовхують підприємців у "тіньовий" сектор економіки та ускладнюють діяльність контролюючих органів.

Нещодавно перший з названих недоліків усунено. Указом Президента України "Про утворення Державної податкової адміністрації України та місцевих державних податкових адміністрацій" від 22 серпня 1996 року створено єдину податкову службу. На базі Головної державної податкової інспекції України утворено Державну податкову адміністрацію України, якій підпорядковано підрозділи Міністерства внутрішніх справ України по боротьбі з кримінальним приховуванням прибутків від оподаткування.

Діяльність у сфері оподаткування регулюється значною кількістю нормативних актів. Лише з прямих податків, починаючи з грудня 1990 року (часу прийняття Закону України "Про Державну податкову службу в Україні") до кінця 1995 року було прийнято понад 120 нормативних актів, які неодноразово змінювались та доповнювались. Так, Закони України "Про систему оподаткування", "Про державну податкову службу в Україні" змінювались по чотири рази, а Закон України "Про податок на добавлену вартість" - шість разів.

Суттєвою перешкодою на шляху діяльності органів внутрішніх справ, податкових та інших контролюючих органів є

розбіжності та протиріччя в чинному законодавстві, невідповідність відомчих актів законам України, введення їх в дію "заднім числом".

У третьому параграфі "Найбільш характерні способи скоєння злочинів у сфері оподаткування та методи їх виявлення" на підставі результату вивчення кримінальних справ та матеріалів про відмову в порушенні кримінальних справ за ухилення від сплати податків дається класифікація таких злочинів за різними критеріями, зокрема, за видами їх скоєння, за умовами функціонування підприємств, за особливостями проведення окремих господарських операцій, за напрямками господарської діяльності та характером взаємовідносин між суб'єктами господарювання. В цій частині монографії автор прагне до того, щоб розгляд кожного способу ухилення від сплати податків чи інших зловживань подавався в контексті загального механізму і порядку ведення бухгалтерського обліку та звітності в процесі господарської діяльності суб'єктів податкових правовідносин. При наведенні джерел інформації, зокрема документів, що використовуються, автор розкриває їх зміст у взаємозв'язку з іншими матеріалами.

Успішне розкриття злочинів, у тому числі пов'язаних з ухиленням від сплати податків, багато в чому залежить від своєчасного виявлення їх ознак, наукового і практичного знання природи їх скоєння. Виходячи з цього автор розкриває механізм 27 способів приховання прибутків та ухилення від сплати податків. В кожному з них автор дає перелік та розкриває сутність документів, аналіз яких допомагає працівникам органів внутрішніх справ виявити ознаки злочину.

Найбільш поширеними способами ухилення від сплати податків є:

- неподання або несвоєчасне подання податковим органам декларацій про доходи;
- незаконне користування податковими пільгами;
- проведення операцій по реалізації продукції через фірму, що ліквідується чи припинила свою діяльність;
- невключення до оподаткованого доходу коштів, одержаних від підприємств-покупців (замовників) на власні потреби підприємств-постачальників (підрядників), що не враховані на рахунку реалізації;
- невключення до оподаткованого прибутку доходів, одержаних від здачі майна, приміщень в оренду;
- невключення до оподаткованого прибутку дивідендів (процентів), отриманих від розміщення в установах банків на депозитних рахунках вільних коштів, з акцій, від комерційного кредиту;
- зменшення оподаткованого прибутку за рахунок віднесення до складу матеріальних і прирівняних до них витрат з прибутку, що залишаються в розпорядженні підприємства;
- зменшення оподаткованого прибутку за рахунок різниці вартості реалізованого товару із завезенням на його місце нової партії дешевшого однойменного товару і т.п.

Проведене автором дослідження показало, що для усунення чинників, які обумовлюють скоєння правопорушень у сфері оподаткування, необхідно реформувати податкову систему у напрямку:

1. Забезпечення стабільності податкового законодавства, для чого потрібно законодавчо закріпити недопустимість будь-яких змін в податковій системі протягом господарського року.

2. Суттєвого спрощення податкового законодавства. Закони про податки повинні бути, як правило, законами прямої дії.

3. Виключення дублювання одних податків іншими.

4. Передбачення в законі норми, яка б забороняла введення нових законодавчих та інших нормативних актів про податки, раніше, ніж через місяць після їх офіційного опублікування і не пізніше 1-го числа наступного податкового періоду з даного виду податку.

5. Закріплення принципу одноразовості покарання за порушення податкового законодавства і процедури відшкодування платнику збитків, які він поніс з вини працівників правоохоронних органів чи державних податкових адміністрацій.

**У третій главі - "Основні напрямки удосконалення діяльності контролюючих органів по виявленню та попередженню злочинів у сфері оподаткування"**, що містить в собі два параграфи висвітлюються питання, пов'язані з порядком взаємодії органів внутрішніх справ з іншими контролюючими органами при викритті злочинів у сфері оподаткування та порушенні кримінальних справ, дається загальна характеристика податкового законодавства зарубіжних країн та правових наслідків у разі його порушення.

В першому параграфі "Взаємодія органів внутрішніх справ з податковими інспекціями та іншими контролюючими органами по виявленню і попередженню злочинів у сфері опо-

даткування" аналізується стан взаємодії між працівниками підрозділів органів внутрішніх справ, державних податкових адміністрацій та інших контролюючих органів, на підставі чого автор приходиться до висновку, що ефективна боротьба із злочинністю у сфері оподаткування можлива лише при тісній взаємодії працівників підрозділів органів внутрішніх справ, державних податкових адміністрацій та інших контролюючих органів, в основі діяльності яких лежить спільна мета по забезпеченню повної і своєчасної сплати податків всіма суб'єктами підприємницької діяльності та викриттю порушень податкового законодавства.

Поставлена мета досягається:

- систематичним взаємним інформуванням про стан забезпечення вимог податкового законодавства та обставин, що сприяють їх порушенню;
- формуванням банку даних про порушників податкового законодавства та спільним використанням його у практичній діяльності;
- розробкою і погодженням планів щодо проведення спільних організаційно-управлінських та практичних заходів по перевірці господарської діяльності платників податків;
- підведенням підсумків і аналітичною оцінкою роботи по забезпеченню податкового законодавства та напрацюванню заходів по усуненню недоліків;
- підготовкою та внесенням спільних пропозицій щодо вдосконалення чинного законодавства;

- спільною перевіркою конкретних фактів порушень податкового законодавства та вирішенням питань щодо притягнення винних до відповідальності.

Теоретичними основами взаємодії є положення, яке пояснює його зміст і значення. Усвідомлення теоретичних основ працівниками органів внутрішніх справ і податкових адміністрацій - неодмінна умова осмисленості і цілеспрямованості взаємодії, забезпечення її законності і ефективності.

Вивчення стану взаємодії між працівниками органів внутрішніх справ і податкових адміністрацій свідчить про те, що на рівні районної ланки, в ряді регіонів вона здійснюється незадовільно.

Про низький її рівень свідчить той факт, що у 1994 році 48,1% закінчених провадженням кримінальних справ за ухилення від сплати податків було закрито за відсутністю в діях складу злочину. В 1995 році - 11% таких справ.

Такий стан боротьби із злочинністю у сфері оподаткування пояснюється тим, що у працівників правоохоронних органів і податкових адміністрацій різні підходи щодо: кваліфікації виявлених правопорушень; оцінки зібраних доказів; оформлення матеріалів за результатами перевірок фінансово-господарської діяльності платників податків.

В роботі викриті помилки при порушенні кримінальних справ, кваліфікації діянь осіб, причини порушень прав платників податків.

Щоб уникнути цих недоліків і підвищити ефективність організації боротьби із злочинами у сфері оподаткування, працівники органів внутрішніх справ і податкових адміністрацій у

своїй практичній діяльності повинні керуватися вимогами статей 148<sup>2</sup> "Ухилення від сплати податків", 148<sup>3</sup> "Порушення порядку заняття підприємницькою діяльністю", 148<sup>5</sup> "Шахрайство з фінансовими ресурсами", 155<sup>3</sup> "Порушення правил торгівлі", 80<sup>1</sup> "Приховування валютної виручки", 84 "Розкрадання державного або колективного майна шляхом привласнення, розтрати або зловживання посадовим становищем", 165 "Зловживання владою або посадовим становищем", 167 "Халатність", 172 "Посадовий підлог" КК України та спільною вказівкою Міністерства внутрішніх справ, Генеральної прокуратури і Головної державної податкової інспекції України "Про порядок передачі державними податковими інспекціями України органам внутрішніх справ матеріалів, що містять ознаки злочину і їх розгляд" від 22 листопада 1994 року.

Автор розкриває характерні ознаки складу злочину, передбаченого статтею 148<sup>2</sup> "Ухилення від сплати податків" КК України, відмінність їх від інших діянь.

У другому параграфі "Досвід зарубіжних країн в організації боротьби із злочинами в сфері оподаткування" дається загальна характеристика законодавства зарубіжних країн, яке регулює відносини у сфері оподаткування, розглядається організація роботи органів контролю по викриттю правопорушень у цій сфері. В США відповідальність за злочини у сфері оподаткування регулюється Кодексом внутрішніх державних доходів 1954р., у Франції - Загальним кодексом про податки 1950р., в Німеччині - Положенням про податки 1977р., у Великобританії та Італії - окремими спеціальними законодавчими актами про податки. Ухилення від сплати по-

датків - основний вид правопорушень у сфері оподаткування. До них відносяться: неподання до податкових установ інформації про доходи, приховання реальних доходів шляхом внесення невірних відомостей в документи, використання підроблених документів.

Законодавством більшості країн за такі дії передбачається кримінальна відповідальність у вигляді штрафу або позбавлення волі на строк від 1 до 5 років. У Франції в рівній мірі карається як закінчений злочин, що проявляється у викривленні або прихованні даних, істотних для оподаткування, так і замах на такий злочин. В США відповідальність настає навіть за спробу уникнути сплати податків. Доказами свідомої несплати податків враховуються: підробка фінансових документів, відмова в їх поданні, заняття трудовою або підприємницькою діяльністю за підробленими документами, наявність значних сум, походження яких не підтверджено документами, а також коли у податковій декларації не вказано джерело доходу. Діє принцип: платник податку на вимогу податкових органів повинен документально підтвердити законне надходження всіх коштів, які він має і мав у минулому.

Ухилення від сплати податків в Англії карається тюремним ув'язненням (в деяких випадках до 10-12 років).

В Росії приховання доходів у великих розмірах карається штрафом до 350 ставок мінімальної заробітної плати, а приховування доходів у особливо великих розмірах, або особою, яка раніше скоювала такий злочин, карається ув'язненням до 5 років або штрафом від 300 до 500 ставок мінімальної заробітної плати.

Завершується монографія словником основних термінів, які вживаються у сфері оподаткування та переліком законодавчих та інших нормативних актів, які можуть бути використані в попередженні та викритті злочинів, що вчиняються суб'єктами правовідносин в процесі господарської діяльності.

У висновках сформульовані пропозиції щодо нейтралізації та усунення чинників криміногенного характеру, що склалися у сфері оподаткування, та напрямків удосконалення діяльності органів внутрішніх справ, які сприятимуть підвищенню ефективності профілактики і запобіганню злочинів у названій сфері.

Крім монографії "Правові основи податкової системи, правопорушення, проблеми, рішення", що подана до захисту, **автором опубліковано такі роботи:**

1. Зарубіжний досвід боротьби зі злочинністю у сфері кредитно-фінансових відносин //Проблеми боротьби зі злочинами, що скоюються з використанням банківської системи: Науково-інформаційний бюлетень № 1. - Київ: УАВС, 1994. - с.25-30 (у співавторстві).

2. Іноземний досвід боротьби з економічною злочинністю в умовах ринкових відносин //Наукові розробки Академії - вдосконаленню практичної діяльності та підготовки кадрів органів внутрішніх справ: Матеріали науково-практичної конференції. - Київ, 1994. - с.167-172.

3. Про деякі характерні способи скоєння злочинів у сфері оподаткування та тактичні методи їх викриття: Методичні рекомендації.- Київ, 1994. - 8 с.

4. Найбільш характерні способи скоєння злочинів при оподаткуванні прибутків суб'єктів підприємницької діяльності, тактика їх викриття та документування //Організаційно-правові проблеми економічної безпеки України та кадрове забезпечення їх вирішення: Матеріали науково-практичної конференції. - Львів, 1995. - с.59-62.

5. Діяльність органів внутрішніх справ України по викриттю та попередженню злочинів у сфері оподаткування: Методичні рекомендації.-Київ, 1995. - 93 с.

6. Прояви організованої злочинності у фінансово-кредитній сфері діяльності //Проблеми боротьби з проявами організованої злочинності в сфері економіки: Науково-інформаційний бюлетень Міжвідомчого науково-дослідного центру при Координаційному комітеті по боротьбі з корупцією і організованою злочинністю № 1. - Київ, 1995. - с.8-15.

Gega P.T. Legal basis of tax system, offences, problems, solutions.

Mater of Law thesis (qualification 12.00.08 - criminal law and criminology; corrective labour law).

Ukrainian Academy of Internal Affairs. - Kyiv, 1996.

The thesis is monograph.

The work contains a complex of theoretical and practical questions connected with the problems of legal ensuring the formation of tax system of Ukraine, as well as with the causes and conditions promoting the violations of tax laws. Special attention is paid to elaborating organizational and juridical measures of

prevention of crimes being committed by subjects of tax legal relations.

Key words: taxes, tax system, avoidance of tax payments, violations of tax laws, disclosure of crimes, national tax service, activity of internal affairs bodies.

Гега П.Т. Правовые основы налоговой системы, правонарушения, проблемы, решения.

Диссертацией является монография, представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.08 - уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право.

Украинская академия внутренних дел. - Киев, 1996.

Работа содержит комплекс теоретических и практических вопросов, связанных с проблемами правового обеспечения формирования налоговой системы Украины, причинами и условиями, способствующими нарушениям налогового законодательства. Особое внимание уделено разработке организационно-правовых мер, направленных на предупреждение преступлений, совершаемых субъектами налоговых правоотношений.

Ключові слова: податки, система оподаткування, ухилення від сплати податків, порушення податкового законодавства, викриття злочинів, державна податкова служба, діяльність органів внутрішніх справ.

Підписано до друку 09.12.96. Формат 60x90/16. Папір типографський.  
Друк високий Ум.друк. арк. 0,9. Обл.-вид. арк. 1., Тираж 100 прим.  
Замовл. N 383.  
Надруковано в типографії УАВС.

6309106

