

Національна академія правових наук України  
Науково-дослідний інститут вивчення проблем злочинності  
імені академіка В. В. Сташиса

**В. В. Олійниченко**

**ЗВІЛЬНЕННЯ ВІД КРИМІНАЛЬНОЇ  
ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ  
ЗА УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ  
ПОДАТКІВ, ЗБОРІВ  
(ОБОВ'ЯЗКОВИХ ПЛАТЕЖІВ)  
ЗА Ч. 4 ТА Ч. 5 СТ. 212 КК УКРАЇНИ**

**Монографія**

Харків  
«Право»  
2019

УДК 343.3:336.225.678(477)

О-54

*Рекомендовано до друку вченою радою  
Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності  
імені академіка В. В. Стаишица  
Національної академії правових наук України  
(постанова № 4/1 від 27 червня 2019 р.)*

**Рецензенти:**

*В. І. Павликівський* – доктор юридичних наук, доцент, проректор з навчальної роботи Харківського економіко-правового університету;

*В. В. Лень* – кандидат юридичних наук, доцент, професор кафедри публічного права Національного технічного університету «Дніпровська політехніка»

**Науковий редактор**

*В. І. Борисов* – доктор юридичних наук, професор, академік Національної академії правових наук України

**Олійниченко В. В.**

О-54 Звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КК України : монографія / В. В. Олійниченко ; [наук. ред. В. І. Борисов]. – Харків : Право, 2019. – 256 с.

ISBN 978-966-937-820-0

Монографія присвячена проблемі звільнення від кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) на підставі ч. 4 ст. 212 КК та непритягнення до кримінальної відповідальності у зв'язку із досягненням податкового компромісу за ч. 5 ст. 212 КК України. На підставі вивчення спеціальної літератури, чинного законодавства та матеріалів судової практики розглядається історія розвитку законодавства про цей вид звільнення від кримінальної відповідальності та аналізується зарубіжний досвід із цього питання. Здійснюється кримінально-правова характеристика злочину, передбаченого ст. 212 КК. Особра увага приділяється з'ясуванню правової природи, соціальної обумовленості, передумов та підстав звільнення від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК та непритягнення особи до кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу за ч. 5 ст. 212 КК. Формулюються науково обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення чинного закону про кримінальну відповідальність України та практики його застосування у цій сфері.

Для науковців, викладачів вищої школи, аспірантів, студентів юридичних закладів вищої освіти та факультетів, працівників судових і правоохоронних органів, а також широкого загалу читачів.

**УДК 343.3:336.225.678(477)**

ISBN 978-966-937-820-0

© Олійниченко В. В., 2019

© Видавництво «Право», 2019

## ПЕРЕДМОВА

Запорукою становлення України як соціальної, правової та економічно розвиненої держави є здійснення нею продуманої та ефективної фіскальної політики, орієнтованої на найкращі світові стандарти, що існують у сфері оподаткування. Сьогодні загальновідомим є той факт, що Україна щороку зазнає понад сто мільярдів гривень збитків від використання схем протиправного ухилення від сплати податків, що, своєю чергою, призводить до неспроможності держави відповідально виконувати свої зобов'язання у сфері соціального забезпечення та захисту населення, розвитку інфраструктури тощо. Дійсно, у більшості передових країн світу вирішення питань наповнення бюджетів ґрунтується на сумлінному виконанні фізичними та юридичними особами свого конституційного обов'язку щодо сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів, а невиконання цього обов'язку визнається одним із найбільш суспільно небезпечних діянь у сфері економіки, що тягне настання суворої кримінальної відповідальності. Водночас передові світові практики протидії тінізації бізнесу свідчать про доцільність та ефективність застосування й некаральних заходів впливу до осіб, які допустили ухилення від сплати податків. І це цілком виправдано, адже нерідко реалізація завдань держави щодо протидії кримінально-протиправним діянням має більший соціальний ефект не від застосування до особи, яка вчинила кримінальне правопорушення, суворих каральних заходів, що напряму становлять кримінальну відповідальність, а від заохочення її позитивної посткримінальної поведінки шляхом вжиття інших заходів кримінально-правового характеру, альтернативних кримінальній відповідальності. Напевно, виходячи з наведених обставин, вітчизняний законодавець визнав за можливе щодо випадків вчинення умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачити у ст. 212 Кримінального кодексу України (надалі – КК) одразу два альтернативних кримінальній відповідальності заходи – звільнення особи від кримінальної відповідальності за вчинення вказаного кри-

мінального правопорушення у разі, якщо особа до притягнення її до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі) та відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) (ч. 4 ст. 212 КК), а також, відповідно до Закону України від 25 грудня 2014 р. № 63-VIII, непритягнення до кримінальної відповідальності за вчинення умисного ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) у разі, якщо платник податків досяг податкового компромісу (ч. 5 ст. 212 КК). І хоча законодавча норма про податковий компроміс дотепер фактично не є чинною, втім тенденції останнього часу все більше свідчать про можливість поновлення її у дії, адже проблема виведення економіки України з «тіні» залишається й дотепер актуальною.

Ураховуючи викладене, а також те, що переважна більшість кримінально-правових досліджень із питань звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а тим більше податкового компромісу, відрізняється фрагментарністю та неповнотою, низка прикладних питань по-різному вирішуються практикою, а положення відповідних норм ст. 212 КК не є досконалими, монографія, підготовлена В. В. Олійниченком на основі його кандидатської дисертації, є своєчасною як для науки кримінального права, так і для подальшого вдосконалення чинного законодавства про кримінальну відповідальність та практики його застосування, адже у ній висвітлено не лише теоретичні, а й практичні проблеми застосування положень частин 4 та 5 ст. 212 КК.

У роботі присвячено увагу генезі, зарубіжному досвіду та сучасному стану дослідження питань щодо звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та податкового компромісу; надано кримінально-правову характеристику кримінальному правопорушенню, зазначеному в ст. 212 КК; встановлено правову природу та соціальну обумовленість звільнення від кримінальної відповідальності, передбаченого ч. 4 ст. 212 КК, та непритягнення до кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу на підставі ч. 5 ст. 212 КК, розкрито зміст їх передумов і підстав. За результатами дослідження сформульовано пропозиції щодо внесення змін до ст. 212 КК із метою її вдосконалення та підвищення ефективності практичного застосування передбачених нею заохочувальних норм.

Чимало розглядуваних у монографії питань відрізняються складністю їх розв'язання як на теоретичному, так і на правозастосовному рівнях, а тому цілком логічно, що навколо них точаться жваві наукові дискусії. Це насам-

перед стосується можливості визнання звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) окремим субінститутом кримінального права, визначення правової природи як цього спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності, так і податкового компромісу, виправданості виокремлення передумов і підстав цих заходів кримінально-правового заохочення, доцільності збереження у КК спеціального положення про податковий компроміс тощо.

Монографічне дослідження В. В. Олійниченка ґрунтується на використанні широкої нормативної та літературної бази, опрацьованні значної кількості емпіричних матеріалів, вмілому оперуванні різноманітними методичними прийомами аналізу поставлених завдань, що дозволило автору не лише надати відповіді на окремі дискусійні питання розглядуваної проблематики, а й скласти достатнє уявлення про реальний стан реалізації приписів частин 4 та 5 ст. 212 КК, посилити аргументацію, показати слабкі сторони вітчизняного законодавства й практики його застосування. Не можна не зазначити й наявність у роботі виражених авторських суджень, які містять елементи наукової новизни, а також науково обґрунтованих рекомендацій, спрямованих на вдосконалення заохочувальних норм, передбачених ст. 212 КК, та практики їх застосування. Так, беззаперечним здобутком В. В. Олійниченка є з'ясування ним прообразу необхідної вимоги до підстави для звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів – вергельду (мовою оригіналу – «варгельт»), що передбачався у проекті Зібрання малоросійських прав 1807 р. і являв собою диференційований, залежно від соціального становища потерпілого, штраф. Заслугує на схвалення й проведений автором ретельний аналіз досвіду зарубіжних країн щодо закріплення законодавчих положень про податковий компроміс, що дозволило йому запропонувати можливі шляхи подальшого розв'язання цього питання українським законодавцем. Науковий інтерес представляє також виокремлення під час кримінально-правової характеристики кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК, поряд з обов'язковими ознаками його складу ще й так званих супроводжуючих (додаткових) і водночас достатньо поширених ознак, що мають місце при його вчиненні. Вагомим здобутком дослідника слід визнати й звернення до проблеми визначення правової природи звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та податкового компромісу. Цікавими також є пропозиції автора, що стосуються доцільності включення до закону про кримінальну відповідальність прямої вказівки на до-

бровільність і своєчасність вчинення посткримінальних дій як вимог до підстави звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а також розширення переліку адресатів відшкодування завданої кримінальним правопорушенням шкоди за рахунок територіальних громад.

Загалом, оцінюючи роботу В. В. Олійниченка над монографією, слід зазначити, що він працював над цією темою, будучи при цьому практичним працівником, власний практичний досвід якого якраз і дав йому можливість не лише окреслити коло найбільш гострих теоретичних та практичних питань досліджуваної ним проблематики, а й обґрунтувати чимало висновків, проблемне підґрунтя щодо яких по-різному вирішується науковцями.

На підставі цього можна вважати, що підготовлена В. В. Олійниченком монографія становитиме інтерес для широкого кола читачів. Ця наукова праця може стати у пригоді під час підготовки фахівців у галузі права, зокрема, студентів, здобувачів ступеня доктора філософії та доктора наук, у процесі підвищення кваліфікації практичних працівників, при подальшому вдосконаленні чинного законодавства з питань кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та практики його застосування. Маю сподівання, що вона отримає належну оцінку з боку спеціалістів і широкого громадського загалу.

*В. І. Борисов,  
доктор юридичних наук, професор,  
академік НАПрН України*

*Присвячується моїм батькам  
Володимирі Степановичу та Тетяні Петрівні*

## **ВСТУП**

За сучасних умов реформування кримінально-правової політики важливого значення набуває пошук нових шляхів протидії кримінально-протиправним діям. Незважаючи на те, що до сьогодні домінуючими у законодавстві України про кримінальну відповідальність залишаються заходи репресивного характеру, втім слід зазначити, що взятий Україною курс на євроінтеграцію в частині розвитку вітчизняного законодавства про кримінальну відповідальність загалом відповідає сучасним міжнародним тенденціям щодо розширення сфери застосування альтернативних кримінальній відповідальності заходів, до яких насамперед належать різноманітні види звільнення від кримінальної відповідальності та непритягнення до неї, що на сьогодні передбачені як у Загальній частині КК, так і в деяких заохочувальних нормах статей його Особливої частини. І це цілком закономірно, адже нерідко для реалізації завдань, що стоять перед державою та її правозастосовними органами у справі протидії кримінально-протиправним діям не вимагається, щоб особа, яка вчинила кримінальні правопорушення, зазнала примусових заходів, що становлять кримінальну відповідальність, а більший соціальний ефект мають саме заходи, що не пов'язані з кримінальною відповідальністю. До таких правопорушень може бути віднесене й умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), щодо випадків вчинення яких законодавець визнав за доцільне передбачити у ст. 212 КК одразу два альтернативних кримінальній відповідальності заходи – звільнення особи від кримінальної відповідальності за вчинення вказаного кримінального правопорушення у разі, якщо особа до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі) та відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня) (ч. 4 ст. 212 КК), а згодом також непритягнення до кримінальної відповідальності за вчинення умисного ухилення від сплати податків у разі, якщо платник податків досяг податкового компромісу (ч. 5

ст. 212 КК). І хоча судова практика застосування указаних заохочувальних норм є достатньо суперечливою, проте її аналіз підтверджує, що питома вага принаймні звільнень від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК протягом останніх років поступово збільшується. Як показало узагальнення судових рішень, у 2015 р. звільнення за ч. 4 ст. 212 КК мало місце у 57,1 % випадків, непритягнення до кримінальної відповідальності у зв'язку з досягненням податкового компромісу – у 4,9 % випадків, решта 38 % випадків припадали на звільнення за ст. 49 КК (36,8 %) та ст. 45 КК (1,2 %). У 2016 р. звільнення за ч. 4 ст. 212 КК мало місце у 71,1 % випадків, решта 28,9 % припадали на звільнення за ст. 47 КК (1,2 %), ст. 48 КК (1,2 %) та ст. 49 КК (26,5 %). Тобто норми Загальної частини КК, якими регулюється звільнення від кримінальної відповідальності, застосовуються також досить часто, що посилює актуальність розглядуваної проблематики.

У науці кримінального права питання звільнення від кримінальної відповідальності були предметом наукових пошуків Ю. В. Бауліна, А. А. Вознюка, В. В. Гуменюка, О. О. Дудорова, О. О. Житного, А. І. Золотарьова, О. С. Козак, Г. О. Усатого, Н. Б. Хлистової, П. В. Хряпінського та інших дослідників. Що стосується звільнення від кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), то, незважаючи на те, що склад цього кримінального правопорушення неодноразово піддавався кримінально-правовому аналізу, цьому спеціальному виду звільнення від кримінальної відповідальності окремої уваги на рівні самостійного дослідження не приділялося. При цьому найбільш ґрунтовною працею з питань ухилення від сплати податків та звільнення від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК до сьогодні була монографія О. О. Дудорова «Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти» (2006). Утім, ураховуючи те, що з часу опублікування зазначеної праці пройшло вже 13 років, а чинне законодавство зазнало певних змін, проблеми наукового аналізу звільнення від кримінальної відповідальності за ч. 4 ст. 212 КК не втратили своєї актуальності. Щодо питання непритягнення особи до кримінальної відповідальності у разі досягнення податкового компромісу, передбаченого ч. 5 ст. 212 КК, то у зв'язку з тим, що ч. 5 ст. 212 КК стала новелою українського кримінального законодавства, що набула чинності лише у 2015 р., кримінально-правова характеристика цього міжгалузевого інституту права потребувала ґрунтовної наукової розробки. Враховуючи викладене, а також наявність низки питань, що неоднозначно тлумачаться прак-



тикою, тема цієї роботи вбачається актуальною як для науки кримінального права, так і для правозастосовної діяльності.

Метою цього монографічного дослідження визначено здійснення системного науково-правового аналізу звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) за ч. 4 ст. 212 КК та непритягнення до кримінальної відповідальності на підставі ч. 5 ст. 212 КК, а також розробку пропозицій з удосконалення законодавства про кримінальну відповідальність у цій частині та практики його застосування. Для досягнення цієї мети було вивчено історію розвитку законодавства про звільнення від кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та з'ясовано прообраз підстави такого звільнення; проаналізовано зарубіжний досвід законодавчого закріплення положень про податковий компроміс, на підставі чого виявлено прогалини, допущені вітчизняним законодавцем під час його запровадження в Україні, та запропоновано можливі шляхи розв'язання цього питання; з'ясовано сучасний стан розробки проблематики звільнення від кримінальної відповідальності від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та податкового компромісу. Особливу увагу приділено кримінально-правовій характеристиці кримінального правопорушення, передбаченого ст. 212 КК України, яку надано шляхом аналізу не лише обов'язкових ознак складу цього злочину, а й так званих супроводжуючих (додаткових) ознак, що достатньо часто мають місце під час його вчинення. Крім того, у роботі визначено ознаки субінституту звільнення від кримінальної відповідальності за умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), з'ясовано його правову природу та соціальну обумовленість, встановлено підставу та передумову цього спеціального виду звільнення від кримінальної відповідальності. Самостійний розділ монографії присвячено кримінально-правовій характеристиці податкового компромісу, передбаченого ч. 5 ст. 212 КК, у межах якого надано визначення його соціальної обумовленості та правової природи, а також розкрито зміст передумови та підстави податкового компромісу як обставини, що зумовлює ненастання кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). На підставі проведеного дослідження сформульовано й обґрунтовано пропозиції щодо вдосконалення чинного законодавства про кримінальну відповідальність та практики його застосування з питань, що стосувалися предмета дослідження.

Під час обґрунтування теоретичних висновків, формулювання пропозицій до законодавства та рекомендацій щодо практичного застосування досліджуваних заохочувальних норм використано результати узагальнення 200 судових рішень, розміщених у Єдиному реєстрі судових рішень України, щодо застосування ч. 4 та ч. 5 ст. 212 КК, а також статистичні дані Генеральної прокуратури України та Державної фіскальної служби України.

Висловлюю слова щирої вдячності за цінні поради та настанови під час підготовки цієї монографії своєму науковому керівнику та вчителю – доктору юридичних наук, професору, академіку НАПрН України, заслуженому юристу України Борисову Вячеславу Івановичу, шановним рецензентам – доктору юридичних наук, доценту Павликівському Віталію Івановичу та кандидату юридичних наук, доценту Леню Валентину Валентиновичу, колективу Науково-дослідного інституту вивчення проблем злочинності імені академіка В. В. Сташиса НАПрН України, членам спеціалізованої вченої ради Інституту К64.502.01 та її вченому секретарю Нетесі Наталії Володимирівні.