

### Анотації

Розглянуто теоретичні підходи до розуміння категорії «результат конкурсу». Проаналізовано правове регулювання конкурсного відбору до правоохоронних органів. Надано рекомендації з удосконалення національного законодавства у цій сфері.

Рассмотрены теоретические подходы к пониманию категории «результат конкурса». Проанализировано правовое регулирование конкурсного отбора в правоохранительные органы. Предложены рекомендации по усовершенствованию национального законодательства в этой сфере.

Theoretical approaches to understanding of category «result of the content» are considered. Legal regulation of «content selection» to law enforcement agencies is analyzed. Recommendations on improvement of national legislation in this sphere are offered.

УДК 347.73

**А. Р. ОЛІЙНИК,**

*здобувач кафедри правових основ підприємницької діяльності  
навчально-наукового інституту права, економіки та соціології  
Харківського національного університету внутрішніх справ*

## **ОСОБЛИВОСТІ ВИПЛАТИ ЗАРОБІТОЇ ПЛАТИ РОБІТНИКАМ У НАТУРАЛЬНІЙ ФОРМІ В ПЕРІОД ДІЇ ПРАВА ПОДАТКОВОЇ ЗАСТАВИ**

З часу становлення України як незалежної, самостійної, суверенної держави в суспільстві особливо гостро постала проблема невиконання або несвочасної виплати заробітної плати робітникам підприємств, установ та організацій.

Найяскравіше дана проблема простежується на підприємствах агропромислового комплексу, що насамперед обумовлено відсутністю гармонізації ринкових цін готової продукції сільгоспвиробників у співвідношенні з ціною паливно-мастильних матеріалів, тривалим виробничим процесом та інфляційними процесами в державі.

Незважаючи на об'єктивні причини виникнення та існування заборгованості з виплати заробітної плати, держава гарантує, що кожен має право на працю, що включає можливість заробляти собі на життя працею, яку він вільно обирає або на яку вільно погоджується [1]. Також держава створює умови для повного здійснення громадянами права на працю, визначаючи, що кожен має право на належні, безпечні і здорові умови праці, на заробітну плату, не нижчу від визначеної законом, а право на своєчасне одержання винагороди за працю захищається законом.

Питання, пов'язані із застосуванням штрафних санкцій податковими органами за фактами здійснення виплат заробітної плати робітникам підприємств агропромислового комплексу в натуральній формі – продукцією власного виробництва, в період дії права податкової застави платника податків, часто

стають предметом оскарження рішень органів державної податкової служби в адміністративному порядку та предметом розгляду адміністративних судів України.

На даний час в Україні відсутні спеціальні комплексні дослідження права податкової застави. Окремі питання застосування забезпечувальних заходів розглянуто в працях науковців України та Російської Федерації: З. М. Будько, О. О. Гогіна, Є. О. Імикшенової, М. В. Карасьової, В. В. Кириченко, Ю. О. Крохіної, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, О. У. Латипової, О. А. Ногіної, В. В. Стрельникова, К. Ю. Тотьєва, Н. О. Шевельової, О. Є. Якушкіної. Але наведені дисертаційні дослідження та наукові роботи не розглядають питання виплати заробітної плати робітникам підприємств, що перебувають у податковій заставі, в натуральній формі – продукцією власного виробництва.

**Метою** даної статті є дослідження загальних теоретичних і практичних питань правомірності виплати заробітної плати робітникам підприємств агропромислового комплексу в натуральній формі – продукцією власного виробництва – у період дії права податкової застави та формулювання пропозицій до норм чинного законодавства, що регулюють правовідносини податкової застави.

На практиці зазначене питання розглядається в контексті оцінки правомірності виплати заборгованості та поточної заробітної плати робітникам підприємств агропромислового комплексу в натуральній формі – продукцією

власного виробництва, на яку поширено право податкової застави, без попереднього письмового узгодження з податковим органом.

Значний інтерес викликає практика застосування штрафних санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності, що вчинили вищенаведені дії. На підзаконному рівні спробу вирішити дану проблему намагалася Державна податкова адміністрація України у листі від 11 листопада 2003 р. № 17579/7/24-1117 [2, с. 12]. Відповідно до вищесказаного, виплата заробітної плати в натуральній формі – продукцією власного виробництва – робітникам підприємств агропромислового комплексу в період дії права податкової застави на активи підприємства є відчуженням.

Виплата заборгованості по заробітній платі власною продукцією підприємства обумовлює в обов'язковому порядку зміну власника такої продукції. При цьому така операція не передбачає здійснення розрахунків коштами, тобто не виконуються основні умови, викладені у підпункті 8.6.1 ст. 8-6 Закону України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», а саме за реалізовані товарно-матеріальні цінності не надходять кошти. Враховуючи наведене вище, виплата заробітної плати власною продукцією підприємства потребує обов'язкового письмового узгодження з податковим органом (в особі податкового керуючого). Якщо така операція не буде узгоджена, до платника податків застосовується штрафна санкція, обумовлена підпунктом 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 вищенаведеного Закону [3, с. 47].

Для того ж, щоб здійснити виплату заробітної плати в натуральній формі, підприємствам – власникам активів, які перебувають у податковій заставі, рекомендується звернутися до суду із позовом про звільнення активів з-під податкової застави та за рішенням даного суду відчужувати вищенаведені активи.

Вважаємо за необхідне дослідити дані правовідносини із застосуванням логічного методу. Заробітна плата працівників в Україні регулюється та захищається як міжнародними нормами, так і національним законодавством. Україна 4 серпня 1961 р. ратифікувала Конвенцію Міжнародної організації праці «Про захист заробітної плати» від 1 липня 1949 р. № 95, тож встановлені норми є обов'язковими для дотримання їх країною, що її ратифікувала.

Форми і системи оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами, установами, організаціями самостійно в колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами [5, с. 141].

Враховуючи, що технологічний процес отримання готової продукції власного виробництва на підприємствах агропромислового комплексу триває не менше чотирьох календарних місяців, в сукупності отримання готової продукції та її реалізація становлять до шести календарних місяців. Тобто грошові кошти за реалізовану продукцію власного виробництва можна отримати не раніше, як за шість календарних місяців з моменту початку виробничого циклу.

Частиною 2 ст. 23 Закону України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР чітко регламентовано, що колективним договором, як виняток, може передбачатися часткова виплата заробітної плати натурою в тих галузях або за тими професіями, де така виплата прийнята звичайною практикою або є бажаною для працівників, крім товарів, заборонених чинним законодавством. З метою врегулювання відносин між робітником підприємства агропромислового комплексу та роботодавцем у частині погашення заборгованості з виплати заробітної плати, а також запобігання виникнення заборгованості в цілому, Міністерством праці та соціальної політики України, Міністерством аграрної політики України, Центральним комітетом профспілки працівників агропромислового комплексу України видано лист «Про форми погашення заборгованості із виплати заробітної плати працівникам сільськогосподарських підприємств» від 17 квітня 2001 р. № 03-3/1683-010-1, який говорить про те, що в сільському господарстві натуральна оплата праці є звичайно прийнятною. У колективному договорі сільськогосподарського підприємства повинні визначатися умови виплати заробітної плати натурою: яка частина нарахованої в грошовій формі оплати праці виплачуватиметься натурою, якою продукцією і за якими цінами буде обчислюватися. В такому ж співвідношенні й порядку повинна виплачуватися і заборгованість із заробітної плати. У рахунок заборгованості із заробітної

плати дозволяється надавати товари працівникам чи послуги підприємством виключно за бажанням працівника, без жодного примусу, за справедливими й розумними цінами, встановленими не з метою одержання прибутку, а в інтересах працівника. До таких товарів навіть може бути віднесена, за бажанням працівників, частина основних та оборотних засобів, які не належать до розпайованого майна [6, с. 12].

Як зазначалось вище, абзацом «а» підпункт 8.6.1 п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III визначено, що платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, здійснює вільне розпорядження ними, за винятком операцій, що підлягають письмовому узгодженню з податковим органом, а саме купівлі чи продажу, інших видів відчуження або оренди (лізингу) нерухомого та рухомого майна, майнових чи немайнових прав, за винятком майна, майнових та немайнових прав, що використовується у підприємницькій діяльності платника податків (інших видах діяльності, які за умовами оподаткування прирівнюються до підприємницької), а саме готової продукції, товарів і товарних запасів, робіт та послуг за кошти за цінами, що не є меншими за звичайні.

Загальною теорією права визначено, що способом (методом) тлумачення права є сукупність прийомів та засобів, що дозволяють з'ясувати сутність та зміст норми права та волі законодавця, що в ній виражена. Одним з основних способів (методів) тлумачення права є систематичний спосіб, який є з'ясуванням змісту правової норми у взаємному зв'язку з їх місцем у даному нормативно-правовому акті, інституті, галузі в цілому. Цей спосіб (метод) тлумачення характеризується внутрішньою властивістю права – його системністю. Правові норми в загальній системі правового регулювання, пов'язані між собою багатьма відносинами. Тому щоб повністю з'ясувати ту або іншу норму права, необхідно враховувати цілий ряд інших норм, що регулюють ці та суміжні суспільні відносини. Вищенаведене допомагає правильно зрозуміти сферу дії конкретної норми права, коло зацікавлених осіб, сутність, що закладено законодавцем [7, с. 440].

Тому абзац «а» підпункт 8.6.1 п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від

21 грудня 2000 р. № 2181-III потрібно розглядати у комплексі з підпунктом 8.6.5 п. 8.6 ст. 8 цього ж Закону, який говорить про те, що для узгодження окремої операції на підставі відповідної цивільно-правової угоди платник податків надає податковому керуючому запит, в якому роз'яснюється зміст операції та фінансово-економічні наслідки її проведення. Отже, створюючи абзац «а» підпункту 8.6.1 п. 8.6 ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, під «іншими видами відчуження» законодавець мав на увазі операцію, пов'язану з передачею права власності на активи платника податків (що перебувають у податковій заставі) та зміну власника таких активів, засновану на угоді цивільно-правового характеру. Виплата робітникам заробітної плати є не угодою цивільно-правового характеру, а сплатою за виконану роботу, обумовлену трудовим договором. На нашу думку, в даній ситуації наявні не цивільно-правові правовідносини, а трудові. На наш погляд, доцільно зробити висновок про те, що Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III не передбачено обов'язку платника податків – підприємства агропромислового комплексу щодо попереднього письмового узгодження з податковим органом операцій з виплати заборгованості та поточної заробітної плати робітникам в натуральній формі – продукцією власного виробництва.

Застосування до такого платника податків штрафної санкції, обумовленої підпунктом 17.1.8 п. 17.1 ст. 17 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, у вигляді суми такого відчуження є неможливим, оскільки згідно з вищезгаданим законом, штрафна санкція застосовується лише у разі, коли платник податків, активи якого перебувають у податковій заставі, відчужив такі активи без попередньої згоди податкового органу, якщо отримання такої згоди є обов'язковим згідно з цим Законом.

Отримання такої згоди не тільки не є обов'язковим, а й взагалі не передбачається зазначеним вище Законом. Відповідно до підпункту 4.4.2 п. 4.4 Закону України «Про порядок

погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, податкове роз'яснення центрального податкового органу має пріоритет над податковими роз'ясненнями, виданими іншими контролюючими органами, але не має сили нормативно-правового акта. На наш погляд, з метою підвищення ефективності правового регулювання перелічених правовідносин, доцільно скасувати лист Державної податкової адміністрації України від 11 листопада 2003 р. № 17579/7/24-1117 в частині роз'яснення про обов'язкове попереднє письмове узгодження з податковим органом виплати заборгованості та поточної заробітної плати робітникам підприємств агропромислового комплексу, активи якого перебувають у податковій заставі, в натуральній формі – продукцією власного виробництва. Зазначений лист має пріоритет над роз'ясненнями, виданими іншими контролюючими органами та негативно впливає на пра-

вильність застосування законодавчих актів органами державної податкової служби та на діяльність Державної податкової адміністрації в цілому.

У процесі правозастосування та реалізації прав, передбачених ст. 8 Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 р. № 2181-III, необхідне обов'язкове застосування систематичного способу (методу) тлумачення права, який є з'ясуванням змісту правової норми у взаємному зв'язку з їх місцем у даному нормативно-правовому акті, інституті, галузі в цілому. Вищевказане сприятиме додержанню гарантій, передбачених для працівників Конституцією України, щодо своєчасного одержання винагороди за працю, а також позитивно впливає на господарську діяльність підприємств агропромислового комплексу – платників податків, у період дії права податкової застави.

#### Література

1. Конституція України // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.
2. Тарасенко В. Про застосування штрафних санкцій до підприємства, активи якого перебувають у податковій заставі, якщо воно здійснило ліквідацію основних фондів без письмового погодження з податковим органом / В. Тарасенко // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 44. – С. 33.
3. Відносно відповідальності платника податків за відчуження активів, що перебувають у податковій заставі, без узгодження з податковим органом : лист Державної податкової адміністрації України від 11 листоп. 2003 р. №17579/7/24-1117 // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 101. – С. 12–14.
4. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : закон України від 21 груд. 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – С. 44–57.
5. Про оплату праці : закон України від 24 берез. 1995 р. № 108/95-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 17. – С. 121–205.
6. Про форми погашення заборгованості із виплати заробітної плати працівникам сільськогосподарських підприємств : роз'яснення М-ва праці та соціальної політики України, М-ва аграрної політики України, Центрального комітету профспілки працівників агропромислового комплексу України від 17 квіт. 2001 р. № 03-3/1683-010-1-37-22-11/3359-03/122 // Праця і зарплата. – 2001. – № 18. – С. 9–14.
7. Скакун О. Ф. Теория государства и права : учеб. для студ. высш. учеб. завед. / О. Ф. Скакун. – Х. : Консум ; Ун-т внутр. дел, 2000. – 704 с.

*Надійшла до редколегії 15.01.2010*

#### Анотації

Проаналізовано прогалини теорії і законодавства щодо виплати заробітної плати робітникам в натуральній формі у період дії права податкової застави та запропоновано шляхи їх усунення. Акцентовано увагу на необхідності обов'язкового застосування систематичного способу тлумачення

Проанализированы пробелы теории и законодательства относительно выплаты заработной платы работникам в натуральной форме в период действия права налогового залога и предложены способы их устранения. Акцентировано внимание на необходимости обязательного применения систематического способа толкования права.

Gaps of theory and legislation regarding wages in-a kind of payment to employees in the period of right to taxation charge action are analyzed. Special attention is paid to the necessity of compulsory interpretation system.