

ФІНАНСОВЕ ПРАВО

ГЕТМАНЦЕВ Д. О.,
доктор юридичних наук,
професор кафедри фінансового права
(Київський національний університет
імені Тараса Шевченка)

УДК 347.73

ДО ПИТАННЯ ЩОДО ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ ІНСТИТУТУ
COOPERATIVE COMPLIANCE В УКРАЇНІ

Статтю присвячено розкриттю сутності й змісту категорії «сервісного обслуговування платників податків», нещодавно введеної до термінології податкового законодавства, незважаючи на відсутність узгоджених теоретичних підходів. Автор пропонує розглядати зазначену категорію через призму усталеної у світовій спільноті концепції Cooperative Compliance – нового підходу до взаємодії між державою та платниками податків.

Ключові слова: фінансово-правове зобов'язання, метод фінансового права, сервісне обслуговування платників податків, Cooperative Compliance.

Статья посвящена раскрытию сущности и содержания категории «сервисного обслуживания плательщиков налогов», недавно введенной в терминологию налогового законодательства, несмотря на отсутствие согласованных теоретических подходов. Автор предлагает рассматривать указанную категорию через призму принятой в мировом сообществе концепции Cooperative Compliance – нового подхода к взаимодействию между государством и налогоплательщиками.

Ключевые слова: финансово-правовое обязательство, метод финансового права, сервисное обслуживание налогоплательщиков, Cooperative Compliance.

The article is concerned with the essence and content of the category “provision of services to the taxpayer”, which was recently introduced in the terminology of tax legislation, despite the lack of agreed theoretical approaches. The author proposes to consider this category through the concept of Cooperative Compliance, already established in the world community as a new approach to interaction between the state and taxpayers.

Key words: financial and legal obligation, financial law method, provision of services to the taxpayer, Cooperative Compliance.

Вступ. Останнім часом Податковий кодекс України (далі – ПК України) збагатився новими нормами, які дисонують із сучасним розумінням фінансового права, сформованим з урахуванням традиційної пострадянської правової науки. Водночас реалії соціально-економічних відносин диктують свої умови, ігнорування яких у межах фінансової науки є неприпустимим, а відсутність належного осмислення правової природи відносин, що породжуються новими правовими нормами, тягне за собою правову невизначеність, розмиває кордони між публічним і приватним правом, породжуючи глобальні проблеми правозасто-



сування, ознаки яких бачимо вже зараз. У межах цієї статті буде розглянуто один із таких прикладів – категорію «сервісного обслуговування платників податків» у контексті аналізу можливості імплементації інституту *Cooperative Compliance* у податкове право України.

На відміну від вітчизняної науки фінансового права, концепція *Cooperative Compliance* (як новий метод регулювання оподаткування або окремі її елементи) розроблено в працях іноземних дослідників теорії оподаткування V. Braithwaite, K. Bronzewska, J. L. M. Gribnau та інших. І хоча проблема трансформації методу фінансового права була висвітлена у наукових дослідженнях таких вітчизняних та російських учених, як Е.С. Дмитренко, С. В. Запольський, М.В. Карасьова, І.В. Рукавишнікова, О.В. Староверова, Є.О. Харитонов, все ж лишаються відкритими питання як щодо загального теоретичного розуміння, так і щодо конкретних способів практичної імплементації концепції *Cooperative Compliance* у податковому праві та її можливого впливу на розуміння методу фінансового права.

Постановка завдання. Метою статті є подальше теоретичне розроблення питання трансформації методу фінансового права у контексті імплементації інституту *Cooperative Compliance* шляхом аналізу означеної категорії через призму концепції фінансово-правового зобов'язання.

Результати дослідження. У цій статті йдеться про відносно нову для податкового права конструкцію «сервісного обслуговування платників податків», яка передбачає надання державою адміністративних, консультаційних, інформаційних та інших послуг, пов'язаних із реалізацією прав і обов'язків платників податків. Незважаючи на наявність зазначеної категорії у тексті статті 14 ПК України, ані наука, ані практика об'єктивно не сприймають цю конструкцію.

Для цього є певні підстави, адже «сервісне обслуговування платників податків», на першій погляд, не вписується у парадигму фінансового права, загальноприйняту в сучасній науці. Ця конструкція передбачає, що платник податків з особи, яка наділена виключно обов'язками в податкових правовідносинах, перетворюється на особу, яка також має право вимагати від держави надання зустрічного задоволення її прав і забезпечення можливості для реалізації законних інтересів.

Таким чином, фінансові правовідносини у цій частині позбавляються своєї істотної ознаки, що характеризує їх відносинами влади і підпорядкування. Тобто у контексті підпункту 14.1.2261 пункту 14.1 статті 14 ПК України ми вже не можемо говорити про те, що суттєвою ознакою фінансових правовідносин є те, що «одним з учасників фінансових правовідносин завжди виступає держава в особі уповноважених органів, яка дає односторонні владні приписи іншому учасникові, зобов'язаному їх виконати» [2, с. 93]. Так само, як і не можемо стверджувати, що головною ознакою фінансових правовідносин є те, що «ознака підпорядкування є в таких відносинах домінуючою, оскільки вона визначається найважливішими пріоритетами державно-управлінської діяльності» [9, с. 127].

Імперативний метод. Очевидно, що в процесі сервісного обслуговування платників податків держава в особі уповноважених нею органів сама перетворюється у зобов'язаного суб'єкта. Підходи відрізняються: від повного несприйняття рівності позицій державного органу та платника податків до пояснення її імплементацією у фінансово-правову (а отже, публічно-правову) матерію методів, властивих приватному праву. І в першому, і в другому випадку підходи для осмислення зазначених явищ є неприйнятними. Вони ще більше заплутують питання, яке, як ми побачимо нижче, цілком логічно вирішується в межах існуючих підходів до фінансово-правового регулювання, якщо оцінити їх з урахуванням розробленої концепції фінансово-правового зобов'язання. Так, М.В. Карасьова вважає, що «метод владних приписів (як метод фінансово-правового регулювання) стає дедалі «лояльнішим», у нього найчастіше вбудовуються цивільно-правові «вкраплення» [6, с. 30]. Із нею погоджується О.В. Староверова: «У сучасних умовах публічне право дедалі щільніше сполучається з приватним правом. У підсумку метод владних відносин стає ніби більш «лояльним», у нього все частіше вписуються риси цивільно-правових відносин» [8, с. 50].

У податковому праві ми зустрічаємо податкову заставу (статті 88, 89 ПК України), догвір (стаття 100 ПК України) і багато інших. Однак ми залишаємо поза увагою той факт, що



ці конструкції, безперечно взяті з цивільного права, були наповнені абсолютно іншим – фінансово-правовим змістом. Так, платник податків і контролюючий орган під час укладення договору про розстрочення податкового зобов'язання не можуть урегулювати свої відносини інакше, ніж це визначено законом і затвердженою формою договору: сторони договору не можуть відступити від них, а сам договір не може бути визнаний недійсним на підставі невідповідності вимогам статті 203 ЦК України. Орган владних повноважень, укладаючи договір на підставі індивідуального акта, реалізує свої повноваження і не має права вийти за межі. Таким чином, зовні схожа з цивільним інститутом конструкція є за своїм змістом фінансово-правовою.

Допускаючи зворотне, в цьому разі йдеться про «поєднання в методі фінансового права імперативних і диспозитивних засад, з переважанням у підсумку владних способів юридичного впливу» [7, с. 88], ми намагаємося, нівелюючи специфіку фінансово-правового методу та фінансово-правових відносин, поєднати в одне ціле два протилежні за своєю природою методи правового регулювання, які взаємно виключають один одного. Намагаючись змішати публічно- і приватноправові відносини, ми не тільки сполучаємо протилежне, а ми фактично заперечуємо фінансове право (як самостійну галузь), породжуючи згубні наслідки для всієї системи права.

Перш ніж звернутися безпосередньо до аналізу самої проблеми, слід проаналізувати природу нового для фінансово-правового регулювання підходу сервісного обслуговування платника податків, який знайшов своє відображення у підпункті 14.1.2261 пункту 14 статті 14 ПК України, а також в інших статтях ПК України. Йдеться про підхід, реалізований у розвинутих країнах світу, що стоять в авангарді нових методів державного регулювання оподаткування під умовною назвою *Cooperative Compliance* (далі – СС). Підхід базується на ідеї поглибленої реалізації як на рівні законодавства, так і правозастосування деяких фундаментальних прав і обов'язків платника податків, зазначених у GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations [16]. Йдеться про право платника податків на інформацію і допомогу, на визначеність, на оскарження дій податкової адміністрації, а також обов'язки бути чесним, співпрацювати з податковим відомством і надавати точну інформацію і документи своєчасно.

Базовий рівень відносин платник податків – держава. За кордоном виділяють кілька рівнів взаємин між платниками податків і державою. Перший «базовий» рівень, широко відомий і у нас, ґрунтується на жорсткому імперативі з боку держави під час регулювання податкових нерівних відносин держави і платника податків за типом «влада-підпорядкування». Власне кажучи, це ті асиметричні фінансові правовідносини в парадигмі «cops and robbers», до яких усі ми звикли. Відносини, універсальні для всіх без винятку платників податків. Відносини, які існують сьогодні у всіх без винятку країнах. Відносини, без яких неможливе фінансово-правове регулювання.

Ці правовідносини припускають домінуючу (з боку держави) нерівність учасників правовідносин, функціональну підпорядкованість суб'єктів (у межах публічних фінансів), а також обмеженість дискреції (оперативної самостійності) державних органів, наділених державними повноваженнями. Вони характеризуються послідовністю дій, у яких кожна зі сторін виконує свої функції індивідуально і без комунікації з іншою стороною, що відповідає своїми діями на дії першої [14, с. 17]. При цьому головним завданням контролюючого органу є податковий контроль і подальше притягнення до відповідальності недобросовісних платників податків.

Зазначені правовідносини регулюються за допомогою особливого, специфічного методу фінансового права, якому властиві жорсткий імператив і майновий характер, адже «будь-які спроби ведення фінансової діяльності на засадах диспозитивності завжди будуть приречені на невдачу, в цьому нас переконують і дійсність, й історичні приклади» [5, с. 66]. Однак такий підхід негативно впливає на бажання платника податків співпрацювати з податковим органом, що призводить до протистояння сторін, ухилення від оподаткування та взаємної недовіри.

Проблемами базового рівня взаємин є також висока динамічність і зростаюча складність податкового права, які у поєднанні з іноді низьким рівнем податкової техніки, поро-



джують передумови для різної інтерпретації податкових норм із боку платника податків і контролюючого органу.

З іншого боку, такий підхід не вичерпує всієї палітри взаємин держави і платника податків, які під впливом вимог часу набувають інших форм, так само, як і підходи до регулювання податкових відносин. К. Бронжевська виділяє, крім базових (які в будь-якому випадку є прийнятними для більшості платників податків), ще два рівні взаємин між податковими органами та платником податків, зокрема *advanced level* і власне СС [12, с. 57].

Advanced level (AL) – рівень, який знаходиться між базовим рівнем взаємин і СС. Він характеризується інструментами, які частково реалізовані у нас у межах існуючої податкової системи. До них належать такі: легкий доступ до важливої для платника податків інформації через веб-сайти, колл-центри податкової, можливість подання електронних декларацій, публікація податковим органом роз'яснень і новинних листів, а також наявність інституту податкових консультацій, зобов'язуючої сили й інструментів *soft law* (статути, кодекси поведінки тощо). Уже сьогодні ми можемо говорити, що формально *AL* реалізований у нас. Однак прислівник «формально» має тут ключове значення. Адже значною мірою реалізовані у нас інструменти виглядають наміром законодавця зробити крок назустріч платнику податків, ніж уже сформований працюючий механізм.

Інститут податкових консультацій, реалізований у нас на рівні закону, так само є далеким від ідеалу, адже в дійсності зміст податкових консультацій нерідко носить відверто фіскальний ухил, а гарантія, передбачена пунктами 4.1.4, 56.21 статей 4, 56 відповідно ПК України, з боку фіскалів нівелюється повністю. Також навряд чи можна говорити про прийняття нашою позитивістською правосвідомістю (хоча б на ментальному рівні) самого факту існування *soft law*.

Cooperative Compliance. Ми не можемо говорити і про існування у нашій податковій системі підходу, який відповідав би СС, однак намір законодавця, котрий включив підпункт 14.1.2261 до пункту 14.1 статті 14 ПК України, є очевидним. І якщо ми взяли курс на імплементацію формату «*service for clients*», актуальність усвідомлення його на рівні вітчизняної науки складно переоцінити.

Характеризуючи легітимність СС, К. Бронжевська вказує, що вона передбачає 1) легальність (верховенство права, повагу до правових принципів), 2) *good governance* та 3) належне ставлення (у взаємодії двох сторін, але з боку податкових органів) [12, с. 57]. Належне ставлення – це те, що Д. Грибно називає процедурною легітимністю, яка «не стосується рішення самого по собі, але стосується процесу прийняття рішення, включаючи роботу зі скаргами» [13, с. 259]. Саме таке специфічне ставлення є серцевиною концепції СС, вже сьогодні впровадженої в Австралії, Новій Зеландії, Нідерландах та інших країнах.

Основною метою СС є, з одного боку, створення умов для добровільної співпраці між податковими органами і платниками податків у тих сферах, де таке співробітництво може поглиблюватися, з іншого – зменшення недоброчесності з боку платників податків. СС передбачає дуже тісну співпрацю між платниками податків (окремою групою великих платників податків або різними групами, як це прийнято в Нідерландах) і податковими органами в процесі не тільки справляння податку, а й податкового планування. Платник податків у цьому разі сприймається податковим органом не тільки і не стільки суб'єктом, за яким здійснюється нагляд, а клієнтом, якому надаються податкові сервіси, в процесі отримання яких платник податків розділяє відповідальність за прийнятими ним рішеннями з податковим органом, погоджуючи податкові наслідки тієї чи іншої операції до її здійснення. Тобто в особі податкового інспектора платник податків одержує не контролера, а доброзичливого *account manager*, який веде клієнта, а в податковому контролі акценти зміщуються з виявлення помилок і покарання платника на супровід, перевірку і корегування його повсякденної поведінки.

Звернімося до прикладу Нідерландів, де інститут СС представлений у вигляді *Horizontal Monitoring*, який «належить до взаємної довіри між платником податків і податковим та митним управлінням Нідерландів і є більш точним визначенням обов'язків і варіантів



забезпечення застосування закону і виконання взаємних угод. Горизонтальний моніторинг також сумісний із соціальними змінами, згідно з якими особиста відповідальність громадян супроводжується почуттям усвідомленої важливості дотримання закону. Крім того, концепція горизонтального моніторингу також має на увазі, що правозастосування можливо в сучасному складному і швидко мінливому суспільстві виключно під час використання знань суспільства» [15, с. 7]. Згодом позитивний приклад Нідерландів був сприйнятий в Австрії та Словенії у відносинах із великими платниками податків. У США реалізується аналогічна програма *Compliance Assurance Process*.

Таким чином, платник податків, з одного боку, відкривається податковому органу, роблячи свій облік прозорішим, а з іншого – має право вимагати надання належного рівня послуг із боку фіскалів. Незважаючи на, здавалося б, райдужні перспективи впровадження СС, експерти виділяють деякі ризики цього інституту. Ризики пов'язані насамперед із самою природою податкових відносин, в основі якої лежить конфлікт інтересів держави і приватної особи. Такі відносини досить складно побудувати за моделлю відносин «win-win» для обох сторін. Крім того, зі зрозумілих причин, СС пов'язаний із корупційними ризиками, викликаними високою ймовірністю того, що відносини між клієнтом і *account manager* одного дня стануть набагато тіснішими, ніж це замислювалося із самого початку. Помножені на цілком зрозумілу непрозорість взаємовідносин у межах СС корупційні ризики зростають кратно. Неоднозначною стороною СС є також індивідуальний підхід податкового органу до платника податків, що потенційно може призвести до порушення конкуренції.

З іншого боку, очевидними є переваги СС як для платника податків, так і для податкового органу. Платник податків виграє від правової визначеності, коли може передбачити податкові наслідки своїх операцій, заздалегідь погодивши їх із податківцями. Для нього значно зменшується час на прийняття бізнес-рішень, а також часові та фінансові витрати на податковий аудит, зокрема у вигляді відсутності податкових перевірок і штрафів за порушення податкового законодавства. Тут також дуже важлива репутаційний складник, адже платник податків, включений у відносини СС, вважається добросовісним, зважаючи на свій статус. Практично такі ж переваги від СС отримує і податковий орган.

Необхідно зазначити, що в стосунки СС залучені також інші особи, крім платника податків і фіскалів. До таких осіб належать фінансово-кредитні установи (банки), незалежні аудитори, податкові радники і бухгалтери, які беруть активну участь як в обміні інформацією між учасниками податкових правовідносин, так і в підтвердженні дійсності даних звітності платника податків, оцінці операцій, ризиків, активів платника для цілей оподаткування.

У межах СС відбувається дуже складний процес: податкові відносини перетворюються з класичних фінансових правовідносин влади-підпорядкування в клубок взаємопов'язаних відносин рівних сторін (державного органу, платника податків, податкового консультанта, банку тощо), кожна з яких має як зобов'язання, так і права вимоги стосовно до інших сторін. Можливо, новий інститут руйнує звичне розуміння фінансового права, доповнюючи імперативний метод правового регулювання диспозитивним? Ми переконані у зворотному і вважаємо, що СС повністю вписується у сучасну доктрину фінансового права.

СС і метод фінансового права. У межах відносин сервісного обслуговування платника податків державою, очевидно, що платник податків з особи, яка зобов'язана в правовідносинах, перетворюється на особу, що володіє правом вимоги. Зі свого боку, державний орган є носієм обов'язків, які він виконує на користь платника податків. На перший погляд така зміна акцентів говорить про рівність сторін правовідносин і про диспозитивний характер методу правового регулювання. Однак не все так просто, якщо глибше розібратися у сутності цих правовідносин.

Сутнісною ознакою імперативного методу фінансового права є не жорсткість імперативу правової норми або її обов'язковість (обов'язковість є невід'ємною характеристикою будь-якої правової норми), але можливість суб'єктів замінювати законодавче регулювання відносин між собою домовленістю [3, с. 35] і включення до складу відносин суб'єкта, наділеного владними повноваженнями, тобто апіорі нерівного суб'єкта. Якщо цивільно-право-



ві норми встановлюють відкритий перелік варіантів поведінки, то фінансово-правові норми визначають закритий перелік, значно обмежуючи волю сторін. Це і становить квінтесенцію загальної теорії поділу права на публічне та приватне [10, с. 26].

У 2011 році, саме припущення того, що двостороннє фінансово-правове зобов'язання вже існує в межах фінансових правовідносин, було занадто сміливим і викликало у колег у кращому випадку поблажливу посмішку. Однак сьогодні об'єктивність існування такої категорії не викликає сумнівів. Фінансово-правове зобов'язання (далі – ФПЗ) виступає взаємозв'язком суб'єктивних прав і юридичних обов'язків кожної з його сторін, носить індивідуальний характер, а його реалізація спирається на примусову силу держави. Суб'єктами ФПЗ може бути держава (безпосередньо або в особі уповноважених державних органів), територіальні громади (в особі органів місцевого самоврядування або органів місцевої влади), колективні суб'єкти, індивідуальні суб'єкти [1, с. 287].

При цьому відмінною рисою всього інституту ФПЗ виступає не рівність його суб'єктів між собою (вони не рівні), а публічно-правова природа їх взаємозв'язку, в межах якої держава, закріплюючи за суб'єктами кореспондуючі один одному права й обов'язки, права вимоги і претензії, позбавляє суб'єктів (зокрема тих, які виступають від імені держави) можливості змінювати своєю волею волю держави, виходити за межі закріплених нормативно-правовими актами правил поведінки у сфері публічної фінансової діяльності. Саме тому відносини ФПЗ є публічними, фінансово-правовими.

Держава, регулюючи фінансові відносини у відомому в Європі форматі *Responsive Regulation* [11, с. 5], зобов'язує саму себе в особі державних органів стосовно платника податків. Згадаймо А. Єлістратова: «Держава в стані протиставляти саму себе в своїх органах: держава як суд може виступати проти держави як адміністратора, держава-міністр може протиставлятися державі-парламенту. Держава, таким чином, може допустити видимість суб'єктивного права для своїх компетенцій, локалізованих в органах, адже ці органи – люди з плоті й крові. Держава може уособлювати в своїх органах певні взаємно розчленовані прояви своєї істоти. Проте суб'єкт всіх цих компетенцій залишається недоторканим у своїй єдності. Державна воля ніколи не може бути розщеплена» [4, с. 38].

Таким чином, держава в межах фінансово-правових, імперативних відносин зобов'язує себе в особі уповноважених органів надавати платникові податків адміністративні, консультативні, інформаційні та інші послуги. Однак порядок, підстави і межі їх надання чітко регулюються нормами фінансового права. Отже, держава виступає у двох іпостасях. З одного боку, це регулюючий суб'єкт, наділений стосовно платника владними повноваженнями, з іншого – суб'єкт, зобов'язаний на користь платника податків, наділений автономією в певних законом межах.

Висновки. Процес побудови відносин СС довгий і складний, адже СС залежить не тільки від правових чинників, але і (можливо, навіть більшою мірою) від культурних, етичних та економічних реалій, від взаємин уряду і громадянина. Процес побудови СС є двостороннім, це процес зближення діаметрально протилежних за своїми інтересами сторін правовідносин, примирення їх між собою на основі взаємної довіри і поваги. Це процес, який залежить від податкової політики держави, яка послідовно вибирає у відомій нам із теорії ігор «дилемі ув'язненого» *win-win* результат на шкоду фіскальним інтересам, переконуючи протилежного «гравця» в тому, що саме цей результат держава вибере і в наступному раунді «гри», адже саме так будується довіра. Реальність існування та ефективності СС уже сьогодні доведена багатьма країнами. Ми не маємо права відкидати або ухилятися від неї. Наше завдання – найбільш повно і безболісно вписати СС в існуючу правову матерію (і, як ми показали, це абсолютно реально), що буде тільки першим кроком у його імплементації, що вимагає значного часу для побудови взаємної довіри між сторонами найбільш конфліктних відносин.

Список використаних джерел:

1. Гетманцев Д.О. Фінансово-правове зобов'язання як окрема категорія фінансового права: монографія. Київ: Юрінком Інтер, 2011. 366 с.



2. Дмитренко Е.С. Финансовое право Украины. Загальна частина: Навчальний посібник. Київ: Алерта; КНТ, 2006. 376 с.
3. Дорохин С. В. Деление права на публичное и частное: конституционно-правовой аспект. Москва: Волтерс Клувер, 2008. 136 с.
4. Елистратов А.И. Очерки административного права. Москва, 1923. 174 с.
5. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права. Москва, 2008. 160 с.
6. Карасева М.В. Финансовое право. Общая часть: Учебник. Москва, 1999. 256 с.
7. Рукавишников И.В. Метод финансового права. 3-е изд. перераб. и доп. Москва: Норма : ИНФА – М, 2015. 288 с.
8. Староверова О.В. Некоторые правовые аспекты организации налоговых правоотношений на современном этапе. Закон и право. Москва: Юнити Дана. 2003. № 4. С. 49–50.
9. Харитонов Є.О., Харитонova О.І. Поняття та ознаки фінансово-правових відносин як відносин публічного права / Система фінансового права: матер. Міжнародної наук.-практичної конф. (Одеса, 27–28 травня 2008 року). Одеса: Функс, 2009. С. 123–128.
10. Черепахин В.В. К вопросу о частном и публичном праве. Москва: ДЕ – ЮРЕ, 1994. 34 с.
11. V. Braithwaite, Responsive Regulation and Taxation: Introduction, 29 Law & Policy 3 (2007). P. 3–10.
12. K. Bronzewska. Cooperative Compliance. A New Approach to Managing Taxpayer Relations. IBFD Doctoral Series. V. 38. 609 p.
13. J. L. M. Gribnau, Legitimacy in fiscal relationships: rule of law and good governance, in Del Derecho de la Hacienda Publica al Derecho Tributario, Estudios en honor de Andrea Amatucci (Editorial Temis S.A. – Jovene Editore, Bogota-Napoli 2011).
14. J. Vazques-Caro, R.M. Bird, Benchmarking Tax Administration in Developing Countries: A Systematic Approach, 9. Journal of Tax Research. № 1 (2011). – P. 5-37.
15. Dutch Secretary of State of Finance, Letter of 8 April 2005 to the House of Representatives (Tweede Kamer) of the States-General (DGB 2005/1109). NTCA HM Guide. 24 p.
16. Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. URL: https://taxlink.ua/ua/international_normative_acts/proposal-for-a-council-directive-laying-down-rules-against-tax-avoidance-practices-thet-directly-affect-the-functioning-of-the-internal-market/en/.

