

DOI: 10.35774/app2026.01.089
UDC 336.02 (494):342.25

Костянтин Фліссак,

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри міжнародного та
європейського права Західноукраїнського
національного університету.
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-0980-2398>

ПРАВОВІ ОСНОВИ ТА ІМПЕРАТИВИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ ШВЕЙЦАРСЬКОЇ КОНФЕДЕРАЦІЇ

Acknowledgements

This work was supported by the Erasmus+ program of the European Union (project 101239881 - EUROWUNU - ERASMUS-JMO-2025-HEI-TCH-RSCH «Jean Monnet Chair of European Integration at West Ukrainian National University») (EUROWUNU). The European Commission support for the publication of this article does not constitute an endorsement of the contents, which reflects the views of the authors only, and the Commission cannot be held responsible for any use, which may be made of the information contained therein.

Ця стаття підготовлена за підтримки програми Еразмус+ Європейського Союзу (проект 101239881 - EUROWUNU - ERASMUS-JMO-2025-HEI-TCH-RSCH «Кафедра Жана Моне з європейської інтеграції в ЗУНУ») (EUROWUNU). Проте підтримка Європейською Комісією публікації цієї статті не є автоматичною підтримкою її змісту, який відображає лише погляди автора. Комісія не несе відповідальності за будь-яке використання інформації, що наведена в статті.

Актуальність. В умовах посилення глобалізації фінансових відносин, зростання мобільності капіталу та розширення міжнародної економічної взаємодії правове регулювання податкових систем набуває не лише фіскального, а й конституційного значення. У федеративних державах питання розподілу податкової юрисдикції між різними рівнями державної влади стає особливо складним, вимагаючи балансу між фінансовою автономією територіальних утворень та єдністю національної податкової політики. Швейцарська Конфедерація являє собою самобутню модель податкового федералізму, в якій податковий суверенітет конституційно розподілений між Федерацією, кантонами та комунами.

Метою дослідження є аналіз правових основ та конституційних імперативів функціонування податкової системи Швейцарської Конфедерації, з особливою увагою до концепції податкового суверенітету як механізму розподілу податкової юрисдикції та забезпечення узгодженості федеральної податкової системи.

Методологія. Дослідження базується на поєднанні порівняльно-правових, формально-правових та системних методів. Конституційно-правовий аналіз застосовується для вивчення розподілу податкового суверенітету між рівнями державної влади. Для оцінки механізмів гармонізації податків та конституційної заборони міжкантонального подвійного оподаткування використовуються доктринальний аналіз швейцарського податкового права та аналіз судової практики рішень Федерального верховного суду. Для оцінки ширшого правового значення швейцарської моделі використовуються елементи порівняльного фінансового права.

Результати. Дослідження демонструє, що у Швейцарії податковий суверенітет функціонує як конституційна категорія публічної влади, а не просто як технічний розподіл компетенцій. Механізми гармонізації податків, конституційна заборона міжкантонального подвійного оподаткування та судове тлумачення відіграють вирішальну роль у збереженні цілісності національної податкової системи, зберігаючи при цьому суттєву фінансову автономію кантонів та комун. Швейцарська модель податкового федералізму ілюструє, як регуляторна координація та конституційні обмеження можуть запобігти фрагментації податкової юрисдикції. У дослідженні також підкреслюється, що функціонування швейцарської податкової системи тісно пов'язане з міжнародними податковими зобов'язаннями, включаючи впровадження стандартів ОЕСР та укладання угод про уникнення подвійного оподаткування. Результати дослідження підтверджують актуальність швейцарського досвіду для порівняльного фінансового права та його потенційне значення для вдосконалення правового регулювання податкових відносин в Україні.

Ключові слова: Швейцарська Конфедерація; податковий суверенітет; податкова юрисдикція; податковий федералізм; податкова гармонізація; міжнародне економічне право.

© Костянтин Фліссак, 2026

Flissak K.

Legal Foundations and Imperatives of the Functioning of the Swiss Confederation's Tax System

Relevance. *In the context of increasing globalization of financial relations, growing capital mobility and the expansion of international economic interactions, the legal regulation of tax systems acquires not only fiscal but also constitutional significance. In federal states, the issue of allocating tax jurisdiction between different levels of public authority becomes particularly complex, requiring a balance between financial autonomy of territorial entities and the unity of national tax policy. The Swiss Confederation represents a distinctive model of tax federalism in which tax sovereignty is constitutionally distributed among the Federation, cantons and communes.*

Purpose. *The purpose of the study is to analyse the legal foundations and constitutional imperatives of the functioning of the tax system of the Swiss Confederation, with particular attention to the concept of tax sovereignty as a mechanism for allocating tax jurisdiction and ensuring coherence of the federal tax system.*

Methodology. *The research is based on a combination of comparative legal, formal legal and systemic methods. Constitutional-legal analysis is applied to examine the distribution of tax sovereignty between levels of public authority. Doctrinal analysis of Swiss tax law scholarship and case-law analysis of the Federal Supreme Court's decisions are used to assess the mechanisms of tax harmonization and the constitutional prohibition of inter-cantonal double taxation. Elements of comparative financial law are employed to evaluate the broader legal significance of the Swiss model.*

Results. *The study demonstrates that in Switzerland tax sovereignty functions as a constitutional category of public authority rather than merely a technical distribution of competences. The mechanisms of tax harmonization, the constitutional prohibition of inter-cantonal double taxation, and judicial interpretation play a decisive role in preserving the integrity of the national tax system while maintaining substantial financial autonomy of cantons and communes. The Swiss model of tax federalism illustrates how regulatory coordination and constitutional constraints can prevent fragmentation of tax jurisdiction. The research also highlights that the functioning of the Swiss tax system is closely connected with international tax obligations, including the implementation of OECD standards and the conclusion of double taxation agreements. The findings confirm the relevance of the Swiss experience for comparative financial law and its potential significance for improving the legal regulation of tax relations in Ukraine.*

Keywords: *Swiss Confederation; tax sovereignty; tax jurisdiction; tax federalism; tax harmonization; international economic law.*

Постановка проблеми. Повноцінне та ефективне функціонування держави, виконання покладених на неї головних функцій, забезпечення необхідного соціально-економічного розвитку в інтересах власного населення в умовах різних суспільно-політичних та економічних устроїв, незалежно від рівня ринкового статусу економіки є можливим за умов наявності власної доходної бази для забезпечення фінансування видатків як загальнодержавного, так і локального значення. У сучасних умовах трансформації публічних фінансів, зростання мобільності капіталу та ускладнення міжнародних економічних зв'язків питання нормативно-правового забезпечення податкової системи виходить за межі суто фіскальної проблематики та набуває виміру конституційної організації влади, розподілу компетенцій і забезпечення балансу між фінансовою автономією територіальних утворень і єдністю державної політики.

Першоосновою доходної бази є податкова система країни. Її відповідність національним інтересам країни проявляється, передусім, в ефективності функціонування, в оптимальності побудови, структуризації та організації, в оптимізації оподаткування та мінімізації негативного впливу на діяльність як національних, так і працюючих на території держави іноземних суб'єктів підприємництва.

Актуальність даної проблематики посилюється в умовах розвитку глобалізаційних процесів, кризових явищ та проявів міжнародного конфлікту інтересів конкурентного середовища, які періодично виникають. В таких умовах вдається успішно відстоювати національні інтереси тим країнам, які мають в розпорядженні достатні обсяги фінансових ресурсів, акумуляція яких забезпечується функціонуванням національної податкової системи.

Особливе місце і первинна роль в організації системи оподаткування в країні та функціонуванні її податкової системи належить нормативно-правовому забезпеченню та відповідності чинним правовим імперативам даної сфери. У федеративних державах зазначена проблема ускладнюється необхідністю чіткого розмежування податкової юрисдикції між різними рівнями публічної влади, що актуалізує категорію податкового суверенітету як правового інструменту розподілу компетенцій та забезпечення фінансової самостійності суб'єктів федерації. Не останню роль у забезпеченні ефективності побудови та функціонування податкової системи відіграє врахування особливостей державного устрою країн, зокрема федеративного чи унітарного характеру.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з проблематики правового регламентування і забезпечення функціонування податкових систем держав в контексті ефективного акумулювання фінансових ресурсів з метою реалізації програм їх соціально-економічного розвитку, забезпечення життєдіяльності на всіх рівнях державного устрою країни, надання фінансового сприяння сектору реальної економіки у відстоюванні конкурентних позицій у сфері зовнішньоекономічної діяльності підтверджують їх необхідність і актуальність. Особливе місце серед податкових систем європейських федеративних держав посідає Швейцарська Конфедерація, у якій історично сформувалася модель розподілу податкових повноважень між федеральним рівнем, кантонами та общинами. У цьому контексті постає наукове питання: яким чином конституційно закріплений податковий суверенітет та механізми податкової гармонізації забезпечують функціональну цілісність податкової системи федеративної держави без нівелювання фінансової автономії її суб'єктів. Швейцарський досвід може представляти інтерес в питаннях оптимізації оподаткування, мінімізації впливу на підприємницькі структури в плані порушення їх економічних інтересів та отримання певних негативних результатів. Особливий інтерес становлять питання гармонізації податкових відносин між центром, інститутами центральної влади і регіональними та місцевими органами влади – кантонами і общинами в умовах Конфедерації. Результати дослідження даної проблематики під кутом зору нормативного забезпечення та правового регулювання представлені в публікаціях таких вітчизняних та зарубіжних науковців і практиків, як Й. Альторфер (J. Altorfer) [1], Г. Баумгофф (H. Baumhoff) [2], М. Бойш (M. Beusch) [3], В. Грובה (V. Grob) [4], П. Гонглер (P. Hongler) [5], С. Гунцікер (S. Hunziker), Г. Казанова (H. Casanova) [3], Д. Лібхен (D. Liebchen) [2], П. Лохер (P. Locher), А. Марантеллі (A. Marantelli) [6], М. Оертлі (M. Oertli) [7], С.Онищук [8], А. Опель (A. Opel) [6], М. Райх (M. Reich) [9], Ф. Реглі (F. Regli) [10], О.А. Юссеф (O.A. Youssef) [1], М. Цвайфель (M. Zweifel) [3], К.Шмідгейни (K.Schmidheiny) [11]. У працях зазначених авторів ґрунтовно розкриваються питання гармонізації прямих податків, міжкантонального податкового права, судової практики Федерального суду Швейцарії, а також особливості імплементації міжнародних податкових стандартів у національну систему. Окремі аспекти економічної складової швейцарського законодавства розглядалися раніше і нами [12]. Водночас акцент досліджень переважно зосереджений на окремих галузевих або прикладних аспектах, тоді як комплексний аналіз податкового суверенітету як конституційної категорії залишається фрагментарним. Водночас, у вітчизняній науковій літературі питання конституційної природи податкового суверенітету Швейцарської Конфедерації, співвідношення федеральної та кантональної податкової юрисдикції, а також механізмів податкової гармонізації в умовах федералізму не отримали комплексного теоретико-правового осмислення. Разом з тим, дана тематика до цього часу залишається поза увагою українських науковців, хоча може представляти науковий інтерес насамперед в контексті порівняльного права та інтеграції нормативно-правових механізмів податкового права України з нормами міжнародного права. З огляду на зазначене, наше дослідження спрямоване на послідовний аналіз конституційних засад податкового суверенітету Швейцарської Конфедерації, механізмів розмежування податкової юрисдикції між рівнями публічної влади та інструментів податкової гармонізації як елементів забезпечення цілісності федеративної податкової системи.

Метою статті є з'ясування правової природи податкового суверенітету Швейцарської Конфедерації та визначення його ролі у формуванні збалансованої моделі податкового федералізму, що поєднує фінансову автономію кантонів і общин із забезпеченням єдності податкового простору держави.

Виклад основного матеріалу дослідження. Аналіз нормативно-правового забезпечення системи оподаткування Швейцарської Конфедерації насамперед слід розпочинати з розгляду основних рис та особливостей податкової системи країни та виділення основних позицій, які потребують окремої уваги.

Першою особливістю швейцарської податкової системи є історичний характер її становлення та розвитку, що є відображенням федеральної державної структури Конфедерації. При цьому кожен із 26 кантонів має власне податкове законодавство і по-різному оподатковує доходи та майно, чистий прибуток та капітал, спадщину, приріст капіталу і землі та інші об'єкти оподаткування. Близько 2120 общин (у Швейцарії їх називають комунами – фр.: *communaute*) наділені повноваженнями або стягувати муніципальні податки, або в рамках кантональних базових тарифів та / або тарифів на комунальні послуги, визначати надбавки до належних кантональних податків [13, р. 6]. Федеральний уряд також оподатковує доходи, хоча отримує свої податкові надходження переважно з інших джерел, насамперед з податку на додану вартість (ПДВ), трансфертного податку, митних зборів та спеціальних акцизних зборів (наприклад, податку на тютюн або податку на нафту).

Оскільки податкова практика Швейцарії передбачає справляння податків як федеральною владою, так і кантонами та общинами, то другою особливістю податкової системи Конфедерації є практичне

застосування категорії «податковий суверенітет» (Steuerhoheit), сутність та головне призначення якого у закріпленні конституційних прав щодо податкової діяльності на різних рівнях державно-територіального устрою країни.

Основні принципи федералістичного ладу викладені в статті 3 Федеральної конституції Швейцарської Конфедерації щодо регулювання відносин між Конфедерацією і кантонами, яка гласить, що «Кантони є суверенними, оскільки їх суверенітет не обмежений федеральною конституцією; вони користуються всіма правами, які не закріплені за Конфедерацією» [14]. Стосовно до податків цей розподіл компетенцій означає наступне: Конфедерація (Федеральний уряд) може стягувати лише податки, прямо дозволені Федеральною конституцією. З іншого боку, кантони в принципі вільні у виборі своїх податків, якщо Федеральна конституція прямо не забороняє їм справляння певних податків або не залишає їх за федеральною владою. Тобто, відповідно до зазначеної конституційної норми про розподіл субсидіарної компетенції кантони мають право стягувати ті податки, які прямо не призначені федеральному уряду, а також можуть передавати податкові повноваження общинам [7]. Таким чином, податковий суверенітет у Швейцарії має багаторівневу конструкцію, в якій первинна компетенція кантонів поєднується з конституційно визначеними межами федерального втручання, що формує баланс між фінансовою автономією суб'єктів федерації та єдністю податкового простору держави.

Той факт, що Федеральна конституція дає Конфедерації право стягувати податок, не виключає, однак, права кантонів стягувати аналогічний податок. Для цього була б потрібна явна заборона. Такого не існує для прямих податків. В зв'язку з тим, що як федеральні, так і кантональні органи наділені конституційним правом стягувати прямі податки (наприклад, податок на прибуток), то між цими рівнями існує певна конкуренція у даному сегменті, яка потребує необхідної гармонізації [1]. Податкова конкуренція між рівнями публічної влади у такій моделі не заперечує податкового суверенітету, а виступає його функціональним проявом у межах принципу федералізму, потребуючи водночас нормативних обмежень для недопущення фрагментації податкової системи.

Особливістю податкового суверенітету стосовно общин є те, що вони можуть стягувати податки лише відповідно до повноважень, наданих їм кантоном. Це право їм надається оскільки общини, як автономні органи самоврядування, мають надзвичайно вагоме значення в соціальній структурі країни. При цьому право общин стягувати податки, однак, обмежене Федеральною конституцією Конфедерації. Вона так розподіляє відповідні податкові повноваження, щоб, з одного боку, общини не перешкоджали одна одній, а з іншого боку, щоб не допускати надмірного навантаження на платників податків. На відміну від початкового податкового суверенітету, яким наділені Федеральні органи та кантони, стосовно общин йдеться про похідний або делегований податковий суверенітет, який поряд з Федеральною та кантональною юрисдикціями є важливим елементом швейцарської податкової системи [13, р. 11].

На рівні низових ланок адміністративно-територіального устрою Швейцарії завдання податкової системи корелюються із завданнями щодо фінансового забезпечення виконання основних функцій органів місцевого самоврядування. Окрім завдань, які покладаються на общини (наприклад, утилізація відходів), на них значною мірою покладено завдання, які в інших країнах належать до компетенції вищого державного рівня, такі як початкова освіта чи соціальне забезпечення. Хоча у Швейцарії ці завдання частково виконуються під наглядом уряду та за фінансової підтримки держави, відшкодування понесених в результаті витрат в основному залишається на вирішення територіальних общин. Звідси виникає необхідність в тому, щоб общини брали участь у використанні наявних фінансових джерел. Таким чином паралельно з функціональною автономією общин реалізується і їх фінансова самостійність.

Податки, що стягуються у Швейцарії, поділяються на прямі податки (наприклад, податок на прибуток та податок на майно фізичних осіб, податки на прибуток і капітал юридичних осіб), а також непрямі податки (акцизи і податки на майно або витрати). При цьому існує кілька способів розмежування прямих і непрямих податків. У разі прямих податків платник податків (суб'єкт оподаткування) та носій податків (економічно обтяжена особа), а відповідно об'єкт оподаткування та податкова розрахункова база є ідентичними. Так є, наприклад, з податком на прибуток.

Значення нормативно-правового регламентування системи оподаткування в контексті забезпечення максимального виконання податками своїх функцій ґрунтується, в тому числі, на вагомості та частці відповідних податків у формуванні доходної бази як на федеральному, так і на кантональному та общинному рівнях. Згідно даних Федеральної статистики в загальній сумі отриманих за рік доходів податкові надходження федерального рівня становлять в межах 45%, кантонів – понад 33% і общин (комун) – понад 20% [13, р. 12]. Найбільшим джерелом доходів для федерального уряду є податки на споживання (непрямі

податки), серед яких найбільшу частку дає податок на додану вартість (ПДВ). Прямі податки становлять дещо більше третини федеральних фіскальних надходжень. Тут, з позиції середньої доходності, найбільшу вагу мають прямі федеральні податки. Інша картина складається в кантонах і общинах. Основними податковими доходами в них є податок на прибуток та майно фізичних осіб і податок на прибуток та капітал юридичних осіб. Так, наприклад, у 2022 р. вказані податки в кантонах і общинах становили 86,6% від загального обсягу податкових надходжень [13, р. 12].

Податковий суверенітет у Швейцарській Конфедерації, закріплений необхідною податковою юрисдикцією, ґрунтується на відповідних конституційних принципах. При цьому податкова юрисдикція розглядає податковий суверенітет як юридичну і фактичну можливість держави стягувати податки. При реалізації податкового суверенітету Федеральна конституція Швейцарської Конфедерації формально вимагає, щоб кожен податок мав правову основу, тобто щоб дотримувався принцип законності або легальності, зокрема: «структура податків, у тому числі коло платників податків, предмет оподаткування та їх обчислення, регулюється в основних рисах самим законом» (ст.127 абз.1 Федеральної конституції) [14]. Зміст даної правової норми в тому, що для можливості справляння податку повинні існувати податкові правовідносини. Вона включає кілька елементів, які повинні бути врегульовані Федеральною конституцією або відповідним законом, включаючи, передусім суб'єкт оподаткування та об'єкт оподаткування. Суб'єкт оподаткування (як правило, фізична або юридична особа) стикається у податкових правовідносинах з державою, що володіє податковою юрисдикцією. З іншого боку, об'єкт оподаткування (наприклад, дохід або продаж товарів всередині країни) позначає предмет податкового зобов'язання.

Швейцарське податкове законодавство повинно дотримуватися наступних принципів і заборон, закріплених у Федеральній конституції щодо структури податкового суверенітету:

- 1) принцип правової рівності;
- 2) принцип економічної свободи;
- 3) принцип гарантії власності;
- 4) принцип свободи віри і совісті;
- 5) заборони на міжкантональне подвійне оподаткування;
- 6) заборони на необґрунтовані податкові пільги.

Сукупність зазначених принципів і заборон формує матеріально-правові межі реалізації податкового суверенітету, трансформуючи його з абсолютної компетенції у конституційно обмежену публічну владу.

Наповнення першого принципу означає, що кантони в своєму податковому законодавстві повинні дотримуватися закріпленого у статті 8 Федеральної конституції принципу рівності прав, в діях що підлягають виконанню в судовому порядку, а також в зборі податків та в податковій юрисдикції. Порушенням правової рівності є порушення заборони на фактично необґрунтоване нерівне поводження в застосуванні закону. Принцип рівності прав конкретизований у податковому праві основними конституційними нормами загальності та рівності оподаткування, а також оподаткування відповідно до економічної дієздатності платників податків (стаття 27 абз. 2 Федеральної конституції) [14].

У забезпеченні податкового суверенітету податкові норми і заходи не повинні перешкоджати економічній свободі (статті 27 і 94-107 Федеральної конституції) [14]. Порушення економічної свободи може бути оскаржене в суді. Таким чином, кантональний законодавець не повинен втручатися у вільні дії економічної конкуренції шляхом введення спеціальних податків на підприємства, прагнучи знизити конкурентоспроможність певних видів діяльності за допомогою спеціальних видів податків.

Принцип гарантії власності порушується, коли податкове навантаження набуває конфіскаційного, тобто характеру експропріації (стаття 26 Федеральної конституції). Ідея про те, що гарантія власності є обмеженням для оподаткування, сьогодні визнана як доктриною, так і прецедентним правом [9].

Ще одним обмеженням в складі податкового суверенітету для оподаткування є свобода віросповідання та совісті (Стаття 15 Федеральної конституції). З цієї конституційної норми випливає, що церковні податки не можуть стягуватися з осіб, які не належать до відповідної релігійної громади. Судова практика Федерального суду стверджує, що лише фізичні (але не юридичні) особи можуть посилалися на це конституційне положення [15].

Важливо підкреслити, що податковий суверенітет передбачає податкову гармонізацію, яка є ще одним ключовим елементом Швейцарської податкової системи. Важливість і вагомість податкової гармонізації обумовлюється таким неприпустимим явищем як подвійне оподаткування, що може мати місце при виникненні наступних обставин чи умов:

- 1) розходженням між правовими нормами, що регулюють правові відносини податкової системи двох або більше кантонів;
- 2) ідентичністю суб'єктів оподаткування;
- 3) ідентичністю об'єктів оподаткування;
- 4) ідентичністю отримувача податків;
- 5) ідентичністю податкового періоду [7, р. 4].

При цьому податками, стосовно яких поширюється заборона на подвійне оподаткування, в Швейцарії вважаються:

- податки на прибуток та майно, а також податки на прибуток та капітал;
- податки на персонал;
- церковний податок;
- податки на спадщину та подарунки;
- податки на ручну обробку та гербові збори [7, р. 4].

Подвійне оподаткування також може виникати між суверенними державами. В даному випадку запобігання такому міжнародному подвійному оподаткуванню регулюється міжурядовими угодами про уникнення подвійного оподаткування. На даний час Швейцарія підписала понад 100 таких міждержавних угод відповідно до міжнародних стандартів [16].

Федеральною конституцією Швейцарської Конфедерації встановлена правова норма (стаття 127 абз. 3), яка гласить, що: «Міжкантональне подвійне оподаткування заборонено. Федеральний уряд вживає необхідних заходів» [14]. Це означає, що одна і та ж оподатковувана особа за одним і тим же об'єктом оподаткування (наприклад, заробітна плата) не може обкладатися однаковими податками впродовж одного періоду кількома кантонами. Норма Федеральної конституції зобов'язує Федеральний уряд вживати необхідних заходів проти подвійного оподаткування.

Виконуючи конституційне доручення, прийняте у 1977 р. (стаття 129 Федеральної конституції) щодо гармонізації податків на доходи та майно, і, відповідно, на прибуток та капітал, парламент прийняв 14 грудня 1990 р. Федеральний закон про узгодження прямих податків кантонів та общин [17]. По суті - це рамковий закон. Він призначений для законодавців в кантонах та общинах і визначає їм принципи розробки порядку оподаткування щодо податкових зобов'язань, предмету і термінів, процесуального права і податкового кримінального права (стаття 129, абз. 2 Федеральної конституції). Згідно з Конституційним дорученням (стаття 129 абз. 2 Федеральної конституції) Федеральний закон про узгодження прямих податків кантонів та общин уточнює (стаття 1 абз. 3), що визначення податкових тарифів, ставок та пільг залишається за кантонами. При цьому у законі відсутні принципові положення про організацію органів влади. Це залишається за кантонами, оскільки кожен з них має свої особливості у своєму державному та адміністративно-правовому устрої.

Федеральний закон про узгодження прямих податків кантонів та общин набув чинності 1 січня 1993 року. Після закінчення восьмирічного перехідного періоду кантонів федеральне законодавство тепер застосовується безпосередньо, якщо воно суперечить кантональному податковому законодавству (ст. 72, п. 1 і 2 вказаного Федерального закону) [17]. Слід відзначити, що з моменту вступу в силу розглядуваний Федеральний закон знов зазнав численних переглядів, зокрема, за період з 14 грудня 1990 р. і до 1 січня 2025 р. в нього було внесено близько 280 змін і доповнень.

Різні циркулярні листи, аналітичні матеріали та інформаційні бюлетені Швейцарської податкової конференції також спрямовані на запобігання міжкантональному подвійному оподаткуванню (Schweizerische Steuerkonferenz – Швейцарська податкова конференція (SSK) – це об'єднання 26 кантональних податкових органів та Федеральної податкової адміністрації (ESTV). SSK прагне до уніфікації податкової практики, особливо в питаннях, що мають міжкантональне значення, і сприяє обміну досвідом між кантонами і ESTV).

Оскільки на даний час не прийнятий Федеральний закон і федеральне законодавство про заборону подвійного оподаткування між кантонами відсутнє, то врегулювання можливих фактів міжкантонального подвійного оподаткування покладається на Федеральний суд Швейцарської Конфедерації. Ця заборона застосовується лише у випадку конкуруючих вимог двох або більше кантонів, але не у відносинах між Конфедерацією та кантоном. Федеральний суд, однак, конкретизував заборону на подвійне оподаткування у своїй багаторічній судовій практиці, заснованій безпосередньо на конституційних нормах, і встановив правила, що дозволяють уникнути подвійного оподаткування. Ось чому сьогодні міжкантональне Податкове право по суті є так званим «Правом судді» [7]. Така судова конкретизація конституційної

заборони подвійного оподаткування свідчить про вагомий роль судової влади у формуванні стабільності федеративного податкового простору та забезпеченні узгодженості податкових юрисдикцій.

В числі принципів податкового суверенітету Швейцарії є заборони на необґрунтовані податкові пільги. Як свідчить практика, через податкову конкуренцію кантони мали певну спокусу залучити заможних, переважно іноземних осіб шляхом надання фактично необґрунтованих податкових пільг. В порядку превентивного впливу Федеральна конституція (стаття 129 абз. 3) надає Конфедерації право на підставі принципу рівності прав вживати законних заходів проти зловживань такого роду [14].

Особливу позицію у Швейцарській податковій системі, її побудові, організації та функціонуванні займає так званий «Фінансовий порядок» (Finanzordnung), який можна розглядати (в контексті його змісту та характеру і наповнення щодо визначених положень і питань) як своєрідний податковий кодекс або регламент. Оскільки дана категорія охоплює комплекс правових, організаційних, управлінських та фінансових норм і представляє собою об'єкт самостійного та окремого розгляду, обмежимось тут констатацією того, що в цілому «Фінансовий порядок» Швейцарії забезпечує регулювання розподілу податкових повноважень між федеральним урядом, кантонами та общинами. Зокрема прийнятий за результатами референдуму у 2019 р. «Новий фінансовий порядок 2021 р.» дозволяє Федеральному уряду збирати важливі податки до певної дати (наприклад, до 2035 р.). Відповідно до нього податкова юрисдикція Швейцарії регулює розподіл податкових повноважень між федеральним урядом, кантонами та общинами [18]. Отже, «Фінансовий порядок» виступає інструментом періодичного конституційного оновлення податкової компетенції Федерації, що дозволяє адаптувати податкову систему до сучасних фінансових викликів без руйнування засад федералізму.

Розвиток Швейцарської податкової системи передбачає врахування особливостей функціонування нормативно-правових вимог і регламентів міжнародного рівня. Особливе значення має врахування динаміки юрисдикції сфери оподаткування в рамках Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР). При цьому зростає актуальність і посилення уваги до виникнення складних проблем, пов'язаних з динамікою міжнародного економічного та правового становища, зростаючого міждержавного обміну інформацією, а також новими явищами оподаткування цифрової економіки з необхідністю мінімізації оподаткування.

Висновки. Дослідження нормативно-правового забезпечення податкової системи Швейцарської Конфедерації в контексті порівняльного фінансового права щодо потенційно можливого врахування швейцарського досвіду правового забезпечення взаємовідносин інститутів федерального та регіонального і локального рівня (кантонів і общин) у сфері справляння податків стало підставою для ряду висновків.

1. Оскільки податкова практика Швейцарії передбачає справляння податків як федеральною владою, так і кантонами та общинами, то суттєвою особливістю податкової системи Конфедерації є практичне застосування категорії «податковий суверенітет», сутність та головне призначення якого у закріпленні конституційних прав щодо податкової діяльності на різних рівнях державно-територіального устрою країни. У цьому контексті податковий суверенітет виступає не лише розподілом компетенцій, а й механізмом забезпечення інституційної рівноваги між рівнями публічної влади у сфері формування доходної бази держави.

2. Значення правового регламентування і регулювання системи оподаткування в плані забезпечення максимального виконання податками своїх функцій ґрунтується, перед усім, на вагомості та частці відповідних податків у формуванні доходної бази як на федеральному, так і на кантональному та общинному рівнях.

3. Податковий суверенітет у Швейцарській Конфедерації, зафіксований необхідною податковою юрисдикцією, ґрунтується на відповідних принципах та заборонах, закріплених у Федеральній конституції щодо його структури, в числі яких принципи правової рівності, економічної свободи, гарантії власності, свободи віри і совісті, а також заборони на міжкантональне подвійне оподаткування та на необґрунтовані податкові пільги. Встановлені Конституцією принципи та обмеження свідчать про те, що реалізація податкового суверенітету має публічно-правовий характер і здійснюється в межах конституційно визначених гарантій прав людини та економічної свободи.

4. На рівні низових ланок адміністративно-територіального устрою Швейцарії завдання податкової системи корелюються із завданнями щодо фінансового забезпечення виконання основних функцій органів місцевого самоврядування. Окрім завдань, які покладаються на общини, на них значною мірою покладено завдання, які в інших країнах належать до компетенції вищого державного рівня, такі як початкова освіта чи соціальне забезпечення. Таким чином, швейцарська модель податкового федералізму демонструє

можливість поєднання широкої фінансової автономії кантонів і общин із забезпеченням цілісності податкового простору держави через механізми конституційного розмежування компетенцій, гармонізації та судового контролю. Досвід Швейцарської Конфедерації свідчить про те, що ефективність податкової системи федеративної держави визначається не стільки рівнем централізації, скільки збалансованістю правових інструментів координації податкової юрисдикції. Водночас функціонування зазначеної моделі відбувається у взаємодії з міжнародними податковими зобов'язаннями Швейцарської Конфедерації, зокрема у сфері уникнення подвійного оподаткування та імплементації стандартів Організації економічного співробітництва і розвитку, що зумовлює необхідність узгодження внутрішнього податкового суверенітету з нормами міжнародного економічного права. У цьому аспекті швейцарський досвід може становити інтерес для України як приклад поєднання конституційно закріпленої фінансової автономії територіальних утворень із дотриманням міжнародних зобов'язань у сфері оподаткування.

Список використаних джерел

1. Youssef O.A., Altorfer J. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Helbing & Lichtenhahn Verlag AG (CH) & Co. KG, München (D), ZN Basel. 2022. 2116 S.
2. Baumhoff H., Liebchen D., in: Jörg Manfred Mössner (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl., Köln. 2018.
3. Zweifel M., Casanova H., Beusch M., Hunziker S. Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich. 2018.
4. Грובה В. Щодо особливостей розвитку місцевого самоврядування: досвід Швейцарії. Юридичний вісник. 2016. № 2. С. 177–183.
5. Hongler P. Steuergerechtigkeit im internationalen Steuerrecht – eine überflüssige Diskussion? Internationales Steuerrecht. 2018. P. 756-764. URL: <https://www.alexandria.unisg.ch/handle/20.500.14171/101254> (дата звернення: 20.01.2026).
6. Locher P., Marantelli A., Opel A. Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. Bern. 2019.
7. Oertli M. Interkantones Steuerrecht. 2021. URL: <https://steuerportal.ch/wp-content/uploads/2022/01/Steuer-kompakt-Oertli-interkantones-Steuerrecht-Update-2021.pdf> (дата звернення: 20.01.2026).
8. Онищук С. Перспективи використання зарубіжного досвіду у сфері зміцнення фінансового потенціалу територіальних громад. Європейський науковий журнал Економічних та Фінансових інновацій, 2025, 4(18), С. 200-210. <https://doi.org/10.32750/2025-0417>.
9. Reich M. Steuerrecht. 3. Auflage, Zürich. 2020. URL: https://www.uzh.ch/dam/jcr:a28608f2-a092-4223-8e45-cb538ee04292/Prospekt_Reich_Steuerrecht_A4_2S_D.pdf (дата звернення: 15.01.2026).
10. Regli F. Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Bd. 109, 2. Aufl., Bern 2021.
11. Schmidheiny K. Emerging lessons from half a century of fiscal federalism in Switzerland. Swiss Journal of Economics and Statistics. 2017. Vol. 153. Iss. 2. P. 73-101. URL: <https://doi.org/10.1007/BF03399435> (дата звернення: 12.01.2026).
12. Flissak K. International and National Law in Ensuring the Foreign Economic Activity of the Swiss Confederation. Актуальні проблеми правознавства. 2024. № 3. С. 48-55. <https://doi.org/10.35774/app2024.03.048>.
13. Das schweizerische Steuersystem. – Schweizerische Steuerkonferenz. Ausgabe 2025. Eidgenössische Steuerverwaltung. Hauptabteilung Steuerpolitik, 25 p.
14. Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (Stand am 3. März 2024). URL: <https://www.lexfind.ch/fe/de/tol/24724/de> (дата звернення: 17.01.2026).
15. Bundesgericht der Schweizerischen Eidgenossenschaft. URL: <https://www.ch-info.swiss/de/edition-2022/die-gerichte-des-bundes/bundesgericht> (дата звернення: 20.01.2026).
16. Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen. Stand vom 1. Januar 2026. - Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF. URL: <https://www.sif.admin.ch/de/doppelbesteuerungsabkommen-dba> (дата звернення: 18.01.2026).
17. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Stand am 1. Januar 2025). – <https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/oc/2017/547/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-oc-2017-547-de-pdf-a-1.pdf> (дата звернення: 20.01.2026).

18. Neue Finanzordnung 2021. Dokumentation und Steuerinformation / ESTV Bern, 2019. URL: <https://www.estv2.admin.ch/stp/ds/b-neue-finanzordnung-de.pdf> (дата звернення: 19.01.2026).

References

1. Youssef, O. A. & Altorfer J. (2022). Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden. Helbing & Lichtenhahn Verlag AG (CH) & Co. KG, München (D), ZN Basel [in German].
2. Baumhoff, H. & Liebchen D. (2018) in: Jörg Manfred Mössner (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl., Köln [in German].
3. Zweifel, M., Casanova H., Beusch M. & Hunziker S. (2018). Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich. [in German].
4. Hrobova, V. (2016). Schodo osoblyvostej rozvytku mistzevogo samovryaduvannya: dosvod Schvejtzariji [Regarding the specifics of local government development: the experience of Switzerland] Yurydychnyj visnyk – Law Review, 2, 177-183 [in Ukrainian].
5. Hongler, P. (2018) Steuergerechtigkeit im internationalen Steuerrecht – eine überflüssige Diskussion? Internationales Steuerrecht, 756-764. Retrieved from <https://www.alexandria.unisg.ch/handle/20.500.14171/101254> [in German].
6. Locher, P., Marantelli A. & Opel A. (2019). Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. Bern [in German].
7. Oertli, M. (2021). Interkantonales Steuerrecht. Retrieved from <https://steuerportal.ch/wp-content/uploads/2022/01/Steuern-kompakt-Oertli-interkantonales-Steuerrecht-Update-2021.pdf> [in German].
8. Onyshchuk, S. (2025). Perspektyvy vykorystannia zarubizhnoho dosvidu u sferi zmitsnennia finansovoho potentsialu terytorialnykh hromad. [Prospects for using foreign experience in strengthening the financial potential of territorial communities]. Yevropeyskyi naukovyi zhurnal Ekonomichnykh ta Finansovykh innovatsiy – European Journal of Economic and Financial Innovations, 4 (18), p. 200-210. <https://doi.org/10.32750/2025-0417> [in Ukrainian].
9. Reich, M. (2020). Steuerrecht. 3. Auflage. Zürich. Retrieved from https://www.uzh.ch/dam/jcr:a28608f2-a092-4223-8e45-cb538ee04292/Prospekt_Reich_Steuerrecht_A4_2S_D.pdf [in German].
10. Regli, F. (2021). Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht, Bd. 109, 2. Aufl. Bern [in German].
11. Schmidheiny, K. (2017). Emerging lessons from half a century of fiscal federalism in Switzerland. Swiss Journal of Economics and Statistics, 153(2), 73-101. <https://doi.org/10.1007/BF03399435> [in English].
12. Flissak, K. (2024). International and National Law in Ensuring the Foreign Economic Activity of the Swiss Confederation. Aktualni problemy pravoznavstva – Current problems of law, 3, 48-55. <https://doi.org/10.35774/app2024.03.048> [in English].
13. Das schweizerische Steuersystem – Schweizerische Steuerkonferenz. Ausgabe 2025. Eidgenössische Steuerverwaltung. Hauptabteilung Steuerpolitik [in German].
14. Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (Stand am 3. März 2024). Retrieved from <https://www.lexfind.ch/fe/de/tol/24724/de> [in German].
15. Bundesgericht der Schweizerischen Eidgenossenschaft. Retrieved from <https://www.ch-info.swiss/de/edition-2022/die-gerichte-des-bundes/bundesgericht> [in German].
16. Schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen. Stand vom 1. Januar 2026. Eidgenössisches Finanzdepartement EFD Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF. Retrieved from <https://www.sif.admin.ch/de/doppelbesteuerungsabkommen-dba> [in German].
17. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Stand am 1. Januar 2025). Retrieved from <https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/oc/2017/547/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-oc-2017-547-de-pdf-a-1.pdf> [in German].
18. Neue Finanzordnung 2021. Dokumentation und Steuerinformation. ESTV Bern, 2019. Retrieved from <https://www.estv2.admin.ch/stp/ds/b-neue-finanzordnung-de.pdf> [in German].

Стаття надійшла 05.02.2026

Стаття прийнята до друку 07.03.2026

Стаття опублікована 30.04.2026.