

22. Угода між Урядом України і Урядом Угорської Республіки про взаємну допомогу в митних питаннях від 19.05.1995 : Двостороння угода. *Офіційний вісник України*. 2004. № 20. Ст. 1404.
23. Ширша Європа – сусідство. Нова концепція відносин ЄС за східними та південними сусідами. *Євробюлетень*. 2003. № 3. С. 6–8.
24. Виконавчий протокол про виконання угоди між Кабінетом Міністрів України та Урядом Республіки Польща про співробітництво у сфері боротьби із організованою злочинністю від 01.03.2007 р. URL : <http://kmu.gov.ua/> (дата звернення : 18.05.2019).
25. Спільний план дій між Кабінетом Міністрів України та Урядом Турецької Республіки з розширеного співробітництва від 02.04.2004 р. URL : <http://www.kmu.gov.ua/> (дата звернення : 18.05.2019).
26. Данченко А.В. ДФС ініціює активізацію співробітництва з митною адміністрацією КНР // Офіційний портал ДФС. URL : <http://www.gov.ua/media-tsentr/novini/301615.html> (дата звернення : 19.05.2019).
27. Перепьолкін С.М., Горбонос В. В. Національно-правова регламентація взаємної адміністративної допомоги з митних питань. *Вісник Академії митної служби України. Серія: «Права»*. 2011. № 1. С. 91–96.

УДК 336.227.1.025
DOI <https://doi.org/10.32844/2618-1258.2019.1-2.21>

ШЕНГЕЛЬ А.Д.

ТЛУМАЧЕННЯ КОНЦЕПЦІЇ ПОСТІЙНОГО ПРЕДСТАВНИЦТВА НЕРЕЗИДЕНТА В УКРАЇНІ: ОГЛЯД СУДОВОЇ ПРАКТИКИ

У статті аналізуються підходи до тлумачення концепції постійного представництва судовими органами України. В цьому контексті автором представлено аналіз наявних рішень, прийнятих судовими органами касаційної інстанції з приводу застосування інституту постійного представництва в Україні.

Судова практика під час вирішення спорів між контролюючими органами та представництвами займає переважно позицію представництв та є досить послідовною. Однак позиція контролюючих органів, висловлена в актах перевірки, зазвичай суперечить самій сутності концепції постійного представництва. Більшість розглянутих справ прив'язана до утворення постійного представництва нерезидента в результаті провадження ним діяльності через зареєстроване некомерційне іноземне представництво, діяльність якого спрямована на здійснення підготовчої та допоміжної діяльності. Також велика частина справ піддає аналізу порядок оподаткування податком на прибуток та ПДВ фінансування, отриманого представництвом від ГК, що свідчить про досить тривалий період, протягом якого це питання залишалось не врегульованим.

У більш ранніх судових рішеннях помітна надмірна обмеженість підходу до тлумачення судовими органами інституту постійного представництва нерезидента, проте більшість досліджених справ є достатньо аргументованою, а підхід судових органів вирізняється чималою послідовністю. Водночас формальний підхід контролюючих органів до тлумачення концепції постійного представництва виявляється в тому, що дослідженню в основному підлягає діяльність зареєстрованих іноземних представництв, а не сутність відносин, які складаються між нерезидентами та резидентами на території України, та, власне, діяльність, яка може призвести до утворення агентського або сервісного постійного представництва.

Результати дослідження можуть допомогти забезпечити належне розуміння сутності нормативних вимог суб'єктами господарювання та можуть бути використані

стані ними під час здійснення планування власної зовнішньоекономічної діяльності та оцінки ризику утворення постійного представництва в Україні.

Ключові слова: уникнення подвійного оподаткування, конвенція, ОЕСР, судові рішення, підготовча або допоміжна діяльність, залежний агент.

The article analyzes the approaches to the interpretation of the concept of permanent establishment by Ukrainian courts. In this context, the author presents an analysis of the available court decisions, approved by the cassation courts in respect of the application of permanent establishment legal institute in Ukraine.

The court practice in resolving disputes between tax authorities and representative offices of non-residents mostly supports the position of such representative offices and is generally quite consistent. However, the position of tax authorities, expressed in the acts of tax audit, as a rule, contradicts the very essence of the concept of permanent establishment. The majority of reviewed cases are related to the creation of a permanent establishment of a non-resident as a result of its activities performed through a registered representative office, which activities are aimed at conducting preparatory and auxiliary activities. Also, most of the cases analyze corporate profit tax and VAT consequences for financing received by representative offices from their head offices that indicates that this issue remained unresolved for a pretty long period of time.

In earlier court decisions, it is possible to notice quite undeveloped approach to the interpretation of permanent establishment legal institute by Ukrainian courts. Nevertheless, the vast majority of reviewed cases are legally reasoned, and the approach of the judicial authorities is consistent. At the same time, the formal approach of the tax authorities in relation to the interpretation of the concept of permanent establishment can be seen by the fact that the main subject of their attention is mainly the activities of registered representative offices, rather than the essence of relations between nonresidents and residents in the territory of Ukraine and the actual activities that can lead to establishment of an agency or service permanent establishment.

The results of the study may provide legal entities with a proper understanding of the essence of regulatory requirements and can be used by such entities within tax planning of foreign economic activity and assessing the risk of a permanent establishment creation in Ukraine.

Key words: avoidance of double taxation, treaty, OECD, court rulings, preparatory or auxiliary activities, dependent agent.

Вступ. Перш ніж почати діяльність на території України, нерезидент має визначитися з видом діяльності, яку він буде провадити в її межах. Поширеною практикою є створення нерезидентами своїх представництв без створення юридичної особи – іноземних представництв. Господарський кодекс України (далі – ГКУ) визначає, що господарська діяльність може проводитись як з метою одержання прибутку, так і без мети одержання прибутку. Отже, варто зазначити, що на відміну від положень ГКУ, що виокремлює два види господарської діяльності – комерційну і некомерційну (п. 2 ст. 3 ГКУ) [1], що може здійснюватись іноземними представництвами, положення Податкового кодексу України (далі – ПКУ) регулюють податкові наслідки саме для комерційного представництва, діяльність якого спрямована на отримання доходу (пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПКУ [2]), діючи на території України, який надалі може підлягати оподаткуванню. Питання перекваліфікації некомерційного представництва у комерційне контролюючими органами є одним із основних, що зустрічаються під час розгляду судової практики та яке буде розглядатися далі в статті.

Проблемами оподаткування постійних представництв займалися багато дослідників, серед яких К.С. Вікулов, Л. Вільямс, В.А. Гідирим, О.Ю. Коннов, А. Скаар, В.В. Полякова, К. Фогель, Дж. Х'юстон, Г.Р. Яруліна та ін. Однак комплексний аналіз судової практики вищих судових інстанцій України здійснюється вперше.

Постановка завдання. З метою комплексного дослідження концепції постійного представництва в Україні важливим є дослідження практики тлумачення даної концепції судовими органами. Для визначення рівня розвитку інституту постійного представництва в українському законодавстві та його використання в правозастосовній практиці необхідно проаналізувати

підходи контролюючих органів щодо встановлення ознак постійних представництв, а також позицію судових органів щодо правильності тлумачення українського законодавства в частині застосування концепції постійного представництва.

Результати дослідження. Станом на 1 червня 2019 року у Єдиному державному реєстрі судових рішень за пошуком «"постійне представництво" та "постійне місце діяльності"» за адміністративною формою судочинства містилося 221 рішення, серед яких 52 – рішення Вищого адміністративного суду України (далі – ВАСУ) та Верховного суду України (далі – ВСУ) [3]. З огляду на п. 6 ст. 13 Закону України «Про судоустрій та статус суддів», згідно з яким висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, враховуються іншими судами під час застосування таких норм права [4], а також враховуючи те, що «суд касаційної інстанції <...> перевіряє правильність застосування судом першої чи апеляційної інстанції норм матеріального і процесуального права» згідно з п. 1 ст. 341 Кодексу адміністративного судочинства України [5], аналіз практики застосування судами положень законодавства про постійні представництва в цій статті буде проводитись на основі рішень ВАСУ та ВСУ (як ВСУ, який переглядав рішення судів касаційної інстанції до 2017 року, так і рішень Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду, який розпочав свою діяльність з 2018 року).

Усі проаналізовані справи можна умовно поділити на декілька категорій, а саме: перекваліфікація некомерційного представництва в постійне представництво (16 справ), правовий статус фінансування, отриманого від головної компанії (18 справ), агентське постійне представництво (2 справи) та інші категорії (15 справ), серед яких справи щодо аналізу ПДВ наслідків для діяльності представництва та операцій з постійним представництвом (2 справи), положень конвенцій щодо недискримінації (1 справа), наявності сервісного постійного представництва (1 справа), застосування митного законодавства в операціях з постійними представництвами (1 справа) та деякі інші.

Однією із найперших справ, що міститься в Єдиному реєстрі судових рішень та що розглядалася на рівні ВАСУ, є справа № 10/377-05 (к-14825/06) щодо аналізу виникнення в українській компанії статусу агентського постійного представництва, рішення за якою було прийнято ВАСУ 21 березня 2007 р. Обставини справи полягали в тому, що між компанією – резидентом України (далі – УкрКо) та компанією – резидентом Російської Федерації (далі – РосКо) було укладено агентську угоду, згідно з якою принципал (РосКо) доручає, а агент (УкрКо) зобов'язується за винагороду укладати від імені та за рахунок принципалу договори обов'язкового страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів іноземних громадян, виїжджаючих до Російської Федерації. За реалізовані на території України російські поліси агент перераховував принципалу отриману суму страхових платежів за винятком агентської винагороди у розмірі 5%. Згідно з позицією податкових органів і відповідно до п. 13.9 ст. 13 Закону № 334/94-ВР УкрКо діяла як залежний агент РосКо.

У цій справі ВАСУ зазначив, що під час оподаткування доходів РосКо з перерахованих їй платежів УкрКо за агентською угодою положення п. 13.8 та п. 13.9 ст. 13 Закону № 334/94-ВР не повинні застосовуватись, оскільки під час виконання агентської угоди УкрКо діє як агент з незалежним статусом, оскільки створена за законодавством України РосКо не бере участі в управлінні чи контролі над УкрКо [6].

Такий висновок ВАСУ дає змогу побачити, що на той час судове тлумачення концепції постійного представництва, зокрема, в частині визначення залежного агента, було недостатньо розвиненим. Незважаючи на те, що на той час положення п. 13.9 ст. 13 Закону № 334/94-ВР були майже ідентичними з положеннями п. 160.9 ст. 160 ПКУ в редакції 2014 року та чинним пп. 141.4.8 п. 141.4 ст. 141 ПКУ (які дають підстави вважати залежним агентом будь-яку непов'язану особу, яка діє винятково в інтересах одного нерезидента), ВАСУ у своїй аргументації використав саме той факт, що РосКо не бере участі в управлінні чи контролі над УкрКо. Ми вважаємо, що такий підхід ВАСУ до застосування інституту агентського постійного представництва не відповідає сутності самої ідеї постійного представництва, що вкладає в неї міжнародною спільнотою, та прямо свідчить про недостатній розвиток концепції постійного представництва в Україні у період прийняття ВАСУ цього рішення.

Питання виникнення сервісного постійного представництва піднімалось ВАСУ в ухвалі від 26 лютого 2015 року в єдиній подібній справі, яка аналізувалась на рівні касаційної інстанції, № 2а-0770/2332/12. Судами було з'ясовано, що між УкрКо та компанією-резидентом Чехії (далі – ЧехКо) було укладено договір про надання послуг по контролі за розробленням та узгодженням проектною документації в процесі виробництва автомобілів торгової марки «Шкода». Українські податкові органи, аргументуючи, що послуги надавались ЧехКо на території України

більше трьох місяців у дванадцятимісячному періоді, встановили наявність сервісного постійного представництва ЧехКо в Україні. При цьому податкові органи донарахували УкрКо податок на доходи іноземних юридичних осіб (податок на репатріацію), який УкрКо начебто не утримала під час виплати винагороди нерезиденту за надані послуги. На нашу думку, аргументація податкової, що в цьому випадку у ЧехКо виникло сервісне постійне представництво на території України, не виправдовує донарахування УкрКо податку на репатріацію, оскільки виплачені з території України кошти були виручкою ЧехКо та не підлягали оподаткуванню податком на репатріацію згідно з п. 13.1 ст. 13 Закону № 334/94-ВР. Водночас ВАСУ постановив, що донарахування не було правомірним через те, що згідно з листом, отриманим від ЧехКо, «в жодному дванадцятимісячному періоді сукупна кількість днів, протягом яких надавались послуги нерезидентом, не перевищувала трьох місяців. А отже, наведене виключає наявність ознак «постійного представництва» у розумінні наведених положень Конвенції у діяльності ЧехКо та можливість оподаткування доходу компанії на території України» [7].

Як вже зазначалось раніше, чималу кількість проаналізованих справ становлять рішення ВАСУ щодо перекваліфікації іноземного (некомерційного) представництва нерезидента у постійне представництво для цілей оподаткування діяльності такого нерезидента на території України (16 справ). Серед таких справ, мають місце дві справи, пов'язані із самовільним взяттям податковими органами на облік зареєстрованих іноземних представництв як платників податку на прибуток. Так, у справах № 27/153 (к-18195/06) [8] та № 2а-12408/10/0570 (к-30135/10-с) [9] представництва звертались до податкових органів із відповідною заявою про зняття з обліку представництв як платників податку на прибуток, на що у справі № 2а-12408/10/0570 (к-30135/10-с) контролюючі органи відмовили в задоволенні прохання представництва з підстав відсутності у Положенні про порядок реєстрації та обліку постійних представництв нерезидентів в Україні як платників податку на прибуток [10] механізму та порядку відміни реєстрації податковим органом. Однак суди, досліджуючи зазначені обставини, з'ясували, чи дійсно діяльність таких представництв утворює постійне представництво нерезидентів, інтереси яких вони представляють на території України. У вищезазначених справах ВАСУ підтвердив позицію судів попередніх інстанцій в тому, що діяльність зазначених представництв не утворювала постійне представництво, а отже, взяття на облік контролюючими органами таких представництв як платників податку на прибуток було неправомірним.

Так, з метою встановлення характеру діяльності іноземних представництв суди звертали увагу на:

- вид діяльності представництва та/або головної компанії, визначений у їх установчих документах (положенні про представництво/статуті головної компанії тощо);
- вид діяльності представництва за КВЕД, зазначений у свідоцтві про реєстрацію представництва або довідці з ЄДР;
- тип банківського рахунку представництва, відкритого в українському банку.

У ряді судових справ податкові органи стверджували, що діяльність представництва ідентична діяльності головної компанії (№ 2а-9844/11/2670, № 2а-15754/12/2670, № 826/8147/13-а, № 826/17962/14, № 2а-8878/12/2670, № 2а-18377/11/2670, № 826/14127/14, № 826/244/15) та, відповідно, утворює постійне представництво такого нерезидента, що відповідає підходу ОЕСР. Хоча ВАСУ в жодному рішенні не посилався на коментарі до Модельної податкової конвенції ОЕСР (далі – Коментарі ОЕСР), суди першої інстанції подекуди використовували такі Коментарі як додаткове джерело тлумачення конвенцій про уникнення подвійного оподаткування (зокрема, у справах № 2а-9844/11/2670 [11] та № 826/16863/14 [12]). Доводами, що спростовували позицію податкових органів, слугували:

– наявність у представництва відкритого рахунку типу «Н» в банківській установі України (рішення ВАСУ у справах № 2а-8878/12/2670 [13] та № 2а-18377/11/2670 [14], в яких додатково аналізується питання оподаткування представництвом коштів, отриманих від головної компанії в якості фінансування);

– задекларовані різні види діяльності представництва та головної компанії за КВЕД згідно з даними ЄДР (рішення ВАСУ у справах № 826/20134/13-а [15], № 826/8147/13-а [16], № 826/17962/14 [17], № 2а-8878/12/2670 [13], № 2а-18377/11/2670 [14]);

– різні види діяльності, що зазначені у статутних документах (відомості, отримані із інших джерел) головної компанії та положенні про представництво головної компанії (рішення ВАСУ у справах № 2а-15754/12/2670 [18], № 826/8147/13-а [16], № 826/17962/14 [17], № 2а-18377/11/2670 [14], № 826/16863/14 [19], № 826/244/15 [20])

Підкатегорією справ щодо перекваліфікації податковими органами іноземних представництв у постійні представництва нерезидентів є справи, в яких українські контролюючі органи намагаються оподаткувати податком на прибуток (як безповоротну фінансову допомогу) або ПДВ (як оплату наданих послуг) суму фінансування, отриманого представництвом від своєї головної компанії (17 справ).

У ряді справ (№ 2а-4867/09/0470 (к-32380/10-с) [23], № 2а-2700/09/0870 (к-16746/10-с) [24], № 2а-514/09/2770 [25], № 2а-10833/09/2670 [26], № 2а-5207/12/2670 [27], № 2а-16156/09/2670 [28], № 5020-7/165-12/017 [29], № 2а-10833/09/2670 [30], № 2а-10615/10/2670 [31]) контролюючі органи донараховували представництвам податок на прибуток з причини невключення до складу валового доходу суми фінансування, отриманого представництвом від головної компанії, вважаючи такі кошти безповоротною фінансовою допомогою. Позиція судових органів в усіх справах зводилась до визнання помилковими висновків контролюючих органів, оскільки передача коштів (фінансування) від головної компанії до представництва:

- відбувається в межах однієї юридичної особи;
- відбувається без переходу права власності на такі кошти;
- не може вважатися безповоротною фінансовою допомогою;
- не може включатися до валового доходу представництва.

Рішення у справах № 5020-7/165-12/017 [29] та № 817/743/14 [32] підтверджують, що операції між головною компанією та її представництвом не можуть мати податкових наслідків також в частині ПДВ, оскільки такі операції відбуваються в межах однієї юридичної особи та не передбачають переходу права власності на задіяні в такі операції грошові кошти. Касаційні суди підтримують позицію платника, зазначаючи, що контролюючий орган безпідставно ототожнює передачу товару в межах однієї юридичної особи для використання у господарській діяльності із фактом постачання товару.

Висновки. Зважаючи на стрімкий розвиток концепції постійного представництва у світі та вдосконалення визначення постійного представництва нерезидента в актах міжнародних організацій, практика судів касаційної інстанції України, сформована вже на початку 2019 року, досі розглядає справи, обставини яких мали місце до 2015 року. Таким чином, в подальших дослідженнях необхідним є поглиблений аналіз судової практики судів першої та апеляційної інстанцій з метою забезпечення належного розуміння сучасних підходів до тлумачення інституту постійного представництва в Україні.

В результаті проведеного дослідження стає зрозумілим, що поняття постійного представництва в податковому законодавстві України потребує якнайшвидшого оновлення, насамперед шляхом зміни сформованої за довгі часи парадигми утворення постійних представництв нерезидентів як наслідку здійснення господарської діяльності іноземними представництвами нерезидентів. Необхідним є перехід до сутнісного підходу до тлумачення концепції постійного представництва, в тому числі шляхом аналізу фактичних обставин операцій, здійснених резидентами України з нерезидентами в межах агентських, сервісних, орендних та інших договорів, які можуть призводити до утворення постійного представництва нерезидента на території України. Це дозволить більш ефективно застосовувати інститут постійного представництва нерезидента в Україні та сприятиме захисту фінансової безпеки держави та наповненню дохідної частини бюджетів.

Список використаних джерел:

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. Дата оновлення: 07.02.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 01.06.2019).
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення: 01.06.2019. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.06.2019).
3. Єдиний державний реєстр судових рішень. URL: www.reyestr.court.gov.ua (дата звернення: 01.06.2019).
4. Про судоустрій та статус суддів: Закон України від 02.06.2016 р. № 1402-VIII. Дата оновлення: 05.08.2018 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1402-19> (дата звернення: 01.06.2019).
5. Кодекс адміністративного судочинства України: Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-IV. Дата оновлення: 04.11.2018 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15> (дата звернення: 01.06.2019).
6. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 21.03.2007 р. у справі № 10/377-05 (к-14825/06). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/541603> (дата звернення: 01.06.2019).
7. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 26.11.2015 р. у справі № 2а-0770/2332/12. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54171618> (дата звернення: 01.06.2019).

8. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 18.03.2009 р. у справі № 27/153 (к-18195/06). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/4217302> (дата звернення: 01.06.2019).
9. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 31.05.2012 р. у справі № 2а-12408/10/0570 (к-30135/10-с). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/24893385> (дата звернення: 01.06.2019).
10. Про затвердження Положення про порядок реєстрації та обліку постійних представництв нерезидентів в Україні як платників податку на прибуток: Наказ Державної податкової адміністрації України від 12.08.1997 р. № 293. Втрача чинності: 01.04.2011 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0331-97> (дата звернення: 01.06.2019).
11. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 03.10.2011 р. у справі № 2а-9844/11/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/18852626> (дата звернення: 01.06.2019).
12. Постанова Окружного адміністративного суду міста Києва від 26.11.2014 р. у справі № 826/16863/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41975854> (дата звернення: 01.06.2019).
13. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 05.10.2015 р. у справі № 2а-8878/12/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/52573034> (дата звернення: 01.06.2019).
14. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.01.2016 р. у справі № 2а-18377/11/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/55346305> (дата звернення: 01.06.2019).
15. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 30.09.2014 р. у справі № 826/20134/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40801321> (дата звернення: 01.06.2019).
16. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 11.11.2014 р. у справі № 826/8147/13-а. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41739407> (дата звернення: 01.06.2019).
17. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 09.09.2015 р. у справі № 826/17962/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/50094490> (дата звернення: 01.06.2019).
18. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13.10.2014 р. у справі № 2а-15754/12/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/41012850> (дата звернення: 01.06.2019).
19. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 25.05.2016 р. у справі № 826/16863/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57926199> (дата звернення: 01.06.2019).
20. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 29.06.2016 р. у справі № 826/244/15. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/58680971> (дата звернення: 01.06.2019).
21. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.08.2015 р. у справі № 826/14127/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/48189230> (дата звернення: 01.06.2019).
22. Постанова Верховного суду України від 15.03.2016 р. у справі № 826/14127/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/57312210> (дата звернення: 01.06.2019).
23. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.01.2011 р. у справі № 2а-4867/09/0470 (к-32380/10-с). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/16848592> (дата звернення: 01.06.2019).
24. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 04.07.2012 р. у справі № 2а-2700/09/0870 (к-16746/10-с). URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/25234905> (дата звернення: 01.06.2019).
25. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 30.10.2012 р. у справі № 2а-514/09/2770. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/27755923> (дата звернення: 01.06.2019).
26. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 02.07.2013 р. у справі № 2а-10833/09/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32300900> (дата звернення: 01.06.2019).
27. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 05.08.2013 р. у справі № 2а-5207/12/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/32876105> (дата звернення: 01.06.2019).
28. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 13.01.2014 р. у справі № 2а-16156/09/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/36968722> (дата звернення: 01.06.2019).
29. Постанова Вищого адміністративного суду України від 13.02.2014 р. у справі № 5020-7/165-12/017. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/37941015> (дата звернення: 01.06.2019).
30. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 19.03.2015 р. у справі № 2а-10833/09/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/43602097> (дата звернення: 01.06.2019).
31. Ухвала Вищого адміністративного суду України від 11.11.2015 р. у справі № 2а-10615/10/2670. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/54056173> (дата звернення: 01.06.2019).
32. Постанова Касаційного адміністративного суду у складі Верховного суду України від 30.01.2018 р. у справі № 817/743/14. URL: <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/72001471> (дата звернення: 01.06.2019).