

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/klj/2025.4.14>**Костенко Ю. О.,**

кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри господарського та адміністративного права
Донецького національного університету імені Василя Стуса
ORCID: 0000-0003-4079-694X

Абрамов Д. О.,

магістр
Донецького національного університету імені Василя Стуса
ORCID: 0009-0006-9136-6420

Фролов В. О.,

магістр
Донецького національного університету імені Василя Стуса
ORCID: 0009-0009-0779-6666

ПРОБЛЕМИ РОЗМЕЖУВАННЯ ПІДСТАВ ЗАСТОСУВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНОГО АРЕШТУ МАЙНА ТА АРЕШТУ КОШТІВ НА РАХУНКАХ ПЛАТНИКА ПОДАТКІВ

Анотація. У статті досліджено проблематику розмежування правових підстав застосування адміністративного арешту майна платників податків та арешту коштів на банківських рахунках, яка протягом тривалого часу залишається невирішеною у національній правовій системі. Визначено, що колізія між положеннями ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України існує з моменту набрання ним чинності, що призвело до формування різноспрямованої судової практики, що, в свою чергу, ускладнює однакове застосування податкового законодавства та порушує принцип правової визначеності – фундаментальну складову верховенства права.

Проаналізовано еволюцію підходів судових органів, починаючи з Інформаційного листа Вищого адміністративного суду України від 29.04.2013р. № 642/12/13-13, у якому було здійснено першу спробу тлумачення співвідношення зазначених норм, до формування остаточної правової позиції Верховного Суду у постанові від 18 жовтня 2022 року у справі № 380/9147/21. З'ясовано, що в ході розвитку судової практики існували два підходи до кваліфікації арешту коштів: як складової адміністративного арешту майна (загальна норма) та як окремого, спеціального інституту. Остаточне розмежування здійснено саме у зазначеній постанові Верховного Суду, якою встановлено, що ст. 94 ПК України визначає загальні підстави для застосування адміністративного арешту майна, тоді як пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України регулює спеціальні підстави накладення арешту на кошти платника податків у банках.

Обґрунтовано, що єдиним належним шляхом усунення правової колізії є внесення змін до Податкового кодексу України, спрямованих на чітке нормативне визначення підстав і порядку застосування арешту коштів платників податків. Пропонується виокремити арешт коштів у самостійну норму, шляхом доповнення ст. 94 Податкового кодексу України окремим пунктом або прийняття нової статті, що унормує цей інститут як самостійний правовий засіб податкового регулювання.

Ключові слова: адміністративний арешт майна, арешт коштів платника податків, права визначеність, судовою практика, Верховний Суд, податковий контроль, адміністративний спір, публічно-правові відносини, банківські рахунки.

Kostenko Yu. O., Abramov D. O., Frolov V. O. Problems of distinguishing the grounds for applying administrative seizure of property and the seizure of funds on a taxpayer's bank accounts

Abstract. The article examines the issue of distinguishing the legal grounds for the application of administrative seizure of taxpayers' property and seizure of funds in bank accounts, which has remained unresolved in the national legal system for a long time. It is determined that the conflict between the provisions of Art. 94 and Clause 20.1.33 of Clause 20.1 of Art. 20 of the Tax Code of Ukraine has existed since its entry into force, which has led to the formation of divergent judicial practice, which, in turn, complicates the uniform

application of tax legislation and violates the principle of legal certainty – a fundamental component of the rule of law.

The evolution of the approaches of judicial bodies is analyzed, starting from the Information Letter of the Supreme Administrative Court of Ukraine dated April 29, 2013 № 642/12/13-13, in which the first attempt was made to interpret the correlation of the specified norms, to the formation of the final legal position of the Supreme Court in the resolution of October 18, 2022 in case №. 380/9147/21. It was found that in the course of the development of judicial practice, there were two approaches to the qualification of the seizure of funds: as a component of the administrative seizure of property (general norm) and as a separate, special institution. The final distinction was made precisely in the aforementioned resolution of the Supreme Court, which established that Art. 94 of the Code of Criminal Procedure of Ukraine determines the general grounds for the application of the administrative seizure of property, while clauses 20.1.33 of clause 20.1 of Art. 20 of the Code of Ukraine regulates special grounds for imposing an arrest on taxpayer funds in banks.

It is substantiated that the only proper way to eliminate the legal conflict is to make amendments to the Code of Ukraine aimed at a clear normative definition of the grounds and procedure for applying the arrest of taxpayer funds. It is proposed to separate the arrest of funds into an independent norm by supplementing Art. 94 of the Code of Ukraine with a separate clause or creating a new article that would regulate this institution as an independent legal means of tax control.

Key words: *administrative arrest of property, arrest of taxpayer funds, legal certainty, case law, Supreme Court, tax control, administrative dispute, public-legal relations, bank accounts.*

Постановка проблеми. Принцип правової визначеності є однією з ключових засад верховенства права, що передбачає обов'язкову чіткість, узгодженість і передбачуваність правового регулювання. Закони та підзаконні акти мають бути сформульовані таким чином, щоб їхній зміст був зрозумілим, доступним для тлумачення та однаковим у застосуванні. Водночас відсутність внутрішньої узгодженості норм у чинному законодавстві, зокрема в актах податкового права, призводить до правової невизначеності та численних судових колізій, що ускладнює стабільність податкових правовідносин і підриває довіру платників до державних інституцій.

Адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання податкового обов'язку, який водночас виступає одним із найчутливіших інструментів податкового примусу. Його застосування без належного нормативного розмежування з арештом коштів на банківських рахунках платника податків породжує протиріччя у правозастосовній практиці, що нерідко призводить до порушення принципу пропорційності та необхідності судового захисту прав платників податків.

Актуальність дослідження зумовлена наявністю двозначності у визначенні правових підстав та процедур застосування арешту коштів, а також колізійним співвідношенням між ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України. Відсутність чіткого зако-

нодавчого розмежування між цими нормами створює ризики довільного тлумачення з боку контролюючих органів і неоднакової судової практики, що суперечить засаді єдності правозастосування та вимагає наукового переосмислення й нормативного вдосконалення механізмів правового регулювання арешту майна платників податків.

Метою статті є дослідження правової природи адміністративного арешту майна платника податків з метою уточнення підстав його застосування та розмежування з арештом коштів на банківських рахунках платника податків, визначення меж повноважень контролюючих органів під час реалізації цього заходу, а також встановлення оптимального співвідношення між положеннями ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 Податкового кодексу України.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед вітчизняних наукових досліджень, у яких підіймаються проблеми застосування засобів забезпечення виконання податкового обов'язку, зокрема, адміністративного арешту майна платника податків, слід виділити роботи: О. П. Мельник, Д. В. Коломієць, О. В. Покатаєвої, С. О. Колб, А. О. Беспалова тощо [1 – 4]. Проте, дискусійність низки положень зумовлюють подальший інтерес до окресленої проблематики.

Виклад основного матеріалу. Податковий кодекс України (далі – ПК України) у системі правових засобів реагування контролюю-

чих органів на порушення платником податків встановлених законом обов'язків передбачає застосування арешту майна, який за своєю природою охоплює дві окремі правові категорії.

По-перше, відповідно до пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України, контролюючі органи, визначені пп. 41.1.1 п. 41.1 ст. 41 цього Кодексу, наділені правом звертатися до суду з позовом про накладення арешту на кошти та інші цінності платника податків, що перебувають у банках, інших фінансових установах, небанківських надавачах платіжних послуг або емітентах електронних грошей [5]. Таке звернення можливе у разі наявності у платника податкового боргу, за умови що у нього відсутнє інше майно, або балансова вартість наявного майна є меншою за суму податкового боргу, або ж таке майно не може бути джерелом погашення цього боргу. Отже, йдеться про судову форму арешту коштів як забезпечувального заходу примусового стягнення податкового боргу.

По-друге, ст. 94 ПК України регламентує інший вид заходу – адміністративний арешт майна платника податків, що застосовується в адміністративному порядку з метою забезпечення виконання податкового обов'язку та запобігання ухиленню від його реалізації [5]. На відміну від арешту коштів, адміністративний арешт майна може бути накладений без звернення до суду, за рішенням контролюючого органу, у випадках, визначених у частині першій цієї статті (зокрема, при перешкоджанні проведенню перевірки, відмові у допуску посадових осіб, відсутності реєстрації суб'єкта тощо).

Таким чином, в податковому законодавстві арешт майна та арешт коштів та інших цінностей, що знаходяться на рахунках в банку, іншій фінансовій установі, небанківському надавачу платіжних послуг, емітенті електронних грошей, мають різну правову природу, підстави та порядок застосування, що зумовлює необхідність чіткого розмежування цих інститутів у правозастосовній практиці.

Слід зауважити, що вперше дискусія щодо розмежування зазначених податкових заходів виникла ще з 2010-2011 років – фактично, з прийняттям ПК України. В той час норма

пп. 20.1.33 ст. 20 ПК України мала інше місце розташування – у пп. 20.1.17 ПК України, та була викладена у такій редакції: «органи Державної податкової служби мають право звертатися до суду щодо накладення арешту на кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться в банку, у разі якщо у платника податків, який має податковий борг, відсутнє майно та/або його балансова вартість менша суми податкового боргу, та/або таке майно не може бути джерелом погашення податкового боргу» [6].

Масове виникнення проблемних питань у судовій практиці щодо застосування положень ПК України, які регламентують арешт майна та арешт коштів платників податків, зумовило необхідність вироблення єдиного підходу до їх тлумачення. З метою забезпечення єдності правозастосування Вищий адміністративний суд України сформулював узагальнену правову позицію щодо співвідношення зазначених норм, викладену в Інформаційному листі від 29 квітня 2013 року № 642/12/13-13 [7]. Зокрема, суд виходив із того, що статтею 94 ПК України встановлено універсальні підстави для застосування арешту будь-якого майна платника податків, у тому числі коштів, що перебувають на його рахунках (абз. 12-13 Інформаційного листа) [7]. Водночас, пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України визначає окремі, додаткові випадки накладення арешту саме на кошти платника податків (абз. 18-19) [7].

Таким чином, у вказаному Інформаційному листі Вищий адміністративний суд України дійшов висновку про співвідношення положень ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України як загальної та спеціальної норми відповідно. Такий підхід забезпечував узгодженість правозастосування та виключав дублювання підстав для накладення арешту різних видів майна платників податків.

Водночас, 11 серпня 2013 року набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи», яким було істотно змінено структуру ст. 20 ПК України [8]. У результаті проведеного реформатування змістовно близький за регулюванням пп. 20.1.17 ст. 20 набув нового нуме-

раційного позначення – пп. 20.1.33 ст. 20 ПК України – та був викладений у редакції, що переважно відповідає його сучасному змісту. Паралельно з цим втратив чинність і Наказ міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків» від 07.11.2011 № 1398 [9].

Проблематика розмежування підстав і порядку застосування адміністративного арешту майна та арешту коштів на рахунках платника податків знову набула актуальності у 2016–2017 роках, коли паралельно розглядалися кілька судових справ, у яких суди формували різні підходи до тлумачення ст. 20 та ст. 94 ПК України. Однією з показових стала справа № 826/8691/16, у якій, зрештою, було вироблено узагальнену позицію Верховного Суду [10; 11; 12].

Так, за обставинами справи Державна податкова інспекція у м. Полтаві Головного управління ДФС у Полтавській області звернулася до суду з позовом до ПАТ «Укрнафта» (НГВУ «Полтаванафтогаз») про накладення арешту на кошти відповідно до п. 94.2 ст. 94 ПК України. Підставою для подання позову стала відмова платника податків допустити податкового керуючого до опису майна в податкову заставу за договором № 999/97 від 24.12.1997 р., про що було складено акт № 3 від 06.06.2016 р.

Окружний адміністративний суд міста Києва, аналізуючи правову природу спору, виходив із положень пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України, яким визначено умови звернення контролюючого органу до суду із вимогою про арешт коштів. Зокрема, для такого звернення необхідна наявність податкового боргу, узгодженість суми боргу, відкриті рахунки у банках та відсутність майна, достатнього для погашення боргу. Суд установив, що вартість майна, описаного в податкову заставу згідно з актами № 9 від 27.05.2015 р., № 36 від 17.08.2015 р., № 4 від 28.01.2016 р. та № 11 від 03.02.2016 р., перевищує суму податкової заборгованості, у зв'язку з чим підстав для арешту коштів не існувало. У задоволенні позову було відмовлено [10].

Позивач посилався на положення пп. 94.2.3 п. 94.2 ст. 94 ПК України (відмова

платника від допуску посадових осіб контролюючого органу) та пп. 94.6.2 цієї ж статті (арешт коштів здійснюється лише за рішенням суду). Проте суд зазначив, що згідно з Порядком застосування адміністративного арешту майна платників податків, затвердженим наказом ДПС, накладенню арешту коштів у банку має передувати рішення керівника контролюючого органу. Оскільки такого рішення в матеріалах справи не було, суд дійшов висновку, що звернення податкового органу до суду відбулося з порушенням установленної процедури.

Київський апеляційний адміністративний суд ухвалою від 22.12.2016 р. залишив апеляційну скаргу без задоволення, а рішення суду першої інстанції – без змін [11].

Не погоджуючись із рішеннями попередніх інстанцій, податковий орган подав касаційну скаргу. Верховний Суд, здійснивши системний аналіз положень ст. 20 та 94 ПК України, у постанові від 6 лютого 2020 року сформував узагальнену правову позицію. Суд дійшов висновку, що законодавець передбачив два самостійні види арешту майна залежно від їх правових підстав і процедурного порядку застосування:

1. Адміністративний арешт майна, у тому числі грошових коштів на банківських рахунках – як засіб забезпечення виконання платником податків його податкових обов'язків, який може застосовуватись: а) за рішенням керівника (заступника, уповноваженої особи) контролюючого органу – щодо майна в цілому; б) за рішенням суду – щодо коштів на рахунках платника податків (ст. 94 ПК України).

2. Арешт коштів та інших цінностей платника податків, що перебувають у банках – як засіб забезпечення погашення податкового боргу, який застосовується виключно за рішенням суду у випадках, коли у платника відсутнє або недостатнє майно для погашення боргу (пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України).

Верховний Суд підкреслив, що норми пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 та п. 94.2 ст. 94 ПК України не суперечать одна одній, оскільки вони регулюють різні за предметом правовідносини. Положення п. 94.2 ст. 94 ПК України мають загальний характер і визначають під-

стави для застосування арешту будь-якого майна (у тому числі коштів), тоді як пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України є спеціальною нормою, що стосується арешту лише коштів та інших цінностей у банках у специфічній ситуації – за відсутності достатнього майна для погашення податкового боргу. Відповідно, касаційну скаргу Державної податкової інспекції у м. Полтаві залишено без задоволення, а рішення судів попередніх інстанцій – без змін.

Таким чином, у зазначеній постанові Верховний Суд остаточно закріпив підхід, згідно з яким адміністративний арешт майна (ст. 94 ПК України) та судовий арешт коштів (пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України) є різними за природою та функціональним призначенням правовими інструментами, що не підлягають отождоженню в правозастосовній практиці [12].

На відміну від попереднього випадку, спір у справі № 820/2312/17 [13; 14; 15] виник уже після набрання чинності новим Порядком застосування адміністративного арешту майна платника податків, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України № 632 від 14 квітня 2017 року [16].

Так, у червні 2017 року ГУ ДФС у Харківській області звернулося до суду з позовом до ТОВ «Компані «Плазма», в якому просило: а) підтвердити обґрунтованість умовного адміністративного арешту майна, накладеного рішенням керівника від 02.06.2017 р. № 6235; б) накласти арешт на кошти на рахунках товариства шляхом зупинення видаткових операцій. Підставою звернення стала відмова платника податків допустити посадових осіб ДФС до документальної позапланової перевірки, призначеної наказом від 23.05.2017 р. № 2056.

Суд першої інстанції установив, що позивач звернувся до суду з позовом, а не з поданням, тому питання підтвердження арешту не було розглянуто в 96-годинний строк, що призвело до автоматичного припинення арешту майна згідно з пп. 94.19.1 п. 94.19 ст. 94 ПК України. Відтак, у цій частині позову відмовлено. Щодо арешту коштів суд зазначив, що підстави для арешту майна та коштів є універсальними, а різниця полягає лише у процедурі: арешт

майна здійснюється за рішенням керівника контролюючого органу, а арешт коштів – за рішенням суду. На цій підставі позов задоволено частково – у частині арешту коштів [13].

Апеляційний суд скасував це рішення, наголосивши, що арешт коштів є складовою загального арешту майна, а тому його застосування можливе лише за наявності чинного рішення про арешт майна. Оскільки такого рішення не було, у задоволенні позову відмовлено повністю (постанова від 02.02.2018 р.) [14].

Верховний Суд з цього приводу у постанові від 15 травня 2018 року погодився з висновками апеляційного суду, уточнивши при цьому правову природу співвідношення арешту майна і арешту коштів [15]. Суд наголосив, що хоча кошти є складовою майна платника податків, вони мають особливий правовий режим та окремі підстави застосування арешту. Арешт майна може бути накладений за рішенням керівника контролюючого органу, тоді як арешт коштів – виключно за рішенням суду, причому лише за наявності податкового боргу і відсутності майна, достатнього для його погашення. Суд підкреслив, що відмова у допуску до перевірки, передбачена п. 94.2.3 ст. 94 ПК України, не є підставою для арешту коштів, оскільки така підстава відсутня у пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України. Відповідно, касаційну скаргу ГУ ДФС у Харківській області залишено без задоволення, а постанову Харківського апеляційного адміністративного суду – без змін.

Таким чином, Верховний Суд послідовно розмежував два види арешту: 1) адміністративний арешт майна (ст. 94 ПК України) – застосовується з метою забезпечення виконання податкових обов'язків; 2) судовий арешт коштів (пп. 20.1.33 ст. 20 ПК України) – використовується виключно для забезпечення погашення податкового боргу.

Отже, норми ст. 94 ПК України регламентують виключно арешт майна, тоді як пп. 20.1.33 ст. 20 ПК України – арешт коштів у банках та інших фінансових установах, причому ці інститути відрізняються як за предметом, так і за процедурою застосування.

Внаслідок цього у судовій практиці склалися дві різні правові позиції Верховного

Суду: а) у постанові від 06.02.2020 р. у справі № 826/8691/16 – норми ст. 94 ПК України визначено як загальні, а пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України – як спеціальні; б) у постанові від 15.05.2018 р. у справі № 820/2312/17 – ст. 94 ПК України визначає виключні підстави для арешту майна, тоді як пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України – окремі підстави виключно для арешту коштів платників податків.

Таким чином, питання співвідношення зазначених норм продовжує залишатися дискусійним як у правозастосовній, так і в науковій площині, що обумовлює необхідність подальшого узгодження цих положень.

У 2022 році було опубліковано Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з питань оподаткування та публічної фінансової політики, у якому зазначене питання отримало подальший розвиток. Зокрема, підрозділ 1 розділу IV «Податковий контроль» присвячено саме проблемі розмежування підстав для застосування арешту майна та арешту коштів [17, с. 206]. У пункті 3.2 узагальнених висновків зазначено, що ст. 94 ПК України містить загальні процедурні норми, які регулюють порядок застосування адміністративного арешту майна платників податків як виняткового заходу, спрямованого на забезпечення виконання платником податкових обов'язків, установлених законом. Водночас, ст. 20 ПК України, зокрема пп. 20.1.33 п. 20.1, визначає додаткові підстави для звернення контролюючого органу до суду із вимогою про накладення арешту на кошти платника податків, що перебувають на рахунках у банках.

Таким чином, відповідно до зазначених висновків, норми ст. 94 ПК України застосовуються у частині процедурного регулювання арешту коштів платника податків на рахунках у банку, тоді як матеріально-правові підстави такого арешту визначаються ст. 20 ПК України. Такий підхід свідчить про поступове формування узгодженої судової та наукової позиції щодо співвідношення цих правових інститутів.

Проблема співвідношення положень ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України отримала свій остаточний розвиток у постанові

Верховного Суду від 18 жовтня 2022 року у справі № 380/9147/21 [18; 19; 20], у якій суд сформулював уточнюючий висновок щодо розмежування зазначених норм.

Так, за обставинами справи ГУ ДПС у Львівській області звернулося до суду з позовом до МКП «Житлово-комунальне управління» про накладення арешту на кошти та інші цінності підприємства на суму 11,27 млн грн на підставі пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України, посилаючись на наявність у платника узгодженого податкового боргу. Суд першої інстанції відмовив у задоволенні позову, оскільки податковий орган не довів відсутність чи недостатність майна для погашення боргу [18]. Апеляційний суд, навпаки, визнав позов обґрунтованим і наклав арешт на кошти підприємства [19].

У касаційній скарзі відповідач доводив, що сума боргу занижена, а вартість майна (85 млн грн) є достатньою для його погашення. Верховний Суд постановою від 18 жовтня 2022 року задовольнив касаційну скаргу, скасував рішення апеляційного суду та направив справу на новий розгляд, вказавши на неповноту дослідження доказів [20]. Водночас Суд сформулював ключові правові висновки: 1) ст. 94 ПК України містить загальні підстави для адміністративного арешту майна (в тому числі коштів); 2) пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України – це спеціальна норма, яка регулює арешт коштів платника податків у банках. Суд також уточнив, що сума арешту за пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України не може перевищувати розмір податкового боргу, право на стягнення якого існує у контролюючого органу на момент ухвалення судового рішення.

Таким чином, постанова Верховного Суду від 18 жовтня 2022 року закріпила остаточний підхід до розмежування ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України – як загальної та спеціальної норм відповідно. Разом з тим, подальша практика свідчить, що це рішення набуло регулятивного значення, фактично ставши орієнтиром обов'язкового характеру для правозастосування, що де-факто наблизило його до статусу нормативно-правового акта. Такий підхід, однак, суперечить ч. 2 ст. 4 Закону України «Про правотворчу діяльність» [21], згідно з якою судові рішення не можуть

замінювати законодавче регулювання, що вказує на потребу нормативного уточнення меж судового правотворення.

Висновки. Підсумовуючи проведений аналіз, слід констатувати, що проблема розмежування підстав застосування адміністративного арешту майна та арешту коштів на рахунках платника податків має тривалий системний характер, який простежується від моменту набрання чинності ПК України. Незважаючи на численні редакційні зміни до Кодексу, нормативна колізія між ст. 94 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України так і не була усунена законодавцем.

Органи судової влади, починаючи з 2016 року, намагалися виробити єдине тлумачення цих положень з метою забезпечення узгодженості судової практики. Однак стала судова позиція сформувалася лише у постанові Верховного Суду від 18 жовтня 2022 року у справі № 380/9147/21, де суд визначив спів-

відношення відповідних норм як загальної (ст. 94 ПКУ) та спеціальної (пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України).

Водночас вбачається доцільним усунення наявної законодавчої колізії шляхом внесення змін до ПК України, спрямованих на чітке нормативне розмежування підстав та процедур арешту коштів на банківських рахунках платника податків та арешту майна платника податків. Оптимальним вирішенням є закріплення арешту коштів на рахунках платника податків як окремого правового інституту шляхом доповнення ст. 94 ПК України спеціальним пунктом або прийняття нової статті, яка б комплексно регламентувала підстави та порядок застосування. Такий підхід сприятиме підвищенню системності правового регулювання, забезпеченню принципу правової визначеності та формуванню усталеної й однорідної судової практики у сфері застосування заходів податкового примусу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Мельник О. П., Коломієць Д. В. Умови застосування адміністративного арешту майна платника податків та його характеристика. Ірпінський юридичний часопис. 2025. № 1(18). С. 43-51. URL: <https://ojs.dpu.edu.ua/index.php/irplegchr/article/view/319/329>
2. Покатаєва О. В. Виконання податкового обов'язку: правові проблеми та шляхи вирішення. Право та державне управління. 2020. С. 104-109. URL: http://pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/1_2020/tom_1/18.pdf
3. Колб С. О. Еволюція судової практики в спорах про застосування податковими органами адміністративного арешту майна. Науковий вісник Ужгородського Національного Університету. 2024. С. 253-261. URL: <http://visnyk-pravo.uzhnu.edu.ua/article/view/310040>
4. Беспалова А. О. Правове регулювання адміністрування податків та зборів: дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 /Нац. універ. «Одеська юридична академія». Одеса, 2015. 233 с. URL: <https://dspace.onua.edu.ua/server/api/core/bitstreams/95cfbd6c-b64d-4628-a80b-6bb02f63fd79/content>
5. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.10 р. № 2755-VI у редакції станом на 05.10.2025 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#>
6. Податковий кодекс: Закон України від 02.12.10 р. № 2755-VI у першій редакції. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20101202#Text>
7. Щодо застосування адміністративного арешту коштів: Інформаційний лист Вищого адміністративного суду України від 29.04.13 р. № 642/12/13-13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0642760-13>
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи: Закон України від 04.07.13 р. № 404-VII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/404-18/ed20140101#n18>
9. Про визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Міністерства фінансів України та про внесення змін до наказу Міністерства фінансів України від 12.12.12 р. № 1315: Наказ Міністерства фінансів України від 25.10.2013 р. № 904. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1854-13#n6>
10. Постанова Київського окружного адміністративного суду від 04.11.16 р. у справі № 810/1553/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/62539114>
11. Ухвала Київського апеляційного адміністративного суду від 22.12.16 р. у справі № 810/1553/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/63586037>
12. Постанова Верховного Суду від 06.02.20 р. у справі № 826/8691/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/87516354>

13. Постанова Харківського окружного адміністративного суду від 16.11.17 р. у справі № 820/4294/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/70414031>
14. Постанова Харківського апеляційного адміністративного суду від 02.02.18 р. у справі № 820/2312/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/72001244>
15. Постанова Верховного Суду від 15.05.18 р. у справі № 820/2312/17. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/74028729>
16. Порядок застосування адміністративного арешту майна платника податків: Наказ Міністерства фінансів від 14.07.17 р. № 632. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/>
17. Збірник правових позицій Верховного Суду та висновків членів Науково-консультативної ради з оподаткування та публічної фінансової політики: зб. / упоряд.: Верховний Суд України. Київ, 2022. 261 с. URL: https://supreme.court.gov.ua/userfiles/media/new_folder_for_uploads/supreme/zbirnyk_01_0_07_2022_1.pdf
18. Рішення Львівського окружного адміністративного суду від 21.12.21 р. у справі № 380/9147/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/102252894>
19. Постанова Восьмого апеляційного адміністративного суду від 12.05.22 р. у справі № 380/9147/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/104282339>
20. Постанова Верховного Суду України від 18.10.22 р. у справі № 380/9147/21. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/106815000>
21. Про правотворчу діяльність: Закон України від 24.08.23 р. № 3354-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text>

Дата першого надходження рукопису до видання: 13.11.2025

Дата прийнятого до друку рукопису після рецензування: 11.12.2025

Дата публікації: 30.12.2025