

УДК 343.98

## СПОСІБ УЧИНЕННЯ Й МЕХАНІЗМ СЛІДОУТВОРЕННЯ ЯК ЕЛЕМЕНТИ КРИМІНАЛІСТИЧНОЇ ХАРАКТЕРИСТИКИ УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ (ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)

Олександр МАРУЩАК,  
асистент кафедри теорії та історії держави і права, конституційного права  
Чернігівського національного технологічного університету

### SUMMARY

Way to commit mechanism and the formation tracks mechanism as elements of criminological characteristics attracted the attention of researchers in analyzing of the tax evasion. This article studies these elements, allows the relationship between them and to determine the original form of the trace pattern of criminal offenses. The author argues that feature proceedings of tax evasion is the result of criminal actions in a trace pattern is reflected in various documents as the composition (financial, accounting, tax), and on its form (paper and electronic).

**Key words:** tax evasion, document, criminal offenses should, criminological characteristics.

### АНОТАЦІЯ

Спосіб учинення й механізм слідоутворення як елементи криміналістичної характеристики привертають увагу дослідників під час аналізу ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). У статті проводиться дослідження цих елементів, що дає змогу відстежити зв'язок між ними та визначити вихідні форми слідової картини цього кримінального правопорушення. Автор стверджує, що особливістю провадження щодо ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є те, що результат злочинних дій у вигляді слідової картини, відображається в різних документах як за складом (фінансових, бухгалтерських, податкових), так і за своєю формою (паперові й електронні).

**Ключові слова:** ухилення від сплати податків, документ, кримінальне правопорушення, слід, криміналістична характеристика.

**Постановка проблеми.** Захист особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, охорона прав, свобод і законних інтересів учасників кримінального провадження, а також забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування є головним завданням кримінального процесу. Криміналістична характеристика кримінального правопорушення – якісна база знань про кримінальне правопорушення, що дає змогу виконати ці завдання. Криміналістична характеристика – це система даних про кримінально значущі ознаки кримінального правопорушення, яка у вигляді взаємопов'язаних між собою структурних елементів несе в собі узагальнену інформацію про це кримінальне правопорушення, що сприяє розкриттю, розслідуванню й запобіганню кримінальним правопорушенням. Особливу увагу при дослідженні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) потребують такі елементи криміналістичної характеристики, як спосіб учинення та механізм слідоутворення. Їхнє дослідження надає можливість прослідкувати зв'язок між ними й процес утворення слідової картини цього кримінального правопорушення.

**Метою статті** є дослідження таких криміналістичних елементів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), як спосіб учинення та механізм слідоутворення, зокрема аналіз і характеристика основних способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) і такої вихідної форми слідової картини ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), як документ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Необхідною умовою успішного розслідування податкового кримінального правопорушення, на нашу думку, є встановлення способу ухилення від сплати податків, зборів (обов'язко-

вих платежів). Спосіб учинення кримінальних правопорушень є міжгалузевим поняттям різних юридичних наук, кожна з яких вивчає його відповідно до свого функціонального призначення.

Під способом ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) розуміють сукупність дій винної особи, спрямовану на умисну несплату передбачених законодавством податків і зборів. Він може включати в себе як просте невиконання норми податкового законодавства, так і вчинення будь-яких дій, тісно пов'язаних із порушенням закону [1]. Ухилення в цьому випадку являє собою введення в оману податкових органів чи залишення їх у невіданні щодо об'єктів оподаткування та сплати з них податків і зборів [2, с. 42].

На нашу думку, досліджувати цей елемент криміналістичної характеристики потрібно керуючись Постановою Пленуму Верховного Суду України «Про деякі питання застосування законодавства про відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів» від 08 жовтня 2004 р. № 15. Ця Постанова не визначає вичерпне коло способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), але значно конкретизує їх і надає можливість більш ґрунтовно дослідити це питання. Так, згідно з цією Постановою, ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) може бути вчинене, наприклад, шляхом:

- неподання документів, пов'язаних із їхнім обчисленням і сплатою до бюджетів чи державних цільових фондів (податкових декларацій, розрахунків, бухгалтерських звітів і балансів тощо);
- приховування об'єктів оподаткування;
- заниження цих об'єктів;

– заниження сум податків, зборів, інших обов'язкових платежів;

– приховування факту втрати підстав для одержання пільг з оподаткування;

– подання неправдивих відомостей чи документів, що засвідчують право фізичної особи на податковий кредит або податкову соціальну пільгу.

Неподання документів, пов'язаних із обчисленням і сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів), полягає в умисному неподанні до органів фіскальної служби або інших контрольних органів у встановлений строк відповідних документів про нарахування та (або) сплату обов'язкових платежів, що належать до системи оподаткування, за умови, що на особу чинним законодавством покладено обов'язок подання таких документів. Неподання податкової звітності, як правило, водночас є і приховуванням об'єктів оподаткування [3, с. 593].

Приховування передбачає вчинення або невчинення певних дій, спрямованих як на звуження кола інформації, так і, навпаки, на його розширення. Приховування – це утаювання будь-чого наявного в реальній дійсності, а приховування (заниження, необчислення) об'єктів оподаткування – це утаювання вірогідних відомостей про об'єкти оподаткування, які існують у реальній дійсності, шляхом заниження або необчислення.

Наявні різні технічні способи приховування об'єктів оподаткування. Так, Я.М. Кураш вважає, що приховування може виявлятися у приховуванні прибутку документально, тобто в поданні декларації про відсутність оподаткованого прибутку; у приховуванні об'єктів оподаткування шляхом реалізації продукції за готівку й невідображення цього в бухгалтерській звітності; у приховуванні об'єктів оподаткування шляхом подання в Державну податкову інспекцію документів про звільнення від сплати податків у зв'язку з тим, що підприємство тимчасово не здійснює господарської діяльності; у приховуванні прибутку, отриманого від реалізації товару, що надходить від зарубіжних партнерів, вартість яких фактично була завищена при їх оприбуткуванні; у приховуванні від оподаткування прибутку, отриманого від реалізації товару, шляхом переведення частини суми оплати на особисті рахунки керівників або інших працівників підприємств; у приховуванні об'єктів оподаткування шляхом оформлення багаторазового перепродажу товару через комерційні підприємства й подання звіту про підсумкову діяльність при фактичному одержанні готівки за реалізований товар від останнього продавця тощо [4].

Під заниженням сум податків, зборів (обов'язкових платежів) варто розуміти умисне неправильне обчислення (у тому числі шляхом умисного заниження податкової ставки) тих їхніх сум, що підлягають сплаті до бюджетів чи державних цільових фондів при правильному відображенні об'єктів оподаткування (без заниження чи приховування останніх).

Незаконне одержання пільг по податках, по суті, є виключенням із загальної схеми обчислення конкретного виду податку, закріпленої в нормативному акті з урахуванням особливостей, які характеризують платника, об'єкт, ставку або інші умови (при цьому пільги найчастіше виявляються в повному або частковому звільненні від сплати податку) [4].

До інших способів учинення цього кримінального правопорушення належать, зокрема, ухилення зареєстрованих суб'єктів підприємницької діяльності від взяття на

облік у контрольних органах; умисне заниження податкових ставок; умисно неправильне обчислення сум податків, зборів (обов'язкових платежів) або бази оподаткування; обманні маніпуляції з податковими пільгами; неналежне виконання або невиконання обов'язків із нарахування й утримання обов'язкових платежів фіскальними агентами держави – збирачами податків, зборів (обов'язкових платежів) [3, с. 593].

На нашу думку, наведені переліки та класифікації способів ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) не можна назвати вичерпними, також можна стверджувати, що кожне провадження має свої особливості, а тому кожен випадок і, відповідно, спосіб ухилення є індивідуальними. Крім цього, можливим є варіант, коли кілька способів будуть об'єднуватись в один, утворюючи досить складні схеми.

У результаті застосування вказаних способів і схем ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), тобто при скоєнні кримінального правопорушення, у певному середовищі відбуваються зміни, які називаються слідами злочину. Сліди – це: 1) матеріально фіксовані відбитки, 2) образи, закарбовані у свідомості людей. Сліди податкового кримінального правопорушення – це наслідки або всієї кримінальної діяльності винної особи (підвищення рівня його матеріального добробуту), або окремих дій (відсутність документів, товарно-матеріальних цінностей, які фігурували в інвентаризаційній відомості) [5, с. 37]. У свою чергу, одним із ключових елементів криміналістичної характеристики ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є механізм слідоутворення, який тісно пов'язаний з іншим елементом – способом учинення.

Механізм слідоутворення – це система компонентів процесу утворення слідів-відображень. Такий механізм може бути різним: слідоутворення може здійснюватися в результаті фізичних, хімічних, біологічних та інших процесів [6, с. 93]. Так само, як і для кримінальних правопорушень будь-якого виду, механізм слідоутворення при вчиненні податкових кримінальних правопорушень визначається способом скоєння та приховування. О.В. Челишева й М.В. Феськов вважають, що специфіка цієї категорії проваджень полягає в тому, що результат злочинних дій у вигляді слідової картини відображається переважно в різних документах: фінансових, бухгалтерських тощо [7, с. 64].

Цю думку підтверджує Ю.В. Оніщик, який переконаний, що в податкових злочинах предметом суспільно небезпечного діяння є недоотримана державою вигода від діяльності фізичних або юридичних осіб. Ця діяльність відображається в документах, а податок, що підлягає сплаті, – у документах, які оформлюються за спеціальними правилами. Отже, матеріальні сліди вчинення ухилення від сплати податків завжди відображаються в документах [8, с. 254].

Для повноти дослідження механізму слідоутворення податкового кримінального правопорушення необхідно, на нашу думку, більш детально зупинитися на характеристичні документа.

У науці й законодавстві існують різні підходи до визначення поняття документа. Як нам видається, правильне визначення поняття має принципове значення, тому що терміни, які використовуються в правових нормах, у тому числі кримінально-процесуальних, повинні трактуватися, розумітися однозначно та адекватно значенню змісту норми в точній відповідності з намірами й волею законодавця. До того ж це важливо для забезпечення режиму законності, який виявляється у прийнятті правових законів і

підзаконних нормативно-правових актів, а також у їхньому неухильному дотриманні, точному й однаковому виконанні та правильному застосуванні всіма органами держави, посадовими особами, громадянами і їхніми об'єднаннями [9, с. 388]. Необхідною умовою реалізації правових норм є їх усвідомлення й тлумачення. Установлення зв'язку між словом і поняттям ускладнюється тим, що значення слова не завжди охоплює зміст поняття: одне й те саме слово може мати зовсім різні поняття; одне й те саме поняття може бути висловлене різними словами-синонімами [10, с. 8–9].

«Толковый словарь живого великорусского языка» Володимира Даля визначає, що документ – «всякая важная деловая бумага» [11, с. 459]. На сьогодні більш актуальні сучасні тлумачення цього поняття, а саме: Великий тлумачний словник сучасної української мови визначає, що документ – діловий папір, що посвідчує певний юридичний факт, підтверджує право на що-небудь, служить доказом чого-небудь [12, с. 236]. З юридичного погляду тлумачення поняття «документ» має більш глибоке значення. Так, згідно з Юридичним словником-довідником, документ – це передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівці або іншому носії [13, с. 176]. Певною мірою це тлумачення збігається із трактуванням документа, яке пропонує законодавець з погляду кримінального процесуального права. Згідно зі ст. 99 Кримінального процесуального кодексу України, документом є спеціально створений з метою збереження інформації матеріальний об'єкт, який містить зафіксовані за допомогою письмових знаків, звуку, зображення тощо відомості, що можуть бути використані як доказ факту чи обставин, що встановлюються під час кримінального провадження. Досить специфічне тлумачення поняття документ з погляду оподаткування. Так Л.Г. Шапіро визначає його як установлений законодавством визначений письмовий акт, форма і зміст якого відображають розмір отриманого доходу (витрати) і правильність перерахування обов'язкового внеску до відповідного бюджету [14].

На нашу думку, документ як основний елемент механізму слідоутворення та як джерело доказів під час розслідування податкових кримінальних правопорушень – це спеціально створений носій інформації, що фіксує дані про діяльність підприємства, фінансово-господарські операції, розмір прибутку й обчислення податку.

Дискусійним також є питання класифікації документів, які мають місце під час розслідування податкових кримінальних правопорушень. Так, К.О. Пірцхалава стверджує, що документи як основні носії інформації про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) можна поділити на такі категорії:

- документи, зміст яких був предметом злочинного посягання;
- документи, що послуговували засобом учинення злочину;
- документи як засіб приховування скоєного злочину;
- документи, які характеризують особистість злочинця;
- документи, які містять відомості про інші істотні обставини розслідуваної справи [5, с. 52].

Така позиція не видається нам правильною. Слушною, на нашу думку, є позиція Я.М. Яковлева, який стверджував, що в кримінальному процесі та криміналістиці поділ документів за суб'єктом їх складання, класифікація документів за характером їхнього змісту практичного значення не має [15, с. 29].

Зазвичай під час розслідування проваджень цієї категорії слідчим мають бути досліджені такі документи: реєстраційні документи (свідоцтво про реєстрацію, установчий договір, статут, документи про взяття на облік у податкових органах); документи, що дозволяють здійснення певних видів підприємницької діяльності (ліцензії); податкова звітність; накази, розпорядження, інструкції; цивільно-правові й господарські договори; документи бухгалтерського обліку та звітності (бухгалтерські книги, звіти, реєстри, баланси); документи складського обліку, накладні, товарні й приймально-здавальні документи; документи обліку операцій по розрахункових рахунках (банківські виписки про стан рахунків та операції з ними); касові документи (касова книга, касові ордери).

Особливо досліджуватися мають документи бухгалтерського обліку й податкові, саме вони відображають фінансово господарські операції та механізм і порядок обчислення податків. Податкова документація – документація для цілей оподаткування, яка фіксує процес обчислення податку, суму податку, а також розмір податкового зобов'язання. Ведення спеціальної податкової документації є формально-технічним прийомом методології податкового обліку.

Особливістю податкової документації є також те, що в її складі відсутні спеціалізовані «податкові» первинні документи, оскільки підставою для ведення податкового обліку є, як правило, первинні бухгалтерсько-облікові документи, що фіксують факт здійснення господарської операції [16, с. 309–313].

Те, що підставою для ведення податкового обліку є первинні бухгалтерсько-облікові документи, підтверджує нерозривний зв'язок між ними.

Основною метою ведення податкової документації є обчислення розміру податкового зобов'язання, який буде відображено в документах податкової звітності. Податкова звітність являє собою сукупність дій платника податків (або особи, що його представляє) і податкового органу щодо складання, ведення й здавання документів установленної форми, які містять відомості про результати діяльності платника податку, а також суму, що підлягає сплаті до бюджету [17, с. 237].

Головною вихідною формою ведення податкової документації, яка певною мірою відображає й результати діяльності підприємства, є податкова декларація – документ, що подається платником податків контрольному органу в строки, установлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків-фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку.

Нормативно-правова регламентація складання декларації закріплена на законодавчому рівні в Податковому кодексі України від 02 грудня 2010 року. Податкова декларація складається за формою, яка встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування й реалізує державну податкову і митну політику. Також ці органи зобов'язані оприлюднити такі форми для використання їх платниками податків. У свою чергу, форма податкової декларації повинна містити необхідні обов'язкові реквізити (інформація, яку повинна містити форма податкової декларації й за відсутності якої документ втрачає визначений Податковим кодексом статус із настанням передбачених законом юридичних наслідків) і відповідати нормам та змісту відповідних податку і збору.

Існування можливості подання електронної звітності, використання електронного підпису, ведення бухгалтерського обліку, фіксування господарських операцій, створення нових документів, листування електронною поштою підтверджує важливість і велике значення електронного документообігу (сукупність процесів створення, оброблення, відправлення, передавання, одержання, зберігання, використання та знищення електронних документів, які виконуються із застосуванням перевірки цілісності й у разі необхідності із підтвердженням факту одержання таких документів) [18], пояснюється постійним розвитком інформаційних технологій. Відповідно, виникає необхідність більш ретельного і якісного дослідження такої форми документа та, відповідно, також джерела доказів, як електронний документ.

Правовий статус, організація й порядок ведення електронного документообігу визначається передусім Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг» від 22 травня 2003 року, а також низкою інших нормативно-правових актів, прийнятих на їхнє виконання.

Згідно із Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг», електронний документ – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов'язкові реквізити документа [18].

Незважаючи на нормативне визначення електронного документа, наукові дискусії щодо його визначення тривають. Так, О.О. Косовець визначає електронний документ як набір записаних даних у вигляді, що читається комп'ютером, для яких існує таке: визнана учасниками електронного документообігу або затверджена компетентними органами процедура, яка допомагає однозначно перетворити ці дані на документ традиційного режиму; визнання зазначеної процедури учасниками системи електронного документообігу шляхом традиційного (письмового) документа; така процедура, санкціонована уповноваженим державним органом [19, с. 53]. А.В. Чучковська стверджує, що електронний документ – це документ, утворений певними компетентними установами, підприємствами, організаціями, посадовими особами, а також громадянами, зміст якого становлять юридично значимі відомості про події та явища, що відбуваються в суспільстві, державі й навколишньому природному середовищі, зафіксовані на електронному носії (магнітний диск, лазерний диск тощо), який використовується для запису та зберігання інформації за допомогою електронно-обчислювальної техніки [20, с. 9].

М.В. Ларін уважає, що характеристики електронного документа не виходять за межі загального визначення документа, тому немає необхідності створювати новий термін, і визначає його виходячи із загального поняття, що документ – «... інформація, певним чином зафіксована з можливістю її ідентифікації» [21]. Близькою до цієї позиції є точка зору А.В. Ткачова, який також, виходячи із загального поняття документа, визначає «електронний документ» як будь-який матеріальний носій інформації, призначений для її передавання в часі й просторі [22, с. 8].

Ми підтримуємо думку, що визначення електронного документа не виходить за межі звичайного, але із зауваженням, що їх створення, зберігання, перегляд і редагування відбувається виключно комп'ютерною технікою та програмним забезпеченням.

Варто зазначити, що електронний документ, його форма, порівняно з традиційним документом, прямо залежать від інформаційних (автоматизованих) систем, за допомогою яких він існує та які мають тенденцію до швидкісного

розвитку, змінювання, а отже, застарівання в міру вдосконалення інформаційних технологій. Саме вони забезпечують особливу (нематеріальну) природу електронних документів. Водночас в умовах швидкої зміни технічних і програмних засобів є підстави для унеможливлення доступу до електронних документів [23, с. 135]. Незважаючи на зручність використання електронного документообігу для підприємств і громадян, дослідження документів у електронному вигляді вимагає від слідчого спеціальних знань у галузі, а в разі необхідності й проведення складних комплексних експертиз.

**Висновки.** З метою забезпечення швидкого, повного та неупередженого розслідування й захисту особи, суспільства та держави від кримінальних правопорушень, охорони прав, свобод і законних інтересів учасників кримінального провадження, а також в силу своїх професійних знань слідчий повинен володіти інформаційною базою даних про кримінальне правопорушення, у тому числі криміналістичною характеристикою. При розслідуванні ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) ключовими елементами криміналістичної характеристики є спосіб учинення й механізм слідоутворення, які утворюють систему компонентів процесу утворення слідів-відображень. Це підтверджує той факт, що між собою елементи криміналістичної характеристики податкових кримінальних правопорушень тісно взаємопов'язані та взаємозумовлені, утворюючи єдину систему даних.

Отже, головною специфікою цієї категорії проваджень є те, що результат злочинних дій, тобто після застосування способів і схем ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), відображається у вигляді матеріальних слідів у документах, насамперед бухгалтерського обліку, відповідно, і в документах податкової звітності (головною формою якої є декларація). І саме якісне дослідження документів дасть змогу установити об'єктивну істину. Дослідження цих самих документів – це складний процес, який вимагає застосування різних форм спеціальних знань, а у зв'язку з постійним розвитком інформаційних технологій, знань електронного документообігу в бухгалтерському та податковому документуванні.

#### Список використаної літератури:

1. Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений / В.А. Козлов // Российский следователь. – 2003. – № 2. – С. 4–11.
2. Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования / И.Н. Соловьев. – М.: Проспект. 2011. – 216 с.
3. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – 4-ге вид., переробл. та доповн. – К.: Юридична думка, 2007. – 1184 с.
4. Кримінальний кодекс України: [науково-практичний коментар] / [Ю.В. Баулін, В.І. Борисов, С.Б. Гавриш та ін.]; за заг. ред. В.В. Сташиса, В.Я. Тація. – К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2003. – 1196 с.
5. Пирцхалава К.А. Выявление и первоначальный этап расследования уклонений от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды: дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.09 / К.А. Пирцхалава. – М., 1999. – 169 с.
6. Криміналістика: [підруч. для студ. юрид. спец. вищ. закл. освіти] / за ред. В.Ю. Шепітька. – 2-ге вид., переробл. і допов. – К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін Юре», 2004. – 728 с.

7. Чельшева О.В. Расследование налоговых преступлений / О.В. Чельшева, М.В. Феськов. – СПб. : Питер, 2001. – 288 с.
8. Оніщук Ю.В. Матеріальні сліди під час розслідування ухилень від сплати податків / Ю.В. Оніщук // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право». – Вин. 26. – С. 253–256.
9. Загальна теорія держави і права : [підручник] / [М.В. Цвік, В.Д. Ткаченко, Л.Л. Рогачова та ін.]; за ред. В.М. Цвіка, В.Д. Ткаченка, О.В. Петришина. – Х. : Право, 2002. – 584 с.
10. Черданцев А.Ф. Толкование советского права / А.Ф. Черданцев. – М. : Юрид. лит., 1979. – 168 с.
11. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка : в 4 т. / В. Даль. – М. : Рус. яз., 1999. – Т. 1 : А – З. – 1999. – 699 с.
12. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К. ; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2003. – 1440 с.
13. Юридичний словник-довідник / за ред. Ю.С. Шемшученка ; худож.-оформ. В.М. Штогриня. – К. : Феміна, 1996. – 696 с.
14. Шапиро Л.Г. Использование специальных познаний при расследовании преступного уклонения от уплаты налогов : автореф. дисс. ... канд. юрид. наук / Л.Г. Шапиро. – Саратов, 1999.
15. Яковлев Я.М. Понятие и классификация документов в советском праве / Я.М. Яковлев. – Душанбе, 1960. – 209 с.
16. Налоги и налоговое право : [учебное пособие] / под ред. А.В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
17. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс : [підручник] / М.П. Кучерявенко. – К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. – 701 с.
18. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22 травня 2003 року № 851-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : zakon4.rada.gov.ua/laws/show/851-15.
19. Косовец А.А. Правовое регулирование электронного документооборота / А.А. Косовец // Вестник Московского университета. Серия 11 «Право». – 1997. – № 4. – С. 46–60.
20. Правове регулювання господарських договорів, що вчиняються через мережі електрозв'язку : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.04 / А.В. Чучковська ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2004. – 20 с.
21. Ларин М.В. Некоторые проблемы эволюции управленческого документа / М.В. Ларин // Документация в информационном обществе : электронное делопроизводство и электронный архив : докл. и сообщ. на VI Междунар. науч.-практ. конф., 24–25 нояб. 1999 г., г. Москва / Росархив, ВНИИДАД, РОИА. – М., 2000. – С. 42–53.
22. Ткачев А.В. Правовой статус компьютерных документов : Основные характеристики / А.В. Ткачев ; Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова. – М. : Городец, 2000. – 95 с.
23. Чекотовська О.Е. Основні підходи до розуміння категорії «електронний документ» / О.Е. Чекотовська // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 2. – 134–137.