

КРИМІНАЛЬНЕ ПРАВО ТА ПРОЦЕС

УДК 343.2/.7

DOI <https://doi.org/10.15421/392185>

Гончарук В. Л.,
старший науковий співробітник
Національної академії Служби безпеки України
ORCID: 0000-0002-9627-9530

ВІДМЕЖУВАННЯ МІНІМІЗАЦІЇ (ОПТИМІЗАЦІЇ) ПОДАТКІВ ВІД ПРЕДИКАТНИХ КРИМІНАЛЬНИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ В СИСТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ УКРАЇНИ

DISTINCTION OF MINIMIZATION (OPTIMIZATION) OF TAXES FROM PREDICATE CRIMINAL OFFENCES IN THE TAXATION SYSTEM OF UKRAINE

У статті аргументується доцільність розгляду питання про відмежування правомірної поведінки від предикатних кримінальних правопорушень з ухилення від виконання юридичних обов'язків у системі оподаткування України, які вчиняються в рамках здійснення законної господарської діяльності. Акцентується на тому, що на економіку держави завдавати негативного впливу можуть також вчинки, здійснені в спосіб, не заборонений нормами законодавства, які визначаються через категорію «мінімізація (оптимізація) податків». Відстоюється позиція, що ухилення та оптимізація за ознакою свідомого й цілеспрямованого діяння збігаються за метою – знизити податкове зобов'язання, однак саме під час ухилення особа свідомо обирає такий спосіб досягнення мети, щодо якого є пряма норма кримінально-правової заборони, і бажає настання суспільно небезпечних наслідків. Розкрито наукові положення про суб'єктивну сторону поведінки особи в разі зменшення податкового навантаження за виокремленими групами методів і способів податкового планування. Сформульовано авторське бачення щодо відмінних рис зазначених вище груп і способів за ознакою суб'єктивної сторони.

Метою дослідження виступає вироблення авторського наукового підходу до відмежування мінімізації (оптимізації) податків від предикатних кримінальних правопорушень у системі оподаткування України.

Зроблено висновок про те, що під час порівняння груп методів і способів зменшення сплати податкових зобов'язань слід враховувати, що саме в умислі втілюється усвідомлення фактичного характеру дій та їх соціального значення, тобто міри шкідливого впливу на суспільні відносини. За інтелектуальною складовою частиною умислу під час здійснення протиправних дій усвідомлення суспільної небезпечності вчиненого відбувається опосередковано через розуміння суспільної небезпеки дій із невиконання або неналежного виконання свого юридичного обов'язку. За вольовою складовою частиною умислу його предметом є не лише суспільно небезпечні дії, але й зумовлені ними відповідні негативні наслідки. Волевиявлення із застосування законних і незаконних способів і засобів досягнення мети щодо зменшення податкового навантаження мають цілеспрямований, однак різновекторний характер. За умови кваліфікації дій, спрямованих на зменшення податкового навантаження, слід враховувати, що ті чи інші волевиявлення перебувають у причинному зв'язку з психічними процесами, що відбуваються в її свідомості, а тому відмежування мінімізації (оптимізації) податків від предикатних кримінальних правопорушень у системі оподаткування України відбувається за ознакою суб'єктивної сторони.

Ключові слова: мінімізація, ухилення, предикат, розмежування, кваліфікація.

The article argues the expediency of considering the issue of distinguishing lawful conduct from predicate criminal offenses of evasion of legal obligations in the taxation system of Ukraine, which are committed in the framework of lawful economic activity. Emphasis is placed on the fact that the state's economy can be negatively affected by acts committed in a manner not prohibited by law and are determined through the category of "minimization (optimization) of taxes". It is argued that evasion and optimization on the basis of conscious and purposeful action coincide with the goal – to reduce the tax liability, and at the same time when evading a person consciously finds a way to achieve the goal for which there is a direct rule of criminal prohibition and wants socially dangerous consequences. Scientific provisions on the subjective side of a person's behavior in reducing the tax burden by selected groups of methods and techniques

of tax planning are revealed. There is emphasized the author's approach for distinguishing features of underlined previously groups and methods by the subjective side of activity.

The purpose of the study is to develop an author's scientific approach to the separation of minimization (optimization) of taxes from predicate criminal offenses in the taxation system of Ukraine.

It is concluded that when comparing groups of methods and ways to reduce the payment of tax liabilities should be borne in mind that it is the intent embodies the awareness of the actual nature of actions and awareness of their social significance, i.e. the degree of harmful effects on public relations. According to the intellectual component of intent in the commission of illegal acts, awareness of the public danger of the perpetrator occurs indirectly through the understanding of the public danger of acts of non-performance or improper performance of their legal duty. According to the volitional component of intent, its subject is not only socially dangerous actions, but also the corresponding negative consequences caused by them. The expression of will to use legal and illegal methods and means to achieve the goal of reducing the tax burden are purposeful, but different in nature. When qualifying actions aimed at reducing the tax burden should be borne in mind that certain expressions of will are causally related to mental processes occurring in her mind, and therefore the separation of minimization (optimization) of taxes from predicate criminal offenses in the taxation system of Ukraine a sign of the subjective side.

Key words: *minimization, evasion, predicate, distinction, qualification.*

Вступ. Як правило, кримінальні правопорушення, котрі передують легалізації (відмивання) майна, одержаного злочинним шляхом, вчиняються під виглядом законної підприємницької діяльності, що дозволяє винним приховувати ухилення від виконання юридичних обов'язків в системі оподаткування України й отримувати незаконну економічну вигоду. Зазначені вище випадки використання інструментів цивільного законодавства значно ускладнюють можливості кваліфікації дій, які наносять шкоду охоронюваним законом суспільним інтересам, і, зрештою, застосовування норм Кримінального кодексу України для притягнення до відповідальності за їх вчинення.

Разом із тим норми кримінально-правової заборони щодо вказаної групи злочинів мають враховувати зазначені вище явища, а їх недоліки створюють умови до настання негативних наслідків для економіки держави. Зазначене, на нашу думку, вимагає вироблення підходів до розмежування злочинних і незлочинних дій, які вчиняються в системі оподаткування держави.

Проблематиці кваліфікації зазначених вище діянь були присвячені праці таких вчених у галузі Кримінального права України, як В.І. Антипов, Д.А. Ашин, М.І. Бадзан, М.І. Бажанов, Ю.В. Баулін, В.І. Борисов, М.І. Будзана, Л.П. Брич, Г.В. Галочка, Д.В. Каменський, В.М. Киричко, В.В. Кухаря, М.І. Мельника, А.М. Новицький, Ю.В. Оніщик, В.В. Сташис, В.Я. Тацій, В.О. Туляков, В.І. Тютюгін, М.І. Ховранюк, О.О. Чаричанський і багатьох інших. Однак більшість фахівців, досліджуючи теоретичні й прикладні аспекти кваліфікації предикатних кримінальних правопорушень, лишили

поза увагою вироблення підходу до відмежування злочинної від незлочинної поведінки в системі оподаткування України, котрі передують легалізації (відмиванню) майна, одержаного злочинним шляхом.

Постановка завдання. Метою статті є формування авторського підходу до відмежування незлочинної поведінки від предикатного злочину на основі аналізу співвідношення суб'єктивної сторони дій із мінімізації (оптимізації) податків і кримінальних правопорушень у системі оподаткування України, що передують легалізації.

Результати дослідження. Предикатні кримінальні правопорушення як умовна конструкція суспільно-небезпечних дій, за вчинення яких передбачена кримінальна відповідальність, як відомо, не лише враховуються, але й мають вирішальне значення в процесі кваліфікації злочинних дій, пов'язаних із легалізацією (відмиванням) майна, одержаного злочинним шляхом. А оскільки такі дії спрямовані на отримання незаконної економічної вигоди та, як правило, вчиняються в рамках здійснення законної господарської діяльності, варто сформулювати підхід до відмежування злочинної від законної в цій сфері діяльності саме для досягнення ефективності в кримінально-правовій протидії цьому негативному явищу.

Розв'язуючи це питання, слід зазначити, що є різні способи незаконного отримання такої вигоди, однак, якщо досліджувати саме ті випадки, коли незаконні доходи отримуються шляхом використанням цивільно-правових відносин, які, до речі, також застосовуються для маскування джерел їх походження, варто зосередити

увагу на правопорушеннях у сфері господарської діяльності, котрі передували (відмиванню) майна, одержаного злочинним шляхом.

Таку множинність криміналізованих дій, на нашу думку, умовно можна виділити залежно від об'єкту посягання – економіка держави в цілому й господарська діяльність зокрема, бо зазначені кримінальні правопорушення, в першу чергу, наносять шкоду саме їм.

Настання негативних наслідків у такій сфері в більшості випадків пов'язується з недотриманням коштів до бюджету саме через ухилення від сплати податків та обов'язкових платежів. Унаслідок вчинення таких дій винна особа приховує доходи від контролюючих інстанцій, не сплачує необхідні відрахування до бюджету й обертає економічну вигоду на свою або користь інших осіб. Зазначені протиправні вчинки, як правило, посягають на систему оподаткування та розглядаються як злочинні саме через суттєвий рівень негативного впливу на охоронювані законом суспільні інтереси.

Окрім зазначених вище дій на господарську діяльність та економіку держави можуть завдати негативного впливу вчинки здійснені в спосіб, який заборонений нормами адміністративного законодавства, й тим самим складатимуть окремий вид деліктної поведінки. Мало того, не сплата необхідних відрахувань до бюджету може буди здійснена й у незаборонений законодавством спосіб.

У контексті законодавчого регулювання протидії зазначеним вище суспільно небезпечним явищам, які призводять до недоотримання бюджетом надходжень, як відомо, в теорії оподаткування розрізняють такі дефініції як «ухилення від оподаткування» та «мінімізація податків» (податкова оптимізація). Вважаємо, що остання категорія описує незаборонені законом способи зменшення суми податкових платежів.

Аналогічного висновку дійшов Д.В. Каменський, який, досліджуючи особливості відмежування цих понять, цілком правильно визначив суть податкової оптимізації, вказавши на те, що вона охоплює саме правомірні дії учасника податкових відносин, які не викликають несприятливих наслідків для платника податку (донарахування податків, накладення фінансових санкцій, нарахування пені, притягнення до кримінальної відповідальності) і під якою

слід розуміти зменшення розміру податкового зобов'язання шляхом цілеспрямованих правомірних дій платника податку, що містять повне використання всіх наданих законодавством пільг, податкових звільнень та інших законних переваг [1, с. 176].

За результатами проведеного аналізу законодавства США автор також вказав на те, що відмежування податкової оптимізації від податкових злочинів за федеральним законодавством відбувається за ознакою умислу, тобто суб'єктивного ставлення платника до виконання вимог податкового закону [1, с. 178]. На нашу думку, такий підхід є правильним і таким, що відповідає доктринальному підходу вітчизняного законодавства.

Однак Д.В. Каменський вважає, що різницю між ухиленням та оптимізацією за ознакою свідомого й цілеспрямованого діяння з метою заниження податкового зобов'язання встановити неможливо, оскільки обидва види податкової поведінки відповідають цій вимозі. На його думку, для їх розмежування слід виходити зі ступеню відвертості й достовірності свідчень платника податків, а також з урахуванням того, чи стали дії платника результатом порушення відомого йому юридичного обов'язку [1, с. 178].

Уважаємо наведену вище сентенцію дискусійною, оскільки Д.В. Каменський у своїй аргументації підкресливши, що ухилення та оптимізація за ознакою свідомого й цілеспрямованого діяння співпадають за метою – знизити податкове зобов'язання, на нашу думку, лишив поза увагою те, що на відміну від оптимізації під час ухилення особа свідомо обриває такий спосіб досягнення мети, щодо якого є пряма норма кримінально-правової заборони та бажає настання суспільно небезпечних наслідків. Тобто умислом особи охоплюється не лише отримання прибутку, на що вказав Д.В. Каменський, чи зменшення податкового навантаження, а й конкретні суспільно небезпечні дії, які призводять до негативних наслідків для економіки держави.

У своїх міркуваннях ми виходимо з того, що, по-перше, умисел, як форма вини, є обов'язковою ознакою кримінального правопорушення, яка визначає його психологічний зміст і є необхідною умовою кримінальної відповідальності [2]; по-друге, під час вчинення злочинного діяння свідомістю особи найбільш повно

та адекватно охоплюються всі фактичні обставини щодо характеру вчинюваних ним дій та їх суспільно небезпечних наслідків, до яких вони призводять; по-третє, саме така форми вини характеризує наявність волі особи, спрямованої на досягнення в незаконний спосіб чітко визначеної мети, а також настання передбачуваних нею суспільно небезпечних наслідків.

Доречним також буде зазначити, що всі існуючі способи зменшення податкового навантаження, як правило, умовно зводяться до трьох груп методів та способів податкового планування [3, с. 197–202; 4, с. 97; 5, с. 90].

До першої групи, так званих «чорних схем», належить поведінка особи, яка передбачає вчинення саме умисних дій, що призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах. Такі дії кваліфікуються як кримінальні правопорушення, закріплені статтями 212 і 212-1 Кримінального кодексу України (далі – ККУ) [6].

З другою групою, так званими «сірими схемами», пов'язуються дії, щодо яких не видається за можливе з'ясувати дійсний психологічний зміст його поведінки, об'єктивним наслідком якої стало зниження сум, належних до сплати в бюджети чи цільові фонди. З'ясовуючи цей проблемний аспект, А.М. Новицький визначив їх як такі, що свідомо чи несвідомо порушують податкове законодавство, а за вчинення таких дій настає адміністративна й фінансова відповідальність [7, с. 25–26]. Підтримуємо зазначену позицію науковця, однак зазначимо, що такий висновок буде правильним за умови, коли спричинені негативні наслідки від таких дій за рівнем суспільної небезпеки не є кримінальними правопорушеннями.

Третя група методів і способів зменшення сплати податкових зобов'язань, так звані «білі схеми», вчиняються в чинному правовому полі [3, с. 197–202], у тому числі допускають використання упущень в законодавстві й інших підходів до порядку оподаткування тієї чи іншої господарської операції (застосування податкових пільг, розміщення суб'єкта господарювання в спеціальних економічних зонах, застосування офшорів тощо) [5, с. 90]. На нашу думку, вони уособлюють таку поведінку особи, котра є результатом належного інтелектуального ставлення та усвідомленого спрямування розумових

і фізичних зусиль на досягнення мети в межах чинного правового поля.

Як бачимо, вчинення всіх цих дій є свідомими для особи, а їх психологічний зміст, тобто усвідомлення фактичного характеру й суспільної значущості, вольове ставлення до них, мотиви й мета, якими керується особа під час вчинення цих дій, складають суб'єктивну сторону поведінки.

У вітчизняній теорії кримінального права сформована усталена думка про те, що саме ця ознака складу злочинного діяння має вирішальне значення не лише для правильної кваліфікації вчинку й визначення підстав до кримінальної відповідальності, у тому числі й для відмежування злочинів від інших правопорушень і встановлення ступеня суспільної небезпечності діяння і особи, що його вчинила під час призначення покарання [8].

Для порівняння зазначених вище груп дій, слід зазначити, що законодавець у диспозиціях статей 212 і 212-1 ККУ безпосередньо вказує на умисну форму вини. Такий законодавчий підхід зумовлений тим, що особа, завідомо знаючи про злочинний характер своєї дії, усвідомлює її суспільну небезпеку, передбачає відповідні негативні наслідки та бажає їх настання.

Л.П. Брич, досліджуючи проблемні аспекти розмежування складів злочинів та відмежування складів злочинів від складів адміністративних правопорушень, вказала на наявність у них спільних ознак [9]. Авторка досить слушно зазначила, що, по-перше, лише вони є такими законодавчими конструкціями, котрі закріплюють вичерпний перелік моделей деліктної поведінки, а по-друге, законодавчі моделі кримінально-каранної та переслідуваної в адміністративному порядку поведінки є елементами єдиної міжгалузевої системи законодавчих моделей деліктної поведінки [9, с. 134–135]. Ми підтримуємо наведену тезу, адже дійсно вони, у порівнянні з іншими правопорушеннями, мають чітку формалізовану структуру, що не є притаманним іншим.

Утім, у контексті розглядуваного аспекту Л.П. Брич хоча слушно звернула увагу на складність та важливість розмежування їх складів у ході кримінально-правової кваліфікації, проте відповіді з приводу зазначеного не надала, лише вказавши на доцільність дотримання принципу системності в правотворчості задля

усунення колізій в галузевому законодавстві під час формалізації протиправної поведінки [9, с.135]. На нашу думку, вчинення особою дій, які належать до «сірих схем» методів і способів зменшення сплати податкових зобов'язань, за своєю суб'єктивною стороною також вказують на умисну форму вини. Той факт, що реалізація таких дій тягне за собою адміністративну відповідальність, дає підстави вважати, що рівень їх суспільної небезпеки нижчий від кримінально караних. Відповідно, особа під час умисного вчинення своїх дій зважає на їх рівень суспільної небезпеки, що також слід враховувати під час кваліфікації як кримінальних, так і адміністративних правопорушень для їх розмежування, а також відмежування від інших видів деліктної поведінки та незлочинних дій.

Тому, у контексті розглядуваного аспекту, також слід звернути увагу на те, що для розмежування чорних і сірих схем зменшення податкового навантаження, на наш погляд, слід враховувати суб'єктивну сторону діяння щодо рівня суспільної небезпеки вчинків, котрі призводять до негативних наслідків.

Під час порівняння зазначених вище груп методів і способів зменшення сплати податкових зобов'язань саме за суб'єктивною стороною слід враховувати також і те, що саме в умислі втілюється усвідомлення фактичного характеру таких дій та усвідомлення їх соціального значення, тобто міра шкідливого впливу на суспільні відносини.

Як зазначає О.О.Чаричанський, інтелектуальні й вольові моменти умислу завжди сповнені предметного змісту, при чому перші визначають його зміст й полягають в усвідомленні особою фактичних ознак власного вчинку, які взагалі характеризують його об'єкт, предмет, об'єктивну сторону та, як наслідок – суспільну небезпечність та протиправність, другі ж – його спрямованість, і в цілому опосередковуються конкретною дією, а не суспільно небезпечними наслідками такої дії [10, с. 136–137]. Погоджуємось із думкою автора.

Під час здійснення протиправних дій, спрямованих на зменшення сплати податкових зобов'язань, зокрема за вчинення яких передбачена кримінальна відповідальність, у тому числі адміністративна й фінансова, поведінка особи відбиває негативний характер ставлення

до охоронюваних законом суспільних інтересів. Під час умисних дій, що призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, у свідомості особи відбиваються предмети та явища об'єктивного світу, а також зв'язки між ними. Тому в такому випадку, обираючи такий спосіб поведінки, особа усвідомлює об'єктивне середовище сфери господарської діяльності, яке є передумовою вчинення тих чи інших дій. Відповідно, особа усвідомлює, що вона свідомо обраним протиправним способом поведінки заподіює шкоду суспільним відносинам, що складаються з приводу дотримання норм податкового законодавства у сфері господарської діяльності щодо формування дохідної частини державного й місцевого бюджетів, а також державних цільових фондів [2, с. 644]. Як наслідок, вона усвідомлює, що цим порушуються норми і правила стосовно нормального функціонування сфері господарської діяльності в цілому. Слід зазначити, що таке психологічне ставлення опосередковується усвідомленням особою того факту, що вона неналежно виконує або не виконує взагалі встановлені нормами законодавства обов'язки щодо сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, котрі входять до системи оподаткування, і тим, що самим заподіюється певна шкода фінансово-економічним інтересам держави.

Слід дійти висновку, що обираючи протиправні способи зменшення податкового навантаження, зокрема чорні й сірі схеми, особа усвідомлює конкретні суспільно-небезпечні властивості своїх вчинків.

Реалізуючи так звані білі схеми, особа обирає незаборонені законом способи поведінки у сфері господарської діяльності, у тому числі використовує недоліки законодавства щодо формування дохідної частини державного та місцевого бюджетів, а також державних цільових фондів. Як наслідок, вона усвідомлює, що цим вона не порушує норми й правила стосовно нормального функціонування сфері господарської діяльності в цілому. За умови, якщо особа не вводить в оману (не імітує законну діяльність) і не приховує своїми діями допущені порушення юридичного обв'язку, її психологічне ставлення опосередковується усвідомленням того факту, що обрана схема податкового планування прямо

не заборонена законом, відповідно, вона належно виконує обов'язки платника податків і не заподіює шкоди фінансово-економічним інтересам держави. Саме тому вказані вище дії особи, хоча й за формальними ознаками, з однієї сторони, є способом отримання економічної вигоди, а з іншої, – дозволяють зменшити суми обов'язкових платежів, кваліфікуються як правомірні.

Тож у контексті порівняльного аналізу інтелектуальної складової частини умислу особи, поведінка якої спрямована на зменшення сплати податкових зобов'язань, вважаємо, що під час вчинення протиправних дій усвідомлення суспільної небезпечності вчиненого відбувається опосередковано через розуміння суспільної небезпеки не виконання або неналежного виконання своїх обов'язків зі сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, котрі входять до системи оподаткування.

Вольовий момент умислу, як і інтелектуальний, є складовою частиною психологічного акту поведінки та оцінюючи його, варто навести думку О.О. Чаричанського, котрий вказав на відмінність вольового моменту психологічного акту та вольового моменту умислу як форми вини [10, с. 141]. Автор дійшов цілком правильного висновку про те, що якщо вольовий момент психологічного акту відтворює практичну сторону свідомості взагалі й зумовлює прагнення особи вчинити ту чи іншу дію, то вольовий момент умислу припускає бажання або свідоме припущення саме злочинних наслідків вчиненого [10, с. 141].

Аналізуючи умисні дії, які призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, слід виходити з того, що такі дії кваліфікуються як кримінальні правопорушення з матеріальним складом, закріплені статтями 212 і 212-1 ККУ. Відповідно, для аналізу суб'єктивної сторони зазначених вище кримінальних правопорушень, вольовий момент умислу набуває принципового значення, адже саме ним охоплюється момент передбачення наслідків та дає можливість визначити чи бажала особа їх настання.

У вольовому акті поведінки, спрямованій на злочинне ухилення від виконання обов'язки із сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, котрі входять до системи оподаткування, відбувається попередній процес розмірковування, який, на за висновками О.О. Чаричанського,

містить усвідомлення спонукань, урахування наслідків дії, прийняття рішення, зародження намірів реалізувати рішення, а також планування його реалізації [10, с. 141–142]. Підтримуємо зазначену позицію.

Таким чином, бажання зменшити податкове навантаження в незаконний спосіб є виваженим результатом розумової діяльності особи, згідно з яким особа ігнорує законні та обирає протиправні способи й засоби, зокрема кримінально-карані, за допомогою яких цю мету можна досягти. Тож з урахуванням зазначеної характеристики вольового моменту умислу, слід констатувати, що його предметом є не лише суспільно небезпечні дії, але й зумовлені ними відповідні негативні наслідки.

Відповідно, обираючи законні способи й засоби досягнення визначеної мети зі зменшення податкового – мінімізацію податків, відповідні акти поведінки також є послідовним результатом реалізації свідомо прийнятого рішення та подальшого практичного його втілення.

На нашу думку, очевидне те, що волевиявлення із застосування законних та незаконних способів і засобів досягнення мети щодо зменшення податкового навантаження мають цілеспрямований, однак різновекторний характер. Тому, реалізуючи так звані чорні схеми зменшення податкового навантаження (ухилення від сплати обов'язкових платежів, у тому числі внесків), зокрема не сплачуючи необхідні відрахування до бюджету й обертаючи економічну вигоду на свою або користь інших осіб, особа не може не бажати вчинення цих дій, які є предикатними кримінальними правопорушеннями, а також настання спричинених ними негативних наслідків, адже такі волевиявлення перебувають у причинному зв'язку з психічними процесами, що відбуваються в її свідомості.

Висновки. Проаналізувавши суб'єктивну сторону дій зі зменшення податкового навантаження, можливо зазначити, що саме ця ознака дозволяє відмежувати незлочинну поведінку від кримінальних правопорушень, котрі передують легалізації (відмиванню) майна, одержаного злочинним шляхом.

Зазначені волевиявлення перебувають у причинному зв'язку з психічними процесами, що відбуваються у свідомості особи, тому як мінімізація (оптимізація) податків, так і предикатні

кримінальні правопорушення в системі оподаткування України, є результатом свідомого вибору поведінки, у тому числі й щодо використання інструментів цивільного законодавства для ухилення від виконання юридичного обов'язку та отримання незаконної економічної вигоди.

На підставі теоретичного узагальнення вітчизняних доктринальних підходів науки кримінального права про вину як суб'єктивну сторону кримінального правопорушення, застосувавши метод аналогії, вважаємо за можливе зазначити, що суб'єктивна сторона особи під час мінімізації (оптимізації) податків також характеризує психічне ставлення особи як до вчиненого нею діяння, так і його наслідків. Однак зазначене ставлення буде протилежним

злочинному в системі оподаткування України й полягатиме в тому, що, по-перше, особа усвідомлює межі правомірності характеру поведінки, не вводить в оману шляхом імітації законної діяльності й не приховує своїми діями допущені порушення юридичного обов'язку; по-друге, передбачає та бажає настання наслідків у вигляді зменшення сум обов'язкових платежів і веснів саме від таких дій, котрі не заборонені законодавством; по-третє, психологічне ставлення опосередковується усвідомленням того факту, що обрана схема податкового планування прямо не заборонена законом, відповідно, вона належно виконує обов'язки платника податків і не заподіює шкоди фінансово-економічним інтересам держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Каменський Д.В. Податкова оптимізація та податкове ухилення у США: особливості відмежування. *Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету*. 2011. № 2. С. 176–180.
2. 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.
3. 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.
4. 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: 05.08.2021).
5. 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: 01.08.2021).
6. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05 квітня 2001 р. № 2341-III (у редакції від 08 серпня 2021 р.) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#n1447> (дата звернення: 12.08.2021).
7. 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. Ч. 1 / Науково-дослідний центр з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України ; керівн. А.М. Новицький ; викон. : Л.Л. Тарангул, В.В. Лисенко та ін. Ірпінь, 2010. 282 с.
8. Уголовное право Украины: Общ. часть : учебник / под ред. М.И. Бажанова, В.В. Сташиса, В.Я. Тация. Харьков : Право, 1998. С. 126–127.
9. Брич Л.П. Середовище здійснення розмежування складів злочинів та відмежування складів злочинів від складів адміністративних правопорушень. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Випуск 2. С. 132–137.
10. Чаричанський О.О. Підстави кримінальної відповідальності за легалізацію (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, за Кримінальним кодексом України : дис. ... канд. юрид. наук. : 12.00.08. Харків, 2004. 205 с.