

Микола Петрович Кучерявенко

Національна академія правових наук України

Харків, Україна

Кафедра фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Харків, Україна

Євген Михайлович Смичок

Кафедра фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Харків, Україна

Сергій Вікторович Брояков

Кафедра фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

Харків, Україна

ПРАВОВА ПРИРОДА РІШЕНЬ МІСЦЕВИХ РАД З ПИТАНЬ ВСТАНОВЛЕННЯ МІСЦЕВИХ ПОДАТКІВ ТА ЗБОРІВ: ПРОБЛЕМА ВІДНЕСЕННЯ ДО РЕГУЛЯТОРНИХ АКТІВ

Анотація. *Актуальність обраної теми має як теоретичний, так і практично-прикладний характер, що виявляється у наступному: 1) по-перше, на сьогоднішній день так і не вирішеною до кінця залишається проблема з приводу можливості віднесення рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів до регуляторних актів; 2) по-друге, суди адміністративної юрисдикції розглядають значну кількість спорів, які пов'язані з оскарженням рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів у частині дотримання нормотворцями процедурних вимог при прийнятті таких рішень. В проваджуваному дослідженні було застосовано як низку загальнонаукових методів наукового пізнання, так і низку спеціальних методів юридичної науки. Так, до застосованих у процесі здійснення даного дослідження загальних методів наукового пізнання відносяться: логічний метод, а саме аналіз та синтез, дедуктивний та індуктивний метод; системний метод. Крім загальнонаукових методів наукового пізнання при провадженні даного дослідження було застосовано й низку спеціальних методів юридичної науки. До таких методів можна віднести: 1) формально-юридичний метод; 2) історико-правовий метод; 3) порівняльно-правовий метод. Встановлено, що за своєю правовою природою і предметом регулювання рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не можуть бути віднесені до нормативно-правових актів регуляторного характеру. В аспекті ж процедурно-установчих*

особливостей відмічається, що Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» об'єктивно не поширює свою дію на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, у тому числі стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації. Відповідно, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів слід вважати такими, що були офіційно оприлюдненими після їх розміщення на офіційному вебсайті відповідної ради, навіть якщо вони не були опубліковані у друкованих засобах масової інформації. Такий підхід обумовлюється тим, що аналізовані рішення органів місцевого самоврядування не є регуляторними актами. Актуальність даного питання обумовлена значною кількістю спорів, які пов'язані з оскарженням платниками податків таких рішень органів місцевого самоврядування. Відповідні рішення органів місцевого самоврядування мають безпосередній вплив на податкові зобов'язання платників податків з приводу сплати місцевих податків та зборів.

Ключові слова: регуляторний акт, рішення місцевих рад, місцеві податки, судове оскарження, процедура опублікування, нормотворчі процедури.

Mykola P. Kucheryavenko

*National Academy of Legal Sciences of Ukraine
Kharkiv, Ukraine*

*Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine*

Eugene M. Smychok

*Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine*

Serhii V. Broiakov

*Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
Kharkiv, Ukraine*

LEGAL NATURE OF DECISIONS OF LOCAL COUNCILS ON ESTABLISHMENT OF LOCAL TAXES AND FEES: THE PROBLEM OF ASSIGNMENT TO REGULATORY ACTS

Abstract. *The relevance of the chosen topic is both theoretical and practical, which is manifested in the following: 1) the problem of the possibility to refer the decisions of local councils on the establishment of local taxes and fees to regulatory acts remains unresolved; 2) courts of*

administrative jurisdiction consider a significant number of disputes related to appeals against decisions of local councils on the establishment of local taxes and fees in terms of compliance by lawmakers with procedural requirements in making such decisions. In the conducted research both a number of general scientific methods and a number of special methods of legal science were applied. The general methods of scientific cognition used in the course of this study include: logical method, namely analysis and synthesis, deductive and inductive method; system method. In addition to general scientific methods of scientific cognition, a number of special methods of legal science were used in conducting this study. Such methods include: 1) formal-legal method; 2) historical and legal method; 3) comparative legal method. It is established that due to their legal nature and subject of regulation, decisions of local self-government bodies on the issues of establishing local taxes and fees cannot be referred to normative legal acts of a regulatory nature. In terms of procedural and constitutive features, it is noted that the Law of Ukraine «On Principles of State Regulatory Policy in the Sphere of Economic Activity» does not objectively extend its effect to decisions of local councils on local taxes and fees, including the procedure for development, consideration and adoption of such decisions and their official publication in the print media. Accordingly, decisions of local governments on the establishment of local taxes and fees should be considered as officially published after their posting on the official website of the relevant council, even if they have not been published in the print media. This approach is due to the fact that the analyzed decisions of local governments are not regulatory acts. The urgency of this issue is due to the large number of disputes related to taxpayers' appeals against such decisions of local governments. Relevant decisions of local governments have a direct impact on taxpayers' tax obligations regarding the payment of local taxes and fees.

Keywords: *regulatory act, decisions of local councils, local taxes, court appeal, publication procedure, rule-making procedures.*

ВСТУП

На сьогоднішній день як ніколи актуальною постає проблематика, яка пов'язана з визначенням правової природи рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, а саме в аспекті можливості віднесення таких рішень до регуляторних актів. Актуальність даного питання не в останню чергу обумовлена значною кількістю спорів, які пов'язані з оскарженням платниками податків таких рішень органів місцевого самоврядування. Відповідні рішення органів місцевого самоврядування мають безпосередній вплив на податкові зобов'язання платників податків з приводу сплати місцевих податків та зборів. Коли мова йде про матеріальні аспекти обов'язків платників податків, то важливим є забезпечення дотримання процедурних вимог. Невідповідність нормотворчих процедур нівелює правореалізаційну придатність нормативних приписів матеріального характеру. Тобто мова йде про те, що навіть якщо конкретні місцеві податки були встановлені відповідними місцевими радами, однак в рамках нормотворчих процедур було допущено процедурні порушення, то сплата таких загальнообов'язкових платежів податкового характеру ставиться під питання. Порушуючи процедурні положення нормотворець, фактично нівелює ефективність функціонування правового механізму конкретного податку чи збору. Прямо перешкоджати таким порушенням покликаний

принцип стабільності, який отримав свою формалізацію в приписах пп. 4.1.9 п. 4.1 ст. 4 Податкового кодексу України. В той же самий час відповідний принцип податкового законодавства має регламентаційно обмежену дію, так як його регулятивний механізм чітко визначає конкретні темпоральні правила дотримання яких є обов'язковим для законодавця. Однак, це не означає, що сфера оподаткування регулюється тільки на основі спеціальних податково-правових принципів. В даному випадку як ніколи актуальним є загальний принцип законності, якого зобов'язані дотримуватися в тому числі й органи місцевого самоврядування в рамках проваджуваної ними діяльності по встановленню місцевих податків та зборів. Принцип законності виступає гарантійним механізмом по забезпеченню дотримання процедурних вимог. Будь-яка процедура має чітку нормативну регламентацію, що в повній мірі стосується і нормотворчих процедур зі встановлення місцевих податків та зборів. Недотримання вимог принципу законності може нівелювати всі проваджувані органами публічної влади дії, а отже, владні суб'єкти у здійснюваній ними діяльності повинні неухильно дотримуватися приписів процедурного регулювання. Таким чином ми повинні чітко усвідомлювати, що матеріально-правові положення перебувають у взаємозалежності з процедурно-правовими вимогами.

Проблематика, що стосується визначення правової природи рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів на предмет її співставлення з регуляторними актами, не отримала свого наукового оформлення у працях вчених-правників. При цьому об'єктами наукової розробки вже ставали загальні питання нормотворчості у сфері оподаткування. Встановлення місцевих податків та зборів є одним із найбільш важливих повноважень, яким наділені відповідні органи місцевої влади. Без встановлення даних загальнообов'язкових платежів податкового характеру неможливо уявити належним чином сформований економічний базис існування конкретної територіальної громади.

Нормотворча діяльність у сфері оподаткування характеризується підвищеною мірою прояву процедурної складової. Як вірно зазначає Петрова І. П., належна постадійна реалізація нормотворчого процесу відіграє важливу не тільки теоретичну, але й практичну роль [1, с. 309]. В аспекті нормотворчих процедур у сфері оподаткування відповідне твердження характеризується підвищеною мірою актуальності.

На значимість процедурної складової для нормотворчості у сфері оподаткування вказує і Мінаєва О. М., яка зазначає, що нормотворчі процедури у сфері оподаткування є чи не найбільш важливим інтегративним елементом загального поняття податкових процедур [2, с. 126]. Відповідно, вчена виокремлює нормотворчі процедури з цілого масиву податкових процедур, які головним чином мають правозастосовчий характер. При цьому робиться значний акцент на основоположності таких процедур у сфері оподаткування.

Публічні фінанси відіграють важливу роль у забезпеченні належного функціонування соціуму [3, с. 2855]. І тим важливішим є проблема, пов'язана із забезпеченням правильного «старту» таких відносин. Таким «стартом» якраз і є стадія нормотворчості. Взаємні права та обов'язки владного та підпорядкованого суб'єкта у публічних галузях права повинні визначатися на рівні закону [4, с. 2278]. Сама ж нормотворчість повинна реалізовуватися з неухильним дотриманням вихідних положень права [5, с. 138]. Нормативно встановлені правила повинні забезпечуватися не тільки у правозастосовних процедурах, але й сфері нормотворчості. Так як нормотворчі процедури у сфері оподаткування характеризуються галузевобумовленою специфікою, ми повинні звертати увагу на неї.

Більше того, самі нормотворчі процедури зі встановлення місцевих податків та зборів взагалі вирізняються спеціально-інституційним оформленням у рамках Податкового кодексу України (далі – ПК України). У даному випадку мова йде про положення п. 12.3 ст. 12 ПК України, якими визначається порядок нормотворчості органів місцевого самоврядування з приводу встановлення місцевих податків та зборів.

Та чи повинні процедури нормотворчості з приводу прийняття рішень місцевими радами про встановлення місцевих податків та зборів підпорядковуватися іншому, не тільки податково-процедурному регулюванню? Чи є такі рішення органів місцевого самоврядування за своєю правовою природою регуляторними актами? На всі ці питання ми і спробуємо надати відповідь у рамках даної наукової статті.

1. МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

В проваджуваному дослідженні було застосовано як низку загальнонаукових методів наукового пізнання, так і низку спеціальних методів юридичної науки. Так, до застосованих у процесі здійснення даного дослідження загальних методів наукового пізнання відносяться: логічний метод, а саме аналіз та синтез, дедуктивний та індуктивний метод; системний метод. Аналіз та синтез було застосовано в рамках дослідження категоріально-понятійного апарату, а саме терміну регуляторний акт. За посередництвом застосування відповідного методу було визначено змістовно-інтегративні складники, досліджено їх правову природу (аналіз), а потім, після дослідження складових елементів зведено всі складники в єдине поняття з метою комплексного розуміння його правової природи (синтез). Дедуктивний метод полягав у сходженні від загального до конкретного, що можна простежити при первинному дослідженні загального поняття «регуляторний акт», а тоді вже потенційно можливих його видових проявів. Індуктивний метод полягав у сходженні від конкретного до загального, що отримало свій вияв, зокрема, при первинному дослідженні спеціальних податково-правових принципів з подальшим переходом до аналізу такого загальноправового принципу, як принцип законності. Що ж стосується систем-

ного методу, то він проявляється в побудові суб'єктного складу регуляторних відносин, визначені системи ознак на основі якої повинно провадитися розмежування регуляторних актів та рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів тощо. Крім загальнонаукових методів наукового пізнання при провадженні даного дослідження було застосовано й низку спеціальних методів юридичної науки. До таких методів можна віднести: 1) формально-юридичний метод; 2) історико-правовий метод; 3) порівняльно-правовий метод. В подальшому пропонуємо розглянути специфіку застосування кожного із вище означених спеціально-юридичних методів. Так, формально-юридичний метод було застосовано при дослідженні змістовного наповнення нормативних приписів таких нормативно-правових актів як: Податковий кодекс України; Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»; Закон України «Про місцеве самоврядування» тощо. Історико-правовий метод використовувався при дослідженні динаміки трансформації підходів Верховного Суду в аспекті трактування рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів як регуляторних актів. Коли ж мова йде про порівняльно-правовий метод, то його було застосовано при співставленні загальних процедур опублікування актів місцевих рад та спеціальних нормотворчих процедур в аспекті прийняття регуляторних актів.

Відповідне дослідження ґрунтується на аналізі як нормативних джерел, так й емпіричних матеріалів. Так, нормативною основою при написанні даної статті виступили наступні нормативно-правові акти: Закон України «Про місцеве самоврядування»; Податковий кодекс України; Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»; Закон України «Про доступ до публічної інформації». Саме аналіз вище зазначених нормативно-правових актів дозволив сформулювати системне уявлення про регуляторні акти, процедури їх прийняття та про співвідношення регуляторних актів та рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів. Що ж стосується емпіричного матеріалу, то в рамках проваджуваного дослідження було проаналізовано правові позиції, що отримали свою фіксацію в наступних рішеннях Верховного Суду: постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.05.2020 (справа № 809/276/18) та постанова Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 02.12.2020 (справа № 357/14346/17). Загалом потрібно відмітити, що принципово важливою рисою саме відповідного дослідження є його ґрунтовний нормативний та емпіричний базис. Незважаючи на різноаспектність нормативно-правових актів, які застосовувалися при написанні даної статті, всі вони сприяли послідовному розкриттю піднятої у даному дослідженні проблематики. У свою чергу емпірична основа дозволила зберегти зв'язок наукової статті з поточною правозастосовною практикою.

2. РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ

Для послідовної відповіді на поставлені питання потрібно проаналізувати положення наступних нормативно-правових актів: 1) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» [6]; 2) ПК України [7]; 3) Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» [8].

2.1. Правова природа рішень місцевих рад про встановлення податків та зборів

Так, відповідно до положень ч. 1 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» («Акти органів та посадових осіб місцевого самоврядування») рада в межах своїх повноважень приймає нормативні та інші акти у формі рішень. Акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів мають специфічний характер, адже їх правова природа визначається в тому числі й положеннями Податкового кодексу України. Офіційно оприлюднене рішення про встановлення місцевих податків та/або зборів, а також зміну розміру їх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг або про внесення змін до таких рішень є нормативно-правовим актом з питань оподаткування місцевими податками та зборами (п. 12.5 ст. 12 ПК України). Тобто законодавець чітко визначає правову природу відповідних рішень органів місцевого самоврядування – це нормативно-правові акти.

Що стосується регуляторних актів, то їх правова природа може бути визначена за посередництвом послідовного аналізу спеціального закону – Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Змістовне визначення поняття «регуляторний акт» закріплене у ст. 1 зазначеного вище Закону України. При цьому саме визначення регуляторного акта сконструйоване за посередництвом визначення двох складників. Так, у ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» зазначається наступне: «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».

У силу того, що податковим законодавством, а саме положеннями п. 12.5 ст. 12 ПК України рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місце-

вих податків та зборів чітко визначаються як нормативно-правові акти з питань оподаткування, то і аналізувати потрібно формулювання першої частини дефініції регуляторного акта. У нашому випадку потрібно виокремити декілька принципів аспектів.

По-перше, регуляторний акт може бути направлений на правове регулювання двох різновидів відносин: 1) господарських відносин; 2) адміністративних відносин. Жодної іншої категорії відносин регуляторні акти не повинні стосуватися. Відносини у сфері оподаткування жодним чином не тотожні за предметом та методом правового регулювання відносинам господарським. Що стосується адміністративних відносин, то вони є більш подібними за специфікою методу правового регулювання відносинам податковим, однак предмет правового регулювання в адміністративних та податкових відносинах не є тотожним.

Навіть законодавець на нормативному рівні виокремлює податкові відносини як специфічний різновид відносин. Це, зокрема, наочним чином демонструють положення ч. 1 ст. 19 ПК України, де чітко виокремлюється такий різновид відносин як «податкові відносини». Відповідно, ми не можемо однозначно стверджувати, що застосування положень про адміністративні відносини у приписах ст. 1 Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» мало своєю ціллю змістовно охопити у тому числі і податкові відносини.

По-друге, регуляторні акти регламентують відносини з визначеним суб'єктним складом. Так, у досліджуваній дефініції згадуються наступні категорії суб'єктів: 1) регуляторні органи або інші органи державної влади; 2) суб'єкти господарювання. Відповідно на стороні владного суб'єкта фігурують регуляторні органи, до яких у тому числі відносяться й органи місцевого самоврядування. Однак як у даному випадку бути з суб'єктами приватного права? З досліджуваного визначення вбачається, що на стороні приватного суб'єкта повинен виступати саме суб'єкт господарювання. Що стосується рішень органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів, то вони стосуються не тільки суб'єктів господарювання. Їх вимоги адресуються й іншим платникам податків, які не мають статусу суб'єкта господарювання. Так, наприклад, платниками податків на майно (плати за землю, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку), що є місцевими податками, є не тільки суб'єкти господарювання, але й звичайні фізичні особи. Тобто сфера охоплення регуляторних актів є набагато вужчою, аніж сфера нормативного регулювання, що охоплюється рішеннями органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів. Із законів формальної логіки випливає, що вужче поняття (регуляторні акти) не може охоплювати собою поняття змістовно ширшого характеру (рішення органів місцевого самоврядування про встановлення місцевих податків та зборів).

Ані податковим законодавством, ані положеннями Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності», рішен-

ня органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів прямо не визначаються як такі, що відносяться до регуляторних актів. Взагалі Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» жодним чином не вказує на те, що він має яке-небудь відношення до сфери оподаткування. При цьому потрібно відмітити, що у ПК України міститься низка положень, які можуть опосередковано вказувати на те, що нормотворець розглядає такі рішення органів місцевого самоврядування як регуляторні акти. Мова йде про низку положень ПК України, в яких законодавець одночасно виключає рішення органів місцевого самоврядування, що стосуються питань встановлення місцевих податків та зборів, з-під дії окремих приписів п. 12.3–12.5 ст. 12 ПК України та норм Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

У той же самий час ми розглядаємо таку ситуацію скоріше як непослідовність та не системність підходів нормотворця. Більше того, у низці рішень Верховного Суду без послідовного аналізу правової природи регуляторних актів та визначення їх кореляції з рішеннями органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, останні (рішення органів місцевого самоврядування) розглядаються як такі, що є одним із видів регуляторних актів (див. постанову Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.05.2020 (справа № 809/276/18) [9]; постанову Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 02.12.2020 (справа № 357/14346/17) [10]).

Підсумовуючи все вищезазначене потрібно зауважити, що ключовими в аспекті розмежування регуляторних актів та рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є наступні аспекти:

1) нетотожна сфера регулювання (регуляторні акти регламентують господарські/адміністративні відносини, тоді як акти органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів орієнтовані на регламентацію власне податкових відносин);

2) специфічний суб'єктний склад, на який орієнтовані регуляторні акти (правовий механізм місцевих податків та зборів, які встановлюються рішеннями органів місцевого самоврядування, передбачає набагато ширший суб'єктний склад на стороні платника податків – не тільки суб'єкти господарювання).

Таким чином, ми повинні резюмувати, що за своєю правовою природою і предметом регулювання рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не можуть бути віднесені до нормативно-правових актів регуляторного характеру.

2.2. Рішення місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів та процедури прийняття регуляторних актів

У силу цілої низки юрисдикційних проваджень з оскарження відповідних рішень місцевих рад потрібно надати відповідь на ключове питання: «Чи поширюється дія Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері гос-

подарської діяльності» на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, у тому числі стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації)?

Як уже було зазначено, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не є за своєю правовою природою регуляторними актами. Відсутні і прямі вказівки у законі та/або інших нормативно-правових актах, що такі рішення органів місцевого самоврядування повинні визначатися як регуляторні акти. Більше того, пп. 12.3.1 п. 12.3 ст. 12 ПК України прямо зазначається, що встановлення місцевих податків та зборів здійснюється у порядку, визначеному цим Кодексом. У процедурних положеннях п. 12.3–12.5 ст. 12 ПК України відсутні бланкетні норми, які б у частині процедури прийняття та оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів направляли суб'єктів правозастосування до норм Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності». Відповідно на такі рішення органів місцевого самоврядування не поширюють свою дію положення Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

У той самий час ніхто не відміняв правила презумпції правомірності рішень платника податків, що закріплена у пп. 4.1.4 п. 4.1 ст. 4 та п. 56.21 ст. 56 ПК України. Так, відповідно до п. 56.21 ст. 56 ПК України у разі коли норма цього Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі цього Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та 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, рішення приймається на користь платника податків.

Наявність положень, які були включенні до ПК України Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році» в частині не поширення дії окремих положень ПК України та приписів Закону України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» на процедури встановлення місцевих податків та зборів у другій половині 2017 року та у 2018 році, цілком закономірно призводить до можливості неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платника податків, а це у свою чергу вказує на можливість застосування у таких ситуаціях презумпції правомірності рішень платника податків.

Таким чином, ми повинні резюмувати, що Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» об'єктивно не поширює свою дію на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, у тому числі стосовно процедури розробки,

розгляду та прийняття таких рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації. Проте наявність відповідних ретроактивних Законів України (Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»), окремі положення яких можуть призвести до неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, обумовлює необхідність застосовувати судами/контролюючими органами презумпцію правомірності рішень платника податків (якщо платник податків апелює до відповідного презумптивного принципу).

2.3. Процедурні особливості оприлюднення рішень місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів

Тепер залишається надати відповідь на ключове запитання: «Чи можна вважати такими, що набрали чинності і є офіційно оприлюдненими рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, якщо такі рішення були розміщені тільки на офіційному вебсайті відповідної ради і не були опубліковані у друкованих засобах масової інформації як цього вимагає Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності»?

Як уже зазначалося, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів за своєю правовою природою не є регуляторними актами. Відповідно, на такі рішення органів місцевого самоврядування не поширюють свою дію процедури оприлюднення регуляторних актів, що визначаються Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

У подальшому розглянемо процедури, які стосуються офіційного оприлюднення рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів. Відповідно до положень пп. 12.3.4 п. 12.3 ст. 12 ПК України рішення про встановлення місцевих податків та зборів офіційно оприлюднюється відповідним органом місцевого самоврядування до 25 липня року, що передує бюджетному періоду, в якому планується застосування встановлюваних місцевих податків та/або зборів або змін (плановий період). При цьому в податковому законодавстві не визначається спосіб, у який повинно здійснюватися офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів. Таким чином, потрібно звертатися до загальних положень про офіційне оприлюднення рішень органів місцевого самоврядування.

Для послідовної відповіді на поставлені питання потрібно проаналізувати приписи: 1) Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні»; 2) Закону України «Про доступ до публічної інформації». Так, згідно з ч. 5 та ч. 11 ст. 59 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» акти органів та посадо-

вих 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.

Відповідно до приписів п. 2 ч. 1 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [11] розпорядники інформації зобов'язані оприлюднювати, зокрема, нормативно-правові акти, акти індивідуальної дії (крім внутрішньоорганізаційних), прийняті розпорядником, проекти рішень, що підлягають обговоренню, інформацію про нормативно-правові засади діяльності. Згідно з ч. 2 ст. 15 Закону України «Про доступ до публічної інформації» 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 вебсайту така інформація оприлюднюється на вебсайті з зазначенням дати оприлюднення документа і дати оновлення інформації.

Тобто для рішень органів місцевого самоврядування, які не є регуляторними актами, передбачений загальний порядок їх офіційного оприлюднення. Виходячи із загального порядку оприлюднення таких актів, вони можуть вважатися офіційно оприлюдненими після їх розміщення на вебсайті відповідного органу місцевого самоврядування.

Таким чином, ми повинні резюмувати, що рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів є такими, що були офіційно оприлюдненими після їх розміщення на офіційному вебсайті відповідної ради, навіть якщо вони не були опубліковані у друкованих засобах масової інформації. Такий підхід обумовлюється тим, що відповідні рішення органів місцевого самоврядування не є регуляторними актами.

ВИСНОВКИ

Отже, потрібно констатувати, що за своєю правовою природою і предметом регулювання рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів не можуть бути віднесені до нормативно-правових актів регуляторного характеру. В аспекті ж процедурно-установчих особливостей відмічається, що Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» об'єктивно не поширює свою дію на рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів, в тому числі стосовно процедури розробки, розгляду та прийняття таких

рішень і їх офіційного оприлюднення у друкованих засобах масової інформації. Проте, наявність відповідних ретроактивних Законів України (Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні» та Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2018 році»), окремі положення яких можуть призвести до неоднозначного (множинного) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, обумовлює необхідність застосовувати судами/контролюючими органами презумпцію правомірності рішень платника податків (якщо платник податків апелює до відповідного презумптивного принципу). Відповідно, рішення органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів слід вважати такими, що були офіційно оприлюдненими після їх розміщення на офіційному вебсайті відповідної ради, навіть якщо вони не були опубліковані у друкованих засобах масової інформації. Такий підхід обумовлюється тим, що аналізовані рішення органів місцевого самоврядування не є регуляторними актами. Зазначено, що коли мова йде про матеріальні аспекти обов'язків платників податків, то важливим є забезпечення дотримання процедурних вимог. Невідповідність нормотворчих процедур нівелює правореалізаційну придатність нормативних приписів матеріального характеру. Порушуючи процедурні положення нормотворець, фактично нівелює ефективність функціонування правового механізму конкретного податку чи збору. Встановлено, що принцип законності виступає гарантійним механізмом по забезпеченню дотримання процедурних вимог. Будь-яка процедура має чітку нормативну регламентацію, що в повній мірі стосується і нормотворчих процедур зі встановлення місцевих податків та зборів. Недотримання вимог принципу законності може нівелювати всі проваджувані органами публічної влади дії, а отже, владні суб'єкти у здійснюваній ними діяльності повинні неухильно дотримуватися приписів процедурного регулювання. Таким чином ми повинні чітко усвідомлювати, що матеріально-правові положення перебувають у взаємозалежності з процедурно-правовими вимогами.

РЕКОМЕНДАЦІЇ

Відповідна наукова стаття має важливе практичне призначення, так як спрямована на розв'язання важливої практично-орієнтованої проблеми: визначення правової природи та особливостей процедурної регламентації актів місцевих рад, якими встановлюються місцеві податки та збори. Встановлено, що рішення місцевих рад про встановлення місцевих податків та зборів не є регуляторними актами, а відповідно на них не поширюються процедурні вимоги спеціального законодавства про регуляторні акти. Уся специфіка процедурного регулювання нормотворчості органів місцевого самоврядування з питань встановлення місцевих податків та зборів визначається виключно положеннями ПК України.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- [1] Петрова І. П. Нормотворчий процес і стадії нормотворчості в діяльності державної фіскальної служби України. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2017. С. 308–315. URL: <http://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2018/jun/13375/49.pdf> (дата звернення 01.08.2021).
- [2] Мінаєва О. М. Нормотворчі процедури у сфері оподаткування та дотримання принципу законності в процесі їх реалізації. *Вісник Запорізького національного університету*. №4 (I), 2015. С. 125–129. URL: <http://www.law.journalsofznu.zp.ua/archive/visnik-4-2015-1/20.pdf> (дата звернення 01.08.2021).
- [3] Oleksandr A. Lukashiev, Ihor Y Krynytskyi, Serhii V. Broiakov Budgetary Transfer as a Tool for Financing the Health Sector: Theoretical Legal Analysis, *Wiadomości Lekarskie*, Volume LXXIII, Issue 12 Part 2, December 2020: 2855–2859. DOI: 10.36740/WLek202012225 (дата звернення 01.08.2021).
- [4] Bondarenko, I. M., et al. 2019. Peculiarities of Tax Residency of Individuals in Modern Conditions, *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Volume X, Winter 8(46): 2277–2281. DOI: 10.14505/jarle.v10.8(46).06 (дата звернення 01.08.2021).
- [5] Браславський Р. Г. Принцип стабільності та його місце в нормотворчій діяльності у сфері оподаткування. *Підприємництво, господарство і право*. 2017. № 11. С. 138–142. URL: <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/11/30.pdf> (дата звернення 01.08.2021).
- [6] Про місцеве самоврядування : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР (в ред. від 01.08.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/ed20210801#Text>
- [7] Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (в ред. від 01.08.2021). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- [8] Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності : Закон України від 11.09.2003 № 1160-IV (в ред. від 01.07.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>
- [9] Постанова Верховного Суду у складі колегії суддів Касаційного адміністративного суду від 04.05.2020 (справа № 809/276/18). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89045492> (дата звернення 01.08.2021).
- [10] Постанова Верховного Суду у складі суддів об'єднаної палати Касаційного адміністративного суду від 02.12.2020 (справа № 357/14346/17). URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93245717> (дата звернення 01.08.2021).
- [11] Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI (в ред. від 24.10.2020). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>

REFERENCES

- [1] Petrova, I. P. (2017). Rule-making process and stages of rule-making in the activity of the State Fiscal Service of Ukraine. *Bulletin of the National University «Lviv Polytechnic»*, 308–315. Retrived from <http://science.lpnu.ua/sites/default/files/journal-paper/2018/jun/13375/49.pdf>.
- [2] Minaeva, O. M. (2015). Normative procedures in the field of taxation and compliance with the principle of legality in the process of their implementation. *Bulletin of Zaporizhia National University*, 125–129. Retrived from <http://www.law.journalsofznu.zp.ua/archive/visnik-4-2015-1/20.pdf>.
- [3] Oleksandr A. Lukashiev, Ihor Y Krynytskyi, Serhii V. Broiakov Budgetary Transfer as a Tool for Financing the Health Sector: Theoretical Legal Analysis, *Wiadomości Lekarskie*,

Volume LXXIII, Issue 12 Part 2, December 2020: 2855–2859. DOI: 10.36740/WLek202012225.

- [4] Bondarenko, I. M., et al. 2019. Peculiarities of Tax Residency of Individuals in Modern Conditions, *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, Volume X, Winter 8(46): 2277–2281. DOI: 10.14505/jarle.v10.8(46).06.
- [5] Braslavsky, R., (2017). The principle of stability and its place in rule-making activities in the field of taxation. *Entrepreneurship, economy and law Journal*, 138–142. Retrived from <http://pgp-journal.kiev.ua/archive/2017/11/30.pdf>.
- [6] About local self-government: Law of Ukraine (1997, May). Retrived from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80/ed20210801#Text>
- [7] Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine (2010, December). Retrived from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>
- [8] On the principles of state regulatory policy in the field of economic activity: Law of Ukraine. (2003, September). Retrived from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1160-15#Text>
- [9] Resolution of the Supreme Court in the composition of the panel of judges of the Administrative Court of Cassation (2020, May, case № 809/276/18). Retrived from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/89045492>.
- [10] Resolution of the Supreme Court of Judges of the Joint Chamber of the Administrative Court of Cassation (2020, December, case № 357/14346/17). Retrived from <https://reyestr.court.gov.ua/Review/93245717>.
- [11] About access to public information: Law of Ukraine. (2011, January). Retrived from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>

Микола Петрович Кучерявенко

Доктор юридичних наук, професор
Академік Національної академії правових наук України
Національна академія правових наук України
61024, вул. Пушкінська, 70, Харків, Україна

Перший проректор
Професор кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Євген Михайлович Смичок

Кандидат юридичних наук
Асистент кафедри фінансового права
Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Сергій Вікторович Брояков

Доктор філософії
Асистент кафедри фінансового права

Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого
61024, вул. Пушкінська, 77, Харків, Україна

Mykola P. Kucheryavenko

Doctor of Law, Professor
Academician of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine
National Academy of Legal Sciences of Ukraine
61024, 70 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

First vice-rector,
Professor of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
61024, 77 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

Eugene M. Smychok

Candidate of legal science
Assistant of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
61024, 77 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

Serhii V. Broiakov

PhD in Law
Assistant of the Department of Financial Law
Yaroslav Mudryi National Law University
61024, 77 Pushkinska Str., Kharkiv, Ukraine

Рекомендоване цитування: Кучерявенко М. П., Смичок Є. М., Брояков С. В. Правова природа рішень місцевих рад з питань встановлення місцевих податків та зборів: проблема віднесення до регуляторних актів. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2022. Т. 29. № 2. С. 178–193.

Suggested Citation: Kucheryavenko, M. P., Smychok, E. M. & Broiakov, S. V. (2022). Legal nature of decisions of local councils on establishment of local taxes and fees: the problem of assignment to regulatory acts. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 29(2), 178–193.

Стаття надійшла / Submitted: 12.05.2022
Доопрацьовано / Revised: 20.06.2022
Схвалено до друку / Accepted: 05.07.2022