

## АДМИНИСТРАТИВНОЕ ПРАВО И ПРОЦЕСС

УДК 347.73

### ПРИНЦИП ПРОПОРЦІЙНОСТІ ТА ПРИНЦИП ЗАБОРОНИ СВАВІЛЛЯ ПІД ЧАС ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ

Руслан БРАСЛАВСЬКИЙ,

докторант кафедри фінансового права

Національного юридичного університету імені Ярослава Мудрого

#### SUMMARY

The article reveals the importance of the institution of administrative arrest of property of taxpayers in order to ensure the effective realization of public interest. The procedural / procedural features of the application of administrative arrest were revealed. The functioning of mechanisms determining the procedure for the implementation of measures of a coercive nature in relation to the relevant violators of financial discipline is analyzed.

**Key words:** administrative arrest, taxpayers, property, tax legislation, financial discipline.

#### АНОТАЦІЯ

У статті розкривається значення інституту адміністративного арешту майна платників податків для забезпечення ефективної реалізації публічного інтересу. Виявлено процедурні (процесуальні) особливості застосування адміністративного арешту. Проаналізовано функціонування механізмів, які визначають порядок реалізації заходів примусового характеру щодо відповідних порушників фінансової дисципліни.

**Ключові слова:** адміністративний арешт, платники податків, майно, податкове законодавство, фінансова дисципліна.

Потрібно зазначити, що інститут адміністративного арешту майна платників податків, застосування якого передбачено положеннями ст. 94 Податкового кодексу України, має неабияке значення для забезпечення дієвої реалізації публічного інтересу. Непоодинокими сьогодні є прояви девіантної поведінки з боку платників податків, які виражаються в порушенні приписів чинного податкового законодавства. У такому разі важливим постає питання щодо ефективності функціонування механізмів, які визначають порядок реалізації заходів примусового характеру щодо відповідних порушників фінансової дисципліни. У контексті вищезазначеного потрібно відмітити особливе значення адміністративного арешту, яке обумовлюється, насамперед, тим, що він виступає гарантійним механізмом, за допомогою якого створюються умови для можливості подальшого звернення щодо стягнення на майно таких платників податків.

При цьому ми повинні чітко усвідомлювати, що за своїм змістом інститут адміністративного арешту майна платників податків є механізмом обмеження майнових правомочностей зобов'язаного учасника податкових відносин, що напрямують зачіпає його приватний інтерес. У відносинах, які пов'язані із обмеженням правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження майном, важливим є забезпечення балансу приватного та публічного інтересу. Так, зокрема в процесі застосування адміністративного арешту майна платників податків потрібно визначити, який вид арешту є найбільш доцільним (повний чи умовний арешт – *Р.Б.*), забезпечити чітке дотримання процедурних / процесуальних вимог застосування відповідного арешту, а також визначити найбільш оптимальний алгоритм функціонування механізмів юридичного контролю за застосуванням адміністративного арешту майна платників податків.

Наразі положеннями чинного податкового законодавства (п. 94.5 ст. 94 Податкового кодексу України) перед-

бачається два різновиди адміністративного арешту майна платників податків – повний та умовний арешт [1]. Так, у разі повного арешту зазвичай обмежуються всі три правомочності платника податків, що пов'язані з володінням, користуванням та розпорядженням його майном. При цьому потрібно відмітити, що такі обмеження мають абсолютний (беззастережний) характер. Що ж стосується умовного арешту майна, то він зазвичай пов'язаний з обмеженням зобов'язаного учасника податкових відносин у можливості розпоряджатися останнім відповідним майном. Водночас ми повинні поставити акцент на «умовності» такого обмеження, адже відповідне обмеження у разі умовного арешту не має абсолютного характеру. За умови погодження своїх дій із посадовою особою контролюючого органу за платником податків залишається його право розпоряджатися своїм майном. Слід відмітити, що в процедурному аспекті застосування вищезазначених різновидів адміністративного арешту майна платників податків є ідентичним.

Коли йдеться про адміністративний арешт, то ми, насамперед, повинні звернути увагу на те, що він є «винятковим способом забезпечення виконання платником податків його податкових зобов'язань» (п. 94.1 ст. 94 Податкового кодексу України) [1]. Вичерпний перелік обставин, за яких можливе застосування адміністративного арешту, формалізований у рамках приписів п. 94.2 ст. 94 Податкового кодексу України. Так, зокрема адміністративний арешт майна може бути застосовано, якщо з'ясується, що платник податків відмовляється від проведення документальної або фактичної перевірки за наявності законних підстав для її проведення або від допуску посадових осіб контролюючого органу [1].

У такому разі пропонуємо зосередити увагу на природі повноважень контролюючих органів із накладення адміністративного арешту на майно платника податків. Так, ключовою буде терміносполука «може бути застосовано». Вона безпосередньо вказує на дискреційний характер по-

вноважень із накладення адміністративного арешту. Реалізація відповідних повноважень здійснюється за допомогою реалізації адміністративного розсуду посадових осіб контролюючого органу. Адміністративний розсуд (дискрецію) слід розуміти як правозастосовну діяльність суб'єктів публічного адміністрування щодо використання можливо-го варіанта поведінки, передбаченого законом, на власний розсуд під час вирішення поставлених перед ним завдань, враховуючи при цьому принципи, що регулюють реалізацію таких повноважень.

Як було відзначено в Рекомендації № R (80) 2 Комітету Міністрів Ради Європи «Стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень» від 11 березня 1980 року, дискреційні повноваження полягають у тому, що адміністративний орган може обирати з кількох юридично допустимих рішень те, яке він вважає найкращим за таких обставин [2]. У нашому випадку така варіативність проявляється в накладенні або ж ненакладенні за наявності відповідних підстав адміністративного арешту на майно такого платника податків. При цьому потрібно звернути увагу на той аспект, що такі дискреційні повноваження повинні реалізовуватися із дотриманням принципу пропорційності та принципу використання адміністративним органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надано.

Що стосується принципу пропорційності, то вперше його було закріплено в судових актах Конституційного Суду ФРН, де зазначалося, що це вихідне положення пов'язане з можливістю обмеження основних прав приватних осіб державними органами, що можливе лише у разі переслідування абсолютного публічного інтересу [3]. Значний розвиток відповідний принцип отримав у практиці Європейського суду із захисту прав людини (далі – ЄСПЛ). Так, ЄСПЛ відмічає, що обмеження, які застосовують щодо приватної особи, повинні бути пропорційними між використаними засобами та досягнутими цілями (рішення у справі *Guérin v. France* від 29 липня 1998 року – *Р.Б.*) [4]. Зважаючи на вищезазначене, ми повинні відмітити, що застосування адміністративного арешту повинно супроводжуватися підвищеною мірою індивідуалізації конкретних заходів щодо обставин конкретної справи. У питанні накладення контролюючими органами адміністративного арешту на майно платника податків принцип пропорційності зводиться до обов'язку посадових осіб контролюючого органу під час прийняття рішення в конкретному випадку зберігати баланс між цілями та завданнями, на досягнення яких спрямований відповідний адміністративний акт, і будь-якими можливими негативними наслідками для прав, свобод та інтересів особи, які можуть настати в результаті прийняття відповідного адміністративного акта про накладення адміністративного арешту. У цьому разі йдеться про те, що застосування адміністративного арешту майна платника податків повинно переслідувати виключно забезпечувальну (гарантійну) мету, тобто воно не повинно завдавати шкоди господарській діяльності відповідного платника податків, без вагомих на те причин позбавляти його правомочностей щодо володіння, користування та розпорядження ним своїм майном.

Коли ж йдеться про принцип використання контролюючим органом своїх повноважень з метою, з якою такі повноваження надано, то ми, насамперед, робимо акцент на тому, що відповідне вихідне положення виступає своєрідним критерієм ефективності виконання контролюючим органом покладених на нього функцій і завдань. Мета діяльності контролюючого органу являє собою бажаний результат здійснюваного ним управління. Фактично відповідний принцип спрямований на те, щоб побороти прояви свавілля, які можуть спостерігатися в діяльності органів публіч-

ної влади. Венеційська Комісія (далі – Комісія) у своїй доповіді щодо принципу верховенства права від 25–26 березня 2011 року визначала «заборону свавілля» (prohibition of arbitrariness) інтегративним складником принципу верховенства права. Так, Комісія зазначала, що хоча дискреційні повноваження є необхідними для здійснення всього діапазону владних функцій у сучасних складних суспільствах, ці повноваження не мають здійснюватися у свавільний спосіб. Їх здійснення у такий спосіб уможливило б ухвалення суттєво несправедливих, необґрунтованих, нерозумних чи деспотичних рішень, що є несумісним із поняттям верховенства права [5]. Із вищезазначеного вбачається, що зазначений вище принцип спрямований на подолання можливих проявів неналежного, надмірного (такого що не відповідає об'єктивному стану справ – *Р.Б.*) прояву адміністративного тиску з боку контролюючого органу щодо платника податків. Такий стан справ, зокрема, може обумовлюватися корупційними чинниками, низьким рівнем правової культури посадових осіб контролюючих органів тощо.

Загалом, слід зазначити, що реалізація вищезазначених принципів у рамках процедур із накладення адміністративного арешту на майно платників податків покликана забезпечити позитивний прояв дискреції з боку посадових осіб відповідних контролюючих органів. Такий підхід обумовлюється, насамперед, тим, що вияв негативного розсуду з боку таких посадових осіб руйнує змістовну основу реалізації дискреційних повноважень, порушує логіку функціонування цього механізму прийняття владних рішень.

Повертаючись до процедури накладення адміністративного арешту на майно платника податків, слід відмітити, що його обґрунтованість повинна бути перевірена судом протягом 96 годин. У такому разі ми відмічаємо, що цей підхід відповідає загальноєвропейським стандартам. Так, відповідно до положень Рекомендації № R (80) 2 Комітету Міністрів Ради Європи стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень від 11 березня 1980 року акт, що був прийнятий суб'єктом владних повноважень під час реалізації ним дискреційних повноважень, може бути перевірений для підтвердження законності судом або іншим незалежним органом. Порядок реалізації відповідних судових проваджень визначається приписами ст. 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) «Особливості провадження у справах за зверненням органів доходів і зборів». Відповідні провадження спрямовані на забезпечення фактичного «санкціонування адміністративними судами» тих чи інших дій контролюючих органів. При цьому виникає доволі резонна проблема, що пов'язана з вимогою безспірності проваджень, алгоритм реалізації яких детермінується положеннями ст. 183-3 КАСУ [6].

Відповідно до п. 2 ч. 1 ст. 183-3 КАСУ провадження у справах за зверненням контролюючих органів під час здійснення ними передбачених законом повноважень відбувається на підставі подання таких органів щодо підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків [6]. При цьому слід відмітити, що суд ухвалою відмовляє у прийнятті подання у тому разі, коли із поданих до суду матеріалів убачається спір про право. Формалізованого визначення такого поняття, як «спір про право» сьогодні надано не було. Під час визначення змістовного наповнення відповідної категорії адміністративні суди звертаються до Листа Вищого адміністративного суду України від 02 лютого 2011 року № 149/11/13-11 «Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби» (далі – Лист). Так, зокрема Вищий адміністративний суд України (далі – ВАСУ) відмічає, що провадження, порушені за поданням контролюючих органів на підставі статті 183-3 КАСУ, є «окремим ви-

дом судового провадження, що є відмінним від загального (позовного)» (абз. 1 п. 1 Листа). Спир про право в контексті п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАСУ можливий у разі, якщо предметом спору є правовідносини, існування яких є передумовою виникнення підстав для застосування спеціальних заходів, перелічених у ст. 183-3 Кодексу адміністративного судочинства України. Зокрема, спір про право наявний у разі, коли платник податків висловлює незгоду з рішенням податкового органу, що було підставою для виникнення обставин для внесення відповідного подання. Наприклад, платником податків оскаржено в суді рішення про застосування адміністративного арешту. Суд може встановити наявність спору також зі змісту заперечень платника податків, стосовно якого внесено подання. Зокрема, платник податків може заперечувати законність проведення перевірки, недопущення якої призвело до застосування адміністративного арешту (п. 9 Листа) [7]. У зв'язку із вищезазначеним ми можемо констатувати, що існує два алгоритми виникнення «спору про право» в контексті п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАСУ:

1) рішення керівника (його заступника або уповноваженої особи – *Р.Б.*) контролюючого органу щодо арешту майна може бути оскаржене платником податків в адміністративному або судовому порядку (п. 94.11. ст. 94 ПКУ);

2) впливати зі змісту таких заперечень (заявлені платником в рамках відповідного провадження із визначення обгрунтованості застосування адміністративного арешту – *Р.Б.*).

Слід відмітити, що недопуск посадових осіб контролюючих органів до реалізації заходів контролю в тому разі, коли ініціювання їх реалізації супроводжується суттєвими порушеннями процедурних положень чинного податкового законодавства, є дієвим механізмом захисту прав та інтересів платника податків. Умови та наслідки його реалізації неодноразово визначалися вищими судовими інстанціями. ВАСУ займає стабільну позицію стосовно того, що якщо допуск контролюючого органу до проведення виїзної перевірки відбувся, то в подальшому предметом розгляду в суді має бути лише суть виявлених порушень податкового та іншого законодавства. Зокрема, в **Постанові ВАСУ від 5 серпня 2015 року у справі № К/800/32483/14** говориться про те, що саме на етапі допуску до перевірки платник податків може поставити питання про необгрунтованість її призначення та проведення, реалізувавши своє право на захист від безпідставного та необгрунтованого здійснення податкового контролю щодо себе. Водночас допуск до перевірки нівелює правові наслідки процедурних порушень, допущених контролюючим органом під час призначення податкової перевірки [8]. Аналогічна позиція висвітлена в **ухвалах ВАСУ від 23 вересня 2015 року у справі № К/800/39896/13** [9], **від 29 травня 2014 р. № К/800/32767/13** [10], **від 13 березня 2014 р. № К/800/31609/13** [11], **від 13 лютого 2014 р. № К/800/31023/13** [12]. Фактично вищезазначені позиції ВАСУ базуються на правовій позиції Верховного Суду України, що була закріплена в **Постанові ВСУ від 24 грудня 2010 року (справа № 21-25а10)** [13]. При цьому акцент робиться на самозахисті платника податків саме від «безпідставного та необгрунтованого» здійснення податкового контролю. Проте як бути з тими випадками, коли недопуск контролюючих органів до реалізації контрольних заходів є необгрунтованим, а заперечення платників податків явно безпідставними та такими, що не відповідають букві та духу права?

Повертаючись до процедурних / процесуальних особливостей застосування адміністративного арешту, ми повинні зазначити, що головна проблема в його реалізації полягає в потребі дотримання умови щодо відсутності спору про право між контролюючим органом та платником податків. У такому разі слід відмітити, що вимога про

необхідність безспірного провадження фактично «блокує» можливість дієвої реалізації положень інституту адміністративного арешту. Такий стан справ обумовлюється самою природою суспільних відносин, які мають місце між платником податків та контролюючим органом у процесі реалізації процедур податкового контролю та характером самого провадження, що передбачається положеннями ст. 183-3 КАСУ. Так, податкові відносини можуть найбільше загострюватися саме в рамках податкових процедур із реалізації владними учасниками податкових відносин відповідних контрольних заходів.

При цьому ми відмічаємо, що непоодинокими є випадки, коли «переконаність» платника податків щодо правомірності недопущення посадових осіб до реалізації заходів із документального чи фактичного контролю є виключно суб'єктивною та не відображає об'єктивного стану справ. Так, зокрема для того, щоб зумовити виникнення спору про право, достатньою є внутрішня переконаність платника податків у наявності порушення його прав у зв'язку із накладенням на нього адміністративного арешту. Сама ж обгрунтованість такого переконання в подальшому встановлюватиметься в рамках адміністративних та / або судових проваджень із вирішення відповідного податкового спору. Проте сам факт ініціювання платником податків відповідних проваджень є достатнім для того, щоб говорити про наявність спору про право. У такому разі наявність спору про право обумовлюється незгодою платника податків із адміністративними актами (актами-рішеннями, актами-діями, актами бездіяльності – *Р.Б.*), які застосовуються щодо нього з боку контролюючого органу.

Що ж стосується самої специфіки проваджень у справах за зверненням органів доходів і зборів (ст. 183-3 КАСУ), то вона також не сприяє ефективній реалізації інституту адміністративного арешту майна платника податків. Зокрема, потрібно відмітити невідповідність форми реалізації відповідних проваджень меті та цілям їх застосування. Так, відповідно до положень ч. 8 ст. 183-3 КАСУ розгляд подання відбувається за участю як контролюючого органу, що вніс відповідне подання, так і платника податків, щодо якого відповідне подання було внесено [6]. За такого стану справ навряд чи є можливою безспірна реалізація відповідних проваджень, так як платник податків у будь-якому разі буде заперечувати проти застосування щодо нього таких заходів із обмеження його правомочностей розпоряджатися відповідним майном.

Фактично забезпечити реалізацію безспірного порядку розгляду таких подань неможливо. Потрібно звернути увагу, що під час конструювання алгоритмів реалізації проваджень безспірного характеру законодавець повинен, насамперед, звертати увагу на умови їх реалізації, зміст правовідносин, що виступають передумовою та підставою їх реалізації, суб'єктний склад його учасників та рівень їхньої активності в межах відповідних проваджень. Так, зокрема, в рамках наказового провадження, що реалізується в межах цивільного процесу, проводиться без судового засідання і виклику стягувача та боржника для заслуховування їх пояснень, тобто суд самостійно оцінює фактичний стан справ перед тим як прийняти безпосередньо рішення. Що ж стосується окремого провадження, то в ньому превалююче процесуальне положення займає саме заявник, який ініціює відповідний різновид цивільного провадження. Коли ж ми говоримо про провадження, реалізація яких передбачається положеннями ст. 183-3 КАСУ, то вони сконструйовані так, що в них присутня потенційна можливість прояву змагальності, що автоматично призводить до виникнення спору про право.

Формалістичною в цьому аспекті є також практика адміністративних судів. Так, адміністративні суди звертають

увагу переважно на формальну «присутність» спору про право. Зазвичай, для закриття провадження за відповідним поданням контролюючого органу їм достатньо самого факту наявності прямих чи опосередкованих заперечень платника податків із приводу накладення щодо його майна адміністративного арешту. Такий підхід простежується в правових позиціях ВАСУ (Ухвали ВАСУ від 15 листопада 2016 року, справа № 810/1280/15 [14]; від 04 квітня 2017 року, справа № 820/2732/16 [15]). При цьому рідко суди звертають увагу на міру обґрунтованості та взагалі відповідності приписам закону таких заперечень.

Так, зокрема Європейський суд з прав людини акцентує увагу на тому, що під час вирішення справи, суди повинні надавати терміну «спір» основне, а не формальне значення (*Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium*) [16]. У рамках провадження за зверненням контролюючих органів із приводу підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків адміністративні суди, насамперед, повинні звертати увагу на обґрунтованість, доцільність та законність накладення відповідного арешту, а не на наявність формальних, беззмістовних заперечень з боку платника податків. Непоодинокими є випадки, коли платники податків створюють штучні умови для створення «спору про право» в рамках проваджень, що реалізуються в порядку ст. 183-3 КАСУ. Так, в Ухвалі Вінницького апеляційного адміністративного суду від 09 червня 2015 року, справа № 822/1383/15 (залишилась у силі) суд відмітив, що безпідставне ініціювання платником податків спору про право, що має своєю метою створити формальну перешкоду для реалізації повноважень податкового органу щодо адміністративного арешту майна, не може слугувати підставою для винесення судом ухвали про відмову у прийнятті відповідного подання [17]. Така судова практика є зразком системного та послідовного аналізу з боку суду всіх обставин конкретної справи. Ми вважаємо, що адміністративні суди повинні відмовляти в прийнятті відповідного подання тільки у тому разі, коли дії контролюючого органу з приводу накладення адміністративного арешту були такими, що суперечать приписам чинного законодавства (допущено процедурні порушення тощо).

Потрібно відмітити, що ефективність реалізації матеріальних приписів права залежить від належного та послідовного конструювання процедурних / процесуальних положень законодавства. В аспекті забезпечення дієвої реалізації інституту адміністративного арешту майна платника податків вважаємо доцільним вилучити положення п. 2 ч. 5 ст. 183-3 КАСУ («з поданих до суду матеріалів вбачається спір про право»). У разі такого кроку на перший погляд може здатися, що порушуються правила нормотворчої техніки щодо конструювання алгоритму реалізації безспірних за своїм характером проваджень. При цьому ми вважаємо, що провадження, які передбачені положеннями ст. 183-3 КАСУ, навряд чи взагалі можуть бути за своїм змістом та характером реалізації безспірними. У тому разі, якщо відповідні зміни до чинного адміністративно-процесуального законодавства введені не будуть, ми повинні будемо констатувати, що інститут адміністративного арешту майна платника податків буде мертвим інститутом.

Поточний стан справ призводить до неможливості реалізації принципу процедурної / процесуальної ефективності (доцільності), адже процедурні / процесуальні заходи, що ініціюються контролюючим органом, не досягатимуть своєї цільової мети, яка виявлятиметься у настанні якісних результатів. Компетенційні повноваження, які не призводять до настання юридичних наслідків, є «мертвими», тобто такими, що не спричиняють телеологічно визначені зміни правового стану об'єктів безпосереднього впливу.

### Список використаної літератури:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20160801> (дата звернення: 12.06.2017).
2. Рекомендації № R (80) 2 Комітету Міністрів Ради Європи «Стосовно реалізації адміністративними органами влади дискреційних повноважень» від 11 березня 1980 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://wcd.coe.int/com.instranet.InstraServlet?command=com.instranet.CmdBlobGet&InstranetImage=2009056&SecMode=1&DocId=667512&Usage=2> (дата звернення: 12.06.2017).
3. Євтушок Ю. Принцип пропорційності у практиці Конституційного Суду України. Вісник Конституційного Суду України № 1/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKewi98si1gNHUAhXuZpKHVF\\_CqoQFggpMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firis\\_nbuv%2Fcgirbis\\_64.exe%3F3C21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE\\_FILE\\_DOWNLOAD%3D1%26Image\\_filename%3DPDF%2FVksu\\_2011\\_1\\_15.pdf&usg=AFQjCNHn57Kdlyb8CJL\\_z9MTceU3w2xdGA](http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKewi98si1gNHUAhXuZpKHVF_CqoQFggpMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.irbis-nbuv.gov.ua%2Fcgi-bin%2Firis_nbuv%2Fcgirbis_64.exe%3F3C21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_filename%3DPDF%2FVksu_2011_1_15.pdf&usg=AFQjCNHn57Kdlyb8CJL_z9MTceU3w2xdGA) (дата звернення: 12.06.2017).
4. Рішення ЄСПЛ у справі *Guérin v. France* від 29 липня 1998 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0ahUKewjYs9XjgdHUAhWEE5oKHYYr0BKEQFgggtMAI&url=http%3A%2F%2Fhudoc.echr.coe.int%2Fapp%2Fconversion%2Fpdf%2F%3Flibrary%3DECHR%26id%3D001-58204%26filename%3D001-58204.pdf&usg=AFQjCNG38RUtz5s1enUynwMgYabsgtkoiQ> (дата звернення: 12.06.2017).
5. Доповідь Європейської комісії «За демократію через право» (Венеційська комісія) «Верховенство права» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/6b6c1e2e6ad3e2fcc225745c0034f4cc/229b826c8ac787dec2257d87004987c3/\\$FILE/CDL-AD\(2011\)003rev-ukr.pdf](http://www.scourt.gov.ua/clients/vsu/vsu.nsf/6b6c1e2e6ad3e2fcc225745c0034f4cc/229b826c8ac787dec2257d87004987c3/$FILE/CDL-AD(2011)003rev-ukr.pdf) (дата звернення: 12.06.2017).
6. Кодекс адміністративного судочинства України від 06.07.2005 р. № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 12.06.2017).
7. Лист Вищого адміністративного суду України від 02.02.2011 № 149/11/13-11 «Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0149760-11> (дата звернення: 12.06.2017).
8. Постанова Вищого адміністративного суду України від 5 серпня 2015 року у справі № К/800/32483/14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48454700> (дата звернення: 12.06.2017).
9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 23 вересня 2015 року у справі № К/800/39896/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/51372261> (дата звернення: 12.06.2017).
10. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.05.2014 р. у справі № К/800/32767/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/39533251> (дата звернення: 12.06.2017).
11. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13.03.2014 р. у справі № К/800/31609/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/38469314> (дата звернення: 12.06.2017).
12. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13.02.2014 р. у справі № К/800/31023/13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37923098> (дата звернення: 12.06.2017).

13. Постанова Верховного Суду України від 24 грудня 2010 року (справа № 21-25а10) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiU9tГ5hNHUAhXhFJoKHfumA6lQFgghMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vaas.gov.ua%2Ffiles%2Fjurisprudence%2Fvsu%2F9%2F9\\_2\\_1%2F21-25a10.doc&usg=AFQjCNHM6lBcL69M5NwX0YVc7gQ5Z-xtvg](http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwiU9tГ5hNHUAhXhFJoKHfumA6lQFgghMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.vaas.gov.ua%2Ffiles%2Fjurisprudence%2Fvsu%2F9%2F9_2_1%2F21-25a10.doc&usg=AFQjCNHM6lBcL69M5NwX0YVc7gQ5Z-xtvg) (дата звернення: 12.06.2017).

14. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 15.11.2016 р. справа № 810/1280/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37923098> (дата звернення: 12.06.2017).

15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.04.2017 р. справа № 820/2732/16 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/65858271> (дата звернення: 12.06.2017).

16. Рішення ЄСПЛ у справі Le Compte, Van Leuven and De Meyere v. Belgium [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://europeancourt.ru/resheniya-evropejskogo-suda-na-russkom-yazyke/le-kont-van-leven-i-de-mejer-protiv-belgii-postanovlenie-evropejskogo-suda/> (дата звернення: 12.06.2017).

17. Ухвала Вінницького апеляційного адміністративного суду від 09.06.2015 справа № 822/1383/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwibhbKJhtHUAhXFYJoKHdjxBaYQFgghMAA&url=http%3A%2F%2Fold.vaas.gov.ua%2Ffiles%2Ffile%2FDocs%2Fcourt\\_decisions%2F2015%2F0612%2FSK%2F2%2F822\\_1383\\_15.doc&usg=AFQjCNEUSHmV8Rzx2gk0EcSmbu0yx4Kjg](http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0ahUKEwibhbKJhtHUAhXFYJoKHdjxBaYQFgghMAA&url=http%3A%2F%2Fold.vaas.gov.ua%2Ffiles%2Ffile%2FDocs%2Fcourt_decisions%2F2015%2F0612%2FSK%2F2%2F822_1383_15.doc&usg=AFQjCNEUSHmV8Rzx2gk0EcSmbu0yx4Kjg) (дата звернення: 12.06.2017).

