

ТАЛАЛАЙ Д. В.,

доктор юридичних наук, професор,
начальник наукової лабораторії
(Національна академія Служби безпеки
України)

ГОНЧАРУК В. Л.,

старший науковий співробітник
(Національна академія Служби безпеки
України)

УДК 343.2/.7

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2021.3.18>

ДЖЕРЕЛА ПОХОДЖЕННЯ ПРЕДМЕТУ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ

У статті обґрунтовано можливість визначення суспільно-небезпечних діянь, які де-юре не є кримінальними правопорушеннями, однак де-факто можуть бути віднесені до предмету легалізації. Звертається увага на проблемні аспекти практики скасування кримінально-правової заборони діянь, які за рівнем суспільної небезпеки мають бути визначені як кримінальні правопорушення, а разом із тим вважатися джерелом походження предмету легалізації. Підкреслюється хибність законодавчого підходу до обмежувального тлумачення переліку кримінально караних дій, які за об'єктивною стороною передбачають отримання економічної вигоди в незаконний спосіб, унаслідок якого віднести їх до категорії предикатних кримінальних правопорушень не виявляється за можливе. Розкрито наукові основи використання цивільних правочинів для вчинення кримінальних правопорушень та можливості під виглядом законної підприємницької діяльності приховувати фактичну мету, досягнення якої передбачає злочинний намір, у т.ч. отримання економічної вигоди. Розглядається співвідношення категорій «мінімізація податків» і «ухилення від оподаткування», а також з'ясовуються можливості віднесення до джерел предмету легалізації не лише кримінальних, але й інших правопорушень.

Метою дослідження виступає вироблення авторського наукового підходу до вирішення можливості віднесення до категорії джерел предмету легалізації діянь, щодо яких немає кримінально-правової заборони.

Зроблено висновок про те, що наявність законодавчо визначеної кримінально-правової заборони є вирішальним аспектом у контексті вирішення питання про можливість віднесення суспільно небезпечних дій до категорії предикатних кримінальних правопорушень, саме які і є джерелами походження предмету легалізації. Висловлено думку про хибність законодавчого підходу до обмежувального тлумачення переліку кримінально караних дій, які за об'єктивною стороною передбачають отримання економічної вигоди в незаконний спосіб, унаслідок якого віднести їх до категорії предикатних кримінальних правопорушень не виявляється за можливе. Доведено, що норми вітчизняного закону про кримінальну відповідальність не в повній мірі враховують рівень суспільної небезпеки дій, які є протиправним джерелом отримання економічної вигоди. Обґрунтовано, що саме рівень суспільної небезпеки таких дій є необхідним чинником для адекватного усвідомлення необхідності, по-перше, кримінально-правової заборони поведінки, яка є неприпустимою з точки зору держави



й суспільства та суперечить характеристикам її розвитку; по-друге, розмежування кримінальних і адміністративних правопорушень та незлочинної поведінки; по-третє, виокремлення дій, спрямованих на використання прогалин для скорочення власних податкових зобов'язань, які зумовлюють потребу для вдосконалення законодавства в цій сфері.

Ключові слова: легалізація (відмивання) майна, предикатне кримінальне правопорушення, мінімізація, ухилення від сплати податків, джерела походження.

Talalai D. V., Goncharuk V. L. Sources of origin of the subject of legalization

The article substantiates the possibility of identifying socially dangerous acts that are de jure not criminal offenses, but de facto can be attributed to the subject of legalization. Attention is drawn to the problematic aspects of the practice of lifting the criminal law prohibition of acts, which according to the level of public danger should be defined as criminal offenses, and at the same time, be considered a source of origin of the subject of legalization. It emphasizes the inaccuracy of the legislative approach to the restrictive interpretation of the list of criminally punishable actions, which, objectively, provide for economic gain in an illegal manner, as a result of which it is not possible to classify them as predicate criminal offenses. The scientific basis for the possibility of using civil transactions to commit criminal offenses and under the guise of lawful business activities to hide the actual goal, the achievement of which involves criminal intent, including obtaining economic benefits. The ratio of the categories "tax minimization" and "tax evasion" is considered, as well as the possibility of classifying not only criminal but also other offenses as sources of legalization is clarified.

The purpose of the study is to develop an author's scientific approach to addressing the possibility of classifying as sources the subject of legalization of acts in respect of which there is no criminal law prohibition.

It is concluded that the existence of a legally defined criminal law prohibition is a crucial aspect in the context of resolving the issue of the possibility of classifying socially dangerous actions as predicate criminal offenses, which are the sources of the subject of legalization. The opinion is expressed about the erroneousness of the legislative approach to the restrictive interpretation of the list of criminally punishable actions, which objectively provide for economic gain in an illegal way, as a result of which it is not possible to classify them as predicate criminal offenses. It is proved that the norms of the domestic law on criminal liability do not fully take into account the level of public danger of actions that are an illegal source of economic benefit. It is substantiated that the level of public danger of such actions is a necessary factor for adequate awareness of the need, first, for a criminal law prohibition of conduct that is unacceptable from the point of view of the state and society and contradicts the characteristics of its development; secondly, the distinction between criminal and administrative offenses and non-criminal conduct; thirdly, the identification of actions aimed at using gaps to reduce their own tax liabilities, which necessitate the need to improve legislation in this area.

Key words: legalization (laundering) of property, predicate criminal offense, minimization, tax evasion, sources of origin.

Вступ. У науці кримінального права походження предмету злочину розглядається зазвичай як необов'язкова ознака, що передбачає з'ясування джерел його виникнення. Обов'язковий характер вона має, зокрема, для кримінального правопорушення, передбаченого ст. 209 КК України, зміст диспозиції якої вказує на те, що вчиненню легалізації (відмивання) майна мають передувати будь-які кримінально карані дії, котрі прямо або опосеред-



ковано призводять до незаконного його надбання. У контексті даного злочинного діяння нею сформульовано юридичну ознаку предмета легалізації, а разом із тим – і характерні риси предикатного злочину.

Незважаючи на те, що норма закону про кримінальну відповідальність вказує саме на злочинний шлях одержання предмету легалізації, у фаховому осередку формулювання юридичної ознаки предмету легалізації продовжує лишатися дискусійним, зокрема серед науковців та практиків існують розбіжності в поглядах щодо можливості віднесення до джерел предмету легалізації не лише кримінальних, але й інших правопорушень.

Проблематика кримінально-правової характеристики діянь із легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом, привертає увагу науковців у зв'язку з наявними прогалинами в чинному Кримінальному кодексі України, неузгодженістю окремих норм, а також необхідністю адаптації національного законодавства до світових стандартів у сфері протидії цьому негативному суспільному явищу.

Окремі аспекти загальнотеоретичного аналізу зазначених вище діянь висвітлювались у наукових працях таких учених: Д.А. Ашина, М.І. Бадзана, М.І. Бажанова, Ю.В. Бауліна, В.І. Борисова, Г.В. Галочки, В.М. Киричко, В.В. Кухаря, М.І. Мельника, В.В. Сташиса, В.Я. Тація, О.О. Чаричанського, В.О. Тулякова, В.І. Тютюгіна, М.І. Ховранюка та багатьох інших. Однак більшість фахівців, досліджуючи теоретичні та прикладні аспекти кримінальної відповідальності за кримінальне правопорушення, передбачене ст. 209 КК України, не в повній мірі розкрили проблематику джерел походження предмету легалізації, зокрема формулювання підходів до визначення суспільно-небезпечних діянь, які не визначені як кримінальні правопорушення, однак можуть бути предметом цього злочинного діяння. Зазначене зумовлює актуальність та вибір теми наукової праці.

Постановка завдання. Метою статті є формулювання авторського підходу до визначення джерел походження предмету легалізації, які можуть бути використані для вдосконалення закону про кримінальну відповідальність.

Результати дослідження. Вітчизняний закон про кримінальну відповідальність проходить еволюційні етапи розвитку, в ході якого окремі норми, саме якими й визначаються конкретні склади кримінальних правопорушень, зазнають змін. Від точності використаних законодавчих формулювань буде залежати ефективність кримінально-правової протидії суспільно-небезпечним діянням загальнодержавного рівня небезпеки для охоронюваних законом національних цінностей.

У межах взятих Україною на себе міжнародних зобов'язань із впровадження світових стандартів у сфері боротьби з відмиванням «брудних» доходів та фінансуванням тероризму, котрі спрямовані на попередження, недопущення й припинення використання фінансових систем світу для відмивання таких доходів, із прийняттям Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдженню зброї масового знищення» [1] набула чинності нова редакція ст. 209 КК України, згідно з положеннями якої джерелами походження предмету легалізації є *будь-який злочин, у результаті якого виникли доходи (нині майно – Д.Т.), що можуть стати предметом вказаного кримінального правопорушення.*

Аналізуючи це питання, слід зазначити, що у зв'язку з формулюванням у попередній редакції ст. 209 КК України, а також у Законі України № 430-IV від 16.01.2003 р. [2], юридичної ознаки предмету легалізації, а разом із тим і поняття предикатного злочину саме через категорію «суспільно небезпечне діяння», призвело до неоднакового сприйняття зазначеної норми.

Разом із тим примітка до цієї статті закріплювала роз'яснювальну норму з досить чітким посиланням на те, що *відповідно до статті 209 КК України зазначене суспільно небезпечне протиправне діяння, що передує легалізації (відмиванню) доходів, є діяння, за яке покарання передбачено Кримінальним кодексом України.* Інакше кажучи, вітчизняний закон про кримінальну відповідальність формулювання юридичної ознаки предмету легалізації пов'язував саме зі злочинним діянням.



Такий же висновок зробив О.О. Чаричанський, який вказав на те, що законодавче словосполучення «суспільно небезпечне протиправне діяння» необхідно тлумачити обмежувально, розуміючи під таким діянням тільки злочин [3, с. 66]. Зважаючи на те, що чинні норми ст. 209 КК України та Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення» від 06.12.2019 р. № 361-IX) [4] зберігають такий же підхід до формулювання юридичної ознаки предмету легалізації, тому зазначені висновки в нашій роботі ми розглядаємо як такі, що є обґрунтованими і не втрачають своєї актуальності.

Хоча такий підхід, на нашу думку, цілком відповідає таким ратифікованим Верховною Радою України міжнародним актам, як Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом [5], Конвенція Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму [6], вважаємо, що з наукової точки зору справедливим постає питання про те, чи можуть бути джерелом одержання предмету легалізації, крім злочинних діянь, й інші правопорушення.

На підставі проведеного аналізу слід зазначити, що, як правило, предметом легалізації стає майно, отримане внаслідок вчинення кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності. Тобто саме ці діяння становлять зміст предикатних кримінальних правопорушень та є основними джерелами злочинного походження майна. Утім, результати реалізації державної політики щодо гуманізації відповідальності в цій сфері [7] спонукають звернути увагу на часткову декриміналізацію контрабанди в частині такого предмета, як товар, відповідальність за вчинення чого було передбачено ст. 201 КК України.

На думку окремих науковців, цим було спрощено процедуру притягнення до відповідальності винних осіб та конфіскації предметів правопорушення в дохід держави [8], однак незважаючи на можливості відносно швидшого наповнення Державного бюджету від надходжень з реалізації предметів правопорушення за результатами розгляду судами в адміністративному порядку протоколів про порушення митних правил порушень (ст. 482 МК України) [9] як головної мети декриміналізації товарної контрабанди, ми вважаємо, що зазначене є дискусійним, оскільки не в повній мірі враховує рівень суспільної небезпеки цього протиправного діяння. Більше того, можливості адміністративного впливу, на нашу думку, не передбачають дієвих заходів впливу на осіб, які вчинили цю суспільно небезпечну дію та, зрештою, уникнуть обов'язку зазнати негативні наслідки, які відповідали би дійсному рівню суспільної небезпеки в міру своєї вини.

Негативні наслідки декриміналізації цього небезпечного діяння також підкреслив В.В. Кухар, який цілком слушно вказав на закономірне збільшення обсягів контрабанди товарів, а разом із тим – на зниження рівня протидії зазначеному, оскільки проведення оперативно-розшукової діяльності в такому разі Законом заборонено [10].

Зазначене стало одним із прикладів того, коли в основу рішення про скасування кримінально-правової заборони контрабанди товарів було покладено державно-політичне рішення з гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності та бажання отримати позитивний економічний ефект від додаткових грошових надходжень до Державного бюджету України, а не рівень суспільної небезпеки.

На прикладі з товарною контрабандою бачимо, що така діяльність де-юре не є кримінальним правопорушенням, а тому де-факто не буде розглядатися як юридична ознака предмету легалізації. Водночас, на нашу думку, зазначене носитиме лише формальний характер, оскільки такі дії об'єктивно завдають шкоди охоронюваному законом суспільним відносинам. Вважаємо, що зазначені вище дії підлягають кримінально-правовій забороні.

Сьогодні загальнодержавний рівень суспільної безпеки від контрабандного переміщення товарів через митний кордон України визнається навіть на рівні керівництва держави та порівнюється за наслідками з терористичною діяльністю проти держави. Більше того, в офіційних виступах наводяться дані про те, що за розрахунками експертів збитки



через контрабанду сягають 300 мільярдів гривень на рік, що недоотримав державний бюджет України [11].

Такі деструктивні явища, які фактично підривають економічний потенціал України, зумовили вжиття державою безпрецедентних заходів протидії товарній контрабанді в умовах фактичної відсутності норм кримінально-правової заборони. Так, Рада національної безпеки і оборони України підтримала внесені Службою безпеки України пропозиції щодо застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій), й Указом Президента України відповідне рішення було введено в дію [12], що стало підставою для блокування активів (майна) причетних фізичних та юридичних осіб.

У своїй дисертаційній роботі О.О. Чаричанський слушно вказав, що джерелами предмету легалізації не може бути майно, одержане в результаті вчинення адміністративного правопорушення, цивільного делікту, фінансових правопорушень, що не є злочинами [3, с. 71]. Аргументуючи зазначене, автор вказує, що в розумінні кримінальної відповідальності за відмивання грошей важливим буде тільки те незаконне джерело одержання майна, яке об'єктивно спроможне завдати шкоди суспільним відносинам, що виступають об'єктом злочину, а також вказує, що таким джерелом може виступати лише злочин [3, с. 76–77]. Таку позицію ми підтримуємо, однак на прикладі товарної контрабанди вважаємо, що автор у зазначеному підході не повною мірою врахував ту обставину, що норма закону може формально не відносити до переліку кримінальних правопорушень дії, котрі фактично завдають шкоди суспільним відносинам.

Нормами Закону України від 06.12.2019 р. № 361-IX впроваджені нові стандарти ГАТФ, якими, зокрема, було скасовано раніше існуючий законодавчий підхід [13; 14] щодо обмеження кола предикатних кримінальних правопорушень. Слід зазначити, що до прийняття Закону України від 06.12.2019 р. № 361-IX предикатними злочинами не визначалися ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) (ст. 212 ККУ) і ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212-1) незалежно від того, за якою частиною цих статей кваліфіковане те чи інше діяння та яке покарання встановлено за його вчинення [15]. Зважаючи на те, що відповідно до Кримінального кодексу України зазначені вище дії, які за об'єктивною стороною передбачають отримання економічної вигоди в незаконний спосіб, є кримінально каранними, а також на їх суспільну небезпечність, розглядаємо раніше існуючий, вказаний вище законодавчий підхід як приклад того, коли норма закону не відносила до переліку предикатних злочинів належні кримінальні правопорушення з формальних причин.

Хоча в підходах до кваліфікації зазначених кримінальних правопорушень нині, на наш погляд, немає вищевказаних обмежень, які б не дозволяли розглядати їх як предикатні злочинні діяння, а так само і як юридичну ознаку предмету легалізації, однак аналіз зазначених злочинів у більшій мірі ускладнений особливостями цивільно-правового регулювання відносин, які виникають у сфері господарської діяльності. В.В. Молодик, досліджуючи кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, слушно вказав на досить важливу рису зазначеної категорії кримінальних правопорушень, зокрема на те, що вони вчиняються *в рамках здійснення законної господарської діяльності* [16].

Як для цивільно-правового, так і господарського регулювання таких відносин основним є загальнодозвільний принцип, згідно зі змістом якого дозволено все, що не заборонено законом. Зазначене впливає із законодавчих положень, по-перше, про свободу договору (п. 3 ч. 1 ст. 3 ЦКУ) [17], по-друге, про свободу підприємницької діяльності, яка не заборонена законом (п. 4 ч. 1 ст. 3 ЦКУ; п. 2 ч. 1 ст. 6 ГКУ) [18].

Відповідно, законодавчо визначені різноманіття цивільно-правових угод, вільні можливості визначення їх змісту, а також підприємницької діяльності, на нашу думку, є фундаментальними чинниками кримінальних правопорушень у сфері господарської діяльності, які на прикладі не лише контрабанди (ст. 201 ККУ), але й таких кримінально каранних дій,



як ухилення від сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) і ухилення від сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (ст. 212, ст. 212-1 ККУ), дають можливість цивільним правочинам виступати засобами вчинення кримінальних правопорушень та під виглядом законної підприємницької діяльності завуалювати (приховати) фактичну мету, досягнення якої передбачає злочинний намір.

Загальновідомо, що кожна особа зобов'язана сплачувати податки, встановлені Податковим кодексом України, законами з питань митної справи, податків та зборів, проте й складність самої податкової системи, а також досить велика кількість різноманітних механізмів господарської діяльності й певні види її здійснення дають можливість варіювати з термінами, правилами та методами застосування податкового законодавства.

У контексті законодавчого регулювання протидії зазначеним вище суспільно небезпечним явищам у теорії оподаткування, як правило, розрізняють такі дефініції, як «мінімізація податків» та «ухилення від оподаткування».

В.І. Антипов, ґрунтовно досліджуючи це питання, цілком слушно зауважив, що існуючі стратегії зменшення податкового навантаження, а разом із тим збільшення власних доходів, зводяться до трьох основних груп методів та способів податкового планування [19, с. 197–202].

Перша з них В.І. Антиповим умовно розглядається як «чорні» схеми. На його цілком слушну думку, такі схеми фактично являють собою певну комбінацію бізнесових дій, що здійснюються виключно для зменшення податку, а не для отримання і збільшення прибутку. З нашої точки зору, такі умисні дії, вчинені особою, яка зобов'язана сплачувати податки, збори (обов'язкові платежі), що входять у систему оподаткування, введені у встановленому законом порядку, в тому числі єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування, якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, кваліфікуються як кримінальні правопорушення (ст. ст. 212, 212-1 ККУ). Такого ж висновку дійшов і В.І. Антипов, указавши на те, що відповідне податкове планування за змістом є диспозицією статей 212, 212-1 ККУ.

Наступну групу – «сірі» схеми – учений розглядає як такі дії, відносно яких не видається за можливе довести, яку насправді мету переслідували службові особи, коли вчиняли їх, і це об'єктивно призвело до зниження сум, належних до сплати в бюджеті чи цільові фонди. Зважаючи на те, що такий підхід науковця не в повній мірі дозволяє розмежувати зазначені вище дві групи, вважаємо більш вдалою позицію А.М. Новицького, який визначив їх як свідоме (чи не свідоме) порушення податкового законодавства, під час встановлення якого настає адміністративна та фінансова відповідальність [20, с. 25–26].

Ю.В. Оніщик, досліджуючи цю ж проблематику, досить влучно вказав на те, що платники податків, які умисно знижують свої податкові зобов'язання в забороненій законом спосіб, або взагалі не сплачують податки, або ж сплачують їх неналежним чином, вчиняють або податкові правопорушення, або податкові злочини [21, с. 97]. Тобто своїми умисними діями винні особи можуть порушити не лише податково-правові, але й кримінально-правові норми чинного законодавства.

На нашу думку, посилення авторів на те, що внаслідок учинення таких протиправних дій порушуються або норми кримінального, або податкового законодавства, дає підстави зазначити, що критерієм розмежування «чорних» та «сірих» схем зменшення податкового навантаження є саме рівень їх суспільної небезпеки.

Третю групу методів і способів зменшення сплати податкових зобов'язань В.І. Антипов розглядав умовно як «білі» схеми [19, с. 197–202], тобто такі, що застосовуються в чинному правовому полі, й визначив їх через дефініцію «податкове планування», під якою розумів вибір «оптимального» поєднання ризику від впровадження і вартості різноманітних форм здійснення діяльності та засобів розміщення активів (управління пасивами), спрямований на досягнення найбільш низького рівня сплати податків. Підтримуючи думку автора,



вважасмо за доцільне вказати на те, що умовне виокремлення саме цієї групи методів та способів зменшення сплати податкових зобов'язань зумовлено необхідністю розроблення ефективних засобів реагування на ненадходження коштів до державного бюджету, що є можливим, на нашу думку, саме через недоліки законодавства в цій сфері.

А.М. Новицький, розвиваючи наявні наукові доробки, вказав на те, що зменшення сплати податкових зобов'язань здійснюється в т.ч. й через використання упущень у законодавчій практиці та застосування інших підходів до порядку оподаткування тієї чи іншої господарської операції, зокрема застосування податкових пільг, при цьому створюючи спеціальні системи, які не є основними видами діяльності, розміщення суб'єкта господарювання в спеціальних економічних зонах, застосування офшорів тощо [22, с. 90]. Враховуючи те, що термін «мінімізація сплати податків», окрім зазначеного вище, також ураховує і такі чинники, як відстрочення сплати податків на певний термін без сплати фінансових санкцій, пені тощо, варто підтримати думку науковця про те, що дефініція «мінімізація податкового зобов'язання» є більш точним поняттям, аніж «податкове планування» [20, с. 33].

О.В. Стеценко та М.С. Мазуренко, дослідивши співвідношення цих понять, підкреслили, на нашу думку, досить важливе положення про те, що саме ухилення від сплати податків характеризується наявністю у платників податків чітко спрямованого умислу, корисливих мотивів і мети, що полягають у порушенні норм податкового законодавства, навмисному невиконанні обов'язку щодо сплати податків і зборів у порядку і розмірах, установлених законом, що є значною суспільною небезпекою [23, с. 150]. Підтримуємо зазначену позицію.

Водночас слід дійти висновку, що уповноважені державні інституції усвідомлюють та в правозастосовній діяльності враховують те, що поряд із суспільно небезпечними умисними діями, направленими на ухилення від сплати податків, існує легальна можливість отримати економічну вигоду, тобто в спосіб, який прямо не заборонений законом, що, на нашу думку, формально може призвести або створити умови для настання таких же негативних наслідків, як і від кримінального правопорушення, а саме до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах.

Висновки. На рівні законодавства не проводиться розмежування таких дефініцій, як «ухилення від сплати податків» та «мінімізація податкового зобов'язання», однак системний аналіз наявного наукового доробку дає підстави вказати на принциповість вирішення даного питання не лише з наукової точки зору, але й для виявлення власне таких схем та розробки адекватних правових механізмів із попередження, виявлення та припинення суспільно небезпечних дій, які можуть завдати шкоди охоронюваним законом інтересам людини, суспільства та держави.

Аналіз вказаного вище проблемного аспекту виключно в межах нашого предмета дослідження дає підстави говорити, що оскільки реалізація схем мінімізації податкових зобов'язань дозволена законом, тому де-юре їх кваліфікують як такі дії, що не є кримінальними або адміністративними правопорушеннями, тобто вважаються такими, що не заподіюють і не можуть заподіяти істотної шкоди фізичним чи юридичним особам, суспільству або державі.

Хоча об'єктивна сторона вчинення вказаних вище дій передбачає умисне варіювання з термінами, правилами та методами застосування податкового законодавства для максимального зменшення можливої сплати податків і зборів або ж несплати їх взагалі, однак вони не можуть розглядатися як предикатні кримінальні правопорушення. Звичайно, цього не можна сказати про дії, які спрямовані на ухилення від сплати податків і зборів та характеризуються наявністю чітко спрямованого умислу, корисливих мотивів і мети, що полягають у порушенні норм чинного законодавства, навмисному невиконанні свого обов'язку щодо їх сплати в порядку і розмірах, установлених законом. Отримання економічної вигоди від таких дій призводить до значних ненадходжень до державного бюджету, а тому вони є в значній мірі суспільно небезпечними.

Посилання на те, що стосовно таких дій є кримінально-правова заборона, є вирішальним у контексті питання про можливість віднесення їх до категорії предикатних кри-



мінальних правопорушень, саме які і є джерелами походження предмету легалізації. Ретроспективний аналіз норм кримінального законодавства дає підстави вказати на хибність законодавчого підходу до обмежувального тлумачення переліку кримінально караних дій, які за об'єктивною стороною передбачають отримання економічної вигоди в незаконний спосіб, унаслідок якого віднести їх до категорії предикатних кримінальних правопорушень не виявляється за можливе.

На прикладі проведеного аналізу негативних наслідків від товарної контрабанди та підстав, які слугували для її декриміналізації, вважаємо, що де-факто норми вітчизняного закону про кримінальну відповідальність не в повній мірі враховують рівень суспільної небезпеки дій, які є протиправним джерелом отримання економічної вигоди.

Вважаємо, що саме рівень суспільної небезпеки таких дій є необхідним чинником для адекватного усвідомлення необхідності, по-перше, кримінально-правової заборони поведінки, яка є неприпустимою з точки зору держави й суспільства та суперечить характеристикам її розвитку; по-друге, розмежування кримінальних і адміністративних правопорушень та незлочинної поведінки; по-третє, виокремлення дій, спрямованих на використання прогалин для скорочення власних податкових зобов'язань, які зумовлюють потребу для вдосконалення законодавства в цій сфері.

Список використаних джерел:

1. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та фінансуванню розповсюдженню зброї масового знищення : Закон України від 06.12.2019 р. № 361-IX. Дата оновлення: 16.08.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/361-20#n880> (дата звернення: 20.04.2021).
2. Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України : Закон України від 16.01.2003 р. № 430-IV. Дата оновлення: 19.11.2012 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/430-15> (дата звернення: 20.04.2021).
3. Чаричанський О.О. Підстави кримінальної відповідальності за легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, за Кримінальним кодексом України : дис. ... канд. юр. наук : 12.00.08. Харків, 2004.
4. Про ратифікацію Конвенції Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму : Закон України від 17.11.2010 р. № 2698-VI (із змінами, внесеними згідно із Законом № 361-IX (361-20) від 06.12.2019 р.). Дата оновлення: 28.04.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2698-17#Text/> (дата звернення: 20.04.2021).
5. Конвенція про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом : Конвенція, Міжнародний документ від 08.11.1990 р., ідентифікатор 995_029. Дата оновлення: 17.12.1997 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/995_029 (дата звернення: 20.04.2021).
6. Конвенція Ради Європи про відмивання, пошук, арешт та конфіскацію доходів, одержаних злочинним шляхом, та про фінансування тероризму : Конвенція, Міжнародний документ від 16.05.2005 р., ідентифікатор 994_948. Дата оновлення: 17.11.2010 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/994_948 (дата звернення: 20.04.2021).
7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо гуманізації відповідальності за правопорушення у сфері господарської діяльності : Закон України від 15.11.2011 р. № 4025-VI. Дата оновлення: 07.11.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4025-VI#Text> (дата звернення: 20.04.2021).
8. Галочка Г.В. Декриміналізація «товарної» контрабанди одне з основних завдань реформування діяльності митної служби України. *Митна безпека*. 2010. № 2. Серія «Право». С. 51–54.
9. Митний кодекс України : Закон України від 13.03.2012 р. № 4495-VI. Дата оновлення: 28.03.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text> (дата звернення: 20.04.2021).



10. Кухар В.В. Декриміналізація «товарної» контрабанди : теорія та практика. *Університетські наукові записки*. 2013. № 3 (47). С. 408–412.
11. Зеленський, контрабанда і «бойова сокира» РНБО. *Радіосвобода*. URL: <https://www.radiosvoboda.org/a/zelenskyi-kontrabanda-i-boiova-sokura-rnbo/31188315.html> (дата звернення: 05.04.2021).
12. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 2 квітня 2021 року «Про застосування персональних спеціальних економічних та інших обмежувальних заходів (санкцій)» : Указ Президента України від 03.04.2021 р. № 140/2021. Дата оновлення: 03.04.2021 р. URL: <https://www.rnbo.gov.ua/ua/Ukazy/4871.html> (дата звернення: 05.04.2021).
13. Бадзан М.І. Основні етапи формування національної системи боротьби з відмиванням злочинних доходів. URL: <http://libfor.com/index.php?newsid=1127> (дата звернення: 07.04.2021).
14. Про внесення змін до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» : Закон України від 18.05.2010 р. № 2258-VI. Дата оновлення: 06.02.2015 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2258-17> (дата звернення: 02.04.2021).
15. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / за ред. М.І. Мельника, М.І. Ховранюка. 9-те вид. переробл. та допов. Київ : Юридична думка, 2012. 1316 с.
16. Молодик В.В. Кримінологічні та кримінально-правові аспекти відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів : автореф. дис. ... канд. юр. наук : 12.00.08. Харків, 1999. 27 с. С. 14.
17. Цивільний кодекс України : Кодекс України ; Закон, Кодекс від 16.01.2003 р. № 435-IV. Дата оновлення: 01.01.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#n20> (дата звернення: 06.04.2021).
18. Господарський кодекс України : Кодекс України ; Закон, Кодекс від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 07.02.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 06.04.2021).
19. Антипов В.І. Співвідношення податкового планування та ухилення від сплати податків. *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби України*. Сер.: *Економіка, право*. 2008. № 2 (41). С. 197–202.
20. Методи виявлення схем мінімізації податків та ухилення від оподаткування під час контрольно-перевірочної роботи, правильність їх документування та шляхи руйнування: звіт про НДР : у 2 частинах / Науково-дослідний центр з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України ; керівн. А.М. Новицький ; викон. : Л.Л. Тарангул та ін. Ірпінь, 2010. 282 с. Ч. 1. Інв. № 0211U000433.
21. Оніщик Ю.В. Податкове планування і ухилення від сплати податків : сутність понять. *Мінімізація сплати податків : економіко-правовий аспект* : матеріали науково-практичного круглого столу. 2009. С. 95–98. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/415/1/373_IR.pdf (дата звернення: 05.04.2021).
22. Новицький А.М. Мінімізація, оптимізація, ухилення від оподаткування – поняття та відмінності дефініцій. *Мінімізація сплати податків : економіко-правовий аспект* : матеріали науково-практичного круглого столу. 2009. С. 90–94. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/415/1/373_IR.pdf (дата звернення: 05.04.2021).
23. Стеценко О.В., Мазуренко М.С. Сутність та розмежування понять «оптимізація оподаткування» і «ухилення від сплати податків». *Мінімізація сплати податків : економіко-правовий аспект* : матеріали науково-практичного круглого столу. 2009. С. 149–150. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/415/1/373_IR.pdf (дата звернення: 05.04.2021).

