

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СУЧАСНОЇ СИСТЕМИ МІСЦЕВОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ: ФІНАНСОВО-ПРАВОВИЙ ВИМІР

Бабін І. І., Ковбас І. В.

ВСТУП

У сучасній правовій доктрині принципи права традиційно розглядаються як фундаментальні, об'єктивно зумовлені засади, що визначають сутність, внутрішню логіку, спрямованість та закономірності розвитку правового регулювання суспільних відносин¹. Вони виконують квінтесенціальну системоутворюючу та нормативно-орієнтаційну функції, забезпечуючи ієрархічну єдність правової системи, нормативну узгодженість її галузевих інститутів і стабільність правопорядку в умовах динамічних суспільно-політичних і соціально-економічних трансформацій. Саме принципи виступають тим методологічним і концептуальним підґрунтям, яке дозволяє не лише забезпечувати правозастосовну визначеність і правильне тлумачення чинних правових норм, але й системно проєктувати вектори подальшого розвитку законодавства. З огляду на це, стратегічне реформування будь-якого складного публічно-правового інституту має розпочинатися не з локального перегляду окремих нормативно-правових конструкцій, а з глибокого теоретико-правового переосмислення системно-структурної організації принципів, на яких він базується.

Особливого значення та фундаментальної ваги такий підхід набуває у сфері фінансового права. На відміну от багатьох інших галузей вітчизняного права, фінансове право безпосередньо забезпечує матеріально-правову основу функціонування інститутів публічної влади шляхом формування, розподілу та використання централізованих і децентралізованих фондів фінансових ресурсів². У цій нормативній площині принципи виконують не лише ціннісно-аксіологічну чи загальнометодологічну функцію, а й імперативно окреслюють межі реалізації фіскальної політики держави, нормативно гарантують оптимальне співвідношення публічних і приватних інтересів, визначають

¹ Dworkin R. Taking Rights Seriously. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1977. Р.22-28; Скакун О.Ф. Теорія права і держави: 4-те видання, стереотипне. Підручник. Київ: Алерта, 2021. С. 242-245; Колодій А.М. Принципи права України. Київ: Юрінком Інтер, 1998. С. 20-21.

² Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. С. 33.

баланс між централізацією та децентралізацією бюджетно-податкових ресурсів, а також встановлюють чіткі критерії розподілу податкової компетенції (податкових повноважень) між різними рівнями публічно-територіальної влади.

Сучасний етап розвитку України, що характеризується логічним завершенням системної реформи децентралізації публічної влади, необхідністю вирішення складних завдань повоєнного відбудовання національної економіки, а також офіційним відкриттям переговорного процесу щодо повноправного вступу України до Європейського Союзу, актуалізує потребу кардинального перегляду моделі місцевого оподаткування. Наявні виклики переконливо свідчать, що подальше вдосконалення цієї сфери не може обмежуватися техніко-юридичним внесенням фрагментарних і спорадичних змін до Податкового кодексу України або локальною корекцією окремих елементів юридичної конструкції місцевих податків і зборів. Виникає нагальна об'єктивна потреба у виробленні цілісної, науково обґрунтованої концепції побудови сучасної системи місцевого оподаткування, яка б забезпечувала одночасне досягнення низки стратегічних цілей: 1) розширення та гарантування справжньої податкової автономії органів місцевого самоврядування; 2) формування належної, передбачуваної та фінансово достатньої власної дохідної бази місцевих бюджетів; 3) збереження системної єдності та цілісності національної податкової системи; 4) гармонізацію вітчизняного податкового законодавства із правовим доробком (*acquis communautaire*) Європейського Союзу на основі принципу фінансової конвергенції.

Саме тому центральне місце у процесі концептуалізації та практичного здійснення реформи місцевого оподаткування повинна займати розроблена система фінансово-правових принципів. На відміну від конкретних норм податкового законодавства, які регулюють вузькі процедурні питання чи казуїстичні елементи справляння окремих платежів, принципи визначають архітектоніку всієї системи місцевого оподаткування. Вони забезпечують внутрішню узгодженість і нормативну несуперечливість її інститутів, встановлюють допустимі межі дискреції суб'єктів владних повноважень при реалізації податкової компетенції на муніципальному рівні, а також виступають об'єктивним критерієм оцінки якості й ефективності наступних законодавчих ініціатив у цій сфері.

Теоретичні, концептуальні та прикладно-правові аспекти функціонування інституту місцевого оподаткування, фінансової децентралізації, гарантування податкової автономії органів місцевого самоврядування, забезпечення фінансової спроможності територіальних громад і стратегічного розвитку муніципальних фінансів неодноразово ставали об'єктом прискіпливої уваги вітчизняних та зарубіжних науковців.

Фундаментальний внесок у розбудову фінансово-правової доктрини місцевого оподаткування та формування концептуальних засад фінансової децентралізації зробили такі видатні українські вчені, як Л. Воронова³, М. Кучерявенко⁴, О. Музика-Стефанчук⁵, Н. Пришва⁶ та ін. У їхніх наукових працях ґрунтовно досліджено правову природу місцевих податків і зборів, розкрито специфіку розмежування податкових повноважень (податкової компетенції) між центральними органами державної влади та органами місцевого самоврядування, а також обґрунтовано ключові напрями модернізації системи місцевих фінансів в умовах реформування публічної влади в Україні.

Вагоме теоретико-методологічне значення для осмислення загальносвітових і європейських тенденцій побудови муніципальних фінансальних систем мають також дослідження зарубіжних науковців у сфері фінансового федералізму, фінансової самостійності місцевих громад та оптимальної організації місцевого оподаткування. Зокрема, концептуальні ідеї В. Оутса (W. Oates)⁷, М. Радвана (M. Radvan)⁸, Дж. Вільсона (J. Wilson)⁹, М. Турала (M. Turala)¹⁰ та інших дослідників дозволяють глибше з'ясувати сутність та механізми реалізації принципів субсидіарності, фінансової децентралізації й економічної ефективності місцевих фінансальних інструментів у порівняльно-правовому контексті.

Водночас аналіз сучасної юридичної та економічної літератури свідчить, що більшість наявних праць має переважно вузькоспеціалізований або фрагментарний характер і присвячена аналізу окремих видів місцевих податків, процедурним питанням їх адміністрування, окремим аспектам міжбюджетних відносин чи загальним питанням фінансової децентралізації. Натомість комплексне фінансово-правове дослідження, яке

³ Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006.

⁴ Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: підручник. Харків: Право, 2019.

⁵ Правові проблеми місцевих фінансів України: теоретико-прикладне дослідження: монографія. Музика-Стефанчук О.А., Дмитренко Е.С., Ніщимна С.С. та ін.; за заг. ред. Музики-Стефанчук О.А. Кам'янець-Подільський, 2016.

⁶ Пришва Н.Ю. Правові засади формування доходів місцевих бюджетів: монографія. Київ: КНТ, 2006.

⁷ Oates W. E. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*. 1999. Vol. 37, No. 3. P. 1120–1149. DOI: 10.1257/jel.37.3.1120; Oates W. E. *Fiscal Federalism*. New York : Harcourt Brace Jovanovich, 1972. xvi, 256 p. ISBN 0-15-527452-X.

⁸ Radvan M. Article 9 of the European Charter of Local Self-Government in the Czech Republic. *Financial Law Review*. 2017. Issue 8 (4). Pp. 7–21. DOI: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.17.011.9039>.

⁹ Wilson J. D. Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*. 1999. Vol. 52, No. 2. Pp. 269–304.

¹⁰ Turala, M. Subsidiarity, fiscal decentralisation and financial autonomy of local and regional governments in Poland – the past and the future. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 2020, T. CXVII, S. 335–355 <http://doi.org/10.26485/SPE/2020/117/18>

б пропонувало цілісну, науково обґрунтовану концепцію розбудови сучасної системи місцевого оподаткування в Україні крізь призму формулювання авторської системи фінансово-правових принципів, наразі відсутнє.

Залишаються недостатньо розробленими питання синергетичного поєднання в єдиній концептуальній системі вимог реальної податкової автономії територіальних громад, класичних принципів фіскального федералізму, гарантій Європейської хартії місцевого самоврядування, а також імперативів фіскальної конвергенції, обумовлених сучасним статусом України як кандидата на членство в Європейському Союзі та викликами повоєнного відбудування держави. Саме необхідність подолання цієї теоретико-доктринальної прогалини, розробки фундаментального фінансово-правового підґрунтя для гармонізації вітчизняного податкового законодавства із правовими стандартами ЄС і створення стійкої дохідної бази місцевих бюджетів зумовлює високу актуальність цього дослідження та визначає його наукову новизну.

Метою розділу є формування та наукове обґрунтування концептуальних засад сучасної системи місцевого оподаткування в Україні у фінансово-правовому вимірі шляхом розробки цілісної авторської системи її фундаментальних принципів (зокрема субсидіарності, фіскальної достатності, фінансової спроможності територіальних громад, територіальної справедливості, податкової нейтральності та фіскальної конвергенції), розкриття їхнього нормативного змісту й системного взаємозв'язку, а також визначення стратегічних напрямів вдосконалення національного податкового законодавства та його гармонізації зі стандартами Європейського Союзу в умовах завершення децентралізації та повоєнного відновлення держави.

1. Система фінансово-правових принципів місцевого оподаткування: зміст, класифікація та функціональне призначення

Розбудова сучасної системи місцевого оподаткування в Україні повинна ґрунтуватися не на механічному акумулюванні окремих юридичних приписів чи декларативних положень, а на їх фундаментальному осмисленні як цілісної, динамічної та взаємопов'язаної системи принципів. У такій системі кожен фінансово-правовий принцип виконує властиву лише йому регулятивну та нормативно-орієнтаційну функцію, перебуваючи при цьому у тісному системно-структурному взаємозв'язку та синергії з іншими елементами.

Саме системний характер фінансово-правових принципів визначає внутрішню узгодженість, архітектонічну стрункість і нормативну несуперечливість всієї концептуальної моделі місцевого оподаткування. Такий підхід дає змогу досягти гармонійного та виваженого балансу між

трьома ключовими векторами: гарантуванням реальної податкової автономії територіальних громад, забезпеченням цілісності й єдності податкової системи держави та послідовним виконанням вимог нормативно-правового доробку (*acquis communautaire*) Європейського Союзу.

З огляду на це, у межах даного дослідження запропоновано авторську систематизацію фінансово-правових принципів формування сучасної системи місцевого оподаткування в Україні, яка охоплює чотири взаємопов'язані групи принципів: 1) **Інституційні принципи** – визначають модель розподілу податкової компетенції (податкових повноважень) між державою та органами місцевого самоврядування, окреслюючи нормативно-правові межі муніципальної дискреції у фінансній сфері (насамперед *принцип субсидіарності*); 2) **Фіскальні принципи** – забезпечують ресурсну основу місцевого самоврядування, спрямовану на формування належного, передбачуваного та стійкого матеріально-фінансового фундаменту територіальних громад (*принципи фіскальної достатності та фінансової спроможності*); 3) **Балансуючі принципи** – покликані забезпечити поєднання фінансової автономії територіальних громад із вимогами єдності економічного простору держави, упереджуючи появу міжрегіональних диспропорцій і дискримінаційних бар'єрів (*принципи територіальної справедливості та податкової нейтральності*); 4) **Інтеграційні принципи** – визначають європейський вектор розвитку національної системи місцевого оподаткування, спрямований на гармонізацію вітчизняного законодавства із правовими стандартами ЄС та вимогами набуття Україною повноправного членства в Європейському Союзі (*зокрема принцип фіскальної конвергенції*).

Запропонована система принципів не має декларативного характеру. Кожний із її елементів виконує самостійну регулятивну функцію, тоді як їх сукупність формує концептуальну модель побудови нової системи місцевих податків і зборів. Саме такий підхід дозволяє перейти від удосконалення окремих елементів податкового механізму до комплексного реформування місцевого оподаткування як цілісного та самостійного фінансово-правового інституту.

2. Принцип субсидіарності як інституційна основа розподілу податкової компетенції та забезпечення автономії територіальних громад

Центральне місце серед інституційних принципів формування сучасної системи місцевого оподаткування в Україні займає принцип субсидіарності. В інституційно-правовому вимірі саме цей принцип визначає фундаментальну модель розподілу податкової компетенції (податкових повноважень) між державою та органами місцевого самоврядування,

встановлює нормативні межі податкової автономії територіальних громад і забезпечує оптимальне, право обґрунтоване співвідношення між централізацією та децентралізацією публічної влади у фінансовій сфері¹¹. На відміну від інших фінансово-правових принципів, які переважно нормативно регулюють побудову окремих елементів юридичної конструкції податку чи процедури його адміністрування, принцип субсидіарності виконує квінтесенціальну системоутворюючу функцію. Він виступає первинним критерієм розподілу владних повноважень, оскільки чітко визначає, який саме рівень публічно-територіальної влади повинен наділятися правом приймати нормативно-правові та управлінські рішення щодо встановлення, запровадження та реалізації місцевих податків і зборів.

У сучасній європейській правовій та фінансово-доктринальній думці принцип субсидіарності традиційно розглядається як одна з фундаментальних засад демократичної організації публічної влади та ефективного публічного врядування. Його сутність полягає у тому, що публічні функції та повноваження мають здійснюватися тим рівнем влади, який є найбільш наближеним до громадянина (безпосереднього платника податків і отримувача муніципальних послуг) та здатний забезпечити їх найефективніше, економічно доцільне, прозоре й відповідальне виконання¹².

Зазначений підхід знайшов імперативне нормативне закріплення у пункті 3 статті 4 Європейської хартії місцевого самоврядування, відповідно до якого здійснення публічних повноважень, як правило, покладається переважно на органи влади, найближчі до громадян. Передача ж відповідних повноважень іншому (вищому) рівню публічної влади допускається виключно за умови, якщо вона об'єктивно зумовлена обсягом чи специфічним характером відповідних завдань або необхідністю забезпечення їх більш ефективного й масштабного виконання¹³.

Хоча положення Європейської хартії місцевого самоврядування безпосередньо не містять вичерпного переліку механізмів місцевого оподаткування, їхній нормативно-ціннісний зміст має визначальне значення для визначення меж і характеру податкової компетенції органів місцевого самоврядування. Фінансово-правова доктрина виходить з того, що саме

¹¹ Turała, M. Subsidiarity, fiscal decentralisation and financial autonomy of local and regional governments in Poland – the past and the future. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 2020, T. CXVII, S. 341-343.

¹² Schütze R. Subsidiarity after Lisbon: reinforcing the safeguards of federalism?, *Cambridge Law Journal* 2009/68 (3), pp. 525–536; Teasdale A.L. Subsidiarity in post-Maastricht Europe, *The Political Quarterly* 1993/64/2, pp. 187–197; Kamiński R., *Samorząd terytorialny w świetle zasady subsydiarności, Civitas Homnibus: rocznik filozoficzno-społeczny* 2013/8, pp. 43–54.

¹³ Council of Europe. (1985). *European Charter of Local Self-Government* (ETS No. 122). <https://rm.coe.int/168007a088> (дата звернення: 28.06.2026).

власні фінансові ресурси виступають реальної матеріально-правовою основою реалізації будь-яких муніципальних повноважень. Відтак, реалізація принципу субсидіарності у сфері місцевого оподаткування означає не просто формальну передачу окремих податкових функцій чи фіскальних часток на місцевий рівень, а обов'язкове надання органам місцевого самоврядування реальних юридичних інструментів формування та регулювання власної дохідної бази.

У фінансово-правовому аспекті принцип субсидіарності перебуває у нерозривному діалектичному взаємозв'язку з категорією податкової автономії територіальних громад. Проте, у юридичній науці ці категорії не є тотожними й вимагають чіткого розмежування:

– **Субсидіарність** визначає нормативно-орієнтаційні критерії та механізм розподілу компетенції між різними рівнями публічної влади (відповідає на питання: *кому саме та на якому рівні мають належати відповідні податкові повноваження*);

– **Податкова автономія** характеризує безпосередній обсяг, якісний зміст та межі дискреційних повноважень органів місцевого самоврядування у сфері встановлення, нормативного регулювання та адміністрування місцевих податків і зборів (відповідає на питання: *яким є нормативний зміст і реальна широта цих повноважень*).

Саме тому у сучасній фінансово-правовій доктрині дедалі більшого поширення набуває підхід, відповідно до якого реальна фінансова автономія органів місцевого самоврядування не може оцінюватися виключно за формальною часткою надходжень до місцевих бюджетів у консолідованих публічних фінансах держави. Значно важливішим, сутнісним критерієм виступає саме обсяг власної податкової компетенції (дискреції) територіальних громад.

Як справедливо зазначає М. Радван, органи місцевого самоврядування не можуть вважатися фінансово автономними суб'єктами, якщо їхня дохідна база майже повністю формується за рахунок рішень центральної влади або через механізми вищого бюджетного перерозподілу. Надмірна залежність від державного бюджету та трансфертної політики фактично нівелює сутність місцевого самоврядування, перетворюючи його на звичайне адміністративно-виконавче продовження центральної державної влади, а не на самостійний, фінансово спроможний рівень публічного управління¹⁴.

Подібний підхід послідовно підтримується сучасною теорією фіскального федералізму та міжнародними фінансовими інституціями.

¹⁴ Radvan M. Article 9 of the European Charter of Local Self-Government in the Czech Republic. *Financial Law Review*. 2017. Issue 8 (4). Pp. 7–21. DOI: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.17.011.9039>.

Зокрема, експерти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) підкреслюють, що справжня (істинна) податкова автономія виникає лише тоді, коли субнаціональні органи влади володіють правовою можливістю самостійно визначати або коригувати щонайменше окремі елементи юридичної конструкції податку – насамперед його ставку (в межах законодавчого “коридору”), систему місцевих податкових пільг або окремі елементи бази оподаткування¹⁵. Якщо ж усі ключові параметри та елементи механізму місцевого податку імперативно й остаточно визначені на рівні центрального закону, говорити про наявність реальної податкової автономії немає належних правових підстав, навіть якщо 100% відповідних податкових надходжень формально зараховуються до місцевого бюджету.

Саме ця обставина дозволяє зробити важливий теоретико-практичний висновок: реалізація принципу субсидіарності у сфері місцевого оподаткування не зводиться до формального розширення кількісного переліку місцевих податків і зборів у законодавстві. Зміст цього принципу полягає у забезпеченні такого обсягу дискреційних повноважень органів місцевого самоврядування, який дозволяє їм формувати та реалізовувати власну муніципальну податкову політику в межах, визначених законом. Іншими словами, субсидіарність означає не передачу чи “розпорошення” державного податкового суверенітету на користь територіальних громад, а децентралізований, найбільш ефективний спосіб його практичної реалізації.

Разом із тим, у фінансово-правовому вимірі принцип субсидіарності не може тлумачитися як підстава для необмеженої чи абсолютної податкової автономії муніципальних утворень. Податкова система держави за своєю природою є єдиною та цілісною, а тому навіть за умов глибокої фінансової децентралізації держава зберігає виключні суверенні повноваження щодо: 1) визначення загальних засад, принципів та понятійного апарату оподаткування; 2) встановлення вичерпного видового переліку податків і зборів; 3) гарантування рівності й захисту прав платників податків; 4) забезпечення функціонування єдиного економічного та фінансового простору країни.

Саме тому у більшості європейських держав органи місцевого самоврядування не наділяються правом самостійно вигадувати чи запроваджувати нові, не передбачені загальнодержавним законом види місцевих податків. Їхня компетенція реалізується чітко в межах законодавчо визначеної рамкової системи місцевого оподаткування шляхом встановлення конкретних ставок, запровадження обґрунтованих пільг чи

¹⁵ OECD. *Fiscal Federalism 2022: Making Decentralisation Work*. Paris : OECD Publishing, 2021. 288 p. DOI: 10.1787/201c75b6-en.

коригування окремих елементів податкового механізму в межах, прямо делегованих законом.

Такий підхід повністю відповідає положенням статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, відповідно до якої органи місцевого самоврядування мають право на власні фінансові ресурси, частиною яких є місцеві податки і збори, ставки яких вони мають право визначати в межах закону¹⁶. Зазначена норма відображає фундаментальну концепцію **“податкової автономії в межах закону”** (*tax autonomy within the law*), яка сьогодні є загальновизнаним міжнародним стандартом організації місцевих фінансів. Вона дозволяє гармонійно поєднати гарантії фінансової самостійності територіальних громад із конституційною необхідністю збереження єдності національної податкової системи та законності оподаткування.

Для України практична реалізація принципу субсидіарності у сфері місцевого оподаткування наразі залишається лише частково реалізованою та незавершеною. Масштабна фінансова децентралізація, розпочата після 2014 року, істотно збільшила обсяги перерозподілу фінансових ресурсів на користь територіальних громад (зокрема через зарахування часток загальнодержавних податків), однак вона не супроводжувалася пропорційним і системним розширенням власної податкової компетенції муніципалітетів.

Переважає більшість елементів юридичної конструкції місцевих податків і зборів – включаючи їх вичерпний перелік, об’єкти та бази оподаткування, коло платників, порядок і строки сплати, а також граничні межі ставок – як і раніше, імперативно та жорстко регламентуються Податковим кодексом України. Органи місцевого самоврядування здійснюють свої дискреційні повноваження лише щодо окремих параметрів (переважно шляхом фіксації конкретної ставки в межах законодавчо встановленого “золотого стандарту” або надання пільг), причому в досить вузьких нормативних рамках.

За таких умов вітчизняна фінансова децентралізація значною мірою зберігає ознаки **адміністративної децентралізації доходів**, а не повноцінної, системної податкової автономії. Територіальні громади отримали більше фінансових ресурсів, проте не набули достатніх та гнучких юридичних інструментів для самостійного конструювання та реалізації власної муніципальної податкової політики.

З огляду на викладене, у контексті євроінтеграції та повоєнного відбудування України принцип субсидіарності повинен розглядатися не просто як загальна конституційна чи організаційна засада функціонування

¹⁶ Council of Europe. (1985). *European Charter of Local Self-Government* (ETS No. 122). <https://rm.coe.int/168007a088> (дата звернення: 28.06.2026).

місцевого самоврядування, а як **фундаментальний інституційний принцип формування сучасної системи місцевого оподаткування**. Його нормативно-практична реалізація передбачає законодавче закріплення такої моделі розподілу податкової компетенції, за якої органи місцевого самоврядування отримують реальні, розширені дискреційні повноваження щодо формування власної дохідної бази, зберігаючи при цьому системну єдність податкового простору держави та забезпечуючи безумовне дотримання конституційного принципу законності оподаткування.

3. Принцип фінансової достатності та фінансової спроможності територіальних громад як основа ресурсної автономії місцевого самоврядування

Якщо принцип субсидіарності визначає інституційну модель розподілу податкової компетенції між державою та органами місцевого самоврядування, то центральне, ключове місце у системі фінансальних принципів займає принцип фінансової достатності та фінансової спроможності територіальних громад. У фінансово-правовому вимірі саме цей принцип формує ресурсну, матеріально-технічну основу функціонування муніципального інституту та забезпечує практичну можливість реалізації всіх інших концептуальних засад побудови сучасної системи місцевого оподаткування.

Податкова автономія як правова категорія втрачає будь-яку самостійну цінність за відсутності належної, стійкої та передбачуваної дохідної бази місцевих бюджетів. Юридична можливість органів місцевого самоврядування приймати самостійні нормативно-правові рішення щодо справляння місцевих податків і зборів повинна імперативно супроводжуватися наявністю обсягу фінансових ресурсів, реально достатніх для повноцінного виконання як власних (самоврядних), так і делегованих державою повноважень територіальних громад.

Фінансово-правовий зміст принципу фінансової достатності та фінансової спроможності полягає у забезпеченні суворої, законодавчо гарантованої відповідності між обсягом публічних функцій, покладених на органи місцевого самоврядування, та обсягом фінансово-податкових ресурсів, необхідних для їх належної реалізації. Фінансово-правове призначення цього принципу полягає не просто у механічній максимізації абсолютних показників доходів місцевих бюджетів або необмеженому розширенні тиску на платників, а насамперед у формуванні якісної, стабільної, прогнозованої та економічно обґрунтованої системи власних дохідних джерел. Саме така система гарантує територіальним громадам реальну можливість самостійно та безперешкодно здійснювати свої конституційні й статутні повноваження, особливо в умовах повоєнного відбудування та трансформації економіки.

Нормативно-правовою основою зазначеного принципу у міжнародно-правовому вимірі виступає пункт 2 статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, відповідно до якого фінансові ресурси органів місцевого самоврядування повинні бути співмірними з повноваженнями, покладеними на них конституцією або законом¹⁷. Таким чином, Хартія імперативно закріплює фундаментальний європейський стандарт організації місцевих фінансів – принцип відповідності (пропорційності) між компетенцією та фінансовим забезпеченням.

Практична сутність цього стандарту полягає у встановленні правової заборони: держава не має права покладати на територіальні громади нові публічно-управлінські обов'язки без одночасного, пропорційного та законодавчо закріпленого забезпечення їх відповідними фінансовими джерелами (зокрема, через розширення власної податкової бази або надання компенсаційних фінансових інструментів).

В українському конституційному та фінансовому праві цей європейський підхід знайшов імперативне відображення у положеннях статті 142 Конституції України. Згідно з вітчизняним Основним Законом, держава бере безпосередню участь у формуванні доходів бюджетів місцевого самоврядування та фінансово підтримує місцеве самоврядування. Понад те, частина 3 цієї ж статті закріплює важливу правову гарантію: витрати органів місцевого самоврядування, що виникли внаслідок рішень органів державної влади, підлягають обов'язковій компенсації державою¹⁸. Таким чином, вітчизняний конституційно-правовий механізм гарантування діяльності місцевого самоврядування передбачає не лише декларування організаційної та функціональної автономії територіальних громад, а й покладає на державу прямий обов'язок забезпечити їх належною, фінансово достатньою матеріальною основою.

У вітчизняній та зарубіжній фінансово-правовій доктрині зазначений принцип традиційно пов'язується з розв'язанням гострої проблеми так званих **“нефінансованих мандатів”** (*unfunded mandates*). Мова йде про негативну правозастосовну практику, коли центральні органи державної влади законом чи актом виконавчої влади покладають на муніципалітети нові соціальні, інфраструктурні чи адміністративні обов'язки або розширюють обсяг вже існуючих повноважень без відповідного збільшення їхніх власних податкових надходжень чи надання належних субвенцій. У таких ситуаціях формально-декларативна автономія місцевого самоврядування зберігається, однак фактично вона повністю позбавляється юридичного та матеріального змісту. Внаслідок цього територіальні

¹⁷ Council of Europe. (1985). *European Charter of Local Self-Government* (ETS No. 122). <https://rm.coe.int/168007a088> (дата звернення: 28.06.2026).

¹⁸ Конституція України. Відомості Верховної Ради, 1996, №30, ст. 141. Із змінами.

громади потрапляють у стан штучно створеного дефіциту ресурсів і виявляються неспроможними належним чином виконувати покладені на них обов'язки перед власними жителями¹⁹.

Саме тому принцип фінансової достатності посідає фундаментальне місце у сучасній теорії фінансового федералізму та теорії публічного вибору. Починаючи з класичних концептуальних праць В. Оутса²⁰, реальна фінансова самостійність місцевих громад розглядається як ключова передумова ефективності усієї системи децентралізації публічної влади. Місцеві органи влади можуть нести справжню політичну, юридичну та соціальну відповідальність перед жителями територіальної громади лише за умови, що вони володіють фінансово достатньою власною дохідною базою для фінансування локальних суспільних благ і комунальних потреб. За відсутності такого фінансово-податкового фундаменту децентралізаційна реформа набуває ілюзорного характеру, а місцеві бюджети залишаються критично залежними від дискреційних рішень центральної влади та суб'єктивного розподілу міжбюджетних трансфертів.

Водночас, у контексті формування сучасної системи місцевого оподаткування фінансова достатність не повинна тлумачитися як орієнтир на максимальне кількісне збільшення видів місцевих податків і зборів чи непомірне зростання податкового навантаження на суб'єктів господарювання та громадян. З позицій правового регулювання фінансів її зміст полягає насамперед у формуванні якісної структури місцевих доходів. Спроектowana на нових концептуальних засадах система місцевого оподаткування повинна володіти такими імперативними характеристиками: 1) Стабільність та прогнозованість надходжень для забезпечення довгострокового бюджетного планування та реалізації муніципальних стратегій розвитку; 2) Чіткий територіальний зв'язок податкової бази з відповідною громадою (принцип локалізації об'єкта оподаткування); 3) Еластичність та мінімальна чутливість до негативних фаз економічних циклів чи зовнішніх кризових шоків. Саме сукупність цих нормативних та фінансово-економічних характеристик визначає реальну фінансову спроможність територіальних громад, створюючи надійну основу для їхнього стійкого розвитку в єдиному економічному та правовому просторі України.

¹⁹ Rodríguez-Pose A., Vidal-Bover M. Unfunded mandates and the economic impact of decentralisation. When finance does not follow function. *Political Studies*. 2024. Vol. 72, Issue 2. Pp. 652–676. DOI: <https://doi.org/10.1177/00323217221136666>.

²⁰ Oates W. E. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*. 1999. Vol. 37, No. 3. P. 1120–1149. DOI: 10.1257/jel.37.3.1120; Oates W. E. *Fiscal Federalism*. New York : Harcourt Brace Jovanovich, 1972. xvi, 256 p. ISBN 0-15-527452-X.

4. Принцип територіальної справедливості та податкової нейтральності як балансуєча засада функціонування системи місцевого оподаткування

Поряд із забезпеченням фінансової достатності територіальних громад нова система місцевих податків і зборів повинна ґрунтуватися на принципі територіальної справедливості та податкової нейтральності, який виступає ключовим серед балансуєчих принципів. У фінансово-правовому вимірі його призначення полягає у забезпеченні належного, нормативно гарантованого балансу між фінансовою автономією місцевого самоврядування, економічною єдністю держави та рівністю громадян у реалізації права на належний рівень публічних послуг незалежно від місця їхнього проживання чи реєстрації.

Якщо принцип субсидіарності визначає інституційну модель розподілу податкової компетенції, а принцип фіскальної достатності – ресурсне забезпечення муніципалітетів, то принцип територіальної справедливості та податкової нейтральності покликаний забезпечити збалансований, системний і гармонійний характер функціонування всієї сучасної моделі місцевого оподаткування. Фінансово-правовий зміст цього принципу проявляється у двох взаємопов'язаних та взаємодоповнюючих вимірах: 1) **Перший вимір (територіальна справедливість)** – полягає у забезпеченні справедливого розподілу фінансово-податкових можливостей між територіальними громадами через ефективні механізми публічного вирівнювання; 2) **Другий вимір (податкова нейтральність)** – полягає у недопущенні такого застосування дискреційних податкових повноважень муніципалітетами, яке може призвести до економічно необґрунтованої, деструктивної міжтериторіальної податкової конкуренції та фрагментації єдиного економічного простору держави.

Нормативне підґрунтя принципу територіальної справедливості формують насамперед положення статті 9 Європейської хартії місцевого самоврядування, відповідно до яких держава зобов'язана застосовувати процедури фінансового вирівнювання або аналогічні заходи для усунення наслідків нерівномірного розподілу потенційних джерел фінансування та дискримінаційного фінансового тягаря, який несуть органи місцевого самоврядування²¹. Аналогічний імперативний підхід простежується й у статті 95 Конституції України, яка закріплює обов'язок держави забезпечувати справедливий та неупереджений розподіл суспільного багатства між громадянами і територіальними громадами²².

²¹ Council of Europe. (1985). *European Charter of Local Self-Government* (ETS No. 122). <https://rm.coe.int/168007a088> (дата звернення: 28.06.2026).

²² Конституція України. Відомості Верховної Ради, 1996, №30, ст. 141. Із змінами.

Зазначені міжнародні та конституційні приписи не означають, що всі територіальні громади повинні володіти абсолютно однаковими обсягами фінансових ресурсів. Навпаки, сама юридична та економічна природа місцевого самоврядування передбачає існування об'єктивних відмінностей у вихідному податковому потенціалі окремих територій. Великі міські агломерації, промислові хаби або громади зі значною концентрацією об'єктів нерухомості, бізнесу чи природно-ресурсного потенціалу володіють істотно ширшою власною податковою базою порівняно з невеликими сільськими чи прикордонними громадами.

Завдання держави у фінансово-правовому аспекті полягає не у тотальному, штучному нівелюванні міжтериторіальних відмінностей, а у створенні такого механізму бюджетно-фіскального вирівнювання, який забезпечував би мінімальний гарантований рівень фінансової спроможності кожної територіальної громади для надання якісних базових публічних послуг, одночасно зберігаючи мотивацію та стимули органів місцевого самоврядування до розширення власної економічної та податкової бази. Саме такий підхід повністю відповідає сучасній європейській концепції фіскального вирівнювання, відповідно до якої відповідні правові механізми мають поєднувати принципи територіальної солідарності з вимогами економічної ефективності, не підриваючи стимулів субнаціональних органів влади до нарощування власних доходів²³.

Другу складову досліджуваного принципу становить податкова нейтральність. У фінансово-правовій доктрині вона традиційно розглядається як вимога мінімального регуляторного впливу податкового інструментарію на природну економічну поведінку платників податків²⁴. Стосовно інституту місцевого оподаткування це означає, що нормативні відмінності у муніципальній податковій політиці окремих територіальних громад не повинні спонукати суб'єктів господарювання чи громадян до штучної зміни місця провадження економічної діяльності або реєстрації виключно з метою отримання тимчасових податкових переваг чи мінімізації платежів.

Необхідність суворого дотримання принципу податкової нейтральності істотно зростає в умовах реального розширення податкової автономії органів місцевого самоврядування. Надання громадам ширшої дискреції щодо визначення елементів юридичної конструкції місцевих податків (зокрема ставок чи пільг) без належних загальнодержавних нормативно-правових рамок та обмежень потенційно створює передумови для

²³ OECD. *Fiscal Federalism 2022: Making Decentralisation Work*. Paris : OECD Publishing, 2021. 288 p. DOI: 10.1787/201c75b6-en.

²⁴ Юрківський О.Й., Литвинчук О.В. Нейтральність оподаткування та соціальна справедливість як принципи оподаткування в Україні. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 3 (105). С. 61.

виникнення недобросовісної міжмуніципальної податкової конкуренції. У таких умовах окремі територіальні громади можуть застосовувати місцеве оподаткування не стільки як інструмент формування власної стабільної дохідної бази, скільки як агресивний засіб переманювання економічної активності та інвестицій з сусідніх територій.

У сучасній теорії фіскального федералізму зазначене деструктивне явище отримало назву “гонка донизу” (*race to the bottom*). Як слушно зазначає Дж. Д. Вілсон, жорстка конкуренція між територіальними юрисдикціями за мобільний капітал та платників податків нерідко спонукає місцеві органи влади до системного, економічно необґрунтованого зниження податкових ставок чи масового надання пільг. Як наслідок, критично звужується ресурсна база місцевих бюджетів і погіршується фінансування ключових місцевих суспільних благ та інфраструктури²⁵. Таким чином, надмірна та неупорядкована податкова конкуренція суперечить цілям та завданням місцевого оподаткування.

Саме тому у більшості європейських держав фінансова автономія органів місцевого самоврядування гарантується у чіткому поєднанні із законодавчим визначенням меж і правил здійснення податкових повноважень. Муніципальні органи отримують право коригувати ставки та застосовувати пільги з місцевих податків, однак виключно у межах регуляторного “коридору”, імперативно встановленого центральним законом. Така нормативна модель дозволяє одночасно реалізувати інституційний принцип субсидіарності, зберегти єдність податкової системи держави та мінімізувати ризики виникнення економічно необґрунтованого “податкового демпінгу” між окремими громадами.

Для України значення принципу територіальної справедливості та податкової нейтральності набуває особливої гостроти та актуальності у контексті завершення реформи децентралізації, повоєнного відбудування та перспектив подальшого розширення податкових повноважень муніципалітетів. Значні відмінності у фінансово-економічному потенціалі громад – особливо між потужними міськими агломераціями та сільськими чи депресивними територіями – об’єктивно зумовлюють необхідність комплексного вдосконалення механізмів як вертикального, так і горизонтального бюджетно-фіскального вирівнювання.

Водночас будь-яке розширення дискреційних повноважень органів місцевого самоврядування у сфері встановлення та регулювання місцевих податків і зборів повинно супроводжуватися чітким нормативно-правовим визначенням меж їх реалізації. Це дозволить унеможливити використання

²⁵ Wilson J. D. Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*. 1999. Vol. 52, No. 2. Pp. 288-289.

місцевої податкової політики як інструменту недобросовісної міжмуниципальної конкуренції чи деструктивного фінансового демпінгу.

Таким чином, принцип територіальної справедливості та податкової нейтральності забезпечує внутрішню системну збалансованість і гармонізацію сучасної моделі місцевого оподаткування в Україні. Його послідовна реалізація передбачає одночасне досягнення трьох стратегічних цілей: 1) гарантування мінімального необхідного рівня фінансової спроможності кожної територіальної громади для забезпечення базових потреб населення; 2) збереження та посилення стимулів органів місцевого самоврядування до розвитку власної економічної та податкової бази; 3) забезпечення податкової нейтральності та недопущення економічно необґрунтованої податкової конкуренції між територіями. Лише за умови гармонійного поєднання цих складових інститут місцевого оподаткування здатний повною мірою виконувати свої фінансову, соціальну, стимулюючу та регулятивну функції, забезпечуючи сталий розвиток місцевого самоврядування відповідно до високих європейських правових стандартів.

5. Принцип фінансової конвергенції та європейської гармонізації місцевого оподаткування

Завершальним елементом системи фінансово-правових принципів побудови нової системи місцевих податків і зборів в Україні виступає принцип фінансової конвергенції та гармонізації із законодавством Європейського Союзу. На відміну від попередніх принципів, які визначають внутрішню організацію місцевого оподаткування, цей принцип характеризує зовнішній вектор розвитку національної податкової системи та відображає європейський напрям її подальшої трансформації. Його поява зумовлена не лише стратегічним курсом України на членство в Європейському Союзі, а й юридичними зобов'язаннями, що випливають із Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом, а також початком переговорного процесу щодо вступу України до ЄС.

Нормативною основою реалізації принципу фінансової конвергенції та гармонізації місцевого оподаткування виступає насамперед Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та ЄС, Європейським співтовариством з атомної енергії і їх державами-членами, з іншої сторони, яка започаткувала комплексний механізм поступового наближення національного законодавства до *acquis communautaire*²⁶. Хоча Угода не містить спеціального розділу, присвяченого місцевому оподаткуванню, її

²⁶ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від 27 черв. 2014 р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Т. 1. С. 83. Стаття 2125.

положення формують загальну нормативну модель адаптації фінансового законодавства України до правового порядку ЄС. Насамперед це стосується сфер конкурентної політики, державної допомоги суб'єктам господарювання, оподаткування, свободи підприємницької діяльності та функціонування внутрішнього ринку, оскільки саме в цих сферах місцеві податкові рішення можуть впливати на умови конкуренції, свободу руху капіталу та рівність економічних операторів.

Відповідно до статті 474 Угоди про асоціацію співробітництво сторін спрямовується на поступове наближення політики України до політики ЄС відповідно до принципів функціонування внутрішнього ринку. Це означає, що реформування системи місцевого оподаткування вже не може здійснюватися виключно з позицій внутрішньої фінансової доцільності, а має враховувати вимоги права ЄС щодо недопущення дискримінації, забезпечення свободи заснування, свободи руху капіталу, заборони вибіркової державної допомоги та підтримання добросовісної конкуренції. Таким чином, процес адаптації охоплює не лише формальне перенесення окремих норм права ЄС до національного законодавства, а й поступове впровадження його фундаментальних принципів у механізм правового регулювання місцевих податків і зборів.

Особливе значення у цьому контексті мають також положення глави 10 “Конкуренція” розділу IV Угоди про асоціацію, відповідно до яких Україна зобов’язалася імплементувати європейські правила контролю за державною допомогою суб'єктам господарювання. Оскільки податкові пільги, встановлені органами місцевого самоврядування, можуть кваліфікуватися як вибіркові переваги для окремих суб'єктів господарювання, вони повинні відповідати критеріям допустимості державної допомоги, сформульованих у статтях 107-109 Договору про функціонування ЄС та практиці Суду ЄС²⁷. Саме тому принцип фінансової конвергенції передбачає узгодження дискреційних повноважень органів місцевого самоврядування щодо встановлення місцевих податків і податкових пільг із вимогами права ЄС, що забезпечує одночасне досягнення цілей фінансової автономії територіальних громад і функціонування конкурентного середовища.

У практиці Суду ЄС неодноразово наголошувалося, що податкові заходи регіональних або місцевих органів влади можуть кваліфікуватися як державна допомога у розумінні статті 107 (1) Договору про функціонування ЄС, якщо вони надають окремим суб'єктам господарювання вибірково економічну перевагу та здатні вплинути на конкуренцію і торгівлю між

²⁷ Смирнова К., Монаєнко А. Незаконна державна допомога у формі податкових пільг: практика Європейської комісії та Суду ЄС. *Юридична Газета*. 2024. 2 груд. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/nezakonna-derzhavna-dopomoga-u-formi-podatkovih-pilg-praktika-evropeyskoyi-komisiyi-ta-sudu-es.html> (дата звернення: 28.06.2026).

державами-членами. При цьому визначальне значення має не рівень публічної влади, який ухвалив відповідне рішення, а економічний ефект такого заходу та його відповідність критеріям державної допомоги²⁸. Саме тому автономія органів місцевого самоврядування у сфері оподаткування не виключає застосування до їхніх рішень механізмів контролю, передбачених правом ЄС.

Одним із базових рішень у цій сфері стала справа C-88/03 “Португалія проти Комісії”, у якій Суд досліджував правову природу знижених ставок корпоративного податку, встановлених автономним регіоном Азорські острови²⁹. Суд сформулював критерії, за яких податкові рішення субнаціональних органів можуть не визнаватися вибірковою державною допомогою. Для цього відповідний орган повинен володіти достатньою інституційною, процедурною та фінансовою автономією, а негативні бюджетні наслідки прийнятого рішення не можуть компенсуватися центральним урядом. Якщо ж така автономія відсутня або є лише формальною, податкові переваги розглядаються як заходи державної допомоги, що підлягають контролю відповідно до статті 107 Договору про функціонування ЄС³⁰.

Подальший розвиток ця правова позиція отримала у справі “Комісія проти Гібралтару та Сполученого Королівства” (Об’єднані справи C-106/09 P та C-107/09 P), у якій Суд зазначив, що навіть формально загальна модель оподаткування може бути визнана вибірковою, якщо її конструкція фактично створює переваги лише для окремих категорій платників податків³¹. Суд наголосив, що оцінка вибіркової здійснюється не лише за формальними критеріями, а й з урахуванням реальних економічних наслідків відповідного податкового режиму. Таким чином, принцип недопущення державної допомоги поширюється і на податкові заходи, які зовні мають універсальний характер, але фактично викривлюють конкурентне середовище.

Водночас у справі “Пейнт та Графос” (Об’єднані справи C-78/08 – C-80/08) Суд підкреслив, що не кожна податкова диференціація є державною допомогою³². Якщо різний податковий режим об’єктивно впливає із природи або загальної логіки національної податкової системи,

²⁸ Babin, I.I. Features of Judicial Precedent as a Source of EU Tax Law. DANUBE, vol. 17, no. 1, European Research University, 2026, pp. 109-110. <https://doi.org/10.2478/danb-2026-0007>.

²⁹ Judgment of 6 September 2006, *Portugal v Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, paras. 54–68, 78–83.

³⁰ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal of the European Union*. 2012. C 326. Pp. 47–390. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> (дата звернення: 28.06.2026)

³¹ Judgment of 15 November 2011, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, Joined Cases C-106/09 P and C-107/09 P, EU:C:2011:732, paras. 87–108.

³² Judgment of 8 September 2011, *Paint Graphos and Others*, Joined Cases C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, paras. 64–75.

а не має на меті створення необґрунтованих конкурентних переваг окремим суб'єктам господарювання, такий захід не суперечить статті 107 Договору про функціонування ЄС. Отже, вирішальним є не сам факт встановлення податкової пільги, а її економічне та функціональне обґрунтування у межах відповідної податкової системи.

У фінансово-правовій доктрині ЄС одним із ключових напрямів розвитку податкового права є також протидія явищу шкідливої податкової конкуренції, під якою розуміється використання державами або органами місцевого самоврядування спеціальних податкових режимів, здатних викривлювати конкурентне середовище, стимулювати штучне переміщення капіталу, прибутків або економічної діяльності між юрисдикціями без реальної економічної необхідності. Формування відповідної концепції було започатковано після оприлюднення доповіді ОЕСР “Шкідлива податкова конкуренція: нова глобальна проблема” (1998)³³, а на рівні ЄС її розвиток отримав у Кодексі поведінки щодо оподаткування бізнесу, схваленому Радою ЄС 1 грудня 1997 року³⁴. Хоча Кодекс формально не є нормативно-правовим актом у класичному розумінні та належить до актів “м'якого права”, він фактично став базовим орієнтиром для оцінки допустимості податкових заходів держав-членів і використовується Європейською Комісією та Судом ЄС під час аналізу національних податкових режимів.

Відповідно до пункту С Кодексу шкідливими можуть визнаватися податкові заходи, які забезпечують значно нижчий рівень оподаткування порівняно із загальним режимом, застосовуються за відсутності реальної економічної діяльності, характеризуються непрозорістю або спрямовані на залучення мобільного капіталу шляхом створення спеціальних податкових переваг. Одним із визначальних критеріїв є саме вибірковість податкового режиму, коли податкова перевага фактично надається окремим підприємствам або групам підприємств без належного об'єктивного виправдання. Такий підхід узгоджується із практикою Суду ЄС щодо застосування статті 107 Договору про функціонування ЄС, відповідно до якої податкові заходи можуть визнаватися державною допомогою саме через їх вибірковий характер.

Особливого значення цей аспект набуває для України з огляду на істотні відмінності в економічному потенціалі територіальних громад. У разі істотного розширення податкової автономії без належного нормативного контролю можуть виникнути ризики міжмуніципальної податкової конкуренції, коли окремі громади намагатимуться залучати бізнес шляхом

³³ OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. 39 p.

³⁴ Report of the Code of Conduct Group (Business Taxation) to the ECOFIN Council on 29 November 1999 / Primarolo Group. Brussels : Council of the European Union, 1999. Document No. SN 4901/99. 317 p. URL: https://koflodge.org/wp-content/uploads/2019/01/primarolo_en.pdf (дата звернення: 28.06.2026).

надмірного зниження податкового навантаження або встановлення індивідуалізованих податкових пільг³⁵. Наслідком такої практики буде ерозія податкової бази інших громад та порушення принципів добросовісної конкуренції. Саме тому реалізація принципу фінансової конвергенції потребує запровадження ефективного механізму попереднього контролю локальних податкових пільг на предмет їх відповідності законодавству про державну допомогу. Такий контроль покликаний запобігти ситуаціям, коли органи місцевого самоврядування, реалізуючи власні дискреційні повноваження щодо встановлення податкових ставок та податкових пільг, фактично створюють вибіркові переваги для окремих суб'єктів господарювання, що призводить до спотворення конкуренції на відповідному товарному ринку. На відміну від традиційного податкового контролю, який спрямований переважно на забезпечення правильності справляння податків³⁶, механізм контролю державної допомоги має превентивний характер і орієнтований насамперед на оцінку конкурентних наслідків запровадження відповідного податкового заходу ще до його практичної реалізації.

Інституційне забезпечення зазначеного механізму в Україні здійснює Антимонопольний комітет України, який відповідно до статті 8 Закону України “Про державну допомогу суб'єктам господарювання” визначений уповноваженим органом у сфері державної допомоги³⁷. До його компетенції належить прийняття повідомлень про нову державну допомогу, аналіз відповідних заходів підтримки, оцінка їх допустимості для конкуренції, ухвалення рішень про допустимість або недопустимість державної допомоги, а також здійснення моніторингу вже існуючих програм підтримки. Відповідно до статей 8-11 зазначеного Закону надавач державної допомоги, до яких належать також органи місцевого самоврядування, зобов'язаний повідомляти Антимонопольний комітет України про запровадження нових заходів підтримки суб'єктів господарювання, якщо такі заходи відповідають ознакам державної допомоги. Практичне значення такого механізму особливо зростає у разі розширення податкової автономії територіальних громад. Якщо в майбутньому органи місцевого самоврядування отримають ширші повноваження щодо встановлення ставок місцевих податків або надання локальних податкових пільг, саме механізм контролю державної допомоги стане одним із ключових юридичних інструментів забезпечення принципу

³⁵ Wilson J. D. Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*. 1999. Vol. 52, No. 2. Pp. 288-289.

³⁶ Бабін І.І. Податкове право: навчальний посібник/ І.І. Бабін. – К.: Видавничий дім «КОНДОР», 2018. С. 228-232.

³⁷ Закон України “Про державну допомогу суб'єктам господарювання”. Відомості Верховної Ради, 2014, №34, ст. 1173. Із змінами.

фіскальної конвергенції. Його функціонування дозволить поєднати фінансову автономію територіальних громад із вимогами конкурентного права ЄС, унеможлививши використання місцевої податкової політики для створення необґрунтованих конкурентних переваг окремим суб'єктам господарювання або окремим громадам.

Водночас українська модель контролю державної допомоги ще не повною мірою відповідає практиці ЄС. Якщо відповідно до статті 108 Договору про функціонування ЄС рішення щодо сумісності державної допомоги із внутрішнім ринком ухвалює Європейська Комісія, а контроль за законністю таких рішень здійснює Суд ЄС³⁸, то в Україні відповідний механізм лише формується. Подальше реформування системи місцевого оподаткування має супроводжуватися гармонізацією процедур попереднього повідомлення, оцінки допустимості та моніторингу локальних податкових пільг із європейськими стандартами, що забезпечить виконання Україною міжнародних зобов'язань та мінімізує ризики порушення конкурентного законодавства після набуття членства в ЄС.

Разом з тим, принцип фіскальної конвергенції не означає повної уніфікації місцевого оподаткування із моделями держав-членів ЄС. Його зміст полягає насамперед у досягненні функціональної сумісності правових механізмів та забезпеченні відповідності основним стандартам права ЄС. Як зазначає Європейська Комісія, гармонізація податкових систем держав-кандидатів не передбачає механічного копіювання законодавства держав-членів, а вимагає створення ефективних національних механізмів реалізації загальноєвропейських принципів конкурентності, прозорості та недискримінації³⁹.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дає підстави для висновку, що подальше реформування системи місцевих податків і зборів в Україні повинно здійснюватися не шляхом фрагментарного вдосконалення окремих елементів податкового законодавства чи точкового внесення змін до Податкового кодексу України, а на основі цілісної фінансово-правової концепції побудови місцевого оподаткування. В умовах завершення реформи децентралізації, повоєнного відновлення держави та європейської інтеграції саме система фінансово-правових принципів повинна визначати зміст, напрями та межі трансформації місцевого оподаткування,

³⁸ Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal of the European Union*. 2012. С 326. Pp. 47–390. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> (дата звернення: 28.06.2026)

³⁹ Ukraine 2024 Report: Commission Staff Working Document / European Commission. Brussels, 2024. 105 p. URL: https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/ukraine-report-2024_en (дата звернення: 28.06.2026).

забезпечуючи збалансоване поєднання інтересів держави, територіальних громад і платників податків.

У результаті дослідження запропоновано авторську фінансово-правову концепцію побудови нової системи місцевих податків і зборів в Україні, основу якої становить взаємопов'язана система чотирьох принципів. На відміну від традиційного підходу, за якого окремі принципи місцевого оподаткування розглядаються ізольовано один від одного або сприймаються як суто декларативні положення, запропонована система має функціональний характер, оскільки кожен принцип визначає окремий структурний елемент архітектури сучасного місцевого оподаткування:

- Принцип субсидіарності – визначає розподіл податкової компетенції між державою та органами місцевого самоврядування, забезпечуючи оптимальне співвідношення податкового суверенітету держави та фінансової автономії територіальних громад. Він закріплює нормативне правило, згідно з яким податкові повноваження мають передаватися на той рівень публічної влади, де вони можуть здійснюватися найбільш ефективно, гарантуючи муніципалітетам реальні нормативно-правові важелі регулювання місцевих фінансів;

- Принцип фіскальної достатності та фінансової спроможності територіальних громад – формує ресурсну основу місцевого самоврядування, передбачаючи відповідність між обсягом власних і делегованих повноважень територіальних громад та їх фінансовим забезпеченням. Цей принцип виступає правовим запобіжником проти практики “нефінансованих мандатів” і вимагає формування такої структури місцевих доходів, яка гарантує стабільність, передбачуваність та автономність муніципальних бюджетів;

- Принцип територіальної справедливості та податкової нейтральності – забезпечує внутрішню збалансованість системи місцевого оподаткування шляхом поєднання механізмів фінансового вирівнювання із збереженням стимулів до розвитку власної податкової бази та запобіганням економічно необґрунтованій міжмуніципальній податковій конкуренції. Він гарантує рівний доступ громадян до базових публічних послуг незалежно від місця проживання та унеможливорює використання місцевих податків для деструктивного “податкового демпінгу” чи штучного перерозподілу бізнес-активності між територіями;

- Принцип фіскальної конвергенції та гармонізації із законодавством Європейського Союзу – визначає стратегічний напрям розвитку місцевого оподаткування відповідно до європейських стандартів фінансової автономії, конкурентного права та функціонування внутрішнього ринку. Реалізація цього принципу забезпечує поступове наближення національного фінансово-правового регулювання до принципів Європейської хартії місцевого самоврядування та відповідних директив ЄС.

Практична реалізація запропонованої концепції передбачає комплексне здійснення таких системних кроків:

1. Подальше розширення податкової автономії територіальних громад у межах закону через надання їм права самостійно коригувати окремі елементи місцевих податків у межах встановленого законодавством “коридору”;
2. Суттєве зміцнення власної дохідної бази місцевих бюджетів шляхом розширення переліку об’єктів оподаткування та підвищення ефективності адміністрування місцевих платежів;
3. Модернізацію системи місцевих податків і зборів з метою надання їм більшої еластичності та стійкості до економічних коливань;
4. Удосконалення механізмів бюджетного вирівнювання, які мають поєднувати принципи територіальної солідарності зі збереженням мотивації громад до нарощування власних фінансових ресурсів;
5. Послідовну гармонізацію національного законодавства із правом Європейського Союзу.

Комплексне впровадження зазначених напрямів реформування сприятиме формуванню сучасної, фінансово спроможної та конкурентоспроможної системи місцевого оподаткування, здатної забезпечити реальну фінансову самостійність територіальних громад і водночас відповідати європейським стандартам організації місцевих фінансів.

АНОТАЦІЯ

У розділі здійснено комплексне наукове дослідження концептуальних засад формування сучасної системи місцевого оподаткування в Україні крізь призму фінансово-правового виміру в умовах завершення реформи децентралізації публічної влади, завдань повоєнного відновлення національної економіки та поглиблення євроінтеграційних процесів. Доведено, що подальша модернізація фінансової системи держави вимагає відмови від практики точкових і фрагментарних змін до податкового законодавства на користь розбудови цілісної, науково обґрунтованої концепції. Сформовано авторський підхід, згідно з яким фундаментом такої концепції виступає система взаємопов’язаних фінансово-правових принципів, що визначають зміст, нормативно-структурні параметри та стратегічні межі трансформації інституту місцевого оподаткування.

На основі детального аналізу норм Конституції України, Європейської хартії місцевого самоврядування, міжнародно-правових актів, доктринальних концепцій фіскального федералізму та фінансової автономії органів місцевого самоврядування визначено ключові детермінанти функціонування сучасних фіскальних систем. Особливу увагу приділено системній характеристиці фундаментальних принципів субсидіарності,

фіскальної достатності, фінансової спроможності територіальних громад, територіальної справедливості, податкової нейтральності, а також принципу фіскальної конвергенції, обумовленому вимогами набуття Україною повноправного членства в Європейському Союзі. Здійснено ґрунтовний розбір їхнього фінансово-правового змісту, нормативно-практичного підґрунтя й ефективності застосування в європейських моделях місцевих фінансів. З'ясовано, що дотримання цих принципів є вирішальною гарантією реального забезпечення фінансової самостійності місцевого самоврядування та гармонізації вітчизняного законодавства із фіскальними стандартами ЄС.

У розділі окреслено й деталізовано пріоритетні напрями модернізації системи місцевих податків і зборів в Україні. До них віднесено: розширення меж податкової автономії територіальних громад, суттєве зміцнення власної дохідної бази місцевих бюджетів, реструктуризацію та модернізацію складу місцевих податків і зборів, удосконалення механізмів фінансового вирівнювання, запровадження інструментів фіскального зближення з нормами ЄС, а також розробку ефективних механізмів оптимізації податкового адміністрування на місцевому рівні. Акцентовано увагу на необхідності дотримання розумного балансу між забезпеченням дискреційних повноважень органів місцевого самоврядування та збереженням цілісності й єдності податкової системи України.

Наукова новизна дослідження полягає у концептуалізації сучасної системи місцевого оподаткування як самостійного фінансово-правового інституту та формуванні авторської системи його базових принципів (зокрема принципу фіскальної конвергенції), що слугує теоретико-методологічним базисом для подальшої гармонізації національного податкового законодавства зі стандартами Європейського Союзу. Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості їх використання під час підготовки законопроектів щодо реформування місцевих фінансів та розробки муніципальних стратегій фінансового розвитку.

Ключові слова: децентралізація; місцеві податки та збори, місцеве оподаткування; податкова автономія; податкові повноваження; принципи місцевого оподаткування; територіальна громада; фінансово-правові принципи.

Література

1. Babin, I.I. Features of Judicial Precedent as a Source of EU Tax Law. *DANUBE*, vol. 17, no. 1, European Research University, 2026, pp. 103-115. <https://doi.org/10.2478/danb-2026-0007>.

2. Consolidated version of the Treaty on the Functioning of the European Union. *Official Journal of the European Union*. 2012. C 326. Pp. 47–390. URL:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT> (дата звернення: 28.06.2026)

3. Council of Europe. (1985). *European Charter of Local Self-Government* (ETS No. 122). <https://rm.coe.int/168007a088>. (дата звернення: 28.06.2026).

4. Dworkin R. *Taking Rights Seriously*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 1977. 392p.

5. Judgment of 15 November 2011, *Commission and Spain v Government of Gibraltar and United Kingdom*, Joined Cases C-106/09 P and C-107/09 P, EU:C:2011:732, paras. 87–108.

6. Judgment of 6 September 2006, *Portugal v Commission*, C-88/03, EU:C:2006:511, paras. 54–68, 78–83.

7. Judgment of 8 September 2011, *Paint Graphos and Others*, Joined Cases C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, paras. 64–75.

8. Kamiński R., Samorząd terytorialny w świetle zasady subsydiarności, *Civitas Homnibus: rocznik filozoficzno-społeczny* 2013/8, pp. 43–54.

9. Methodological Guide to the Tax Autonomy Indicators / OECD Network on Fiscal Relations Across Levels of Government. URL: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/fiscal-federalism-network/methodological-guide-tax-autonomy-indicators.pdf> (дата звернення: 28.06.2026)

10. Oates W. E. An Essay on Fiscal Federalism. *Journal of Economic Literature*. 1999. Vol. 37, No. 3. P. 1120–1149. DOI: 10.1257/jel.37.3.1120.

11. Oates W. E. *Fiscal Federalism*. New York : Harcourt Brace Jovanovich, 1972. xvi, 256 p. ISBN 0-15-527452-X.

12. OECD. *Fiscal Federalism 2022: Making Decentralisation Work*. Paris : OECD Publishing, 2021. 288 p. DOI: 10.1787/201c75b6-en.

13. OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998. 39p.

14. Radvan M. Article 9 of the European Charter of Local Self-Government in the Czech Republic. *Financial Law Review*. 2017. Issue 8 (4). Pp. 7–21. DOI: <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.17.011.9039>.

15. Report of the Code of Conduct Group (Business Taxation) to the ECOFIN Council on 29 November 1999 / Primarolo Group. Brussels : Council of the European Union, 1999. Document No. SN 4901/99. 317 p. URL: https://koflerge.org/wp-content/uploads/2019/01/primarolo_en.pdf (дата звернення: 28.06.2026).

16. Rodríguez-Pose A., Vidal-Bover M. Unfunded mandates and the economic impact of decentralisation. When finance does not follow function. *Political Studies*. 2024. Vol. 72, Issue 2. Pp. 652–676. DOI: <https://doi.org/10.1177/00323217221136666>.

17. Schütze R. Subsidiarity after Lisbon: reinforcing the safeguards of federalism?, *Cambridge Law Journal* 2009/68 (3), pp. 525–536.

18. Teasdale A.L. Subsidiarity in post-Maastricht Europe, *The Political Quarterly* 1993/64/2, pp. 187–197.

19. Turała, M. Subsidiarity, fiscal decentralisation and financial autonomy of local and regional governments in Poland – the past and the future. *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 2020, T. CXVII, S. 335–355 <http://doi.org/10.26485/SPE/2020/117/18>

20. Ukraine 2024 Report: Commission Staff Working Document / European Commission. Brussels, 2024. 105 p. URL: https://neighbourhood-enlargement.ec.europa.eu/ukraine-report-2024_en (дата звернення: 28.06.2026).

21. Wilson J. D. Theories of Tax Competition. *National Tax Journal*. 1999. Vol. 52, No. 2. Pp. 269–304.

22. Бабін І.І. Податкове право: навчальний посібник/ І.І. Бабін. – К.: Видавничий дім «КОНДОР», 2018. – 488с.

23. Воронова Л.К. Фінансове право України: Підручник. – К.: Прецедент; Моя книга, 2006. – 448с.

24. Закон України “Про державну допомогу суб’єктам господарювання”. Відомості Верховної Ради, 2014, №34, ст. 1173. Із змінами.

25. Колодій А.М. Принципи права України. Київ: Юрінком Інтер, 1998. 208с.

26. Конституція України. Відомості Верховної Ради, 1996, №30, ст. 141. Із змінами.

27. Кучерявенко М.П. Податкове право України: академічний курс: підручник. Харків: Право, 2019. 424с.

28. Правові проблеми місцевих фінансів України: теоретико-прикладне дослідження: монографія. Музика-Стефанчук О.А., Дмитренко Е.С., Ніщимна С.С. та ін.; за заг. ред. Музики-Стефанчук О.А. Кам’янець-Подільський, 2016. 386с.

29. Пришва Н.Ю. Правові засади формування доходів місцевих бюджетів: монографія. Київ: КНТ, 2006. 274с.

30. Скаун О.Ф. Теорія права і держави: 4-те видання, стереотипне. Підручник. Київ: Алерта, 2021. – 528с.

31. Смирнова К., Монаєнко А. Незаконна державна допомога у формі податкових пільг: практика Європейської комісії та Суду ЄС. *Юридична Газета*. 2024. 2 груд. URL: <https://yur-gazeta.com/publications/practice/podatkova-praktika/nezakonna-derzhavna-dopomoga-u-formi-podatkovih-pilg-praktika-evropeyskoyi-komisiyi-ta-sudu-es.html> (дата звернення: 28.06.2026).

32. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Міжнародний документ від

27 черв. 2014 р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Т. 1. С. 83. Стаття 2125.

33. Юрківський О.Й., Литвинчук О.В. Нейтральність оподаткування та соціальна справедливість як принципи оподаткування в Україні. *Економіка, управління та адміністрування*. 2023. № 3 (105). С. 59–65. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2023-3\(105\)-59-65](https://doi.org/10.26642/jen-2023-3(105)-59-65).

Information about the authors:

Babin Igor Ivanovych,

Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of Department of Public Law
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University, Ukraine
2, Kotsiubynskoho str., Chernivtsi, 58012, Ukraine
<https://orcid.org/0000-0002-6603-4380>

Kovbas Ihor Vasylovych,

Doctor of Law, Professor,
Head of the Department of Public Law,
Yuriy Fedkovych Chernivtsi National University
2, Kotsiubynskoho str., Chernivtsi, 58012, Ukraine
<https://orcid.org/0000-0001-7039-1586>