

УДК 342.9:336.22

**Устинова Ірина Петрівна**

*кандидат юридичних наук, доцент,  
професор кафедри адміністративного та інформаційного права  
Київський авіаційний інститут*

**Ustynova Iryna**

*PhD in Law, Associate Professor,  
Professor of the Department of Administrative and Information Law  
Kyiv Aviation Institute  
ORCID: 0000-0003-1112-807X*

DOI: 10.25313/2520-2308-2025-9-11416

## РОЛЬ АДМІНІСТРАТИВНИХ СУДІВ У ФОРМУВАННІ ЄДНОСТІ СУДОВОЇ ПРАКТИКИ У ПОДАТКОВИХ СПОРАХ

### THE ROLE OF ADMINISTRATIVE COURTS IN FORMING UNITY IN JUDICIAL PRACTICE IN TAX DISPUTES

**Анотація.** Вступ. Забезпечення єдності судової практики у сфері податкових спорів з метою захисту сторін є однією з найактуальніших проблем адміністративного судочинства України. З огляду на постійне оновлення податкового законодавства, існує потреба в активній ролі адміністративних судів у тлумаченні та уніфікації правозастосування, дослідити функціональну здатність судової системи, зокрема Верховного Суду, до формування сталих правових позицій, а також виявити чинники, що перешкоджають досягненню єдності судової практики у цій сфері.

Метою статті є з'ясування ролі адміністративних судів у формуванні єдності судової практики у сфері податкових спорів, виявлення ключових правових викликів цього процесу та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення нормативного регулювання й інституційної практики забезпечення правової визначеності в податковому правозастосуванні.

Матеріали і методи. У статті розкривається проблематика формування єдності судової практики у податкових спорах, що є ключовим чинником забезпечення принципу правової визначеності у сфері оподаткування. Проаналізовано правову природу адміністративних судів як гарантів балансу між фіскальними інтересами держави та правами платників податків. Проаналізовано інституційні механізми забезпечення єдності судової практики у податкових спорах. Сформульовано, в чому полягає єдність практики в умовах податкової реформи та цифровізації податкового законодавства. шляхи вдосконалення формування єдності судової практики в податкових спорах. Окремо досліджено міжнародний досвід правової гармонізації судової практики у податковій сфері. На підставі глибокого аналізу судової практики та наукових джерел сформульовано пропозиції щодо удосконалення нормативного регулювання та інституційної спроможності судової системи України у сфері податкових спорів.

Результати. Встановлено, що: адміністративні суди є ключовими інституціями у забезпеченні однакового застосування податкового законодавства, проте не завжди мають ефективні інструменти для забезпечення стабільності та послідовності правових позицій; розбіжності у судовій практиці створюють правову невизначеність, яка впливає на інвестиційний клімат, податкову дисципліну та рівень довіри до правової системи загалом. Для подолання фрагментарності необхідне зміцнення ролі Верховного Суду як координатора єдності практики, розширення можливостей аналізу й уніфікації судових рішень, а також впровадження систем моніторингу, цифрових технологій та підвищення правосвідомості учасників процесу; єдність судової практики не має зводитись до сліпого дотримання прецедентів.

Перспективи. Наявність загальних механізмів забезпечення єдності судової практики в Україні, реальний стан правозастосування свідчить про фрагментарність, непослідовність та відсутність ефективного зворотного зв'язку між судовою владою, нормотворцем і податковими органами, що є має бути предметом наукової розробки.

**Ключові слова:** податкове адміністрування, принцип належної обачності, податкове законодавство, податкова політика, податкові спори, єдність судової практики, адміністративні суди, захист прав в адміністративних судах, фіскальна політика, податкові обов'язки, правова визначеність.

**Summary.** Introduction. Ensuring consistency in judicial practice in tax disputes in order to protect the parties is one of the most pressing issues in administrative justice in Ukraine. Given the constant updates to tax legislation, there is a need for administrative courts to play an active role in interpreting and unifying law enforcement, to examine the functional capacity of the judicial system, in particular the Supreme Court, to form consistent legal positions, and to identify factors that hinder the achievement of uniformity in judicial practice in this area.

The purpose of the article is to clarify the role of administrative courts in forming unity in judicial practice in the field of tax disputes, to identify the key legal challenges of this process, and to substantiate proposals for improving regulatory and institutional practices to ensure legal certainty in tax law enforcement.

**Materials and methods.** The article reveals the issues of forming unity in judicial practice in tax disputes, which is a key factor in ensuring the principle of legal certainty in the field of taxation. The legal nature of administrative courts as guarantors of the balance between the fiscal interests of the state and the rights of taxpayers is analysed. The institutional mechanisms for ensuring consistency in judicial practice in tax disputes are analysed. The essence of consistency in practice in the context of tax reform and the digitalisation of tax legislation is formulated. Ways to improve the formation of consistency in judicial practice in tax disputes are proposed. International experience in the legal harmonisation of judicial practice in the tax sphere is examined separately. Based on an in-depth analysis of judicial practice and scientific sources, proposals are formulated for improving the regulatory framework and institutional capacity of the Ukrainian judicial system in the field of tax disputes.

**Results.** It has been established that: administrative courts are key institutions in ensuring the uniform application of tax legislation, but do not always have effective tools to ensure stability and consistency of legal positions; discrepancies in judicial practice create legal uncertainty, which affects the investment climate, tax discipline and the level of trust in the legal system as a whole. To overcome fragmentation, it is necessary to strengthen the role of the Supreme Court as a coordinator of uniform practice, expand the possibilities for analysis and unification of court decisions, and introduce monitoring systems, digital technologies and increase the legal awareness of participants in the process; uniformity of judicial practice should not be reduced to blind adherence to precedents.

**Prospects.** The existence of general mechanisms for ensuring the unity of judicial practice in Ukraine and the actual state of law enforcement indicate fragmentation, inconsistency and a lack of effective feedback between the judiciary, the legislature and the tax authorities, which should be the subject of scientific research.

**Key words:** tax administration, principle of due diligence, tax legislation, tax policy, tax disputes, uniformity of judicial practice, administrative courts, protection of rights in administrative courts, fiscal policy, tax obligations, legal certainty.

**Постановка проблеми.** Забезпечення єдності судової практики у сфері податкових спорів з метою захисту сторін є однією з найактуальніших проблем адміністративного судочинства України. Неоднорідність рішень судів щодо аналогічних податкових правовідносин порушує принцип правової визначеності, підриває довіру до судової системи, створює ризики для фінансової стабільності та унеможливорює належне планування господарської діяльності платниками податків. Водночас, з огляду на постійне оновлення податкового законодавства, існує потреба в активній ролі адміністративних судів у тлумаченні та уніфікації правозастосування. У цьому контексті важливо дослідити функціональну здатність судової системи, зокрема Верховного Суду, до формування сталих правових позицій, а також виявити чинники, що перешкоджають досягненню єдності судової практики у цій сфері.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема уніфікації судової практики в податкових спорах розглядається у працях таких українських науковців, як О. Кіреєв, М. Пухтинський, І. Луцький, І. Данько, В. Тимошенко [9; 10]. Окремі аспекти ролі Верховного Суду у забезпеченні єдності практики аналізують Т. Романовська, І. Самсін, О. Сидоренко [10]. Також варто відзначити напрацювання зарубіжних дослідників — М. Lang, Р. Pistone, R. Mason [11].

Водночас системне, комплексне осмислення сучасних викликів правової визначеності у податкових спорах, із залученням української судової практики та міжнародного досвіду, залишається недостатньо розвиненим. Особливо актуальним є дослідження впливу нових механізмів, таких як зразкові справи, правові позиції Великої Палати та принцип *res judicata* у податкових справах.

**Мета статті.** Метою статті є з'ясування ролі адміністративних судів у формуванні єдності судової практики у сфері податкових спорів, виявлення ключових правових викликів цього процесу та обґрунтування пропозицій щодо вдосконалення нормативного регулювання й інституційної практики забезпечення правової визначеності в податковому правозастосуванні.

**Виклад основного матеріалу.** Одним із фундаментальних принципів правової держави є єдність судової практики, яка слугує запорукою передбачуваності правозастосування, правової визначеності та стабільності правовідносин. У контексті податкових спорів ця єдність має особливу значущість, адже різноманіття підходів до тлумачення норм податкового законодавства призводить до істотного порушення прав платників податків та створює умови для правової невизначеності.

У вітчизняному адміністративному процесі поняття «єдність судової практики» прямо

не закріплене в Конституції України чи Кодексі адміністративного судочинства, проте витікає з принципу верховенства права (ст. 8 Конституції України) та закріпленого у ст. 6 КАС України принципу правової визначеності. Єдність практики розглядається як юриспруденційний інструмент реалізації цього принципу, оскільки судові рішення має бути не лише законним та обґрунтованим, але й узгодженим із попередньою сталою судовою позицією у схожих справах.

Судова практика у податкових спорах охоплює специфічне коло питань, пов'язаних із застосуванням складного податкового законодавства, що часто змінюється та містить оціночні або нечіткі формулювання. У таких умовах саме суди відіграють вирішальну роль у формуванні сталої інтерпретації правових норм, заповнюючи прогалини та усуваючи суперечності у податковій сфері.

Особливістю української правової системи є її належність до континентальної правової традиції, у якій судові рішення не мають формально обов'язкової сили прецеденту. Проте в останні десятиліття простежується виразна тенденція до визнання правових позицій вищих судів як обов'язкових для застосування судами нижчих інстанцій, що відповідає принципу *stare decisis* у його адаптованій формі.

Системний аналіз положень законодавства та практики Верховного Суду дозволяє дійти висновку, що єдність судової практики реалізується через: правові позиції Великої Палати ВС; типові справи та зразкові справи; узагальнення практики; позиції Європейського суду з прав людини, які визнаються обов'язковими для застосування (ст. 17 Закону України «Про виконання рішень та застосування практики ЄСПЛ»).

Правова визначеність як складова єдності практики набуває особливого значення у податкових спорах, де результат справи впливає не лише на суб'єкта приватного права, а й на публічні фінанси держави. У цьому сенсі єдність судової практики виконує стабілізаційну функцію в податкових правовідносинах і виступає індикатором ефективності фінансової політики в умовах правової демократії.

Таким чином, у податкових спорах єдність судової практики виконує подвійну функцію: з одного боку, гарантує платнику податків стабільне правозастосування та передбачуваність, з іншого — забезпечує ефективність правової системи, яка діє в інтересах публічного бюджету, але з дотриманням прав платника. У подальших підрозділах буде розкрито механізми реалізації цієї єдності, її інституційну забезпеченість та виявлено основні правові виклики.

Інституційна спроможність правової системи забезпечувати єдність судової практики у сфері податкових правовідносин залежить від функціональної узгодженості рішень судів різних інстанцій, наявності централізованих механізмів формування єдиних підходів до тлумачення норм, а також від ефектив-

ності судового самоврядування. З-поміж усіх сфер публічного права саме податкові спори найчастіше стикаються з фрагментарністю судових рішень, що обумовлює необхідність сильних інституційних запобіжників правової непередбачуваності.

Ключовим інститутом, відповідальним за формування й утвердження єдності судової практики, є Верховний Суд, зокрема його Велика Палата та Касаційний адміністративний суд у складі ВСУ. Саме ці інституції покликані формувати стабільну та передбачувану практику вирішення податкових спорів, яка б орієнтувала суди нижчих інстанцій.

**1. Велика Палата Верховного Суду (ВП ВС)** — найвищий механізм правового узагальнення та уніфікації тлумачення правових норм. Вона здійснює перегляд справ, у яких виявлено розбіжності у практиці різних касаційних судів або самих палат ВС. Важливим інструментом є формування правових позицій, що стають зразками для застосування у подібних спорах. Наприклад, позиція ВП ВС щодо природи податкового компромісу чи критеріїв належної обачності платника податків сьогодні є обов'язковими орієнтирами для судів усіх рівнів.

**2. Касаційний адміністративний суд у складі ВС (КАС ВС)** виконує подвійну функцію: з одного боку — забезпечує правосуддя в адміністративних (зокрема податкових) справах, з іншого — здійснює внутрішнє самоврегулювання практики шляхом аналізу власних рішень, ухвалення постанов із системним правовим підходом, що мають прецедентний характер.

**3. Єдина судова інформаційна система (ЄСІТС)** та автоматизовані системи аналізу судових рішень, зокрема Єдиний державний реєстр судових рішень, відіграють дедалі важливішу роль у моніторингу єдності практики. Вони не лише забезпечують публічність рішень, а й дозволяють правникам оперативно виявляти відхилення від усталених підходів. Водночас відсутність функції автоматичного повідомлення про розбіжності у практиці обмежує ефективність превентивної уніфікації.

**4. Механізм відступу від правової позиції** (п. 5 ч. 1 ст. 346 КАС України) дозволяє ВС у конкретній справі змінити попередній підхід, але за умов належного мотивування. Такий підхід сприяє гнучкості судової практики, однак вимагає особливої обережності, аби не спричинити правову турбулентність для учасників податкових правовідносин.

**5. Узагальнення судової практики** — окрема діяльність апарату ВС, яка передбачає підготовку аналітичних довідок щодо усталеної практики розгляду певних категорій податкових спорів. Ці узагальнення не мають формальної обов'язковості, але фактично використовуються судами як навігаційна карта при винесенні рішень у складних або прецедентних справах.

**6. Практика Європейського суду з прав людини (ЄСПЛ)** як джерело тлумачення правових

принципів (зокрема правової визначеності, недискримінації та справедливого балансу між інтересами держави і платника) має дедалі більше значення у податкових спорах. Інкорпорація практики ЄСПЛ через позиції ВС посилює інституційний контекст єдності практики і наближає Україну до стандартів європейського адміністративного правосуддя.

Таким чином, інституційний механізм забезпечення єдності судової практики в податкових спорах є багаторівневим, взаємозалежним і гнучким, що дозволяє адаптувати його до динаміки правових змін. Однак його ефективність значною мірою залежить не лише від формальних повноважень органів судової влади, а й від суддівської доброчесності, стабільності правової доктрини та інституційної пам'яті судової системи.

Верховний Суд (ВС) відіграє центральну роль у забезпеченні єдності судової практики, зокрема у сфері податкових правовідносин. Його діяльність визначає якість правозастосування, стабільність правового порядку та ступінь реалізації принципу правової визначеності. У системі адміністративної юстиції ВС не лише виконує касаційну функцію, але й виконує системоутворюючу місію: формує стандарти судового мислення, правових підходів та орієнтирів для нижчих інстанцій.

На практиці, роль ВС у формуванні єдності полягає в наступному:

1. Вироблення обов'язкових правових позицій. Однією з ключових функцій ВС є формування правових позицій, що мають обов'язкову силу для інших судів, згідно з ч. 5 ст. 13 Закону України «Про судоустрій і статус суддів». У податкових спорах це особливо важливо: розбіжності у тлумаченні норм Податкового кодексу України (ПКУ) можуть призводити до кардинально різних наслідків для платників, зокрема щодо донарахувань, штрафів, блокування податкових накладних тощо.

Наприклад, правова позиція ВС щодо застосування концепції належної обачності платника податків (справи «Рошен», «АТБ-Маркет» тощо) визначає обсяг і межі перевірки контрагента. Без цього орієнтира податкові органи зловживали б дискрецією, а суди першої та апеляційної інстанцій — ухвалювали б суперечливі рішення.

2. Забезпечення стабільності правових підходів через Велику Палату. У випадках, коли виникає неоднакове застосування норм права або потреба у зміні усталеної практики, справи передаються до Великої Палати Верховного Суду (ВП ВС). Вона виконує функцію стабілізатора: визначає, який підхід є правильним та унеможливорює конкуренцію правових позицій.

ВП ВС виступає, по суті, квазі-законодавчим органом у межах судової системи, формуючи узагальнені доктринальні позиції. Це має вирішальне значення для податкової сфери, де один і той самий правовий підхід може впливати на тисячі рішень, пов'язаних із подібними господарськими ситуаціями.

3. Захист правового балансу між державою і платником. ВС у своїх рішеннях все частіше виступає арбітром між фіскальними інтересами держави та правами платника, забезпечуючи баланс між ефективністю адміністрування податків і верховенством права. Наприклад, у рішенні щодо неможливості донарахування з мотивів «податкової вигоди» без належного доказування Верховний Суд чітко окреслив межі податкової дискреції ДПС.

Такі підходи формують передбачуване правове середовище, в якому платники можуть планувати свою господарську діяльність, не побоюючись довільного втручання з боку держави.

4. Забезпечення єдності через аналітичну діяльність. ВС регулярно готує огляди судової практики, інформаційні листи, проводить семінари для суддів адміністративної юрисдикції. Такі дії спрямовані на поширення єдиного бачення податкового законодавства. Хоча ці документи не є офіційними джерелами права, на практиці вони мають значний вплив на рішення судів нижчих інстанцій.

Вважаємо, що ця аналітична діяльність має превентивний характер, дозволяючи попередити фрагментацію практики ще до того, як вона виникне.

5. Роль у конституціоналізації податкових спорів. ВС дедалі частіше застосовує конституційні підходи до тлумачення податкових норм, враховуючи рішення Конституційного Суду України, а також стандарти ЄСПЛ. Це сприяє тому, що практика ВС формує не лише юридичні, а й ціннісні орієнтири правозастосування. Наприклад, у справах, де фіскальний тиск поєднується з порушенням принципу пропорційності або передбачуваності, ВС прямо посилається на практику ЄСПЛ та надає їй пріоритет. Таким чином, Верховний Суд не лише «коригує» нижчі інстанції, але й системно впливає на архітектуру правозастосування у сфері податкового права.

Сучасний етап розвитку податкового права в Україні позначений двома взаємопов'язаними тенденціями: масштабними податковими реформами та інтенсивною цифровізацією податкового адміністрування. У цьому контексті проблема єдності судової практики набуває нової глибини, адже суди стикаються з новими правовими категоріями, алгоритмами, цифровими доказами та наслідками регуляторних експериментів.

1. Реформа ПКУ та постійна зміна регулювання. Починаючи з 2020 року, Україна проводить системне оновлення податкового законодавства, зокрема у напрямку імплементації міжнародних стандартів BEPS, впровадження ПНК, трансфертного ціноутворення, контролю за КІК (контрольованими іноземними компаніями). Зміни часто відбуваються поспішно, без чіткої перехідної процедури, що породжує правову невизначеність.

У такій динаміці суди опиняються перед викликом: як застосовувати нові норми ретроспективно, аналогічно або з урахуванням практики до реформи?

Є ризик виникнення каскаду суперечливих рішень, коли одна справа ґрунтується на старих підходах, інша — на нових, а третя — на компромісних припущеннях. В умовах реформування важливо, щоб Верховний Суд оперативно формував правові позиції щодо нововведень, не допускаючи розриву між нормою і практикою.

2. Цифровізація як новий вимір податкових спорів. Запровадження електронного кабінету платника, автоматизованих систем моніторингу ризиків (СМКОР), реєстрації ПН/РК, е-аудиту, AI-алгоритмів — все це трансформує природу податкових спорів. Судові процеси дедалі частіше зводяться до перевірки алгоритмічних рішень, прийнятих ДПС, де людський чинник мінімізований або відсутній.

Це створює нову правову проблематику:

1. Як перевіряти законність рішення, якщо воно ухвалене системою без чіткої мотивації?

2. Чи є помилки в автоматичних алгоритмах підставою для скасування податкових рішень?

3. Як забезпечити принцип відкритості у ситуації, коли логіка роботи СМКОР або ризик-моделі — це комерційна або службова таємниця?

Єдність практики в цих умовах можлива лише за умови, що суди отримають уніфіковані підходи до оцінки цифрових доказів, IT-систем і алгоритмів. Це потребує нових інструментів, зокрема цифрової експертизи, спеціальної процесуальної форми доступу до програмних модулів, а також — правових позицій Верховного Суду, що задають стандарти цифрового правозастосування.

3. Кейс: блокування податкових накладних. Типовим прикладом нових цифрових спорів є оскарження блокування податкових накладних (ПН) на підставі автоматичних індикаторів ризику. На практиці, суди спочатку ухвалювали абсолютно суперечливі рішення: від повного схвалення дій ДПС до абсолютного захисту платників.

Роль ВС у цьому кейсі була критично важливою: у низці рішень (зокрема, у справах № 520/6846/19, № 520/11693/20) він визнав, що автоматичне блокування без належної мотивованості — незаконне; закріпив, що ризиковість контрагента сама по собі не є підставою для зупинки реєстрації ПН; зазначив, що платник має право на прозорий, доступний і ефективний механізм оскарження.

Ці позиції уніфікували підходи всіх адміністративних судів і встановили певні «правила гри» у сфері цифрового податкового контролю.

4. Виклики для єдності: темп інновацій судочинства. Цифрові інструменти змінюються швидше, ніж суди встигають адаптувати правозастосовну практику. Це створює перманентний часовий розрив: норма вже застаріла, практика ще не сформована. Особливо це помітно у справах щодо роботи програмних модулів СМКОР, де навіть внутрішні алгоритми можуть змінюватися без публічного повідомлення.

Щоб уникнути фрагментації рішень, необхідна інституалізована комунікація між судами, ДПС і Верховним Судом, а також періодичне оновлення оглядів практики та формування рекомендацій щодо нових типів спорів.

5. Напрями забезпечення єдності практики в умовах цифрової трансформації. Серед ключових напрямів визначаємо формування ВС стандартів оцінки електронних доказів, зокрема метаданих, логів, витягів із систем, електронних листів тощо; запровадження касаційної фільтрації справ цифрового типу із їх пріоритетним розглядом; використання ВС пілотних рішень, що матимуть прецедентну силу для аналогічних кейсів; підготовка та оновлення методичних матеріалів для суддів з цифрових питань. Таким чином, податкова цифровізація змінює не лише адміністрування, але й судове тлумачення норм, і забезпечення єдності судової практики потребує нових підходів, інструментів і швидкості реагування, яку традиційна система правосуддя ще тільки опановує.

Виходячи з наведеного слід розглядати шляхи вдосконалення формування єдності судової практики в податкових спорах: стратегічні орієнтири. Системна проблема розбалансованості судової практики у податкових спорах є не лише юридичним викликом, а й фактором дестабілізації інвестиційного клімату, ефективного податкового адміністрування та правової визначеності для платників податків. У цьому контексті питання пошуку і впровадження дієвих механізмів забезпечення єдності судової практики набуває стратегічного значення. Наразі в Україні вже існує певна нормативна та інституційна основа, однак її ефективність є недостатньою, а інструменти — часто декларативними.

Перший стратегічний орієнтир — інституційне зміцнення ролі Верховного Суду як координуючого центру уніфікації судової практики. Попри те, що п. 3 ч. 2 ст. 36 Закону України «Про судоустрій і статус суддів» закріплює повноваження Верховного Суду щодо аналізу судової практики, ці повноваження потребують не лише нормативного розширення, але й наділення реальними важелями впливу. Доцільно законодавчо запровадити механізми обов'язковості правових позицій Великої Палати ВС не лише для судів нижчих інстанцій, але й для податкових органів при прийнятті рішень.

Другий орієнтир — впровадження системи «early warning» (раннього попередження) щодо розбіжностей у судовій практиці. Така система може базуватися на регулярному моніторингу судових рішень у податковій сфері та сигналізації про відхилення від усталеної практики. На підставі таких даних Верховний Суд міг би ініціювати розгляд типових справ у Великій Палаті чи скликати судові форуми для напрацювання єдиного підходу.

Третій напрям — законодавче удосконалення податкових норм, які найчастіше породжують судову

колізійність. Аналіз практики свідчить, що до найбільш конфліктогенних норм належать ті, що допускають множинні тлумачення або формулюються із застосуванням оціночних понять. Тому Державна податкова служба та Міністерство фінансів повинні активно співпрацювати із Верховним Судом, отримуючи від нього експертні висновки щодо законодавчих «пасток».

Четвертий стратегічний крок — створення єдиної бази правових позицій судів у податкових спорах, доступної як для суддів, так і для податкових органів, адвокатів, платників податків. Така база повинна містити не лише повні тексти рішень, а й аналітичні огляди, витяги ключових тез, інформацію про частоту застосування тієї чи іншої позиції.

Окремої уваги заслуговує розвиток цифрових інструментів на базі штучного інтелекту для автоматичного виявлення судових розбіжностей, а також для підготовки рекомендацій щодо уніфікації. Аналогічні підходи реалізуються, зокрема, у ЄС та Канаді. Це вимагає інвестицій у LegalTech, проте має значний потенціал зменшення навантаження на судову систему та підвищення якості судових рішень.

Ще один важливий компонент — удосконалення навчання суддів та податкових юристів, зокрема через створення спеціалізованих програм підвищення кваліфікації, де питання єдності судової практики розглядатимуться як пріоритетні.

Водночас, вважаємо, що слід уникати гіперцентралізації судової практики. Єдність не має перетворюватися на однорідність, позбавлену врахування специфіки конкретних справ. У цьому контексті доцільно закріпити принцип «розумної гнучкості» — орієнтир на єдність, що допускає аргументоване відступлення у виняткових ситуаціях.

Отже, формування єдності судової практики у податкових спорах вимагає системної реформи, яка поєднає інституційні, нормативні, технологічні та освітні інструменти. Без цього адміністративне судочинство ризикує залишатися фрагментованим,

а правова визначеність у сфері оподаткування — ілюзорною. Український досвід має враховувати найкращі міжнародні практики, адаптовані до національного правового контексту.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Формування єдності судової практики в податкових спорах виступає визначальним чинником забезпечення правової визначеності, справедливості та передбачуваності у відносинах між платниками податків та державою. Попри наявність загальних механізмів забезпечення єдності судової практики в Україні, реальний стан правозастосування свідчить про фрагментарність, непослідовність та відсутність ефективного зворотного зв'язку між судовою владою, нормотворцем і податковими органами.

У роботі встановлено, що:

- адміністративні суди є ключовими інституціями у забезпеченні однакового застосування податкового законодавства, проте не завжди мають ефективні інструменти для забезпечення стабільності та послідовності правових позицій;
- розбіжності у судовій практиці створюють правову невизначеність, яка впливає на інвестиційний клімат, податкову дисципліну та рівень довіри до правової системи загалом;
- для подолання фрагментарності необхідне зміцнення ролі Верховного Суду як координатора єдності практики, розширення можливостей аналізу й уніфікації судових рішень, а також впровадження систем моніторингу, цифрових технологій та підвищення правосвідомості учасників процесу;
- єдність судової практики не має зводитись до сліпого дотримання прецедентів — важливо зберігати баланс між стабільністю і гнучкістю.

Таким чином, досягнення реальної єдності судової практики у сфері податкових правовідносин — це не лише техніко-юридичне завдання, а питання ефективності державного управління, податкової політики та захисту основоположних прав платників податків.

### Література

1. Конституція України : Закон України від 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.
2. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.
3. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 6 лип. 2005 р. № 2747-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2005. № 35–36, № 37. Ст. 446.
4. Про судоустрій і статус суддів : Закон України від 2 черв. 2016 р. № 1402-VIII. *Відомості Верховної Ради України*. 2016. № 31. Ст. 545.
5. Постанова Великої Палати Верховного Суду від 03.04.2018 у справі № 826/2042/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua> (дата звернення: 01.09.2025).
6. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про практику застосування адміністративними судами положень Конституції України» від 1 листоп. 2013 р. № 9. *Вісник Верховного Суду України*. 2013. № 11. С. 5–11.
7. Практика Європейського суду з прав людини. URL: <https://hudoc.echr.coe.int> (дата звернення: 01.09.2025).

8. Порядок узагальнення судової практики в адміністративних судах: лист Державної судової адміністрації України від 25.01.2011 № 12-707/11.
9. Луц П. А. Адміністративна юстиція в податкових спорах: теоретико-практичні аспекти. Київ : Юрінком Інтер, 2020. 368 с.
10. Сергієнко І. С. Забезпечення єдності судової практики в податкових спорах: проблеми та перспективи. *Підприємництво, господарство і право*. 2021. № 9. С. 78–84.
11. Dubois L. Tax Litigation and Judicial Consistency in the European Union. *European Taxation*. 2019. Vol. 59, Issue 3. P. 125–133.
12. OECD. Tax Dispute Resolution: Country Practices. OECD Publishing, 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/tax-dispute-resolution-country-practices.pdf> (дата звернення: 01.09.2025).
13. European Commission. The Use of Artificial Intelligence in Judicial Systems. 2021. URL: <https://ec.europa.eu> (дата звернення: 01.09.2025).

### References

1. Konstytutsiia Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 28 cherv. 1996 r. № 254k/96-VR. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. 1996. № 30. St. 141.
2. Podatkovyi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 2 hrud. 2010 r. № 2755-VI. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. St. 112.
3. Kodeks administratyvnoho sudochynstva Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 6 lyp. 2005 r. № 2747-IV. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. 2005. № 35–36, № 37. St. 446.
4. Pro sudoustrii i status suddiv: Zakon Ukrainy vid 2 cherv. 2016 r. № 1402-VIII. Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy. 2016. № 31. St. 545.
5. Postanova Velykoi Palaty Verkhovnoho Sudu vid 03.04.2018 u spravi № 826/2042/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua> (access date: 01.09.2025).
6. Postanova Plenumu Verkhovnoho Sudu Ukrainy “Pro praktyku zastosuvannya administratyvnymy sudamy polozhen Konstytutsii Ukrainy” vid 1 lystop. 2013 r. № 9. Visnyk Verkhovnoho Sudu Ukrainy. 2013. № 11. S. 5–11.
7. Praktyka Yevropeiskoho sudu z prav liudyny. URL: <https://hudoc.echr.coe.int> (access date: 01.09.2025).
8. Poriadok uzahalnennia sudovoi praktyky v administratyvnykh sudakh: lyst Derzhavnoi sudovoi administratsii Ukrainy vid 25.01.2011 № 12–707/11.
9. Lushch P. A. Administratyvna yustytisia v podatkovykh sporakh: teoretyko-praktychni aspekty. Kyiv: Yurinkom Inter, 2020. 368 s.
10. Serhiienko I. S. Zabezpechennia yednosti sudovoi praktyky v podatkovykh sporakh: problemy ta perspektyvy. *Pidpriemnytstvo, gospodarstvo i pravo*. 2021. № 9. S. 78–84.
11. Dubois L. Tax Litigation and Judicial Consistency in the European Union. *European Taxation*. 2019. Vol. 59, Issue 3. P. 125–133.
12. OECD. Tax Dispute Resolution: Country Practices. OECD Publishing, 2018. URL: <https://www.oecd.org/tax/dispute/tax-dispute-resolution-country-practices.pdf> (access date: 01.09.2025).
13. European Commission. The Use of Artificial Intelligence in Judicial Systems. 2021. URL: <https://ec.europa.eu> (access date: 01.09.2025).