

державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reestr.court.gov.ua/Review/32521283>.

15. Иванов Н.Г. Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О судебной практике по делам об убийстве (ст. 105 УК РФ)». Критический взгляд / Н.Г. Иванов // Уголовное право. – 2000. – № 2. – С. 21–25.

16. Волженкин Б.В. Принцип справедливости и проблемы множественности преступлений по УК РФ / Б.В. Волженкин // Законность. – 1998. – № 12. – С. 2–7.

17. Про судову практику в справах про злочини проти життя та здоров'я особи : Постанова Пленуму Верховного Суду України від 07 лютого 2003 року № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0002700-03>.

18. Науково-практичний коментар Кримінального кодексу України / [А.М. Бойко, Л.П. Брич, В.К. Гришук та ін.] ; за ред. М.І. Мельника, М.І. Хавронюка. – 7-ме вид., переробл. та доповн. – К. : Юридична думка, 2010. – 1288 с.

19. Кримінальне право України: Особлива частина : [підручник] / [М.І. Бажанов, Ю.В. Баулін, В.І. Борисов та ін.] ; за ред. проф. М.І. Бажанова, В.В. Сташиса, В.Я. Тація. – 2-е вид., перероб. і доп. – К. : Юрінком Інтер, 2005. – 544 с.

20. Про внесення змін до Кримінального та Кримінально-процесуального кодексів України щодо гуманізації кримінальної відповідальності : Закон України від 15 квітня 2008 р. № 270-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 24. – Ст. 236.

УДК 343.3/.7

ОБЪЕКТИВНА СТОРОНА ЗЛОЧИННИХ ПОСЯГАНЬ НА ФІНАНСОВУ БЕЗПЕКУ ДЕРЖАВИ

Тихонова О.В., к. ю. н., доцент,
доцент кафедри економічної безпеки
Національна академія внутрішніх справ

Стаття присвячена аналізу форм об'єктивної сторони злочинів, що посягають на фінансову безпеку держави. Основну увагу приділено об'єктивній стороні нецільового використання бюджетних коштів, ухиленню від сплати податків та зборів, доведенню банку до неплатоспроможності й шахрайству з фінансовими ресурсами.

Ключові слова: фінансова безпека держави, злочин, об'єктивна сторона, нецільове використання бюджетних коштів, податки, шахрайство з фінансовими ресурсами.

Статья посвящена анализу форм объективной стороны преступлений, которые посягают на финансовую безопасность государства. Основное внимание было уделено объективной стороне нецелевого использования бюджетных средств, уклонению от уплаты налогов и сборов, доведению банка до неплатежеспособности и мошенничеству с финансовыми ресурсами.

Ключевые слова: финансовая безопасность государства, преступление, объективная сторона, нецелевое использование бюджетных средств, налоги, мошенничество с финансовыми ресурсами.

Tikhonova O.V. THE OBJECTIVE SIDE OF CRIMES ON THE FINANCIAL SECURITY OF THE STATE

The article analyzes forms of actus reus, which impinge on the financial security of the state. Main attention was paid the objective of the misuse of budgetary funds, tax evasion and fees, bringing the bank to insolvency and fraud with financial resources.

Key words: financial security of the state, crime, objective side, misuse of budgetary funds, tax fraud with the financial resources.

Постановка проблеми. Показником ступеня суспільної небезпеки злочинного діяння й характеру шкоди, заподіяної об'єктові кримінально-правової охорони, є його об'єктивна сторона. Точне з'ясування її ознак має вирішальне значення для застосування певної норми закону про кримінальну відповідальність, установлення кола відповідальних осіб, правильної кваліфікації вчиненого та усунення помилок, допущених у практичній діяльності правозастосовних органів.

Метою статті є визначення особливостей зовнішнього прояву злочинних діянь, які порушують фінансову безпеку держави.

Виклад основного матеріалу. Злочини, які порушують фінансову безпеку держави передбачені багатьма статтями Кримінального кодексу України (далі – КК України), зокрема ст. ст. 199, 210, 211, 212, 218-1, 222 КК України. Злочини, передбачені ст. ст. 212,

218-1, 222 (ч. 2) КК України, є злочинами з матеріальним складом, адже в диспозиціях цих статей законодавчо закріплені вказівки на «ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах» і «завдали великої матеріальної шкоди», тобто обов'язковими ознаками їх об'єктивної сторони є суспільно небезпечне діяння, наслідки та причинний зв'язок між ними.

Зважаючи на загальновизнане правило, що дія – це діяння, яке не узгоджується з нормою права, котра забороняє діяти у визначений спосіб, а бездіяльність – діяння, що суперечить нормі, котра містить припис діяти певним чином [1, с. 33], злочини, передбачені ст. ст. 199, 210, 211, 218-1, 222 КК України, учиняються виключно у формі активної поведінки – дії. Натомість злочин, передбачений ст. 212 КК України, може вчинятися як шляхом дії, так і бездіяльності.



Статистичні відомості свідчать, що найбільша кількість злочинів учиняється та найбільш збитків завдає бюджетно-податкова сфера, у якій переважно вчиняються діяння, передбачені ст. ст. 191 (ч. 2), 210 і 212 КК України. Об'єктивна сторона злочину, передбаченого ст. 210 КК України, з огляду на диспозицію останньої, характеризується вчиненням однієї з таких альтернативних суспільно небезпечних дій: 1) нецільове використання бюджетних коштів; 2) здійснення видатків бюджету без установлення бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч Бюджетному кодексу України (далі – БК України) чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік; 3) надання кредитів із бюджету без установлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч БК України чи закону про Державний бюджет України на відповідний рік. Учинення означеного злочину у формі бездіяльності, беручи до уваги закріплені законодавцем вказівки на активну форму поведінки винного «використання ... коштів», «здійснення видатків...», «надання кредитів...», виключається.

Означені дії здійснюються на стадії виконання бюджетів, порушуючи принцип цільового використання бюджетних коштів, який є одним із основних принципів бюджетної системи України. Цей принцип, відповідно до п. 8 ч. 1 ст. 7 БК, означає, що бюджетні кошти використовуються лише на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями.

Моментом закінчення злочину, передбаченого ст. 210 КК України, є вчинення хоча б однієї із передбачених ч. 1 ст. 210 КК України дій за умови, що предметом посягання були бюджетні кошти у великих розмірах, тобто, як впливає з п. 2 примітки до ст. 210 КК України, на суму, що в тисячу й більше разів перевищує неоподатковуваний мінімум доходів громадян (далі – н. м. д. г.). Варто зазначити, що у випадку перевищення видатків бюджету чи наданих кредитів із бюджету, усупереч БК України або закону про Державний бюджет України на відповідний рік, для кваліфікації діяння за ч. 1 ст. 210 КК України саме сума таких перевищень має бути такою, що в тисячу й більше разів перевищує н. м. д. г. В іншому випадку, означені дії мають кваліфікуватися як адміністративний проступок, передбачений ст. 164-12 Кодексу України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП).

Якщо службовій особі не вдалося використати бюджетні кошти всупереч їх цільовому призначенню або здійснити видатки бюджету без установлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч закону через те, що орган Державної казначейської служби (далі – ДКС) України, перевіривши платіжне доручення й підтвердні документи, відмовився оплатити рахунок розпорядника (одержувача) бюджетних коштів, учинене за спрямованістю умислу треба кваліфікувати за відповідними частинами ст. ст. 15 і 210 КК України як замахи на цей злочин, оскільки останній не було доведено до кінця з причин, що не залежали від волі особи. Інакше, відпо-

відаючи на риторичне питання О. Чечуліної, чому розпорядник бюджетних коштів залишається єдиною винною особою [2, с. 20], з огляду на зміст ч. 5 ст. 48 БК України щодо відповідальності ДКС України, яка при реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань здійснює перевірку відповідності напрямів витрачання бюджетних коштів асигнуванню, паспорту бюджетної програми, дії службової особи ДКС України мають підлягати кримінально-правовій оцінці, зокрема на предмет наявності ознак злочину, передбаченого ст. 367 КК України.

Видання керівником бюджетної установи наказу про використання бюджетних коштів усупереч їх цільовому призначенню або про здійснення видатків бюджету без установлених бюджетних призначень або з їх перевищенням усупереч закону, а так само оформлення необхідних документів – платіжного доручення і підтвердних документів, не виходить за межі умисного створення умов для вчинення злочину, а тому має розглядатись як готування до злочину, передбаченого ч. 2 ст. 210 КК України.

Незважаючи на те, що вчинення особою однієї дії, яка містить ознаки кількох передбачених ч. 1 ст. 210 КК України порушень бюджетного законодавства, на кваліфікацію злочину не впливає, вони підлягають обов'язковому встановленню та відображенню в судовому рішенні, а також для дотримання принципу індивідуалізації покарання має враховуватися при його призначенні. При цьому у випадку продовжуваного злочину (тобто коли вчинення двох або більше окремих порушень бюджетного законодавства охоплювалось єдиним умислом особи) розмір бюджетних коштів умислюється з урахуванням їх загальної суми. Варто зауважити, що нині правозастосовна практика оперує загальним формулюванням «нецільове використання бюджетних коштів» без відокремлення форм його виявів, що, безумовно, має бути виправлено судовою практикою через запровадження правильного й однакового застосування норм матеріального права шляхом прийняття Вищим спеціалізованим судом України відповідної постанови пленуму.

Окрім того, потрібно звернути увагу на невідповідність диспозиції ч. 1 ст. 210 КК України змісту п. 1 примітки до цієї статті, зокрема в частині належності бюджетних коштів процесуальному порядку. Так, у п. 1 примітки до ст. 210 КК України зазначається, що до бюджетних коштів належать кошти, що включаються до Державного бюджету і місцевих бюджетів рішенням про місцевий бюджет. При цьому Державний бюджет затверджується відповідно до п. 24 ч. 1 ст. 2 БК України законом про Державний бюджет України, а місцевий бюджет, згідно з п. 45 ч. 1 ст. 2 БК України, – рішенням про місцевий бюджет. У зв'язку з цим, беручи до уваги наявне в диспозиції ч. 1 ст. 210 КК України посилання, окрім БК України, лише на закон про Державний бюджет України є таким, що не відображає змістової частини складу означеного злочину, а тому доцільним видається доповнення ч. 1 ст. 210 КК України після слів

«на відповідний рік» словами «рішенням про місцевий бюджет».

Зазначимо, що кваліфікуючими ознаками нецільового використання бюджетних коштів, здійснення видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без установлених бюджетних призначень або з їх перевищенням, передбаченими ч. 2 ст. 210 (ст. 211) КК України, є ті самі діяння: 1) предметом яких були бюджетні кошти в особливих великих розмірах; 2) учинені повторно; 3) за попередньою змовою групою осіб (лише для злочину, передбаченого ч. 2 ст. 210 КК України). При цьому під особливо великим розміром бюджетних коштів, відповідно до п. 3 примітки до ст. 210 КК України, варто розуміти суму, яка в три тисячі й більше разів перевищує н. м. д. г.

Повторним з огляду на відсутність будь-яких законодавчих указівок у законі про кримінальну відповідальність щодо цього діяння, беручи до уваги напрацювання теорії кримінального права, потрібно розуміти вчинення злочину особою, яка раніше вчинила передбачений ст. 210 КК України (ст. 211 КК України, відповідно) злочин за умови, що така особа не була звільнена від кримінальної відповідальності за його вчинення в установленому законом порядку й судимість за цей злочин була знята або погашена.

Варто зазначити, що недотримання порядку проведення операцій із бюджетними коштами, здійснене у формах, які не передбачені у ст. ст. 210 і 211 КК України, має розцінюватись як адміністративний проступок (ст. ст. 164-12, 164-14 КУпАП) або як злочин у сфері службової діяльності (ст. ст. 364, 364-1, 365, 366 або 367 КК України).

З-поміж іншого, бюджетно-податкову безпеку порушують не лише діяння, предметом яких є наявні бюджетні кошти, а також діяння, спрямовані на, так би мовити, «віртуальні» бюджетні кошти – обов'язкові платежі (податки та збори). Учинення діянь другої групи можливо як щодо тих платежів, які тільки належить сплатити, так і щодо тих коштів, які мають надійти у вигляді бюджетного відшкодування. Якщо розглядати другий випадок, то варто зазначити, що донедавна домінуючою в теорії кримінального права була позиція, що безоплатне і протиправне отримання винним коштів під виглядом бюджетного відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ) як діяння, яке вчиняється шляхом обману уповноважених державних органів, має кваліфікуватись як шахрайство, яке за наявності підстав потребує додаткової кваліфікації за ст. 364 КК України [3, с. 381–384]. Судова ж практика внесла свої корективи. Так, судова палата у кримінальних справах Верховного Суду визнала правильною кваліфікацією за ч. 5 ст. 191 КК України дій засновника й директора одного із приватних підприємств Б., який у складі організованої групи, узявши участь у безпідставному відшкодуванні ПДВ із бюджету, заволодів державними коштами на суму 4 млн 900 тис грн. Обґрунтовуючи правильність засудження Б. за заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовим становищем, а не за шахрайство, Судова палата у своїй Постанові зазначила, що об-

ман, який може застосовуватись при вчиненні злочину, передбаченого ст. 191 КК України, має специфічні ознаки, що відрізняють його від обману як способу шахрайства. Ідеться про те, що при вчиненні заволодіння чужим майном шляхом зловживання службовим становищем в основі обману, для якого вдається винна особа, завжди покладено використання нею можливостей свого службового становища, без чого обман є неможливим [4, с. 10].

Щодо платежів, які належить сплатити до відповідного бюджету, учинюються злочини, передбачені ст. 212 КК України. Зовнішня сторона зазначеного діяння полягає в ухиленні від сплати обов'язкових платежів, яке можливо шляхом активної дії, адже визначення розміру будь-яких податкових платежів передбачає певні маніпулювання або з документами, або з порядком здійснення господарської діяльності. При цьому науковці наголошують на тонкій межі між ухиленням від сплати податків і так званою податковою оптимізацією. Дехто навіть вважає правомірну мінімізацію податкових платежів як ухилення від оподаткування [5, с. 18–22; 6, с. 98; 7, с. 49–50]. Проте ми підтримуємо точку зору О.О. Дудорова, який довів, що формулювання «ухилення від сплати» передбачає, що істотну шкоду фіскальним інтересам держави платник може заподіяти, увівши державу в оману і створивши перешкоди для правильного нарахування податкового платежу [8, с. 116]. Тобто, на відміну від податкової мінімізації, у ході якої особа вишукує законні підстави зменшити податкові відрахування і при цьому в повному обсязі відображає результати господарської діяльності у відповідних документах, ухилення від оподаткування передбачає вчинення певних дій, які допомагають створити уяву про зменшений розмір об'єкта оподаткування. Такими діями можуть бути підроблення документів, навмисне недотримання порядку оприбуткування коштів і розрахунки готівковими коштами, коли за законодавством мають відбуватись безготівкові розрахунки, наявність неіснуючих працівників («мертвих душ») тощо. Отже, визначаючи, чи підпадає діяння під ознаки злочину, передбаченого ст. 212 КК України, потрібно враховувати, що в разі зменшення податкових зобов'язань із використанням дозволених законодавством способів особа не вчинює злочину.

У бюджетно-податковій сфері непоодинокі випадки вчинення шахрайств із фінансовими ресурсами, об'єктивна сторона яких визначена у ст. 222 КК України як «надання завідомо неправдивої інформації», тобто її вчинення можливе лише шляхом активної дії. Варто зазначити, що на практиці виникають питання, пов'язані з відмежуванням ст. 222 КК України від злочинів, з учиненням яких він може поєднуватися, зокрема передбачених ст. 210 КК України (зміст обману, який становить основу шахрайських дій, може полягати й у навмисному перекручуванні цілей використання бюджетних коштів, а тому особа, котра вдалася до такого обману, після вчинення шахрайства із фінансовими ресурсами, реалізуючи свій злочинний намір, використовує бюджетні кошти у вигляді отриманих державних фінан-



сових ресурсів не за їх цільовим призначенням) або ст. 212 КК України (зміст обману може полягати в перекуренні даних фінансової звітності й первинної бухгалтерської документації, на підставі яких розраховуються відповідні податкові платежі та які подаються до фіскальних органів).

Згідно зі ст. 210 КК України, спосіб учинення такого злочину може поєднуватися з діями винної особи, яка, учинивши шахрайство з фінансовими ресурсами, надалі реалізує свій злочинний намір і використовує бюджетні кошти у вигляді отриманих обманним шляхом субвенцій, дотацій, субсидій не за цільовим призначенням. Законодавством України про бюджетну систему України передбачено використання бюджетних коштів у повній відповідності до їх цільового призначення та в обсягах, що не перевищують затверджених меж видатків. Кримінальна відповідальність за порушення цього законодавства, зокрема і при нецільовому використанні бюджетних коштів, здійсненні видатків бюджету чи надання кредитів із бюджету без установлених бюджетних призначень або з їх перевищенням, передбачена ст. 210 КК України. Крім затверджених надходжень, законодавством України передбачено ще й можливість надання додаткових асигнувань із Державного бюджету підприємствам, установам і організаціям для перекриття перевитрат виробництва – дотацій. Якщо такі асигнування одержані шляхом надання державним органам завідомо неправдивої інформації, а потім використані не за цільовим призначенням, дії особи, винної в цьому, потрібно, як правильно зазначає Р.В. Мойсик, кваліфікувати за сукупністю злочинів, передбачених ст. ст. 222, 210 КК України [9, с. 94–95].

Також як шахрайство із фінансовими ресурсами мають кваліфікуватися й посягання на бюджетні кошти, виділені для фінансової підтримки окремих підприємств для здійснення їх фінансової підтримки через механізм здешевлення кредитів [10, с. 148], компенсаційних виплат за пільговий проїзд окремих категорій громадян. Наприклад, ОСОБА_1, притягнута до кримінальної відповідальності за ч. 1 ст. 222, ч. 1 ст. 366 КК України, за рахунок включення у розрахунок сум компенсаційних виплат за пільговий проїзд окремих категорій громадян при користуванні пасажирським транспортом на приміських маршрутах за 2011 р. недостовірних даних (завищеної виручки від пасажирів, що оплачують проїзд) незаконно отримала бюджетних коштів у сумі 23 236,73 грн, чим завдала матеріальної шкоди (збитків) Державному бюджету на вказану суму [11].

Однією з активних дій, яка порушує кредитно-фінансову безпеку, є доведення банку до неплатоспроможності, кримінальна відповідальність за яке передбачене ст. 218-1 КК України. Визначення форм вияву об'єктивної сторони зазначеного злочину можливе лише за умови аналізу банківського галузевого законодавства. Узагальнені результати дали змогу виділити найбільш поширені дії пов'язаних із банком осіб, які призводять до

неплатоспроможності, зокрема здійснення ризикових операцій, надмірне кредитування інших пов'язаних із банком осіб, приховування таких операцій від регулятора, укладання завідомо не вигідних для банку договорів, прийняття неоптимальних управлінських рішень, які негативно впливають на фінансову діяльність банківської установи тощо. Тобто, особа вчинює активні дії, що призводять до зарахування банку до категорії неплатоспроможних, альтернативними умовами чого є зменшення розміру регулятивного капіталу або нормативів капіталу банку до однієї третини від мінімального рівня, установленого законом, невиконання банком протягом 10 робочих днів поспіль 10% і більше своїх зобов'язань перед вкладниками та іншими кредиторами тощо [12].

Висновки. Отже, проаналізувавши об'єктивну сторону злочинів, що посягають на фінансову безпеку держави, ми дійшли таких висновків:

- злочини, передбачені ст. ст. 199, 210, 211 КК України, на відміну від злочинів, ознаки яких закріплені у ст. ст. 212, 218-1, 222 (ч. 2) КК України, є злочинами із формальним складом;

- злочини, передбачені ст. ст. 191 (ч. 2), 210, 211, 218-1 КК України, як випливає із диспозицій означених статей закону, учиняються виключно у формі активної поведінки – дії, натомість злочин, передбачений ст. 212 КК України, може вчинятися як шляхом дії, так і бездіяльності;

- у результаті проведеного аналізу конститутивних ознак злочину, передбаченого ст. 210 КК України, звернуто увагу на невідповідність диспозиції цієї статті п. 1 примітки до цієї статті, зокрема в частині належності бюджетних коштів процесуальному порядку. У зв'язку з чим, беручи до уваги наявне в диспозиції ч. 1 ст. 210 КК України посилання, окрім БК України, лише на закон про Державний бюджет України, що є таким, що не відображає змістової частини складу означеного злочину, визнано доцільним доповнення ч. 1 ст. 210 КК України після слів «на відповідний рік» словами «рішенням про місцевий бюджет»;

- видання всупереч установленого законом порядку розпорядчого акта, який зменшує надходження бюджету або збільшує витрати бюджету, нині не утворює складу злочину, передбаченого ст. 211 КК України, та за наявності підстав може кваліфікуватись за ст. 210 КК України;

- недотримання порядку проведення операцій із бюджетними коштами, здійснене у формах, які не передбачені у ст. ст. 210, 211 КК України, має розцінюватись як адміністративний проступок (ст. ст. 164-12, 164-14 КУпАП) або як злочин у сфері службової діяльності (ст. ст. 364, 364-1, 365, 366 або 367 КК України);

- ухилення від сплати податків, зборів, що призвело до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у розмірі меншому за 1000 н. м. д. г., кваліфікується як адміністративне правопорушення, передбачене ст. 163-2 КУпАП;

- доведення банку до неплатоспроможності



сті у випадку заподіяння матеріальної шкоди менше за 10 000 н. м. д. г. має кваліфікуватися як адміністративне правопорушення за ст. 166-5 КУпАП.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Малинин В.Б. Объективная сторона преступления / В.Б. Малинин, А.Ф. Парфенов. – СПб. : Изд-во юрид. института, 2004. – 301 с.
2. Чечуліна О. Нецільове використання? Та ні, цільове! / О. Чечуліна // Баланс-бюджет: бюджетний процес. – 2014. – № 44 (508). – С. 18–22.
3. Дудоров О.О. Ухилення від сплати податків: кримінально-правові аспекти : [монографія] / О.О. Дудоров – К. : Істина, 2006. – 358 с.
4. Вісник Верховного Суду України. – 2014. – № 1. – С. 9–12.
5. Задорожний О. Трансфертні ціни та податкове законодавство України / О. Задорожний // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 21. – С. 18–22.
6. Користін О.Є. До питання про ухилення від оподаткування / О.Є. Користін // Фінанси України. – 1997. – № 4. – С. 98–102.
7. Черкашин В. Мінімізація сплати податків підприємствами роздрібної торгівлі / В. Черкашин // Вісник податкової служби України. – 2006. – № 21. – С. 49–50.
8. Дудоров О.О. Проблеми кримінально-правової охорони системи оподаткування України : дис. ... докт. юрид. наук / О.О. Дудоров. – Луганськ, 2007. – 528 с.
9. Запобігання злочинам, пов'язаним з незаконним використанням бюджетних коштів : [науково-практичний посібник] / [В.В. Кулаков, В.В. Лень, С.С. Мірошніченко та ін.]. – Запоріжжя : Дніпровський металург, 2011. – 289 с.
10. Зінов П.І. Злочини, пов'язані з нецільовим використанням бюджетних коштів: проблеми криміналістичної класифікації / П.І. Зінов // Науковий вісник Національної академії внутрішніх справ. – 2013. – № 1. – С. 145–153.
11. Вирок Лановецького районного суду Тернопільської області від 18 травня 2013 р. у справі № 602/528/13-к. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://reyestr.court.gov.ua/Review/32206170>.
12. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III.