

Ольга Петрівна Заставна

Кафедра міжнародного та європейського права
Західноукраїнський національний університет
Тернопіль, Україна

Оксана Романівна Шевчук

Кафедра адміністративного права та судочинства
Західноукраїнський національний університет
Тернопіль, Україна

МІЖНАРОДНО-ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ ЗАХИСТУ ПРАВ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ ПІД ЧАС ЗАСТОСУВАННЯ ФІНАНСОВИХ САНКЦІЙ

Анотація. Стаття присвячена дослідженню міжнародно-правових механізмів захисту прав платників податків у контексті застосування фінансових санкцій. Зростаюча глобалізація економічних відносин і активне використання санкцій як інструменту міжнародної політики зумовлюють необхідність пошуку ефективних правових механізмів, що гарантують дотримання прав платників податків у межах міжнародного права. У статті розглянуто правові основи застосування фінансових санкцій, їх вплив на національні податкові системи та права громадян. Особлива увага приділена аналізу ролі міжнародних організацій, таких як ООН, ЄС, та ВТО, у формуванні загальних підходів до правового регулювання застосування санкцій. **Метою** зазначеної наукової статті є дослідження міжнародно-правового механізму захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій з метою формулювання науково обґрунтованих висновків та пропозицій. Стаття базується на загальнонаукових **методах**: індукції, дедукції, аналізу та синтезу – системно-структурний підхід до дослідження теоретичних і практичних аспектів становлення та розвитку механізму захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій. **Результати.** Автори акцентують увагу на принципах справедливості та пропорційності в міжнародному праві, які повинні враховуватися під час введення санкцій, що впливають на платників податків. Крім того, досліджуються конкретні випадки застосування фінансових санкцій та їх правові наслідки для економічних суб'єктів, зокрема, малих і середніх підприємств, які можуть найбільше постраждати від обмежувальних заходів. Стаття також розглядає можливості оскарження неправомірних санкцій у міжнародних судах, зокрема в Міжнародному суді ООН, Європейському суді з прав людини та арбітражних інституціях. Аналізуються різні способи правового захисту платників податків на національному та міжнародному рівнях, а також пропонуються рекомендації щодо вдосконалення існуючих механізмів для забезпечення захисту їхніх прав у сучасних умовах економічних і політичних викликів.

Ключові слова: фінансові санкції, європейське право, податкові правопорушення, система міжнародного права, захист прав платників податків.

Olha P. Zastavna

*Department of International and European Law
West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine*

Oksana R. Shevchuk

*Department of Administrative Law and Procedure
West Ukrainian National University
Ternopil, Ukraine*

INTERNATIONAL LEGAL MECHANISMS FOR PROTECTING THE TAXPAYERS RIGHTS DURING FINANCIAL SANCTIONS APPLICATION

Abstract. *The article is devoted to the study of international legal mechanisms for protecting the rights of taxpayers in the context of financial sanctions. The growing globalisation of economic relations and the active use of sanctions as an instrument of international policy necessitate the search for effective legal mechanisms to guarantee the observance of taxpayers' rights under international law. The article examines the legal basis for the application of financial sanctions, their impact on national tax systems and the rights of citizens. Particular attention is paid to the analysis of the role of international organisations such as the UN, the EU and the WTO in shaping general approaches to the legal regulation of the application of sanctions. **The purpose** of this research article is to study the international legal mechanism for protecting the rights of taxpayers in the course of application of financial sanctions with a view to formulating scientifically sound conclusions and proposals. The article is based on general scientific **methods**: induction, deduction, analysis and synthesis, systematic and structural approach to the research theoretical and practical aspects of formation and development mechanism for taxpayers' rights protection during financial sanctions application. **Results.** The authors focus on the principles of fairness and proportionality in international law, which should be taken into account when imposing sanctions affecting taxpayers. In addition, the article examines specific cases of financial sanctions and their legal consequences for economic entities, in particular, small and medium-sized enterprises, which may be most affected by restrictive measures. The article also examines the possibilities of challenging unlawful sanctions in international courts, including the International Court of Justice, the European Court of Human Rights and arbitration institutions. The author analyses various ways of legal protection of taxpayers at the national and international levels and offers recommendations for improving the existing mechanisms to ensure protection of their rights in the current economic and political challenges.*

Keywords: financial sanctions, European law, tax offences, international law system, protection of taxpayers' rights.

ВСТУП

Податкові системи зарубіжних країн значно відрізняються основними економічними показниками, співвідношенням прямих і непрямих податків, рівнем подат-

кової культури і дисципліни платників податків, а також джерелами оподаткування. Такі особливості податкових систем у кожній окремій державі залежать від багатьох факторів: економічних, політичних, демографічних, соціальних, вирішальної ролі в процесі перерозподілу валового внутрішнього продукту та національного доходу країни. Як зазначає (Yang, J., Guo, X., & Shen, Y., 2024) на сучасному етапі в податковій теорії та практиці розрізняють ряд видів податкової політики.

Перший вид – високий розмір ставок оподаткування, політика, що характеризується перманентним максимальним збільшенням податкового навантаження.

Другий вид – низький рівень податкового навантаження, коли держава максимально враховує не тільки публічні фіскальні інтереси, а й інтереси платників податків.

Третій вид – податкова політика з високим рівнем оподаткування для корпорацій та фізичних осіб. Компенсується для громадян держави з високим рівнем соціального захисту, значної кількості державних соціальних гарантій і програм. В умовах високорозвиненої економіки будь-який із цих видів податкової політики може бути досить успішно застосований [1].

Тут можна побачити деякі загальні тенденції, спільні для всіх країн:

- усі податкові системи складні для ефективного розуміння платниками податків та ефективного управління податковими органами, що створює шляхи ухилення від сплати податків;
- оподаткування доходів приватних осіб має тенденцію до несправедливого розподілу податкового тягара, оскільки дуже часто той самий дохід має різний рівень оподаткування;
- податкові системи тяжіють до прямих податків [2, с. 23).

Тому в зазначеній статті ми розглянемо особливості захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій у США, Німеччині, Італії, Швейцарії, Великобританії, Франції, Швеції, Данії в порівнянні з Україною.

1. МАТЕРІАЛИ ТА МЕТОДИ

Останнім часом проблема знайшла досить широкий резонанс у вітчизняній правовій науці та за кордоном. Про це свідчать праці таких учених, як Schuster, M., Lueg, R., Wobst, J., Acton, R. B., Jones, A. C., Roberto, C. A., Kirkpatrick, S. I., Hammond, D. та ін. Вважаємо, що у вітчизняній науковій літературі фактично відсутні дослідження, які б містили детальний аналіз правової природи механізму захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій.

Стаття базується на загальнонаукових *методах*: індукції, дедукції, аналізу та синтезу – системно-структурний підхід до дослідження теоретичних і практичних аспектів становлення та розвитку механізму захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій. Основними напрямками є: системно-структурний підхід до дослідження теоретичних і практичних аспектів

становлення та розвитку податкового законодавства України як основного регулятора системи захисту прав платників.

Метою зазначеної наукової статті є дослідження міжнародно-правового механізму захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій із метою формулювання науково обґрунтованих висновків та пропозицій.

2. РЕЗУЛЬТАТИ ТА ОБГОВОРЕННЯ

Соціальна справедливість і зайнятість населення лежать в основі відновлення економічного зростання й наступного підйому економіки. Більше того, різні вчені стверджують, що можливості для подальшої конвергенції всередині ЄС безпосередньо залежатимуть від вирішення питання створення робочих місць та покращення ситуації на ринку праці в ЄС, а також досягнення належного рівня соціального захисту громадян.

Одним із основних шляхів вирішення цих та інших завдань є розвиток та підвищення ефективності національних податкових систем держав-членів ЄС, а також розробка загальної стратегії податкової політики ЄС, спрямованої на вирішення цих та інших пріоритетних соціально-економічних завдань. Податки, з точки зору Acton R. B., Jones A. C., Kirkpatrick S. I., Roberto, C. A. Hammond D. відіграють роль не лише у фінансуванні бюджету [3, с. 11]. Опис ефективної податкової політики створює можливості для стимулювання економічного зростання, регулювання зайнятості, сприяння економічній конкурентоспроможності та соціальній справедливості.

У коротко- та середньостроковому планах податкова політика в країнах ЄС є «розумною», орієнтованою на ретельно розроблені національні податкові системи та оптимально гармонізоване законодавство ЄС у цілому.

Одним із ключових напрямків податкової політики країн ЄС стало економічне зростання, а саме в країнах ЄС на даний момент є досить високим податкове навантаження на трудові доходи. Тенденція полягає в зниженні рівня оподаткування праці, зокрема для окремих категорій платників податків, як, наприклад, верстви населення з нижчими доходами, що, на думку експертів, мало б мати позитивні наслідки для всіх країн ЄС. Зменшення ставок податку на заробітну плату має компенсуватися за рахунок інших надходжень від податків, наприклад, від податку на продаж, перегляду податку на майно, екологічного податку, а також за рахунок зменшення видатків бюджету. Лише три країни-члени ЄС збільшили податковий тиск на заробітну плату в останні роки [4].

Для стимулювання іноземних інвестицій потрібна зрозуміла, проста й стабільна податкова система, яка передбачає скорочення бюрократичних та адміністративних витрат і сприяє створенню сприятливого інвестиційного середовища, а також вибудовування справедливої системи оподаткування в цілому. Саме тому згідно зі стратегією розвитку ЄС на 2025 рік питання стимулювання інвестицій у НДР виділяється окремо, як інструмент, який дозволить дати поштовх економічному, інноваційному зростанню та прогресу регіону.

Більшість країн уже провели певні заходи щодо посилення кооперації в зазначеній галузі, які передбачають тісну співпрацю між фіскальними органами, поліцією та прокуратурою. Німеччина також провела ряд спільних аудитів із Хорватією, Австрією та Нідерландами, в Бельгії проводиться робота на міжнародному та національному рівні з різними урядовими агенціями, Фінляндія продовжила реалізацію середньострокового плану, розрахованого на виявлення та боротьбу з суб'єктами тіньової економіки податків [5, с. 285]. Законодавство низки країн (Італія, Латвія, Литва, Польща, Словенія, Швеція) передбачає обов'язкове подання фізичними та юридичними особами національним податковим органам інформації про відкриті іноземні фінансові рахунки, а також зобов'язання іноземних фінансовим установам повідомляти про свої іноземні активи та банківські рахунки на території держави, резидентом якої є така фізична або юридична особа.

На початку 2016 року між країнами-членами ОЕСР та двадцятьма країнами Європейського Союзу – Австрією, Бельгією, Чехією, Данією, Естонією, Фінляндією, Францією, Німеччиною, Грецією, Ірландією, Італією, Люксембургом, Нідерландами, Польщею, Португалією, Словаччина, Словенія, Іспанія, Швеція та Велика Британія – підписано багатосторонню угоду про автоматичний обмін звітами в сфері оподаткування між країнами [6, с. 123].

Як зазначають Pedraza L. S., Popkin B. M., Salgado J. C., Taillie L. S. було розпочато ще одну кампанію боротьби з розмиванням податкової бази та переміщенням прибутку до юрисдикцій із низькими податками, яка включає 15 пріоритетних заходів, а саме:

- виявлення податкових викликів, пов'язаних із цифровими вимірами економіки;
- усунення транскордонного гібридного подвійного оподаткування;
- перегляд правил CFC шляхом удосконалення законодавства щодо них;
- запобігання розмиванню податкової бази через удосконалення процедури віднесення процентних витрат із метою зменшення податкових надходжень;
- запровадження ефективних заходів протидії недобросовісній податковій конкуренції, надаючи пріоритет прозорості угод та економічному змісту;
- запобігання зловживанням положеннями угод про уникнення подвійного оподаткування;
- уникнення зловживання положеннями законодавства про уникнення подвійного оподаткування для недобросовісної практики;
- уникнення зловживання статусом постійного представництва іноземних компаній;
- контроль застосування правил трансфертного ціноутворення;
- контроль за розмиванням бази оподаткування та переміщенням прибутку до юрисдикцій без чи низького оподаткування;
- обов'язкове впровадження норм щодо розкриття певної інформації, пов'язаної з податковими угодами;

- розробка правил формування й оприлюднення інформації щодо угод у режимі трансфертного ціноутворення та режимі міжнародного обміну інформацією;
- більш ефективного впровадження механізму вирішення податкових спорів;
- розробка міждержавних інструментів щодо двосторонніх податкових угод [7, с. 1044].

У податковому праві ЄС порівнянність у цьому процесі негативної інтеграції (основним інструментом якої є практика Суду Європейського Союзу) можна оцінювати з двох різних точок зору:

- по-перше, виходячи з підходів режиму найбільшого сприяння та обмеження переваг;
- по-друге, з позиції судової практики по конкретних справах, найвідоміші з яких будуть наведені нижче.

У своєму рішенні, застосовуючи режим найбільшого сприяння, Суд ЄС постановив, що пільги, надані окремим особам або компаніям держави-члена на основі двосторонньої податкової угоди, яку ця держава уклала з іншою державою-членом, не є автоматично надається всім громадянам ЄС. Але лише для тих з них, які, користуючись однією з основних свобод, опинилися в подібній ситуації з точки зору відповідності громадянам першої згаданої держави-члена.

У справі *Saint-Gobain* дві двосторонні податкові пільги були розширені Судом із держав-членів ЄС на компанію-нерезидента в ситуації, подібній до компаній-резидентів з країн-членів ЄС до Швейцарії. У судовій практиці Суду Європейського Союзу є ключовий момент у виборі «немігранта», який може слугувати належним об'єктом порівняння, щоб на основі цього можна було вирішити, чи поширюється податковий режим для «мігранта» менш сприятливим [8, с. 195].

Як зазначає *Balios D., Karasmanoglou D., Tantos S.* прецедентне право Суду з цього питання розглядається з двох точок зору: країни походження компанії та держави перебування – недискримінаційні випадки в державі походження, коли обмеження накладаються на резидента для здійснення однієї з його основних свобод і переміщення через кордон.

У цих випадках порівнянність легко визначити, оскільки порівнюється становище іншого резидента, який перебував у подібній ситуації, але не здійснював транскордонну діяльність.

Прикладами сфер, у яких Суд аналізував порівнянність резидентів і нерезидентів, є:

а) звільнення від подвійного оподаткування дивідендів (справи *Manninen, Lenz, FII-Group Litigation*), де платники податків-резиденти, які інвестують у національні компанії, опинилися в ситуації, подібній до ситуації, коли заявник інвестує в іноземні компанії;

б) компенсація пенсійних внесків, зроблених в інших державах-членах (справи *Бахмана, Вілокса*): порівнювалися громадяни, які сплачували внески в своїх країнах і сплачували їх в інших державах-членах;

в) оподаткування прибутку дочірніх компаній (Cadbury-Schweppes), послуг, що надаються іноземними компаніями (Eurowings);

г) компенсація транскордонних збитків [9, с. 137].

Справа Marks & Spencer була одним із найвідоміших прикладів цього питання. У згаданій вище справі Європейський суд зазначив, що відповідно до Договору про функціонування Європейського Союзу основні свободи країна-резидент материнської компанії повинна дозволити надання допомоги на суму збитку, якщо іноземна дочірня компанія вичерпала всі можливості доступний у його державі для нього самого чи третьої сторони, щоб урахувати такі збитки в минулому, теперішньому чи майбутньому [10, с. 137].

Таким чином, короткострокові напрямки податкової політики в цій сфері зводяться до подальшого посилення контролю за сплатою податків та посилення міжнародного співробітництва між різними відомствами країн ЄС та інших держав. Покликані сприяти підвищенню ефективності міжнародного оподаткування, а також прозорості угод між транснаціональними корпораціями та компаніями (включно з обов'язковим обміном інформацією про глобальні доходи та сплату податковими органами). Впроваджені заходи щодо вдосконалення податкової політики в країнах ЄС зараз більш складний і різноманітний за своєю суттю, спрямований на стимулювання економічного зростання в усіх можливих напрямках.

Перш за все, масштабування податкових пільг здійснюється за трьома основними напрямками:

- реформування системи прибуткового податку (допомога малозабезпеченим верствам населення та сім'ям з дітьми);
- стимулювання інноваційної діяльності всіх секторів економіки, що передбачає як малий, так і середній бізнес;
- боротьба з податковими злочинами та масштаби міжурядового співробітництва між державами та загалом у цьому напрямку.

Ці напрями залишаються пріоритетними на найближчу перспективу й покликані сприяти економічному піднесенню регіону та виходу з економічного спаду.

ВИСНОВКИ

Податкова система кожної держави має особливості, зумовлені характером її розвитку, станом економіки, національними традиціями та соціальною психологією. Однак воно в будь-якому випадку має базуватися на такій організаційній основі, яка б дозволяла функціонувати з найменшими витратами як для країни в цілому, так і для конкретного суб'єкта оподаткування. Більшість країн, що входять до Європейського Союзу проводять радикальні реформи податкових органів у 1980-х роках. Найчастіше вони були спрямовані на спрощення структури податку на прибуток шляхом уніфікації ставок.

Податкова політика переслідувала три основні цілі:

- пом'якшення впливу податків на деформації в економіці;

- вирівнювання умов діяльності суб'єктів господарювання;
- спрощення системи оподаткування.

Вивчення досвіду побудови податкових систем в інших країнах, їх позитивного та негативного досвіду дозволило раціонально побудувати податкову систему України. На прикладі моделей іноземних систем оподаткування можна зрозуміти, чого прагнути, а чого уникати в майбутньому. Наприклад, зовнішньоекономічні системи характеризуються більш стабільними цінами, складною правовою системою та правилами звітності. Рішення прийняти на практиці елементи тієї чи іншої системи оподаткування з іншої країни неминуче зіткнеться з труднощами в її реалізації. Тому він має бути достатньо виваженим і науково обґрунтованим.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- [1] Yang J., Guo X., Shen Y. Research on Global Tax Governance under the Background of Digital Economy. *Review of Economic Assessment*. 2024. № 3(1). P. 28. <https://doi.org/10.58567/rea03010006>.
- [2] Shevchuk O., Mentukh N. F. Tax benefits as an element of supporting economic entities in the COVID-19 fighting period: comparative and legal aspects. *Analyses and studies. CASP*. 2020. № 1(9). P. 21–31. URL: <https://econjournals.sgh.waw.pl/ASCASP/article/view/2419/2137>.
- [3] Acton R. B., Jones A. C., Kirkpatrick S. I., Roberto C. A., Hammond D. Taxes and front-of-package labels improve the healthiness of beverage and snack purchases: a randomized experimental marketplace. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*. 2019. № 16. P. 1–15.
- [4] Barkoczy S. Core Tax Legislation and Study Guide. (25th ed.) Cambridge University Press. 2022. URL: <https://doi.org/10.1017/9781009154277>.
- [5] Шевчук О., Ментух Н. Ф. Податкові пільги як елемент підтримки суб'єктів господарювання в період боротьби з COVID-19: порівняльно-правовий аспект. *Юридичний науковий журнал*. 2020. № 2. С. 283–286. URL: http://www.lsej.org.ua/2_2020/2_2020.pdf.
- [6] Pineda E., Gressier M., Li D., Brown T., Mounsey S., Olney Ja., Sassi F. Review: Effectiveness and policy implications of health taxes on foods high in fat, salt, and sugar. *Food Policy*. 2024. Vol. 123. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2024.102599>.
- [7] Pedraza L. S., Popkin B. M., Salgado J. C., Taillie L. S. Mexican households' purchases of foods and beverages vary by store-type, taxation status, and SES. *Nutrients*. 2018. № 10(8). P. 1044.
- [8] Lueg R., Wobst J., Schuster M.. Management control terminology: An English German dictionary. *Journal of Accounting and Taxation*. 2024. № 16(4). P. 190–203.
- [9] Balios D., Karasmanoglou D., Tantos S. The financial impact of taxation reform in Greek ICTs companies. *Journal of Accounting and Taxation*. 2024. № 16(3). P. 135–151.
- [10] Priniotaki M. Digital ethics and taxpayers' attitude in Greece: Evidence and policy recommendations for the future. *Journal of Accounting and Taxation*. 2023. № 15(4). P. 130–146.

REFERENCES

- [1] Yang, J., Guo, X., & Shen, Y. (2024). Research on Global Tax Governance under the Background of Digital Economy. *Review of Economic Assessment*, 3(1), 28. <https://doi.org/10.58567/rea03010006>.

- [2] Shevchuk, O., & Mentukh, N. F. (2020). Tax benefits as an element of supporting economic entities in the COVID-19 fighting period: comparative and legal aspects. *Analyses and studies. CASP*, 1(9), 21–31. Retrieved from <https://econjournals.sgh.waw.pl/ASCASP/article/view/2419/2137>.
- [3] Acton R. B., Jones, A. C., Kirkpatrick, S. I., Roberto, C. A., & Hammond, D. (2019). Taxes and front-of-package labels improve the healthiness of beverage and snack purchases: a randomized experimental marketplace. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*, 16, 1–15.
- [4] Barkoczy, S. (2022). *Core Tax Legislation and Study Guide*. (25th ed.) Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/9781009154277>.
- [5] Shevchuk O., & Mentukh, N. F. (2020). Tax benefits as an element of support for business entities during the fight against COVID-19: a comparative legal aspect. *Legal scientific journal*, 2, 283–286. Retrieved from http://www.lsej.org.ua/2_2020/2_2020.pdf
- [6] Pineda, E., Gressier, M., Li, D., Brown, T., Mounsey, S., Olney, Ja., & Sassi, F. (2024) Review: Effectiveness and policy implications of health taxes on foods high in fat, salt, and sugar. *Food Policy*, 123. <https://doi.org/10.1016/j.foodpol.2024.102599>.
- [7] Pedraza, L. S., Popkin, B. M., Salgado, J. C., & Taillie, L. S. (2018). Mexican households' purchases of foods and beverages vary by store-type, taxation status, and SES. *Nutrients*, 10(8), 1044.
- [8] Lueg, R., Wobst, J., & Schuster, M. (2024). Management control terminology: An English German dictionary. *Journal of Accounting and Taxation*, 16(4), 190–203.
- [9] Balios, D., Karasmanoglou, D., & Tantos, S. (2024). The financial impact of taxation reform in Greek ICTs companies. *Journal of Accounting and Taxation*, 16(3), 135–151.
- [10] Priniotaki, M. (2023). Digital ethics and taxpayers' attitude in Greece: Evidence and policy recommendations for the future. *Journal of Accounting and Taxation*, 15(4), 130–146.

Ольга Петрівна Заставна

Кандидат юридичних наук

Викладач кафедри міжнародного та європейського права

Західноукраїнський національний університет

46009, вул. Львівська, 11, Тернопіль, Україна

ORCID: orcid.org/0009-0009-5680-5485

Olha P. Zastavna

PhD in Law

Lecturer of the Department of International and European Law

West Ukrainian National University

46009, 11 Lvivska St., Ternopil, Ukraine

Оксана Романівна Шевчук

Кандидат юридичних наук

Доцент кафедри адміністративного права та судочинства

Західноукраїнський національний університет
46009, вул. Львівська, 11, Тернопіль, Україна
ORCID: orcid.org/0000-0001-6453-355X

Oksana R. Shevchuk

PhD in Law

Associate Professor of the Department of Administrative Law and Procedure
West Ukrainian National University
46009, 11 Lvivska St., Ternopil, Ukraine

Рекомендоване цитування: Заставна О. П., Шевчук О. Р. Міжнародно-правові механізми захисту прав платників податків під час застосування фінансових санкцій. *Вісник Національної академії правових наук України*. 2025. Т. 32. № 1. С. 117–126.

Suggested Citation: Zastavna, O. P., & Shevchuk, O. R. (2025). International-Legal Mechanisms for Protecting the Taxpayers Rights During Financial Sanctions Application. *Journal of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine*, 32(1), 117–126.

Стаття надійшла / Submitted: 15/01/2025

Доопрацьовано / Revised: 15/02/2025

Схвалено до друку / Accepted: 25/03/2025