

**ПРИПИНЕННЯ ДІЇ НОРМ ПОДАТКОВОГО ПРАВА**

Архіважливою практично та дуже складною у теоретичному, методологічному аспектах є проблема припинення дії норм податкового права. Вона у науковому плані досліджена значно гірше у порівнянні з теоретичною розробкою усіх інших аспектів чинності норм податкового права у часі, просторі та за колом суб'єктів [42, с.49; 46, с.41-50; 48, с.61-63; 49, с.115; 52, с.35-49; 56, с.245], а у вітчизняній науці фінансового права ця проблема по суті спеціально не досліджувалась [45, с.85; 50, с.130]. Це зумовлено, очевидно, тим, що державу та уповноважених нею представників насамперед цікавить аспект наповнення Державних фондів грошових коштів з допомогою чинних та нових податково-правових норм. Підстави втрати податково-правовими нормами чинності турбують державу значно менше, тому і відповідне соціальне замовлення фінансово-правовій науці сформульоване нею не в такій виключно імперативній формі, як інші проблеми сфери оподаткування. Хоча вивчення практики припинення дії нормами податкового права переконує, що це не така уже й легка проблема. Вона містить у собі чимало особливостей та нюансів. Особливо колізійними продовжують залишатись правові підходи вітчизняного законодавця до нормативного визначення підстав втрати чинності податково-правовими нормами.

Так, згідно із Законом України “Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій” від 5 липня 1991 р. №1308-XII дія усіх податково-правових норм вище зазначеного Закону СРСР була поширена до кінця 1991 р. у повному обсязі з урахуванням змін та доповнень, передбачених цим законом України [9, с.159]. Глава VI Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій”, за винятком статті 26 “Склад коштів, спрямованих на споживання”, була оголошена у 1991 р. не чинною. У 1991 р. на території України не справлявся також податок, що регулював використання коштів, спрямованих на споживання [9, с.162]. Була чітко визначеною в часі дія податково-правових норм, що містилися в Законі України “Про оподаткування доходів підприємств і орга-

нізацій” від 21 лютого 1992 р. – з 1 січня 1992 р. по 31 грудня 1992 р. [12, с.91].

У вітчизняному законодавстві найбільш характерним і поширеним випадком втрати податково-правовими нормами чинності у зв'язку із збігом терміну, на який вони були прийняті, є норми податкового права, що містяться, всупереч спеціальній забороні того ж таки законодавця [26, с.76], у щорічних Законах України про Державний бюджет України. Так, Законом України “Про Державний бюджет України на 1992 рік” встановлювалось, що “тимчасово, на 1992 рік” “пільги щодо податку на добавлену вартість, передбачені Законом України “Про податок на добавлену вартість”, надаються при реалізації продукції, виконанні робіт та наданні послуг споживачам у межах України, крім експорту за вільно конвертовану валюту, якщо інше не передбачено міжнародними угодами” [13, с.336-337]. Статтею 7 цього ж Закону України були затверджені на 1992 рік нормативи відрахувань до бюджету Республіки Крим та місцевих бюджетів областей, міст Києва і Севастополя: “а) від податку на добавлену вартість” [13, с.337]; “б) від податку на доходи (за винятком тих підприємств, які входять до складу місцевого господарства і комунальної власності, та їх структурних одиниць, новостворених малих підприємств, а також спільних підприємств відповідно до частки в них місцевих Рад)” [13, с.337-338]; “в) від акцизного збору до бюджету Республіки Крим, місцевих бюджетів областей і міста Києва – 50 процентів та до бюджетів Закарпатської, Кіровоградської, Херсонської, Чернівецької областей та міста Севастополя – 100 процентів” [13, с.338]. Закон також встановлював, що у 1992 р. регулюючим доходом між усіма рівнями бюджетів – Республіки Крим, місцевих бюджетів областей, міст Києва і Севастополя є прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства. Податок на доходи від казино, відеосалонів, відеопоказу, гральних автоматів, проведення масових концертно-видовищних заходів, порядок сплати якого раніше був передбачений пунктом 4 статті 4 Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій”, зраховується повністю до

бюджетів відповідних місцевих Рад народних депутатів [13, с.338]. Законом України “Про Державний бюджет України на 1993 рік” було встановлено “на 1993 рік, починаючи з 15 квітня (цього року – Г.Р.), ставку податку на добавлену вартість у розмірі 28 процентів до оподаткованого обороту, який не включає податок на добавлену вартість” [14, с.86], відновлено до кінця 1993 року, починаючи з 1 квітня 1993 р., дію Закону України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій, збільшено у 30 разів мінімальну ставку земельного податку, встановлену статтею 5, і податку на земельні ділянки, встановлені статтями 7 та 8 Закону України “Про плату за землю”, а також середні ставки податку, встановлені статтями 5 і 6 цього Закону [14, с.86].

Не стали винятками у цьому плані Закони України про Державний бюджет на 1994 рік (статті 17, 20-28 [18, с.79, 80-83]), на 1995 та наступні роки. Зокрема, у відповідності із Законом України “Про Державний бюджет України на 1995 рік” від 6 квітня 1995 р. до кінця 1995 р. збільшувались у 20 разів ставки земельного податку, встановлені Законом України від 3 липня 1992 р. “Про плату за землю”, з урахуванням їх підвищення у 1994 році. Юридичні особи – платники земельного податку зобов’язувались подати до державних податкових інспекцій розрахунки на сплату земельного податку за 1995 рік до 1 травня 1995 р. з урахуванням нових ставок податку. Звільнялись у 1995 р. від сплати земельного податку військові частини, установи, військові навчальні заклади, науково-дослідні, дитячі, санаторно-курортні та оздоровчі установи, підприємства та організації (що утримуються за рахунок бюджету) Збройних Сил України, Міністерства внутрішніх справ, Служби безпеки України, Національної гвардії, Прикордонних військ, військ цивільної оборони, підприємства авіаційної, ракетно-космічної та суднобудівної промисловості, а також підприємства, які виробляють військову техніку і боєприпаси і займають значні за площею земельні ділянки, на яких знаходяться аеродроми, полігони, дослідно-виробничі станції, добувочні набережні, цехи небезпечних виробництв. Перелік зазначених у Законі підприємств, установ та організацій затверджувався Кабінетом Міністрів України [20, с.248]. Статтею 17 цього Закону було передбачено, щоб на 1995 рік у частині першій статті 6 Декрету Кабміну України від 17 березня 1993 року “Про податок на промисел” слова “від одного до десяти мінімальних розмірів заробітної плати” замінити

словами “від одного до десяти розмірів установленого чинним законодавством неоподатковуваного мінімуму доходів на місяць”, а слова “від десяти до двадцяти мінімальних розмірів заробітної плати” замінити словами “від десяти до двадцяти розмірів установленого чинним законодавством неоподатковуваного мінімуму доходів на місяць” [20, с.249]. Статтею 18 встановлювались на 1995 рік нові ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів щодо легкових машин: 1) при потужності двигуна до 70 кінських сил (к. с.) з кожної кінської сили 0,01 неоподатковуваного мінімуму доходів громадян або з кожного кіловата потужності 0,015 неоподатковуваних мінімумів; 2) при потужності двигуна від 71 до 150 к. с. з кожної кінської сили 0,2 неоподатковуваних мінімуми або з кожного кіловата потужності 0,03 неоподатковуваних мінімуми; 3) 151 і більше к.с. – 0,05 неоподатковуваних мінімуми з кожної кінської сили чи 0,075 неоподатковуваних мінімуми з кожного кіловата потужності [20, с.249]. Статтями 22, 26 та 28 Закону України “Про Державний бюджет України на 1995 рік” змінювались у межах 1995 року також ряд інших податково-правових норм [20, с.250, 251].

Ще одна група податково-правових норм, час чинності яких точно визначається законодавцем заздалегідь, окреслена ним у Законі України “Про деякі питання оподаткування у зв’язку з організацією та проведенням новорічних і різдвяних свят для дітей і підлітків та придбанням святкових подарунків” від 9 грудня 1997 р. Цей Закон, як зазначено у Преамбулі до нього “регулює деякі питання фінансування заходів, пов’язаних з організацією та проведенням новорічних і різдвяних свят для дітей і підлітків та придбанням святкових подарунків, як виняток із загальних положень, встановлених частиною третьою статті 1 Закону України “Про систему оподаткування” [29, с.336]. Цей Закон набрав чинності з дня його опублікування [29, с.336] – 24 грудня 1997 року [57] – і діяв до 15 січня 1998 року [29, с.336]. В подальшому аналогічні податково-правові відносини регулювались аналогічними законами України. Отже, однією з підстав припинення чинності податково-правовими нормами є **збіг часу, на який вони були прийняті**. Тим не менше, необхідно зазначити, що, як переконує аналіз юридичної практики з питань оподаткування, втрата чинності податково-правовими нормами у зв’язку зі збігом терміну, на який вони були прийняті, у податковому праві

є не дуже поширеним явищем, не типовим для правового регулювання податкових відносин. У податковому праві України другої половини дев'яностих років це стало рідким явищем.

Однією з типових підстав втрати податково-правовими нормами чинності є **вичерпання предмета їх регулювання**, тобто зникнення або відміна тих суспільних відносин, на які вони були розраховані. У якості чи не найпоширенішого прикладу податково-правових норм цього типу можуть бути норми, покликані врегульовувати відносини оподаткування у вільних (спеціальних) економічних зонах. Як відомо, вони створюються на певний період часу – двадцять, тридцять і навіть більше років. На такий же період законодавцем приймаються і податково-правові норми, які врегульовують відносини оподаткування у відповідних зонах. Зокрема, на час до 1 січня 2020р. Законом України “Про спеціальну економічну зону “Славутич” було створено СЕЗ “Славутич” [31, с.351-357]. Стаття 10 “Порядок ліквідації СЕЗ “Славутич” цього Закону передбачає, що “СЕЗ “Славутич” **вважається ліквідованою** (підкреслено нами – Г.Р.) з моменту закінчення строку, на який її було створено” [31, с.356]. У статті зазначалося також, що “СЕЗ “Славутич” може бути ліквідована законом до зазначеного строку, на який її було створено, відповідно до Закону України “Про загальні засади створення і функціонування спеціальних (вільних) економічних зон” [31, с.356]. Законом України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань оподаткування у зв’язку із створенням спеціальної економічної зони “Славутич” було передбачено, що на період функціонування спеціальної економічної зони “Славутич”: а) “справляння ввізного мита здійснюється з урахуванням особливостей, встановлених Законом України “Про спеціальну економічну зону “Славутич” [31, с.358]; б) “суб’єкти цієї зони (власники землі, землекористувачі на території спеціальної економічної зони “Славутич” ...у перші три роки реалізації ...інвестиційних проєктів ...звільняються від сплати земельного податку повністю, а в наступні три роки сплачують земельний податок за ставкою в розмірі 50 відсотків діючої ставки” [31, с.358]; в) “оподаткування операцій з ввезення (пересилання) на територію спеціальної економічної зони “Славутич” товарів та інших предметів здійснюється з урахуванням особливостей, встановлених Законом України “Про спеціальну економічну зону “Славутич” [31, с.358]; г) “податок на при-

буток платників податку – суб’єктів цієї зони справляється з урахуванням особливостей, встановлених Законом України “Про спеціальну економічну зону “Славутич” [31, с.359].

Законом України “Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області” від 15 липня 1999 р. відповідний правовий режим здійснення господарських операцій було запроваджено терміном на 30 років [32, с.173] та було прийнято для його реалізації Закон України “Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування у зв’язку з запровадженням спеціального режиму інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області”. Цим законом, зокрема, передбачалось на період запровадження спеціального режиму інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області: а) “справляння ввізного мита здійснюється з урахуванням особливостей, встановлених Законом України “Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області” [32, с.178]; б) “оподаткування операцій з ввезення (пересилання) на територію пріоритетного розвитку товарів та інших предметів здійснюється з урахуванням особливостей, встановлених Законом України “Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області” [32, с.178]. Також з урахуванням цього Закону було встановлено на зазначений період стягнення податку на прибуток відповідних суб’єктів підприємницької діяльності [32, с.179].

Трапляються у законодавстві України і зовсім не визначені у кількісних вимірах періоди дії відповідних податково-правових норм – законодавець обмежується тільки вказівкою на якісні характеристики зазначеного періоду. Наприклад, у відповідності з пунктом 11.10 Закону України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. зазначив, що норми Закону України “Про надання пільг щодо обкладання податком на додану вартість продукції (робіт, послуг), що виробляються за контрактом №1346/38”, прийнятого 17 січня 1997 року [24, с.4], “**діють протягом строків виконання цього контракту**” (виділено нами – Г.Р.) [27, с.137]. Аналогічними цим нормам за підходами до визначення часових меж дії відповідних податково-правових норм є деякі норми Декрету Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. “Про прибутковий податок з громадян” зі змінами і доповненнями. Зокрема,

згідно з підпунктом “с” пункту 1 статті 5 Декрету до сукупного оподаткованого доходу, одержаного громадянами у період, за який здійснюється оподаткування, не включаються суми плати за утримання та навчання дітей у дошкільних виховних закладах, закладах загальної середньої, професійно-технічної освіти, а також у державних вищих навчальних закладах освіти, розташованих на території України, за рахунок фізичних або юридичних осіб (незалежно від трудових відносин) [36, с.169]. Отже, суми плати за навчання дітей та за утримання їх у дошкільних виховних закладах не зараховуються до сукупного оподаткованого доходу тих громадян – платників податку, на користь яких юридичною або фізичною особою були проведені такі виплати. При цьому для надання даної пільги у період навчання дітей, зокрема, у вищих навчальних закладах, рекомендується дотримуватись обмеження віку дітей до 23 років [41]. Тобто статтею 5 Декрету передбачено не включати до сукупного оподаткованого доходу платників сум грошових коштів, а також вартість матеріальних цінностей і соціальних благ, виплачених (наданих) такому платнику іншими особами. До числа таких виплат і благ не належать власні кошти громадян, що спрямовуються ними на задоволення своїх потреб, в тому числі потреб членів сім'ї на отримання вищої освіти. Так, якщо плата за навчання дітей вноситься особисто їхніми батьками з власних коштів, тобто зі своєї заробітної плати, то сума цієї плати не виключається з їхнього сукупного доходу, який підлягає оподаткуванню.

При цьому може виникнути ілюзія про так зване “автоматичне” припинення дії податково-правових норм у зв'язку з вичерпанням предмету їх регулювання. Таке припущення з'явилося в теорії права ще на початку минулого століття: Шершеневич Г.Ф. писав, зокрема, що деякі закони втрачають свою чинність “в силу ліквідації тих конкретних відносин, на які вони були розраховані. Припинення сили таких законів залежить не від законодавця, а від побутових умов” [55, с.402]. Аналогічні твердження зустрічаються у працях відомих зарубіжних теоретиків права навіть у кінці двадцятого століття [58, р.316; 59, р.127]. Ми вважаємо їх зовсім безпідставними. Як відзначав ще відомий радянський теоретик права П.О.Недбайло, “для відміни закону потрібен акт законодавця. У протилежному випадку це питання було б перенесено із сфери законодавства у сферу правореалізації і вирішувалося б правозастосовними органами, що таїть в собі

небезпеку порушення стабільності правопорядку” [47, с.305]. Такі ж по суті не аргументовані і концепції про договірну природу фінансово-правових норм в цілому та податково-правових норм та строків їх чинності зокрема [54, 73-85]. В науці фінансового права це питання уже перестало бути дискусійним [51, с.37-45]. Необхідно підкреслити, що податково-правова норма без відповідного припису законодавця не може не тільки виникнути або змінитися, про що уже зазначалося вище, але й припинити свою дію.

Як свідчить юридична практика, значно поширенішою підставою припинення чинності податково-правових норм у часі є їх **пряма відміна чи зупинення дії нормативним актом, що встановлює нові податково-правові норми і водночас офіційно відмінює попередні**. Прикладом цього може бути Декрет Кабінету Міністрів України “Про прибутковий податок з громадян”. Так, пунктом 2 статті 24 “Заключні положення” цього Декрету зупинено дію Закону України “Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства” [8, с.183], податково-правові норми якого були чинними з 1 липня 1991 року [34, с.158]. Підпунктом 3 статті 11 “Прикінцеві положення” Закону України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. було визначено таким, що втратив чинність [27, с.135], Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №14-92 “Про податок на додану вартість” [37]. Пунктом 2 “Заключних положень” Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” було визнано таким, що втратив чинність [25, с.75], Декрет Кабінету Міністрів України “Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” [38]. Як різновид цієї ж форми втрати чинності податково-правовими нормами належить розглядати випадки, коли законодавець внаслідок прийняття окремих нових видових (загальних) податково-правових норм відмінює дію чималої кількості родових (особливих) податково-правових норм. Так, на підставі пункту II статті 2 Закону України “Про деякі питання оподаткування підакцизних товарів” від 16 листопада 1995 р. були скасовані “пільги, надані законодавчими актами України щодо сплати ввізного мита, митних та акцизних зборів, а також податку на добавлену вартість при ввезенні (пересиланні) на митну територію України підакцизних товарів як для по-

дальшої реалізації, так і для власного споживання громадянами України, іноземними громадянами та особами без громадянства, суб'єктами підприємницької діяльності всіх форм власності, включаючи благодійні фонди, об'єднання громадян, релігійні організації, установи Національного банку України, підприємства з іноземними інвестиціями" [21, с.262]. Пунктом 1 Постанови Верховної Ради України "Про порядок введення в дію Закону України "Про деякі питання оподаткування підакцизних товарів" нормам цього Закону було надано чинності з 1 січня 1996 року, а пунктом 2 доручено постійним Комісіям Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності, з питань економічної політики та управління народним господарством до 10 грудня 1995 року підготувати і подати на розгляд Верховної Ради України перелік законодавчих актів України, положення яких щодо сплати ввізного мита, митних та акцизних зборів та податку на добавлену вартість втратили чинність у частині оподаткування підакцизних товарів [21, с.263].

На підставі пропозицій цих комісій Верховною Радою України було прийнято Закон України "Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів з питань оподаткування підакцизних товарів" від 22 грудня 1995 року. Згідно цього Закону були визнані такими, що втратили чинність з 1 січня 1996 року [22, с.321-322], законодавчі акти України в частині звільнення від сплати ввізного мита, митних та акцизних зборів і податку на добавлену вартість з підакцизних товарів, що імпортуються, а саме: 1) пункт 5 статті 18 Закону України "Про зайнятість населення" [2, С.170]; 2) частина перша статті 7 Закону України "Про правовий режим території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи" [1]; пункт 18 частини першої статті 20, частина друга статті 23, частини перша і друга статті 61 Закону України "Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи" (в редакції Закону України від 19 грудня 1991 року [3]; стаття 21 Закону України "Про банки і банківську діяльність" [4]; частина шоста статті 18 Закону України "Про свободу совісті та релігійні організації" [5]; частина четверта статті 59 Закону України "Про освіту" [6]; абзац шостий пункту 2 Постанови Верховної Ради України від 6 грудня 1991 року "Про порядок введення в дію Закону України "Про пенсійне забезпечення" [35]; абзаци другий і четвертий пункту 2 статті 22 Закону України

"Про основи державної політики в сфері науки і науково-технічної діяльності" [10]; абзац другий частини першої статті 26 Основ законодавства України про культуру [11]; стаття 3 Декрету Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1993 року "Про пільги Героям Радянського Союзу і повним кавалерам ордена Слави" [39]; пункт 23 частини першої статті 13, пункт 2 статті 16 Закону України "Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту" [15]; пункт 2 статті 9 Закону України "Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні" [16]; стаття 36 Закону України "Про Національний архівний фонд і архівні установи" [17]. Наведені нами приклади є характерним явищем не тільки вітчизняного права, але й зарубіжного, насамперед, європейського права в сучасних умовах [43, с.111-123]. Ретроспективний аналіз даної проблеми свідчить, що і в минулому податково-правові норми нерідко втрачали чинність у зв'язку з прийняттям нового нормативного акту та відміною у зв'язку з цим нормативно-правового акту, що йому передувало [52, с.34-49].

Узагальнюючи практику правового регулювання податкових відносин в умовах перехідного суспільства, приходимо до висновку про необхідність закріплення у майбутньому Податковому кодексі України положення про те, що спеціальні податково-правові норми можуть втратити чинність, тобто бути відмінені не загальними, а тільки спеціальними законами з питань оподаткування. У загальній теорії права така думка висловлювалась ще значно раніше [53, с.32]. Певний досвід саме такого вирішення проблеми в Україні уже набуто. Зокрема, у відповідності з підпунктом 19.5.1. Закону України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами" від 21 грудня 2000 р., що згідно з преамбулою цього Закону "є спеціальним законом з питань оподаткування, який встановлює порядок погашення зобов'язань юридичних або фізичних осіб перед бюджетами та державними цільовими фондами з податків і зборів (обов'язкових платежів), нарахування і сплати пені та штрафних санкцій, що застосовуються до платників податків контролюючими органами, у тому числі за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності, та визначає процедуру оскарження дій органів стягнення" [33], визнано таким, що втратив чинність [33], Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. "Про стягнення не внесе-

них у строк податків і неподаткових платежів” [40]. У відповідності з пунктом 2 “Заключних положень” Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” визнано таким, що втратив чинність [25, с.75], Декрет Кабінету Міністрів України “Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” [38]. На нашу думку, аналогічний підхід законодавця до регулювання строків чинності податково-правових норм найприйнятніший, оскільки він запобігає нагромадженню нормативного матеріалу у цій надзвичайно важливій сфері суспільного життя, привносить сюди необхідну чіткість і простоту. Тому було б доцільним у новому Податковому кодексі України закріпити в окремій статті положення про те, що одночасно із прийняттям нового нормативного акту з питань оподаткування офіційно відміняється дія попереднього акта, що регулював дані відносини, а також визнаються нечинними з цього ж моменту усі підзаконні акти, розроблені на виконання уже скасованого акта. Якщо ж на думку законодавця певні підзаконні акти ще можуть залишатись чинними, то про обсяг і терміни їх чинності необхідно чітко сказати у постанові Верховної Ради України, якою вводиться в дію новий закон про податки і скасовується попередній закон, або зробити це ж саме у заключних чи прикінцевих положеннях власне нового Закону, які б відігравали аналогічну роль.

Значно частіше у податково-правовій практиці України має місце не пряме скасування відповідного закону іншим законом, а **фактична відміна його**, коли прийнято новий Закон України з цього ж питання, однак попередній закон, що регулював відповідні відносини, формально не відмінено. Так, Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 р. останній [7, с.27-34] було викладено у новій редакції, кардинально перероблено його [26, с.76-84], однак прямої вказівки на втрату чинності попереднім законом законодавцем не було зроблено. Розділом II “Порядок введення в дію Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” тільки було зазначено, що “Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” набирає чинності з дня його опублікування” [26, с.83]. При конкуренції податково-правових норм, які містяться у попередньому та новому законах про

податки, згідно із загальним правилом були чинними податково-правові норми нового Закону. Як непряме нагадування про втрату чинності норм попереднього Закону України “Про систему оподаткування” належить і розцінювати, на нашу думку, і пункти 3 статті 20 нового Закону України “Про систему оподаткування”, який гласить: “Заборгованість платників податків щодо податків, зборів (обов’язкових платежів), у тому числі платежів у галузеві та інші фонди, обов’язковість сплати яких не передбачена статтями 14 та 15 цього Закону, за станом на дату введення в дію цього Закону списується з платників податків, зборів (обов’язкових платежів) і сплаті не підлягає” [26, с.84]. Про фактичну відміну норм попереднього Закону України “Про систему оподаткування” свідчить і пункт 4 цієї ж статті нового Закону, у якому Кабінет Міністрів України зобов’язується: “подати Верховній Раді України пропозиції про внесення до законодавчих актів України змін, що впливають із Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” у місячний термін; привести рішення Уряду України у відповідність із цим Законом до 1 квітня 1997 року” [26, с.84].

Також де-факто, а не де-юре втратили чинність податково-правові норми Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р. [19] у зв’язку з прийняттям Верховною Радою України його нової редакції [28]. Пунктом 1 статті 22 цього Закону було встановлено, що його норми набирають чинності з 1 липня 1997 р. [28, с.279]. Фактично з цього ж моменту втратили чинність податково-правові норми попереднього закону, що регулював відповідні суспільні відносини. Про останнє свідчать ряд підпунктів “Прикінцевих положень” цього Закону. Зокрема, підпунктом 22.6 було запропоновано “Президенти України привести чинні нормативні акти, видані Президентом України, у відповідність із цим Законом” [28, с.279], а підпунктом 22.21 зобов’язано Кабінет Міністрів України “подати до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів України у відповідність із цим Законом; протягом місяця привести рішення Уряду у відповідність із цим Законом” [28, с.281].

В Україні **податково-правові норми можуть втрачати чинність і внаслідок відповідного рішення Конституційного Суду України**, а саме – у випадку визнання їх невідповідними Конституції України. Так, рішенням Конституційного Суду України у справі за конституцій-

ним поданням Президента України щодо відповідності Конституції України (конституційності Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” [30, с.141-143] (так звана справа про податки [44, с.363]) визнав такою, що не відповідає Конституції України (є неконституційною) статтю 2 розділу II “Прикінцевих положень” вищезазначеного Закону України: “Дія положень підпункту “е” і другої частини підпункту “з” пункту 1 статті 5 Декрету Кабінету Міністрів від 26 грудня 1992 року №13-92 (в редакції цього Закону) поширюється на правовідносини, які виникли з дня набрання чинності зазначеним Декретом Кабінету Міністрів України” [44, с.366]. На підставі статті 73 Закону України “Про Конституційний Суд України” дана стаття втратила чинність з дня ухвалення Конституційним Судом України цього рішення” [23, с.163].

Отже, згідно з діючим законодавством України втрачають чинність (перестають діяти) податково-правові норми у наступних випадках: 1) із збігом терміну, точно визначеного в часі, на який вони були прийняті; 2) із вичерпанням предмета їх регулювання, тобто зникненням або відміною тих суспільних відносин, на які вони були розраховані; 3) внаслідок прямого скасування (чи призупинення дії) відповідного закону іншим законодавчим актом, покликаним повному врегулювати правовідносини у сфері оподаткування; 4) у випадку фактичної відміни попереднього закону, що містив податково-правові норми, новим законом з цього ж питання, коли його прийнято, а старий закон формально не відмінено; 5) на підставі відміни податково-правової норми рішенням Конституційного Суду України у випадку визнання її невідповідною Конституції України. Проте в жодному випадку не має місця “автоматичне” відмирання податково-правової норми – останнє має місце тільки у зв'язку з прийняттям державою чи компетентним її органом відповідного нормативного акту, переважно закону.

### Список літератури

1. Закон України “Про правовий режим території, що зазнала радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи” від 28 лютого 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.204-214.

2. Закон України “Про зайнятість населення” від 1 березня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – С.252-268.

3. Закон України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи” (в редакції Закону України від 19 грудня 1991 року) від 28 лютого 1991 року // Закони України. Офіційне видання. Т.1. – С.215-250.

4. Закон України “Про банки і банківську діяльність” від 20 березня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – С.285-299.

5. Закон України “Про свободу совісті та релігійні організації” / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – С.378-390.

6. Закону України “Про освіту” від 23 травня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.1. – С.414-432.

7. Закон України “Про систему оподаткування” від 25 червня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.27-34.

8. Закон України “Про прибутковий податок з громадян України, іноземних громадян та осіб без громадянства” від 5 липня 1991 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – С.141-158.

9. Закон України “Про порядок дії на території Української РСР в 1991 році Закону СРСР “Про податки з підприємств, об'єднань і організацій” від 5 липня 1991 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – С.159-163.

10. Закон України “Про основи державної політики в сфері науки і науково-технічної діяльності” від 13 грудня 1991 року / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – С.441-454.

11. Основи законодавства України про культуру від 14 лютого 1992 року / Закони України. Офіційне видання. Т.3. – С.34-45.

12. Законі України “Про оподаткування доходів підприємств і організацій” від 21 лютого 1992 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.3. – С.91-94.

13. Закон України “Про Державний бюджет України на 1992 рік” від 18 червня 1992 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.3. – С.334-340.

14. Закон України “Про Державний бюджет України на 1993 рік” від 9 квітня 1993 року / Закони України. Офіційне видання. Т.5. – С.81-88.

15. Закон України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” від 22 жо-

втя 1993 року / Закони України. Офіційне видання. Т.6. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.55-75.

16. Закон України “Про основні засади соціального захисту ветеранів праці та інших громадян похилого віку в Україні” від 16 грудня 1993 року / Закони України. Офіційне видання. Т.6. – С.217-230.

17. Закон України “Про Національний архівний фонд і архівні установи” від 24 грудня 1993 року / Закони України. Офіційне видання. Т.6. – С.387-398.

18. Закон України “Про Державний бюджет на 1994 рік” від 1 лютого 1994 року / Закони України. Офіційне видання. Т.7. – К.: АТ “Книга”, 1996. – С.72-84.

19. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28 грудня 1994 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.7. – К.: АТ “Книга”. – С.462-489.

20. Закон України “Про Державний бюджет України на 1995 рік” від 6 квітня 1995 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.8. – С.240-253.

21. Закон України “Про деякі питання оподаткування підакцизних товарів” від 16 листопада 1995 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.9. – С.262-263.

22. Закон України “Про визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів з питань оподаткування підакцизних товарів” від 22 грудня 1995 року / Закони України. Офіційне видання. Т.9. – С.321-322.

23. Закону України “Про Конституційний Суд України” / Закони України. Офіційне видання. Т.11. – К.: АТ “Книга”, 1997. – С.145-169.

24. Закон України “Про надання пільг щодо обкладання податком на додану вартість продукції (робіт, послуг), що виробляються за контрактом №1346/38” / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.4.

25. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.70-75.

26. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про систему оподаткування” від 18 лютого 1997 р. №77-97/ВР / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.76-84.

27. Закон України “Про податок на додану вартість” від 3 квітня 1997 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.119-137.

28. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22 травня 1997 року / Закони України. Офіційне видання. Т.12. – С.230-281.

29. Закон України “Про деякі питання оподаткування у зв’язку з організацією та проведенням новорічних і різдвяних свят для дітей і підлітків та придбанням святкових подарунків” від 9 грудня 1997 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.13. – С.336.

30. Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України” / Закони України. Офіційне видання. Т.17. – С.141-143.

31. Закон України “Про спеціальну економічну зону “Славутич” від 3 червня 1999 року / Закони України. Офіційне видання. Т.18. – К.: АТ “Книга”, 1999. – С.351-357.

32. Закон України “Про спеціальний режим інвестиційної діяльності на територіях пріоритетного розвитку в Луганській області” від 15 липня 1999 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.19. – С.173.

33. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21 грудня 2000 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст.44.

34. Постанова Верховної Ради Української РСР “Про порядок введення в дію Закону Української РСР “Про прибутковий податок з громадян Української РСР, іноземних громадян та осіб без громадянства” від 5 липня 1991 р. / Закони України. Офіційне видання. Т.2. – С.158.

35. Постанова Верховної Ради України від 6 грудня 1991 р. “Про порядок введення в дію Закону України “Про пенсійне забезпечення” // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – №3. – Ст.11.

36. Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. “Про прибутковий податок з громадян” зі змінами і доповненнями / Податкове законодавство України (станом на 1 березня 1998 р.). Офіційне видання. – К.: Парламентське видавництво, 1998. – С.166-183.

37. Декрет Кабінету Міністрів України від 26 грудня 1992 р. №14-92 “Про податок на додану вартість” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №10. – Ст.78, №26. – Ст.281, №34. – Ст.356, №49. – Ст.458, №50. – Ст.471; 1994. – №20. – Ст.120, №22. – Ст.149, №27. – Ст.220; 1995. – №44. – Ст.318; 1996. – №25. – Ст.101, №27. – Ст.128, №31. – Ст.147, №41. – Ст. 190.



38. Декрет Кабінету Міністрів України “Про ставки податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23. – Ст.251; 1995. – №30. – Ст.229.
39. Декрет Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1993 року №37-93 “Про пільги Героям Радянського Союзу і повним кавалерам ордена Слави” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №24. – Ст.271.
40. Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. “Про стягнення не внесених у строк податків і неподаткових платежів” // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – №10. – Ст.144; 1994. – №20. – Ст.120; 1995. – №1. – Ст.3; 1996. – №16. – Ст.71; 1997. – №9. – Ст.78; 2000. – №14-15. – Ст.121.
41. Інструкція про прибутковий податок з громадян. Затверджена наказом Головної державної податкової інспекції від 21.04.1993 р. №12. Зареєстрована в Міністерстві юстиції України 9.06.93 р. За №64 (з відповідними змінами і доповненнями) // Вісник податкової служби України. – 2000. – №16. – С.7-18.
42. **Евстигнеев Е.Н.** Налоги и налоговое право: теория и практика. Учебно-методическое пособие. – СПб.: ТЭИ, 1998. – С.49.
43. **Зорилэ Д.В.** Изменение налогового законодательства в условиях объединения Германии (система финансового выравнивания) // Вестник Московского университета. Серия «Право». – 2001. – №3. – С.111-123.
44. Конституційний Суд України. Рішення. Висновки. 1997-2001. У двох кн. Кн.2. – К.: Юрінком Інтер, 2001. – 504 с.
45. **Кучерявенко Н.П.** Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. – Харьков: Консум, 1997.
46. **Матюнин А.А.** О моменте исполнения обязательства по уплате налога // Юридический мир. – 1997. – №12. – С.41-50.
47. **Недбайло П.Е.** Применение советских правовых норм. – М.: Юриздат, 1960. – 594 с.
48. **Николаев А.Ю.** Когда обязательства по уплате налогов считаются исполненными // Юридический мир. – 1997. – №5. – С.61-63.
49. Основы налогового права. Учебно-методическое пособие. Под ред. **С.Г.Пепеляева.** – М.: Инвест Фонд, 1995. – 282 с.
50. **Пацурківський П.С.** Правові засади фінансової діяльності держави: проблеми методології. – Чернівці: ЧДУ, 1997. – 244 с.
51. **Пацурківський П.С.** Проблеми теорії фінансового права. – Чернівці: ЧДУ, 1978. – 276с.
52. **Пиголкин А.С.** Некоторые вопросы признания нормативных актов утратившими силу // Известия высших учебных заведений. Правоведение. – 1996. – №2. – С.35-49.
53. **Тилле А.А.** Время, пространство, закон. Действие советского во времени и пространстве. – М.: Юрид. лит-ра, 1965. – 205 с.
54. **Худяков А.И.** Основы теории финансового права. – Алматы: Жеті Жарги, 1995.–288с.
55. **Шершеневич Г.Ф.** Общая теория права. Вып.2. – СПб., 1911. – 518 с.
56. **Юткина Т.Ф.** Налоговедение: от реформы к реформе. – М.: ИНФРА-М, 1999. –293с.
57. Голос України. – 1997. – 24 грудня.
58. **Pasguariello Ronald.** Tax justice. Social and Moral Aspects of American Tax Policy. – Lanham. New York. London, 1985. – 488 p.
59. **Paul Marie Gaudemet, Joël Molinier.** Finances publiques. Budget / Trésor. Tome 1. 5-e edition. – Paris: Montchrestien, 1989. – 642 p.

Стаття надійшла до редколегії 27.09.2001 р.

*R.O. Gavryliuk*

## TERMINATION OF ACTION OF TAX LEGAL NORMS

### Summary

In the article on the basement of current legislation it is shavn, that tax legal norms ends their action in such cases: 1) with completion of terms of their action; 2) with completion of subject of regulation; 3) because of abolition of appropriate legal act; 4) in the case of factual abolition of former (previons) legal act; 5) on the basement of abolition of tax legal norm by the decision of Constitutional Court of Ukraine.