10 грудня 2021 року

м. Київ

справа №0940/2301/18

адміністративне провадження № К/9901/20508/19

Верховний Суд у складі суддів об`єднаної палати Касаційного адміністративного суду: судді-доповідача Коваленко Н.В., суддів: Олендера І.Я., Ханової Р.Ф., Смоковича М.І., Калашнікової О.В., Мельник - Томенко Ж.М., Рибачука А.І., розглянувши у письмовому провадженні в касаційному порядку справу

за позовом Публічного акціонерного товариства «Укрнафта»

до Пнівської сільської ради Надвірнянського району Івано-Франківської області

про визнання протиправним і скасування рішення,

за касаційною скаргою Публічного акціонерного товариства «Укрнафта»

на рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду у складі судді Панікара І.В. від 14.03.2019 та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду у складі колегії суддів: Гуляка В.В., Ільчишин Н.В., Коваля Р.Й. від 03.07.2019,

УСТАНОВИВ:

ІСТОРІЯ СПРАВИ

Короткий зміст позовних вимог

1. У грудні 2018 року Публічне акціонерне товариство «Укрнафта» (далі у тексті цієї постанови також ПАТ «Укрнафта», Товариство, позивач) звернулося до суду з позовом до Пнівської сільської ради Надвірнянського району Івано-Франківської області (далі у тексті цієї постанови також Сільська рада, відповідач), у якому просило визнати протиправним і скасувати рішення цієї ради від 26.06.2018 № 3-24/2018 «Про встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності), на 2019 рік на території Пнівської сільської ради» (далі - оскаржуване (спірне) рішення).

2. Обґрунтовуючи позовні вимоги, позивач наголошував на тому, що оскаржуване рішення є регуляторним актом, однак, незважаючи на це, під час його прийняття відповідач не дотримав регуляторної процедури, передбаченої Законом України від 11.09.2003 № 1160-IV «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» (тут і далі - у редакції, чинній на час виникнення спірних правовідносин), зокрема, не оприлюднив проєкт регуляторного акта разом із відповідним аналізом регуляторного впливу в друкованих засобах масової інформації, що є порушенням вимог статті 57 Конституції України, статті 59 Закону України від 21.05.1997 № 280/97-ВР «Про місцеве самоврядування в Україні».

Короткий зміст рішень судів першої та апеляційної інстанцій

3. Рішенням Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 14.03.2019, залишеним без змін постановою Восьмого апеляційного адміністративного суду від 03.07.2019, у задоволенні позову відмовлено.

4. Відмовляючи у задоволенні позову, суд першої інстанції, з висновками якого погодився й апеляційний суд, виходив із того, що Сільська рада не порушувала приписів Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» щодо дотримання обов`язкової регуляторної процедури під час розробки та прийняття акта.

5. Такі висновки судів попередніх інстанцій обґрунтовані тим, що згідно з пунктом 3 Розділу ІІ «;Прикінцеві та перехідні положення» Закону України від 07.12.2017 № 2245-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» у 2018 році положення Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» не застосовуються до рішень про встановлення місцевих податків і зборів, прийнятих органами місцевого самоврядування.

6. В оскаржуваних судових рішеннях судів першої та апеляційної інстанцій зазначено й про те, що оскільки за приписами Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» до рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» у 2018 році не застосовуються, то Сільська рада не була зобов`язана дотримуватися обов`язкової регуляторної процедури під час розробки та прийняття спірного рішення. Установивши, що на території, яка перебуває у підпорядкуванні Сільської ради, відсутні друковані засоби масової інформації, суди також визнали, що це унеможливлювало оприлюднення відповідачем оскаржуваного рішення в установленому законом порядком, і такий був правомірно оприлюднений на офіційному веб-сайті Сільської ради.

Короткий зміст вимог касаційної скарги

7. Не погоджуючись із вищевказаними судовими рішеннями, Товариством подано касаційну скаргу в якій позивач, посилаючись на неправильне застосування судами норм матеріального та порушення норм процесуального права, просить їх скасувати та ухвалити нове судове рішення про задоволення позову у повному обсязі.

СТИСЛИЙ ВИКЛАД ОБСТАВИН СПРАВИ, ВСТАНОВЛЕНИХ СУДАМИ ПЕРШОЇ ТА АПЕЛЯЦІЙНОЇ ІНСТАНЦІЙ

8. Відповідно до встановлених судами попередніх інстанцій обставин справи, 26.06.2018 Сільська рада прийняла рішення № 3-24/2018 «Про встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності) на 2019 рік на території, що перебуває у підпорядкуванні Пнівської сільської ради», яке набрало чинності з 01.01.2019.

9. Пунктом 1 цього рішення встановлено на території Сільської ради ставки земельного податку за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання, на 2019 рік (згідно з додатком), а пунктом 2 рішення визначено оприлюднити його зміст на офіційному веб-сайті Сільської ради або на дошці оголошень Сільської ради.

10. Спірне рішення, як це підтверджено судовим розглядом цієї справи, було опубліковано 29.06.2018 на офіційному веб-сайті Пнівської сільської ради.

11. Згідно з додатком до рішення в частині «Землі промисловості» (код 11.01) для розміщення та експлуатації основних, підсобних і допоміжних будівель та споруд підприємствами, що пов`язані з користуванням надрами, встановлено ставку земельного податку для юридичних і фізичних осіб у розмірі 12% від нормативної грошової оцінки землі.

12. Уважаючи це рішення протиправним і таким, що прийнято з порушенням установленої законом процедури та прав Товариства, останнє звернулось до суду з цим позовом.

ДОВОДИ УЧАСНИКІВ СПРАВИ

13. У касаційній скарзі наводяться аргументи про те, що судами не враховано приписів частини дванадцятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні», відповідно до якої акти органів місцевого самоврядування, які відповідно до закону є регуляторними актами, розробляються, розглядаються, приймаються та оприлюднюються у порядку, встановленому Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

14. Отже, на переконання позивача, оскільки оскаржуване рішення є регуляторним актом, недотримання відповідачем обов`язкової регуляторної процедури під час його підготовки, розроблення, розгляду і прийняття безперечно свідчить про протиправність спірного рішення.

15. Скаржник також стверджує, що відсутність факту оприлюднення повного тексту оскаржуваного рішення в офіційних друкованих засобах масової інформації після його прийняття та, як наслідок, порушення приписів Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», беззаперечно свідчить про нечинність оскаржуваного рішення.

16. Крім того, заявник касаційної скарги наголошує, що при прийнятті оскаржуваного рішення Сільська рада не зазначила в ньому про застосування до земельних ділянок, на яких здійснюється видобуток корисних копалин, пункту 284.4 статті 284 Податкового кодексу України (щодо пільг зі сплати плати за землю).

17. Як наслідок цього Товариство вважає, що оскаржуване рішення не відповідає формі типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку, затвердженій постановою Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 №483.

18. Позивач також стверджує, що відповідач не визнав такими, що втратили чинність, свої попередні рішення щодо плати за землю, а тому вони продовжували діяти у період спірних правовідносин і визначали менший розмір ставок земельного податку.

РУХ СПРАВИ У СУДІ КАСАЦІЙНОЇ ІНСТАНЦІЇ

19. Верховний Суд ухвалою від 31.07.2019 відкрив касаційне провадження у справі за касаційною скаргою Публічного акціонерного товариства «Укрнафта» на ухвалені у цій справі судові рішення по суті спору.

20. Для вирішення питання щодо наявності підстав для відступу від висновків Верховного Суду, викладених раніше, зокрема, у постановах цього Суду від 21.05.2019 (справа № 804/2375/18), від 24.04.2018 (справа № 803/1307/17), від 08.05.2018 (справа № 825/1403/17), від 21.10.2019 (справа № 2040/7667/18), від 09.07.2019 (справа № 766/10437/17), від 18.06.2019 (справа № 460/2565/18), ухвалою від 12.02.2020 Верховний Суд у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду передав цю справу на розгляд Судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов`язкових платежів Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду на підставі статей 346, 347 Кодексу адміністративного судочинства України.

21. Ухвалою Верховного Суду від 25.02.2021 цю справу передано на розгляд об`єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду для відступу від правової позиції, викладеної раніше у постанові від 02.12.2020 у справі № 357/14346/17 у частині висновків про регуляторну природу оскаржуваних актів на користь позиції, що йдеться про правовстановлювальні нормативно-правові акти, які не є регуляторними актами в розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» та на які не поширюються положення цього Закону щодо офіційного оприлюднення в друкованих засобах масової інформації відповідних рад.

ПОЗИЦІЯ ВЕРХОВНОГО СУДУ

Релевантні джерела права й акти їх застосування

22. Частина друга статті 19 Конституції України. Органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов`язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

23. Стаття 57 Конституції України. Кожному гарантується право знати свої права і обов`язки. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов`язки громадян, мають бути доведені до відома населення у порядку, встановленому законом. Закони та інші нормативно-правові акти, що визначають права і обов`язки громадян, не доведені до відома населення у порядку, встановленому законом, є нечинними.

24. Частина перша статті 143 Конституції України. Територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування управляють майном, що є в комунальній власності; затверджують програми соціально-економічного та культурного розвитку і контролюють їх виконання; затверджують бюджети відповідних адміністративно-територіальних одиниць і контролюють їх виконання; встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону; забезпечують проведення місцевих референдумів та реалізацію їх результатів; утворюють, реорганізовують та ліквідовують комунальні підприємства, організації і установи, а також здійснюють контроль за їх діяльністю; вирішують інші питання місцевого значення, віднесені законом до їхньої компетенції.

25. Частина перша статті 144 Конституції України. Органи місцевого самоврядування в межах повноважень, визначених законом, приймають рішення, які є обов`язковими до виконання на відповідній території.

26. Частина друга статті 4 Європейської хартії місцевого самоврядування (м. Страсбург, 15 жовтня 1985 року; ратифікована Законом України від 15.07.1997 № 452/97-ВР) органи місцевого самоврядування в межах закону мають повне право вільно вирішувати будь-яке питання, яке не вилучене зі сфери їхньої компетенції та вирішення якого не доручене жодному іншому органу.

27. Абзац перший пункту 1.1 статті 1 Податкового кодексу України. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов`язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов`язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

28. Пункт 3.1 статті 3 Податкового кодексу України. Податкове законодавство України складається з Конституції України; цього Кодексу; Митного кодексу України та інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв`язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі - законами з питань митної справи); чинних міжнародних договорів, згода на обов`язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування; нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу та законів з питань митної справи; рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом.

29. Пункти 5.1, 5.2 статті 5 Податкового кодексу України. Поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу. У разі, якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням цього Кодексу, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення цього Кодексу.

30. Пункт 4.1 статті 4 Податкового кодексу України. Податкове законодавство України ґрунтується на таких принципах, зокрема:

загальність оподаткування - кожна особа зобов`язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями цього Кодексу (підпункт 4.1.1 пункту 4.1 статті 4);

презумпція правомірності рішень платника податку в разі, якщо норма закону чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі закону, або якщо норми різних законів чи різних нормативно-правових актів припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов`язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу (підпункт 4.1.4 пункту 4.1 статті 4);

стабільність - зміни до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніш як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки. Податки та збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року (підпункт 4.1.9 пункту 4.1 статті 4);

єдиний підхід до встановлення податків та зборів - визначення на законодавчому рівні усіх обов`язкових елементів податку (підпункт 4.1.11 пункту 4.1 статті 4).

Загальнодержавні, місцеві податки та збори, справляння яких не передбачено цим Кодексом, сплаті не підлягають. Податкові періоди та строки сплати податків та зборів установлюються, виходячи з необхідності забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів, з урахуванням зручності виконання платником податкового обов`язку та зменшення витрат на адміністрування податків та зборів. Установлення і скасування податків та зборів, а також пільг їх платникам здійснюються відповідно до цього Кодексу Верховною Радою України, а також Верховною Радою Автономної Республіки Крим, сільськими, селищними, міськими радами та радами об`єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад у межах їх повноважень, визначених Конституцією України та законами України. При встановленні або розширенні існуючих податкових пільг такі пільги застосовуються з наступного бюджетного року (пункти 4.2-4.5 статті 4).

31. Пункт 12.3, підпункти 12.3.1, 12.3.2 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України. Сільські, селищні, міські ради та ради об`єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, в межах своїх повноважень приймають рішення про встановлення місцевих податків та зборів. Встановлення місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному цим Кодексом. При прийнятті рішення про встановлення місцевих податків та зборів обов`язково визначаються об`єкт оподаткування, платник податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов`язкові елементи, визначенні статтею 7 цього Кодексу з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII цього Кодексу для відповідного місцевого податку чи збору.

32. Підпункти 12.3.4, 12.3.5 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України. Рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосовування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом. У разі якщо сільська, селищна, міська рада або рада об`єднаних територіальних громад, що створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, не прийняла рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов`язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю.

33. Пункт 12.5 статті 12 Податкового кодексу України. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, який набирає чинності з урахуванням строків, передбачених підпунктом 12.3.4 цієї статті.

34. Пункт 271.2 статті 271 Податкового кодексу України. Рішення рад щодо нормативної грошової оцінки земельних ділянок розташованих у межах населених пунктів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування нормативної грошової оцінки земель або змін (плановий період). В іншому разі норми відповідних рішень застосовуються не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим періодом.

35. Пункт 274.2 статті 274 Податкового кодексу України. Ставка податку на земельні ділянки нормативну грошову оцінку яких проведено встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

36. Абзац перший пункту 284.1 статті 284 Податкового кодексу України. Верховна Рада Автономної Республіки Крим та органи місцевого самоврядування встановлюють ставки плати за землю та пільги щодо земельного податку, що сплачується на відповідній території.

37. Пункт 284.4 статті 284 Податкового кодексу України. Плата за землю за земельні ділянки, надані для залізниць у межах смуг відведення, надані гірничодобувним підприємствам для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин, справляється у розмірі 25 відсотків податку, обчисленого відповідно до статей 274 і 277 цього Кодексу.

38. Частина перша статті 2 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Місцеве самоврядування в Україні - це гарантоване державою право та реальна здатність територіальної громади - жителів села чи добровільного об`єднання у сільську громаду жителів кількох сіл, селища, міста - самостійно або під відповідальність органів та посадових осіб місцевого самоврядування вирішувати питання місцевого значення в межах Конституції і законів України.

39. Частина перша статті 10 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Сільські, селищні, міські ради є органами місцевого самоврядування, що представляють відповідні територіальні громади та здійснюють від їх імені та в їх інтересах функції і повноваження місцевого самоврядування, визначені Конституцією України, цим та іншими законами.

40. Пункт 24 частини першої статті 26 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Виключно на пленарних засіданнях сільської, селищної, міської ради вирішуються такі питання: встановлення місцевих податків і зборів відповідно до Податкового кодексу України.

41. Частини перша, п`ята, абзац перший частини одинадцятої, частина дванадцята статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні». Рада в межах своїх повноважень приймає нормативні та інші акти у формі рішень. Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування нормативно-правового характеру набирають чинності з дня їх офіційного оприлюднення, якщо органом чи посадовою особою не встановлено пізніший строк введення цих актів у дію. Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування підлягають обов`язковому оприлюдненню та наданню за запитом відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації». Проекти актів органів місцевого самоврядування оприлюднюються в порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації», крім випадків виникнення надзвичайних ситуацій та інших невідкладних випадків, передбачених законом, коли такі проекти актів оприлюднюються негайно після їх підготовки. Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування, які відповідно до закону є регуляторними актами, розробляються, розглядаються, приймаються та оприлюднюються у порядку, встановленому Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

42. Стаття 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Державна регуляторна політика у сфері господарської діяльності (далі - державна регуляторна політика) - напрям державної політики, спрямований на вдосконалення правового регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання, недопущення прийняття економічно недоцільних та неефективних регуляторних актів, зменшення втручання держави у діяльність суб`єктів господарювання та усунення перешкод для розвитку господарської діяльності, що здійснюється в межах, у порядку та у спосіб, що встановлені Конституцією та законами України (абзац другий цієї статті).

43. Абзаци 3-7 статті 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Регуляторний акт - це:

прийнятий уповноваженим регуляторним органом нормативно-правовий акт, який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання;

прийнятий уповноваженим регуляторним органом інший офіційний письмовий документ, який встановлює, змінює чи скасовує норми права, застосовується неодноразово та щодо невизначеного кола осіб і який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання, незалежно від того, чи вважається цей документ відповідно до закону, що регулює відносини у певній сфері, нормативно-правовим актом;

регуляторний орган - Верховна Рада України, Президент України, Кабінет Міністрів України, Національний банк України, Національна рада України з питань телебачення і радіомовлення, інший державний орган, центральний орган виконавчої влади, Верховна Рада Автономної Республіки Крим, Рада міністрів Автономної Республіки Крим, місцевий орган виконавчої влади, орган місцевого самоврядування, а також посадова особа будь-якого із зазначених органів, якщо відповідно до законодавства ця особа має повноваження одноособово приймати регуляторні акти. До регуляторних органів також належать територіальні органи центральних органів виконавчої влади, державні спеціалізовані установи та організації, некомерційні самоврядні організації, які здійснюють керівництво та управління окремими видами загальнообов`язкового державного соціального страхування, якщо ці органи, установи та організації відповідно до своїх повноважень приймають регуляторні акти;

регуляторна діяльність - діяльність, спрямована на підготовку, прийняття, відстеження результативності та перегляд регуляторних актів, яка здійснюється регуляторними органами, фізичними та юридичними особами, їх об`єднаннями, територіальними громадами в межах, у порядку та у спосіб, що встановлені Конституцією України, цим Законом та іншими нормативно-правовими актами;

44. Стаття 3 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Дія цього Закону поширюється на відносини у сфері здійснення державної регуляторної політики та регуляторної діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на здійснення регуляторної діяльності, пов`язаної з прийняттям: постанов Верховної Ради України; актів Національного банку України, за винятком нормативно-правових актів Національного банку України, які спрямовані на виконання ним функцій, визначених пунктами 4, 6, 7, 9, 11 та 17 статті 7 Закону України «Про Національний банк України», і мають ознаки регуляторного акта; актів Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, за винятком тих, що спрямовані на виконання нею повноважень, визначених пунктами 6, 7, 9, 11 - 13, 14, 16, 17, 21, 22, 24 - 26, 30, 30 1, 34 та 37 8 частини другої статті 7 Закону України «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні», та мають ознаки регуляторного акта; актів національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, що спрямовані на виконання нею повноважень, визначених пунктами 4, 6, 8, 16, 18, 19, 21 та 22 частини першої статті 28 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг», та мають ознаки регуляторного акта; актів Рахункової палати, Центральної виборчої комісії та Національної служби посередництва і примирення; стандартів, кодексів усталеної практики, технічних умов, за винятком випадків, коли положення стандартів, кодексів усталеної практики, технічних умов, прийнятих органами державної влади та органами місцевого самоврядування, маючи у передбачених законом випадках обов`язковий характер, встановлюють вимоги до суб`єктів господарювання щодо проведення обов`язкових погоджень, аналізів, експертиз, обстежень, випробувань тощо за допомогою третіх осіб; санітарних норм, державних норм і правил у сфері містобудування, у тому числі державних будівельних норм, державних норм і правил пожежної безпеки, у тому числі загальнодержавних, міжгалузевих, галузевих нормативних актів з питань пожежної безпеки, державних міжгалузевих та галузевих нормативних актів про охорону праці, норм, правил і стандартів з ядерної та радіаційної безпеки, нормативних документів з метрології, затверджених центральними органами виконавчої влади, фармакопейних статей, Державної Фармакопеї України, технологічних регламентів виготовлення лікарського засобу, за винятком випадків, коли у положеннях зазначених документів містяться вимоги до суб`єктів господарювання щодо проведення обов`язкових погоджень, аналізів, експертиз, обстежень, випробувань тощо за допомогою третіх осіб; актів, прийнятих з питань запровадження та здійснення заходів правового режиму воєнного, надзвичайного стану, оголошення зони надзвичайної екологічної ситуації, а також з питань мобілізації та демобілізації; актів, що містять державну таємницю України; актів, що містять індивідуально-конкретні приписи, за винятком актів, у яких одночасно містяться нормативні та індивідуально-конкретні приписи; актів, якими доводяться до відома фізичних та юридичних осіб, їх об`єднань рішення органів, які є вищестоящими по відношенню до органів, які приймають ці акти; актів, якими встановлюються ціни/тарифи на житлово-комунальні послуги; актів Фонду гарантування вкладів фізичних осіб з питань виведення неплатоспроможних банків з ринку, прогнозування потенційних витрат на реалізацію такого процесу, а також фінансування Фонду гарантування вкладів фізичних осіб; актів національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг.

Дія цього Закону також не поширюється на порядок укладання, виконання, опублікування, реєстрації та денонсації міжнародних договорів України.

45. Частини перша, друга статті 8 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Стосовно кожного проекту регуляторного акта його розробником готується аналіз регуляторного впливу. Аналіз регуляторного впливу готується до оприлюднення проекту регуляторного акта з метою одержання зауважень та пропозицій.

46. Частини перша - четверта статті 9 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Кожен проект регуляторного акта оприлюднюється з метою одержання зауважень і пропозицій від фізичних та юридичних осіб, їх об`єднань. Про оприлюднення проекту регуляторного акта з метою одержання зауважень і пропозицій розробник цього проекту повідомляє у спосіб, передбачений статтею 13 цього Закону. У випадках, встановлених цим Законом, може здійснюватися повторне оприлюднення проекту регуляторного акта. Проект регуляторного акта разом із відповідним аналізом регуляторного впливу оприлюднюється у спосіб, передбачений статтею 13 цього Закону, не пізніше п`яти робочих днів з дня оприлюднення повідомлення про оприлюднення цього проекту регуляторного акта.

47. Частина п`ята статті 12 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Регуляторні акти, прийняті органами та посадовими особами місцевого самоврядування, офіційно оприлюднюються в друкованих засобах масової інформації відповідних рад, а у разі їх відсутності - у місцевих друкованих засобах масової інформації, визначених цими органами та посадовими особами, не пізніш як у десятиденний строк після їх прийняття та підписання.

48. Частини друга - п`ята статті 13 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Повідомлення про оприлюднення проекту регуляторного акта з метою одержання зауважень і пропозицій, проект регуляторного акта та відповідний аналіз регуляторного впливу оприлюднюються шляхом опублікування в друкованих засобах масової інформації розробника цього проекту, а у разі їх відсутності - у друкованих засобах масової інформації, визначених розробником цього проекту, та/або шляхом розміщення на офіційній сторінці розробника проекту регуляторного акта в мережі Інтернет.

Якщо в межах адміністративно-територіальної одиниці чи в населеному пункті не розповсюджуються друковані засоби масової інформації, а місцеві органи виконавчої влади, територіальні органи центральних органів виконавчої влади, органи та посадові особи місцевого самоврядування не мають своїх офіційних сторінок у мережі Інтернет, документи, зазначені у частинах першій - третій цієї статті, можуть оприлюднюватися у будь-який інший спосіб, який гарантує доведення інформації до мешканців відповідної адміністративно-територіальної одиниці чи до відповідної територіальної громади.

49. Частина перша статті 33 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». У разі внесення на розгляд сесії ради проекту регуляторного акта без аналізу регуляторного впливу відповідальна постійна комісія приймає рішення про направлення проекту регуляторного акта на доопрацювання органу чи особі, яка внесла цей проект.

50. Частина перша статті 34 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» Кожен проект регуляторного акта, що внесений на розгляд до сільської, селищної, міської, районної у місті, районної, обласної ради, подається до відповідальної постійної комісії для вивчення та надання висновків про відповідність проекту регуляторного акта вимогам статей 4 та 8 цього Закону.

51. Статті 35, 36 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Оприлюднення з метою одержання зауважень і пропозицій проектів регуляторних актів, прийняття яких належить до компетенції виконавчих органів сільських, селищних, міських, районних у містах рад, а також сільських, селищних та міських голів, проводиться до внесення цих проектів на розгляд засідання відповідного виконавчого органу ради або до внесення їх на затвердження відповідному сільському, селищному, міському голові.

За рішенням сільської, селищної, міської, районної у місті, районної, обласної ради або відповідальної постійної комісії відповідної ради:

оприлюднюються проекти регуляторних актів, які не оприлюднювалися до внесення їх на розгляд сесії відповідної ради;

можуть повторно оприлюднюватися проекти регуляторних актів, які оприлюднювалися до внесення їх на розгляд сесії відповідної ради.

У разі оприлюднення проектів регуляторних актів за рішенням відповідної ради або відповідальної постійної комісії цієї ради функцію розробника проекту виконує орган, особа чи група осіб, які внесли цей проект на розгляд сесії відповідної ради, якщо інше не встановлено у рішенні ради чи відповідальної постійної комісії.

Зауваження і пропозиції щодо оприлюдненого проекту регуляторного акта, внесеного на розгляд сесії ради, та відповідного аналізу регуляторного впливу надаються фізичними та юридичними особами, їх об`єднаннями розробникові цього проекту та головній постійній комісії ради.

Регуляторний акт не може бути прийнятий або схвалений уповноваженим на це органом чи посадовою особою місцевого самоврядування, якщо наявна хоча б одна з таких обставин:

відсутній аналіз регуляторного впливу;

проект регуляторного акта не був оприлюднений.

У разі виявлення будь-якої з цих обставин орган чи посадова особа місцевого самоврядування має право вжити передбачених законодавством заходів для припинення виявлених порушень, у тому числі відповідно до закону скасувати або зупинити дію регуляторного акта, прийнятого з порушеннями.

52. Пункт 4 розділу II «;Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2017 році». Установити, що в 2017 році до прийнятих рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів, які прийняті на виконання цього Закону, не застосовуються вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпункту 12.3.4 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 та пункту 12.5 статті 12 Податкового кодексу України та Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

53. Пункт 3 розділу II «;Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні». Установити, що у 2017 році в частині плати за землю вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпункту 12.3.4 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 та пункту 12.5 статті 12 Податкового кодексу України та Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» не поширюються на рішення органів місцевого самоврядування, які прийняті на виконання цього Закону.

54. Пункт 3 розділу II «;Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році». Установити, що у 2018 році до рішень про встановлення місцевих податків і зборів, прийнятих органами місцевого самоврядування, у тому числі радами об`єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, після 15 липня 2017 року та у 2018 році, не застосовуються вимоги підпункту 4.1.9 пункту 4.1 та пункту 4.5 статті 4, підпункту 12.3.4 пункту 12.3, підпункту 12.4.3 пункту 12.4 та пункту 12.5 статті 12 Податкового кодексу України та Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

55. Пункт 2 частини першої, частини друга, третя статті 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації». Розпорядники інформації зобов`язані оприлюднювати: нормативно-правові акти, акти індивідуальної дії (крім внутрішньоорганізаційних), прийняті розпорядником, проекти рішень, що підлягають обговоренню, інформацію про нормативно-правові засади діяльності.

Інформація, передбачена частиною першою цієї статті, підлягає обов`язковому оприлюдненню невідкладно, але не пізніше п`яти робочих днів з дня затвердження документа. У разі наявності у розпорядника інформації офіційного веб-сайту така інформація оприлюднюється на веб-сайті із зазначенням дати оприлюднення документа і дати оновлення інформації.

Проекти нормативно-правових актів, рішень органів місцевого самоврядування, розроблені відповідними розпорядниками, оприлюднюються ними не пізніш як за 20 робочих днів до дати їх розгляду з метою прийняття.

56. Стаття 22 Закону України «Про порядок висвітлення діяльності органів державної влади та органів місцевого самоврядування в Україні засобами масової інформації». Закони України, постанови Верховної Ради України, укази та розпорядження Президента України, постанови та розпорядження Кабінету Міністрів України, постанови Верховного Суду України та Конституційного Суду України, рішення органів місцевого самоврядування, інші нормативно-правові акти публікуються в офіційних виданнях (відомостях, бюлетенях, збірниках, інформаційних листках тощо) та друкованих засобах масової інформації відповідних органів державної влади та органів місцевого самоврядування. Недержавні друковані засоби масової інформації мають право оприлюднювати офіційні документи органів державної влади та органів місцевого самоврядування відповідно до законодавства України і на засадах, передбачених укладеною угодою між цими органами та редакціями друкованих засобів масової інформації.

Оцінка доводів учасників справи і висновків судів попередніх інстанцій

57. Головний мотив Товариства, покладений в основу підстав цього позову, зводився до того, що оскаржуване рішення є регуляторним актом, а тому під час його прийняття відповідач, на думку позивача, зобов`язаний був дотриматися регуляторної процедури, передбаченої Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», зокрема оприлюднити проєкт регуляторного акта разом із відповідним аналізом регуляторного впливу в друкованих засобах масової інформації. На думку позивача, недотримання такої процедури є порушенням вимог статті 57 Конституції України та статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні».

58. На цьому скаржник наполягає і у своїй касаційній скарзі, у зв`язку із чим вважає необґрунтованими висновки судів попередніх інстанцій про дотримання відповідачем процедури прийняття спірного рішення.

59. Надаючи оцінку доводам Товариства про регуляторний характер оскаржуваного акту, колегія суддів об`єднаної палати Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду виходить з такого.

60. З визначенням статті 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» регуляторний акт - це:

прийнятий уповноваженим регуляторним органом нормативно-правовий акт, який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання;

прийнятий уповноваженим регуляторним органом інший офіційний письмовий документ, який встановлює, змінює чи скасовує норми права, застосовується неодноразово та щодо невизначеного кола осіб і який або окремі положення якого спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання, незалежно від того, чи вважається цей документ відповідно до закону, що регулює відносини у певній сфері, нормативно-правовим актом.

61. Те, що оскаржуване рішення Сільської ради за своєю сутністю, юридичною природою і предметом регулювання є нормативно-правовим актом органу місцевого самоврядування учасниками справи не оспорюється і не ставиться під сумнів колегією суддів. При цьому приналежність спірного рішення Сільської ради про встановлення місцевих податків та зборів до нормативно-правових актів з питань оподаткування місцевими податками та зборами прямо передбачена підпунктом 12.5 пункту 12 статті 12 Податкового кодексу України.

62. Водночас, однією з визначальних ознак регуляторного акту є те, що цей акт зумовлює регуляторний вплив на урегульовані ним правовідносини.

63. Колегія суддів відзначає, що оскаржуване рішення сільської ради, як це випливає з його змісту, виконує, насамперед, функцію наповнення місцевого бюджету й не змінює порядок адміністрування місцевих податків та зборів, компетенцію контролюючих органів тощо, не формулює власні регулятивні механізми, а тому й не має регуляторного впливу, оскільки лише на підставі, за правилами та на виконання відповідних приписів Податкового кодексу України, закріплених у його статті 12, визначає елементи податку, зокрема, об`єкт оподаткування, платника податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов`язкові елементи, визначенні статтею 7 цього Кодексу з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII цього Кодексу для відповідного місцевого податку чи збору (підпункт 12.3.2 пункту 12.3 статті 12 Податкового кодексу України).

64. Навіть у разі неприйняття рішення про встановлення відповідних місцевих податків і зборів, що є обов`язковими згідно з нормами цього Кодексу, такі податки до прийняття рішення справляються виходячи з норм цього Кодексу із застосуванням їх мінімальних ставок, а плата за землю справляється із застосуванням ставок, які діяли до 31 грудня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування плати за землю, про вказано у підпункті 12.3.5 пінку 12.3 статті 12 Податкового кодексу України.

65. Тобто встановлення ставок місцевих податків та зборів є законодавчо закріпленим у Податковому кодексі України обов`язком відповідної ради, яка згідно із статтею 76 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» несе відповідальність у разі порушення нею Конституції або законів України.

66. У будь-якому разі, незалежно від виконання відповідною радою свого обов`язку щодо прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, правовідносини стосовно їх справляння та порядку адміністрування не залишаються неврегульованими і регламентуються відповідними положеннями Податкового кодексу України, які можуть бути змінені лише шляхом внесення законодавцем змін до «тіла» цього Кодексу й застосовуються безпосередньо та без здійснення аналізу їх регуляторного впливу.

67. До кваліфікуючих ознак регуляторного акту можна віднести й закріплену нормами Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» спеціальну процедуру його підготовки, розроблення, розгляду, прийняття і офіційного оприлюднення, яка включає стадії, зокрема, підготовки аналізу регуляторного впливу такого акту і оприлюднення проекту останнього з метою одержання зауважень і пропозицій від фізичних та юридичних осіб, їх об`єднань (статті 8, 9 цього Закону).

68. Водночас відповідно до правил частини першої статті 67, частини першої статті 74 Конституції України кожен (тобто включаючи й суб`єктів господарювання) зобов`язаний сплачувати податки і збори (у тому числі й місцеві) в порядку і розмірах, установлених законом. Референдум не допускається щодо законопроектів з питань податків, бюджету та амністії.

69. За визначенням же пункту 6.1 статті 6 Податкового кодексу України податком (у тому числі й місцевим податком і збором, як видом податку) є обов`язковий, безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється з платників податку відповідно до цього Кодексу.

70. Відповідно сплата місцевих податків та зборів, як безумовних платежів до місцевих бюджетів, є конституційним обов`язком кожного, у тому числі й суб`єктів господарювання, і обговорення цього питання на всеукраїнському рівні не допускається, а отже публічне обговорення питання податків, зокрема, й за процедурою, запровадженою Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», не може бути здійснене і на рівні місцевому, інакше це суперечитиме положенням Конституції України та засадам законодавства України у сфері оподаткування.

71. Верховний суд звертає увагу й нате, що виходячи із наведеного у статті 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» визначення поняття регуляторного акту, останній має свої власні, специфічні й притаманні лише йому ознаки, зокрема, такий акт або його окремі положення спрямовані на правове регулювання господарських відносин, а також адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання шляхом встановлення, зміни чи скасування норм права саме у цих правовідносинах

72. Спірні ж у цій справі правовідносини охоплюються сферою дії Податкового кодексу України, який відповідно до приписів пункту 1.1 статті 1 цього Кодексу регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов`язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов`язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

73. При цьому за змістом статті 2 Податкового кодексу України зміна його положень може здійснюватися виключно шляхом внесення змін до цього Кодексу.

74. Колегія суддів враховує, що до складу податкового законодавства України віднесено й рішення, зокрема, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, як це визначено пунктом 3.1 статті 3 Податкового кодексу України), однак підкреслює, що у будь-якому випадку такі рішення повинні бути прийняті за правилами, встановленими цим Кодексом і це прямо передбачено вказаною вище нормою.

75. Такі рішення органів місцевого самоврядування напряму ідентифіковані законодавцем саме як нормативно-правові акти з питань оподаткування місцевими податками та зборами (пункт 12.5 статті 12 Податкового Кодекс України) і жодної правової регламентації стосовно віднесення таких актів до регуляторних не містять як Податковий кодекс України, так і Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

76. Податкові правовідносини, як окремий і самостійний вид відносин, унормовуються, насамперед, Податковим кодексом України, положення якого можуть бути змінені виключно шляхом внесення змін до нього відповідними законами України, а усі нормативно-правові акти, які входять до складу податкового законодавства України, повинні прийматися на підставі, за правилами та на виконання цього Кодексу.

77. Жодних бланкетних або відсильих норм права, які б встановлювали обов`язок застосування у податкових правовідносинах спеціальних правових процедур, передбачених Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», Податковий кодекс не містить.

78. Податковим кодексом України, який у спірних правовідносинах є спеціальним актом законодавства та норми якого є пріоритетними у застосуванні, визначені основні засади податкового законодавства України і загальні засади встановлення податків і зборів (статті 4, 7 цього Кодексу), якими не передбачено застосування регуляторних процедур відповідно до Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» під час прийняття органом місцевого самоврядування рішення про встановлення місцевих податків та зборів.

79. Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» Податковим кодексом України не віднесено до актів податкового законодавства України, які наведені у статті 3 цього Кодексу за вичерпним і остаточним переліком, який розширеному тлумаченню не підлягає.

80. Отже податкові відносини є окремим і самостійним різновидом відносин, урегульованих, окрім Конституції України, спеціальними актами законодавства за вичерпним і остаточним переліком, не належать ані до господарських відносин, ані до адміністративних відносин між регуляторними органами або іншими органами державної влади та суб`єктами господарювання, про які іде мова у Законі України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

81. Аналіз змісту оскаржуваного у цій справі рішення органу місцевого самоврядування, яким встановлено ставки земельного податку за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання, свідчить, що таке рішення прийнято з метою упорядкування податкових відносин і виконує функцію наповнення місцевого бюджету, а тому не врегульовує жодних господарсько - виробничих, організаційно - господарських та/або внутрішньогосподарських відносин за участю позивача у розумінні статті 3 Господарського кодексу України, а отже господарських відносин загалом.

82. Оскільки процедура прийняття органами місцевого самоврядування рішень з питань оподаткування місцевими податками та зборами регламентується виключно спеціальними нормативними актами у сфері оподаткування й не охоплюється сферою регулювання актів адміністративного законодавства, то у такому випадку відсутнє регулювання і адміністративних відносин.

83. Зважаючи на викладене, колегія суддів відхиляє доводи касаційної скарги про те, що оспорюване Товариством рішення органу місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів є протиправним у зв`язку з недотримання при його розробленні, розгляді та прийнятті вимог Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», оскільки цей закон не поширює свою дію на спірні у цій справі правовідносини, а оскаржуване позивачем рішення не врегульовує жодних господарських відносин за його участю, а також адміністративних відносин між Сільською радою та ПАТ «Укрнафта» як суб`єктом господарювання.

84. Є помилковими й аргументи касаційної скарги про те, що спірне рішення Сільської ради не було доведено до відома Товариства у встановленому законом порядку, а отже є нечинним.

85. З цього приводу колегія суддів зазначає, що за прецедентною практикою Європейського суду з прав людини (далі також ЄСПЛ) державі, як правило, надається широка свобода розсуду відповідно до Конвенції, коли мова йде про загальні заходи економічної або соціальної стратегії ((Wallishauser v. Austria (no. 2), п. 65), а також при розробці та реалізації політики в сфері оподаткування ("Bulves" AD v. Bulgaria, § 63; Gasus Dosier-und Fordertechnik GmbH v. the Netherlands, § 60; Stere and Others v. Romania, § 51). Суд поважає позицію законодавця у таких питаннях, якщо вона не позбавлена обґрунтованих підстав (Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH v. the Netherlands, § 60).

86. ЄСПЛ також наголошує, що національні органи влади повинні приймати рішення щодо типу податку або внесків, які вони вимагатимуть сплатити. Рішення в цій галузі, як правило, включають також оцінку політичних, економічних і соціальних проблем, які Конвенція залишає у компетенції держав-учасниць, оскільки національні органи влади, очевидно, краще, ніж органи Конвенції, пристосовані для оцінки таких проблем (Musa v. Austria, piweHHA KoMiciT; Balaz v. Slovakia (yxB.); Azienda Agricola Silverfu nghi S.a.s. and Others v. Italy, § 103; R.Sz. v. Hungary, §§ 38 and 46). Внутрішній законодавчий орган також повинен визначити, що може бути класифіковано як оподатковуваний дохід, і яким має бути конкретний засіб виконання податкового зобов`язання (Cacciato v. Italy (yxв.), § 25; Guiso and Consiglio v. Italy (yxв.), § 44).

87. Існування правової основи у національному законодавстві саме по собі не є достатнім для дотримання принципу законності. Крім того, правова основа повинна мати певну якість, тобто вона повинна бути сумісною з верховенством права і повинна забезпечувати гарантії від свавілля. У зв`язку з цим необхідно зазначити, що, згадуючи «закон» стаття 1 Протоколу № 1 посилається на ту саму концепцію, на яку посилається Конвенція в інших місцях використовуючи цей термін, поняття, яке включає як нормативні акти, так і прецедентне право (Spacek, s.r.o., v. the Czech Republic, § 54; Vistins and Perepjolkins v. Latvia [BП], § 96).

88. Принцип законності також передбачає, що застосовні положення національного законодавства повинні бути достатньо доступними, точними та передбачуваними у своєму застосуванні (Beyeler v. Italy [ВП] § 109; Hentrich v. France, § 42; Lithgow and Others v. the United Kingdom, § 110; Alisic and Others v. Bosnia and Herzegovina, Croatia, Serbia, Slovenia and the Former Yugoslav Republic of Macedonia [ВП], § 103; Centro Europa 7 S.R.L and di Stefano v. Italy [ВП], § 187; Hutten-Czapska v. Poland [ВП], § 163).

89. Відповідна передбачуваність досягається, зокрема належним порядком оприлюднення відповідних актів.

90. Колегія суддів звертає увагу на те, що терміни «оприлюднення» та «опублікування» не є синонімами та мають різний зміст і правове навантаження.

91. Такий висновок підтверджує й аналіз приписів частини п`ятої статті 94 Конституції України, яка передбачає, що закон набирає чинності через десять днів із дня його офіційного оприлюднення, якщо інше не передбачено самим законом, але не раніше дня його опублікування.

92. Тобто термін «оприлюднення» має більш широке значення порівняно із терміном «опублікування» та включає у себе різні передбачені законом способи донесення публічної інформації, у тому числі змісту нормативно-правового акту, до відома широкого кола осіб, зокрема, шляхом її розміщення на офіційному веб-сайті відповідного суб`єкта нормотворення, опублікування у офіційних друкованих виданнях, друкованих засобах масової інформації тощо.

93. Що ж стосується рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів, які є нормативно - правовим актом, то стосовно таких рішень як у Податковому кодексі України, так і у Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні», або буд-якому іншому акті законодавства, відсутня конкретизація способу їх оприлюднення, а також не регламентовано обов`язок опубліковувати ці рішення у офіційних друкованих виданнях та/або у друкованих засобах масової інформації відповідних рад, у місцевих друкованих засобах масової інформації.

94. Водночас Україна є суверенною і незалежною, демократичною, соціальною, правовою державою як це закріплено у статті 1 Конституції України.

95. Основний Закон України у частині першій статті 8 проголошує й те, що в Україні визнається і діє принцип верховенства права.

96. Конституційний Суд України у підпункті 4.1 пункту 4 мотивувальної частини рішення у справі за конституційним поданням Верховного Суду України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 69 Кримінального кодексу України (справа про призначення судом більш м`якого покарання) від 02.11.2004 № 15-рп/2004 охарактеризував верховенство права як панування права в суспільстві.

97. Тобто в Україні як у правовій державі, де на конституційному рівні визнається і діє принцип верховенства права, не може бути неврегульованих правом суспільних відносин, тим більше у такій важливій сфері як оподаткування.

98. Беручи до уваги вищевикладене, колегія суддів вважає, що на відносини, пов`язані із порядком та способом офіційного оприлюднення нормативно-правових актів органів місцевого самоврядування, зокрема й з питань оподаткування місцевими податками та зборами, які не можуть залишатись неврегульованими, можливо поширити дію частини п`ятої статті 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» і статті 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації», якою встановлено обов`язковість опублікування нормативно - правових актів органів місцевого самоврядування на офіційному веб-сайті (у разі наявності такого інформаційного ресурсу).

99. За змістом статті 11 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування, у тому числі нормативно-правового характеру, підлягають обов`язковому оприлюдненню та наданню за запитом відповідно до Закону України «Про доступ до публічної інформації», статтею 15 якого встановлено обов`язок оприлюднення розпорядниками своїх нормативно - правових актів невідкладно, але не пізніше п`яти робочих днів з дня їх затвердження. Ця ж стаття Закону України «Про доступ до публічної інформації» у імперативній формі визначає, що у разі наявності у розпорядника інформації офіційного веб-сайту така інформація оприлюднюється на веб-сайті із зазначенням дати оприлюднення документа і дати оновлення інформації.

100. Питання оприлюднення рішень органів місцевої влади з питань місцевого значення ЄСПЛ розглядав у справі STICHTING LANDGOED STEENBERGEN AND OTHERS v. THE NETHERLANDS (Application no. 19732/17; §§ 46-54).

101. ЄСПЛ погодився, що електронна комунікація між органами влади та громадянами може сприяти досягненню мети більшої доступності та кращого функціонування державної служби. Однак існує ризик, що деякі громадяни можуть залишитися поза увагою. ЄСПЛ у цій справі зазначив, що повідомлення про проект рішення та про саме рішення було зроблено лише в мережі «Інтернет» і що скаржник міг би оскаржити це рішення лише в тому разі, якщо він уже висловив свою думку. Проте, беручи до уваги, зокрема, високі показники інтернет-покриття в Нідерландах та факт того, що практика оприлюднення повідомлень виключно онлайн-засобами вже мала місце впродовж певного періоду, висвітлювалась у місцевих газетах на час її запровадження, ЄСПЛ встановив, що заявники не надали жодних аргументів, які могли б дозволити Суду дійти висновку про незабезпечення їх чіткою, практичною та ефективною можливістю висловити свої погляди та подати скаргу.

102. Згідно з встановленими судовим розглядом цієї справи обставинами, які не заперечуються сторонами, оскаржуване Товариством рішення, датоване 26.06.2018, відповідає вимогам підпункту 12.3.4 пункту 12.3 та пункту 12.5 статті 12 Податкового кодексу України, оскільки офіційно оприлюднене Сільською радою на її офіційному веб-сайті 29.06.2018, тобто до 15 липня року, що передує бюджетному періоду, у якому планується застосовування встановлюваних місцевих податків та зборів або змін, а саме - 2019 році й набрало чинності з 01.01.2019.

103. З цих підстав колегія суддів не входить в обговорення питання правильності застосування норм пункту 3 розділу II «;Прикінцеві та перехідні положення» Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році», оскільки у межах спірних у цій справі правовідносин цей Закон застосовано не було.

104. Обраний відповідачем порядок офіційного оприлюднення оскаржуваного Товариством рішення та набрання ним чинності узгоджується з правовою регламентацією спірних правовідносин, чинній станом на час їх виникнення, у зв`язку із чим колегія суддів погоджується з висновками судів попередніх інстанцій, викладеними у оскаржуваних судових рішеннях, стосовно необґрунтованості доводів позивача про недотримання Сільською радою передбаченої Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» процедури офіційного оприлюднення цього рішення, оскільки вимоги цього Закону загалом та, зокрема, у 2018 році не поширювались на рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків і зборів.

105. Позивач не вказував, що доступ до тексту і змісту оскаржуваного ним рішення органу місцевого самоврядування було ускладнено або ж він, з яких-небудь причин, взагалі не мав можливості ознайомитись з цим документом і не був обізнаний про його наявність.

106. Це переконує в тому, що Товариство не мало жодних перешкод у тому, щоб дізнатись про наявність такого рішення, і його зміст, суть урегульованих ним питань і сферу дії цього акту, врахувати викладені у ньому приписи під час провадження своєї господарської діяльності у наступному податковому (бюджетному) періоді.

107. Отже, та обставина, що оспорюване позивачем рішення сільської ради з питань оподаткування місцевими податками та зборами було опубліковане у мережі Інтернет з використанням офіційного веб ресурсу сільської ради, за наявності при цьому в національному законодавстві правової основи для можливості офіційного оприлюднення прийнятих органом місцевого самоврядування рішень у такий спосіб, не дає підстав стверджувати, що це рішення не було належним чином доведене до відома Товариства і з цих підстав є нечинним, порушує його права як платника податків та учасника регламентованих таким рішенням відносин.

108. Колегія суддів критично оцінює доводи касаційної скарги стосовно невідповідності спірного рішення формі типового рішення про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку, затвердженої постановою Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 №483.

109. Вказане твердження скаржника ґрунтується на тому, що Сільська рада не зазначила у спірному рішенні про застосування пільг щодо сплати податку для юридичних осіб за земельні ділянки, на яких здійснюється видобуток корисних копалин (нафта, газ), відповідно до пункту 284.4 статті 284 Податкового кодексу України.

110. Разом з тим, пільги стосовно сплати податку для юридичних осіб визначені статтею 282 Податкового кодексу України, тоді як пункт 284.4 статті 284 цього ж Кодексу унормовує відносини, пов`язані з особливостями оподаткування (справляння) платою за землю за земельні ділянки, надані, зокрема, гірничодобувним підприємствам для видобування корисних копалин та розробки родовищ корисних копалин.

111. Норми пункту 284.4 статті 284 Податкового кодексу України застосовуються безпосередньо контролюючими органами, визначеними у статті 41 цього Кодексу, під час справляння податку у вигляді плати за землю і визначенні суми конкретного податкового зобов`язання й не врегульовують спірні у цій справі правовідносини, які пов`язані із прийняттям рішень органами місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і зборів.

112. Згідно ж з вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 №483 у Типовому рішенні про встановлення ставок та пільг із сплати земельного податку такі пільги визначаються з урахуванням норм, зокрема, статей 281 і 282 Податкового кодексу України.

113. Жодних вказівок про необхідність зазначення у вищевказаному рішенні органів місцевого самоврядування про застосування норм пункту 284.4 статті 284 Податкового кодексу України цей Кодекс, або інший нормативно - правовий акт, зокрема, постанова Кабінету Міністрів України від 24.05.2017 №483, не містять.

114. Безпідставними є й твердження позивача про те, що спірне рішення, яким встановлюється ставка податку у розмірі 12 відсотків від нормативної грошової оцінки землі, суперечить Положенню про плату за землю на території Пнівської сільської ради, прийняте рішенням від 01.07.2016 №1-6/16, з внесеними змінами рішенням від 21.12.2017 №3- 21/17, яким з 01.01.2018 року ставка податку встановлюється у розмірі 10 відсотків від нормативної грошової оцінки землі за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні юридичних осі (крім державної та комунальної форми власності), оскільки зазначені рішення не відмінені рішенням Пнівської сільської ради, яке оскаржуються, та продовжували діяти станом на час виникнення спірних у цій справі правовідносин.

115. Надаючи оцінку таким доводам касаційної скарги, колегія суддів завертає увагу на положення статті 58 Конституції України, згідно з якою закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом`якшують або скасовують відповідальність особи.

116. Застосовуючи вказану норму Основного Закону України, варто враховувати й правову позицію Конституційного Суду України, наведену у пункті 2 мотивувальної частини Рішення у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) від 09.02.1999 № 1-7/99, викладеної стосовно дії загально - правового принципу норми права у часі. Позиція Конституційного Суду України за якою дію нормативно-правового акта в часі треба розуміти так, що вона починається з моменту набрання цим актом чинності і припиняється з втратою ним, чинності, тобто до події, факту застосовується той закон або інший нормативно-правовий акт, під час дії якого вони настали або мали місце.

117. Конституційний Суд України в пункті 3 мотивувальної частини Рішення від 03.10.1997 у справі № 4-зп (справа про набуття чинності Конституцією України) зазначив: «Конкретна сфера суспільних відносин не може бути водночас врегульована однопредметними нормативними правовими актами однакової сили, які за змістом суперечать один одному. Звичайною є практика, коли наступний у часі акт містить пряме застереження щодо повного або часткового скасування попереднього. Загальновизнаним є й те, що з прийняттям нового акта, якщо інше не передбачено самим цим актом, автоматично скасовується однопредметний акт, який діяв у часі раніше».

118. Беручи до уваги положення вищевикладених норм Конституції України, з урахуванням правових позицій Конституційного Суду України стосовно їх тлумачення, колегія суддів відзначає, що як установлено судовим розглядом у цій справі, оскаржуване ПАТ «Укрнафта» рішення сільської ради набуло чинності з 01.01.2019, про що прямо вказано у самому ж рішенні.

119. Поряд із цим, у Положенні про плату за землю на території Пнівської сільської ради, затвердженого рішенням від 01.07.2016 №1-6/16, зі змінами, внесеними рішенням від 21.12.2017 №3- 21/17, чітко визначено строк його дії, а саме - з 01.01.2018, та період застосування - упродовж 2018 року. При цьому з моменту набрання чинності з 01.01.2019 спірним рішенням Пнівської сільської ради відносини, пов`язані встановленням плати за землю на території цієї ради, стають урегульовані саме цим рішенням, оскільки такі не можуть регламентуватися однопредметними нормативно - правовими актами однакової юридичної сили й, за загальним правилом, прийнятий цією ж радою попередній нормативно - правовий акт, що врегульовував ті самі відносини та діяв у часі раніше, автоматично скасовується.

120. Відсутність у оскаржуваному рішенні сільської ради вказівки на втрату чинності попереднім однопредметним нормативно - правовим актом цих обставин не змінює і не впливає на правову регламентацію спірних правовідносин, не зумовлює ситуації, за якої одночасно зберігають чинність і діють декілька відповідних актів органів місцевого самоврядування, які один одному суперечать.

121. Касаційний суд підкреслює, що у відповідності з положеннями пункту 274.2 статті 274 Податкового кодексу України ставка податку на земельні ділянки нормативну грошову оцінку яких проведено встановлюється у розмірі не більше 12 відсотків від їх нормативної грошової оцінки за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності).

122. За таких обставин відповідач, встановивши у спірному рішенні ставку податку на земельні ділянки в частині «Землі промисловості» код 11.01 для розміщення та експлуатації основних, підсобних і допоміжних будівель та споруд підприємствами, що пов`язані з користуванням надрами, у розмірі 12 відсотків від нормативної грошової оцінки землі, вимоги законодавства не порушив.

123. Ураховуючи вищевикладене, колегія суддів дійшла висновку, що суди першої та апеляційної інстанції правильно вказали на те, що спірне рішення Сільської ради відповідає критеріям, установленим частиною другою статті 2 Кодексу адміністративного судочинства України, а дії відповідача щодо прийняття і офіційного оприлюднення такого акту повністю узгоджуються з положеннями частини другої статті 19 Основного Закону України і прав Товариства не порушують.

Висновки за результатами розгляду касаційної скарги

124. Об`єднана палата Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду відступає від висновку щодо застосування норм права у подібних правовідносинах, викладеного в раніше прийнятій постанові Верховного Суду від 02.12.2020 у справі № 357/14346/17 стосовно того, що рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів є регуляторним актом і на таке рішення поширюються положення Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

125. Колегія суддів формулює такі висновки щодо застосування норм права.

126. Рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами, яке приймається на підставі, за правилами й на виконання відповідних приписів Податкового кодексу України і оприлюднюється у встановленому цим Кодексом порядку.

127. Вказані рішення не належать до регуляторних актів у розумінні Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», у зв`язку з чим цей Закон не поширює свою дію на такі рішення загалом та, зокрема, у 2017, 2018 роках.

128. За правилами пункту 3 частини першої статті 349 Кодексу адміністративного судочинства України суд касаційної інстанції за наслідками розгляду касаційної скарги має право скасувати судові рішення судів першої та (або) апеляційної інстанцій повністю або частково і ухвалити нове рішення у відповідній частині або змінити рішення, не передаючи справи на новий розгляд.

129. Підставами для скасування судових рішень повністю або частково і ухвалення нового рішення або зміни рішення у відповідній частині є неправильне застосування норм матеріального права або порушення норм процесуального права. Зміна судового рішення може полягати в доповненні або зміні його мотивувальної та (або) резолютивної частин (частини перша, четверта статті 351 Кодексу адміністративного судочинства України).

130. Зважаючи на те, що суди попередніх інстанцій у цілому дійшли правильного і обґрунтованого висновку про відсутність підстав для задоволення цього позову, однак при цьому виходили з помилкових мотивів стосовно приналежності спірного рішення Сільської ради до регуляторних актів, Верховний Суд дійшов висновку про наявність підстав для часткового задоволення касаційної скарги й зміни оскаржуваних судових рішень шляхом виключення з їх мотивувальної частини посилань на те, що оскаржуване Товариством рішення є актом регуляторного характеру і на правовідносини, пов`язані з процедурою і порядком його розроблення, прийняття та офіційного оприлюднення поширюються вимоги Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

131. Керуючись статтями 340, 341, 344, 349, 351, 355, 356 Кодексу адміністративного судочинства України,

ПОСТАНОВИВ:

Касаційну скаргу Публічного акціонерного товариства «Укрнафта» задовольнити частково.

Рішення Івано-Франківського окружного адміністративного суду від 14.03.2019 та постанову Восьмого апеляційного адміністративного суду від 03.07.2019 змінити, виключивши з їх мотивувальної частини висновки про те, що рішення Пнівської сільської ради Надвірнянського району Івано-Франківської області від 26.06.2018 № 3-24/2018 «Про встановлення ставок земельного податку за земельні ділянки, які перебувають у постійному користуванні суб`єктів господарювання (крім державної та комунальної форми власності), на 2019 рік на території Пнівської сільської ради» є регуляторним актом відповідно до Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

В решті оскаржувані судові рішення залишити без змін.

Постанова набирає законної сили з дати її прийняття, є остаточною і оскарженню не підлягає.

Суддя - доповідач Н.В. Коваленко

Судді І.Я. Олендер

Р.Ф. Ханова