

УДК 34**Финансово-правовое регулирование противодействия уклонению от уплаты налогов в Европейском союзе****Китайский Даниил Вячеславович**

Аспирант,
кафедра международного и публичного права,
Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации,
125167, Российская Федерация, Москва, просп. Ленинградский, 49/2;
e-mail: daniil_kitayskiy@mail.ru

Аннотация

Формирование правового регулирования борьбы с налоговыми злоупотреблениями и уклонением от уплаты налогов как частным случаем такого поведения в ЕС находится под влиянием позитивной интеграции, выраженной во вторичных источниках права (директивах, регламентах, решениях), и негативной интеграции, проявляющейся в прецедентном праве Суда ЕС, причем из-за институциональных ограничений вторичные источники права ЕС внесли значительно меньший вклад в гармонизацию налогового законодательства государств-членов, чем прецедентное право, источником которого служит правоприменительная практика Суда ЕС. Опыт противодействия уклонению от уплаты налогов в зарубежных странах и, в частности, в ЕС может быть полезным для развития российского финансово-правового инструментария противодействия данному феномену.

Для цитирования в научных исследованиях

Китайский Д.В. Финансово-правовое регулирование противодействия уклонению от уплаты налогов в Европейском союзе // Вопросы российского и международного права. 2024. Том 14. № 10А. С. 59-67.

Ключевые слова

Противодействие уклонению от уплаты налогов, Европейский союз, финансово-правовое регулирование, налоговые злоупотребления.

Введение

Развитие доктринальных основ борьбы с уклонением от уплаты налогов в праве ЕС восходит к французскому прецедентному праву, где была сформулирована концепция злоупотребления законными правами в рамках применения Гражданского кодекса 1804 года. В целом, концепция злоупотребления правами получила распространение в странах общего права, однако в последнее время набирает популярность и в странах гражданского права. Суть данной концепции заключается в недопустимости поведения, при котором лицо извлекает выгоду из применения законодательства таким образом, которое не соответствует его целям, хотя формально правила соблюдены, т.е. цель, с которой вырабатывалось законодательство, не достигается. Эта концепция сегодня является базисом коммунитарного права ЕС, которое позволяет ограничивать реализацию основных прав и свобод в соответствии с Договором о функционировании ЕС (далее – ДФЕС) [Treaty on the Functioning of the European Union, 2016], чтобы не допустить злоупотребления ими. В налоговых правоотношениях данная концепция применяется в отношении уплаты НДС, налога на прибыль и таможенных пошлин [Vanistendae], 2020].

Другой важной составляющей подхода ЕС к вопросу борьбы с уклонением от налогообложения выступает такой источник коммунитарного права, как материалы практики Суда ЕС, которые, в частности, играют значительную роль в деле гармонизации налогово-правового регулирования на европейском пространстве. Действительно, такая гармонизация базируется не только на позитивной интеграции, обеспечиваемой вторичными источниками права ЕС (директивами, регламентами и решениями), но и уф практике Суда ЕС, который может проверять соответствие национального законодательства на национальном уровне положениям ДФЕС.

Основная часть

В контексте борьбы с уклонением от уплаты налогов важную роль играет дело Кассис де Дижон [Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, 1979]. В нем было указано, что, когда несоответствия в национальном регулировании в отношении сбыта продукции приводят к ограничению мобильности внутри ЕЭС, такие препятствия могут считаться необходимыми, только если они нужны для реализации обязательных требований, включая требования в отношении эффективности налогового надзора, охраны здоровья населения, справедливости коммерческих сделок и защиты прав потребителя. Это решение послужило обоснованием ограничений в отношении свободы выбора способа исполнения налоговой обязанности. Так, если подход налогоплательщика содержит в себе злоупотребительное поведение (а именно – цель уйти от уплаты налогов), то он не может защитить свои действия, сославшись на свободу выбора способа налогообложения. Из этого следует, что европейское право не содержит оснований для мошеннического или иного неправомерного поведения, несмотря на наличие в нем определенных налоговых прав и свобод [Greggi, 2008].

Надо заметить, что в периоды развития Европейских сообществ задача гармонизации прямого налогообложения не была приоритетной, поскольку именно косвенное налогообложение препятствовало созданию единого рынка, поскольку из-за таких налогов возникали искажения, связанные с национальными торговыми барьерами. В результате ни в одном из первичных учредительных договоров положений, касающихся прямого

налогообложения, не было [Panayi, 2013].

В этой связи к моменту образования ЕС не существовало четкой правовой базы для гармонизации прямого налогообложения, а соответствующие нормы основывались на общих положениях ст. 115 (Совет ЕС вправе издавать директивы, направленные на гармонизацию национального нормативно-правового регулирования) и ст. 352 (по рекомендации Еврокомиссии и с одобрения Европарламента Совет ЕС может предпринимать надлежащие меры для достижения целей, установленных настоящим договором) ДФЕС. Также сюда можно отнести ст. 116 ДФЕС, в соответствии с которой если различия в законодательстве государств-членов приводят к искажению конкуренции на внутреннем рынке, после безрезультатных консультаций Еврокомиссии с соответствующими государствами-членами Европарламент и Совет ЕС по обычной законодательной процедуре могут принимать директивы для устранения данных различий. Так или иначе, эта статья никогда не применялась в рамках гармонизации налогового законодательства, хотя указанные в ней процедуры не требуют единогласного принятия решений и могут использоваться в рамках изменения регулирования прямого налогообложения [Bizotto, 2021].

Что касается ст. 115 и 352 ДФЕС, то отсутствие четкой компетенции Совета ЕС по вопросам, связанным с гармонизацией налогового законодательства, и налоговое вето (право любого государства-члена выступить против гармонизирующей нормы о косвенном налогообложении) сохранили широкие суверенные права государств в решении вопросов прямого налогообложения. Это, в частности, влечет за собой формирование множества препятствий налогового характера в ходе дальнейшей интеграции на европейском пространстве, особенно в части корпоративного налогообложения, часто ведущего к проблеме двойного налогообложения. Можно выделить три основные модели корпоративного налогообложения в ЕС:

- классическая: прибыль облагается налогом отдельно по компании и по акционерам, что ведет к двойному налогообложению, поскольку один и тот же доход в руках разных лиц облагается налогом дважды);
- вменение налога (налоговый кредит): часть налогов на распределенную прибыль зачисляется в налог на прибыль, в результате чего акционеры получают льготы для устранения эффекта двойного налогообложения при уплате налогов с дивидендов;
- раздельные ставки: от двойного налогообложения освобождается компания в силу того, что ставка корпоративного налога для налога на распределенную прибыль ниже, чем на нераспределенную.

Указанные искажения и общая неэффективность, связанная с различиями подходов государств-членов к налогообложению, создают преграды на пути гармонизации корпоративного налогообложения, налогообложения дочерних компаний и пассивного дохода от инвестиций, а также антиуклонительного законодательства.

На протяжении развития европейской интеграции было принято широкое количество разнообразных инициатив, связанных с повышением эффективности корпоративного налогообложения за счет его гармонизации (доклад Неймарка 1962 года [Neumark, 1962], доклад Сегре 1966 года [Segre, 1966], Программа гармонизации прямого налогообложения 1967 года [Tax harmonization programme. Programme for the harmonization of direct taxes, 1967], доклад Ван ден Темпеля 1970 года [Van den Tempel, 1970], доклад Рудинга 1992 года [Ruding, 1992] и т.д.) Сначала предлагалось проводить унификацию корпоративного налогообложения в тех странах, где имелась единая налоговая ставка и единый налог на распределенную прибыль. Акцент,

таким образом, ставился на гармонизацию. При этом предложения по гармонизации лавировали между классической системой и системой вменения. В дальнейшем предложения стали фокусироваться не на гармонизации, а на координации налоговой политики государств-членов и принятии специальных законодательных актов в узких областях регулирования.

Проблема, сдерживавшая процесс гармонизации корпоративного налогообложения, заключалась не в том, что у Комиссии не было видения того, как это необходимо сделать, а в институциональных ограничениях. Эти ограничения привели к тому, что многие предложения остались без развития, однако европейским институтам удалось выработать ряд документов, усиливающих в том числе механизм борьбы с уклонением от налогообложения. Также важно отметить выработку Проекта (Плана) по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли (англ. *Base Erosion and Profit Shifting*; BEPS) в 2013 году в рамках деятельности G20 и ОЭСР для международной борьбы с уклонением от уплаты налогов транснациональными корпорациями [Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013]. В рамках Проекта BEPS есть и положения, которые являются обязательными для 145 государств-участников [Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2023]. В частности, участники обязаны:

- оказывать общее противодействие недобросовестной налоговой практике и принимать во внимание вопросы, связанные с прозрачностью и реальной экономической деятельностью компаний;
- не допускать злоупотреблений положениями договоров об избежании двойного налогообложения;
- оптимизировать требования по документированию трансфертного ценообразования и отчетности по странам;
- разработать механизм решения налоговых споров между странами и совершенствовать его.

Эти требования считаются минимальными, а потому их исполнение является обязательным [Шелепов, 2016].

В отношении развития европейского регулирования на фоне импульса, созданного Проектом BEPS, Еврокомиссия внесла несколько поправок в имеющееся законодательство, а также выработала несколько новых документов в области борьбы с уклонением от налогообложения [Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016..., 2017]. Более того, Совет по экономическим и финансовым вопросам при Совете ЕС на фоне Проекта BEPS разработал пакет мер по борьбе с уклонением от налогообложения, направленный на обеспечение большей справедливости, простоты и эффективности корпоративного налогообложения. Меры, предложенные Советом, включают в себя конкретные действия, направленные на борьбу с агрессивным налоговым планированием, усилением прозрачности систем налогообложения и формирования равноправных условий для всех европейских компаний. Также указанные меры способствуют координации усилий государств-членов в борьбе за то, чтобы компании выплачивали налоги там, где они реально получают прибыль.

Что касается судебной практики, то, безусловно, Суд ЕС не может подменять собой законодателя, обладающего полномочиями по формированию нормативно-правовых основ функционирования системы налогообложения, а потому он только реализует в своей правоприменительной практике уже установленные правовые нормы. Однако, несмотря на некоторые достижения в области позитивной интеграции, негативная интеграция, выраженная в решениях Суда ЕС, гораздо лучше помогает устранять пробелы в регулировании прямого

налогообложения.

Также, даже с учетом сохранения суверенитета государств-членов в области регулирования отдельных вопросов, текущее регулирование открывает новые основы для правоприменительной практики Суда ЕС в деле противодействия злоупотреблению налоговыми свободами [De Broe, Beckers, 2016]. В качестве отправной точки для определения критериев злоупотребительного поведения выступило дело ООО «Emsland-Stärke» против Главного таможенного офиса Гамбурга-Йонаса [Emsland-Stärke GmbH..., 2000], в котором обсуждалась проблема того, что необходимо соблюдать Регламент ЕК № 2370/79 по общим правилам системы экспортных возмещений за сельскохозяйственную продукцию [Commission Regulation (EEC) No 2730/79 of 29 November 1979..., 1979] и возвращать уже предоставленные средства, когда средства были перемещены с территории ЕС с единственной целью получения выгоды от экспортных возмещений (т.е. присутствует злоупотребительное поведение). В ходе разбирательства Суд пришел к выводу, что элементами злоупотребительного поведения выступают объективный критерий: несмотря на соблюдение всех правил, установленных в ЕС, цель соблюдения этих правил осталась не достигнутой; субъективный критерий: нарушитель имеет намерение получить преимущество от такого использования правил ЕС, какое ему принесет выгоду.

Первым делом, где Суд ЕС констатировал наличие такого поведения, стало дело ПАО «Halifax» и др. против комиссаров по таможене и акцизам [Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd..., 2006], касающееся косвенного налогообложения. В данном деле нарушитель разработал сложную схему для агрессивного налогового планирования в отношении НДС, чтобы путем удачного выбора мест предоставления услуг за пределами ЕС получать необоснованные преимущества.

Двухступенчатый тест объективного и субъективного критерия стал применяться и в отношении прямого налогообложения, примером чему стало дело Cadbury Schweppes и др. против комиссаров по внутренним налогам [Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd..., 2006], касающееся британского законодательства о КИК (в данном деле рассматривался вопрос ограничения свободы учреждения компаний в Великобритании: прибыль КИК считалась прибылью материнской компании только тогда, когда КИК была зарегистрирована в низконалоговой юрисдикции, и не относилась к прибыли материнской компании в случае резидентства КИК в Великобритании, в результате чего из-за подобного дискриминационного правила компании были ограничены в образовании или приобретении дочерних предприятий в низконалоговых юрисдикциях).

В делах г-на Кофуда против Министерства налогообложения Дании [Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet..., 2007] и АО «Foggia» против Государственного секретаря по налоговым вопросам Португалии [Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA..., 2011] Судом было высказано мнение, что недопустимость злоупотребления правами является общим принципом права ЕС, однако в деле ООО «Modehuis A. Zwiijnenburg» против Государственного секретаря по финансам Нидерландов [Modehuis, 2010] Суд пришел к иному мнению, в связи с чем возник вопрос, применяется ли данный принцип ко всем налоговым режимам – как к гармонизированным, так и к негармонизированным.

К. Панайи по этому поводу пишет, что в силу того, что прямое налогообложение остается негармонизированной областью в рамках европейского права, принцип борьбы со злоупотреблением правами на него не распространяется [Panayi, 2021]. Также Д. де Шаретт ссылается на дело АО «3M Italia» [3M Italia SpA: Judgement..., 2012], где Суд высказался, что

практика по косвенному и прямому налогообложению должна различаться по своим доктринальным основам, а потому принципы, использованные для разрешения дела ПАО «Halifax», не могут применяться к прямому налогообложению. Это объясняется тем, что при косвенном налогообложении злоупотребление налоговыми свободами ведет к возможности отвлеченного (нецелевого) использования льгот, которые предоставляет ЕС, в то время как при прямом налогообложении использование налоговых прав и свобод рассматривается государствами ответчиков как общественный интерес, гарантированный ДФЕС [De Charette, 2019].

В результате можно сделать вывод о том, что концепция злоупотребительного поведения используется в гармонизированной сфере косвенного налогообложения непосредственно, т.е. для ее применения в судебной практике не требуется законодательных изменений. Что касается негармонизированной сферы прямого налогообложения, то она может использоваться в качестве основания для ограничений в отношении налоговых прав и свобод, однако органы не могут полагаться на данную концепцию как на общий принцип права ЕС, а потому государствам-членам, возможно, стоит обращаться к национальным нормам и судебной доктрине при применении данной концепции. Тем не менее защита от злоупотреблений посредством внутренних мер, направленных на ограничение свобод, не отменяет необходимости применения стандартов Суда ЕС (соразмерности, правовой определенности и двухсоставной формулы квалификации злоупотребления). В отношении тех областей прямого налогообложения, которое на европейском пространстве гармонизировано, ситуация является схожей.

Надо сказать, что источники вторичного права ЕС, касающиеся вопросов прямого налогообложения, также содержат в себе некоторые механизмы, направленные на недопущение злоупотребления налоговыми свободами. В частности, правом ЕС допускается использование общих правил по борьбе с уклонением от налогообложения (англ. *General Anti-Avoidance Rules; GAARs*) – правил, наделяющих налоговые органы правом отказывать в налоговых льготах в случаях, когда сделка или соглашение не несет в себе никакого коммерческого содержания, а направлена только на получение налоговой льготы [General Anti-avoidance rule, 2012]. Анализ некоторых иных процитированных выше директив позволяет выявить определенные правила в данном направлении.

В качестве резюме можно заключить, что действующие нормативно-правовые акты ЕС позволяют государствам-членам не использовать предусмотренные налоговые льготы, если выяснится, что такие льготы нужны только для получения необоснованных преимуществ. Это же соответствует и проанализированной выше позиции Суда ЕС, который допускает, что государства могут устанавливать правила по борьбе с злоупотреблениями в сфере прямого налогообложения при соблюдении тех принципов концепции злоупотребления, которые были определены в рамках судебной практики.

Заключение

Таким образом, формирование правового регулирования борьбы с налоговыми злоупотреблениями и уклонением от уплаты налогов как частным случаем такого поведения в ЕС находится под влиянием позитивной интеграции, выраженной во вторичных источниках права (директивах, регламентах, решениях), и негативной интеграции, проявляющейся в прецедентном праве Суда ЕС, причем из-за институциональных ограничений вторичные

источники права ЕС внесли значительно меньший вклад в гармонизацию налогового законодательства государств-членов, чем прецедентное право, источником которого служит правоприменительная практика Суда ЕС. В частности, именно из судебной практики проистекает двухсоставный критерий определения злоупотребительного поведения, где с объективной стороны наблюдается формальное соблюдение закона при недостижении им своей цели, а с субъективной стороны – недобросовестное поведение налогоплательщика, направленное на получение необоснованной выгоды.

Опыт противодействия уклонению от уплаты налогов в зарубежных странах и, в частности, в ЕС может быть полезным для развития российского финансово-правового инструментария противодействия данному феномену. Однако стоит учитывать, что при любом заимствовании зарубежных правовых механизмов они должны обязательно адаптироваться к национальной специфике, поскольку в ином случае они могут оказаться неработающими.

Библиография

1. Шелепов А.В. Проект BEPS: глобальное сотрудничество в сфере налогообложения // Вестник международных организаций: образование, наука, новая экономика. 2016. Т. 11. № 4. С. 39.
2. 3M Italia SpA: Judgement of the Court (Fourth Chamber) of 29 March 2012 (Case C-417/10) // European Court Reports. 2012. No. 184.
3. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, 2013.
4. Bizotto E. The Ongoing Fight against Tax Avoidance in the Perspective of the EU Legal System: from ATAD I to the Proposal for an “Unshell Directive”: Dissertation. Università di Padova, 2021. P. 34.
5. Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue: Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006 (Case C-196/04) // European Court Reports. 2006.
6. Commission Regulation (EEC) No 2730/79 of 29 November 1979 laying down common detailed rules for the application of the system of export refunds on agricultural products // OJ L 317. 1979.
7. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market // OJ L. 2016. No. 193. P. 1-14.
8. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union // OJ L. 2017. No. 265.
9. De Broe L., Beckers D. The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law // EC Tax Review. 2016. Vol. 26. No. 3. P. 133.
10. De Charette D. The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law // EC Tax Review. 2019. Vol. 28. No. 4. P. 177.
11. Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas: Judgment of the Court of 14 December 2000 (Case C-110/99) // European Court Reports. 2000.
12. Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais: Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 10 November 2011 (Case C-126/10) // European Court Reports. 2011.
13. General Anti-avoidance rule. PwC, 2012. P. 1.
14. Gregg M. Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law // Journal of Tax Research. 2008. Vol. 6. No. 1. P. 34.
15. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise: Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006 (Case C-255/02) // European Court Reports. 2006.
16. Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet: Judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007 (Case C-321/05) // European Court Reports. 2007.
17. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. OECD, 2023.
18. Modehuis A. Zwijnenburg BV v Staatssecretaris van Financiën: Judgment of the Court (First Chamber) of 20 May 2010 (Case C-352/08) // European Court Reports. 2010.
19. Neumark D. The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1962.
20. Panayi C.H.J.I. European Union Corporate Tax Law (Cambridge Tax Law). Cambridge University Press, 2013. P. 9.
21. Panayi C.H.J.I. European Union Corporate Tax Law. 2nd ed. Cambridge University Press, 2021. P. 334.
22. Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [Cassis de Dijon]: Judgment of the Court of 20

- February 1979 (Case 120/78) // European Court Reports, 1979.
23. Ruding O. Report of the Committee of Independent Experts on company taxation. Luxembourg: Office for Official Publications of European Communities, 1992.
 24. Segre C. The development of a European capital market: Report of a Group of Experts appointed by the EEC Commission. European Economic Community, 1966.
 25. Tax harmonization programme. Programme for the harmonization of direct taxes // Bulletin of the European Economic Community, Supplement. 1967. No. 8.
 26. Treaty on the Functioning of the European Union // OJ C 202. 2016. P. 47-360.
 27. Van den Tempel A.J. Corporation and Individual Income Tax in the European Communities: Competition – Approximation of legislation Series. Brussels: Commission of the European Communities, 1970.
 28. Vanistendael F. From Abuse to Base Erosion, How Did It Come to This? // Haslehner W., Pantazatou K., Kofler G., Rust A. A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive. Edward Elgar Publishing Limited, 2020. P. 2.

Financial and legal regulation of combating tax evasion in the European Union

Daniil V. Kitaiskii

Postgraduate Student,
Department of International and Public Law,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
125167, 49/2 Leningradskii ave, Moscow, Russian Federation;
e-mail: daniil_kitayskiy@mail.ru

Abstract

The formation of legal regulation of the fight against tax abuse and tax evasion as a special case of such behavior in the EU is influenced by positive integration expressed in secondary sources of law (directives, regulations, decisions) and negative integration manifested in the case law of the EU Court, and due to institutional restrictions, secondary sources of EU law have made a significantly smaller contribution to the harmonization of tax legislation of member states than case law, the source of which is the law enforcement practice of the EU Court. The experience of counteracting tax evasion in foreign countries and, in particular, in the EU can be useful for the development of Russian financial and legal instruments for counteracting this phenomenon.

For citation

Kitaiskii D.V. (2024) Finansovo-pravovoe regulirovanie protivodeistviya ukloneniyu ot uplaty nalogov v Evropeiskom soyuze [Financial and legal regulation of combating tax evasion in the European Union]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 14 (10A), pp. 59-67.

Keywords

Combating tax evasion, European Union, financial regulation, tax abuse.

References

1. 3M Italia SpA: Judgement of the Court (Fourth Chamber) of 29 March 2012 (Case C-417/10) (2012). *European Court Reports*, 184.
2. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (2013). OECD Publishing,.

Daniil V. Kitaiskii

3. Bizotto E. (2021) *The Ongoing Fight against Tax Avoidance in the Perspective of the EU Legal System: from ATAD I to the Proposal for an "Unshell Directive": Dissertation*. Università di Padova, p. 34.
4. Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppes Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue: Judgment of the Court (Grand Chamber) of 12 September 2006 (Case C-196/04) (2006). *European Court Reports*.
5. Commission Regulation (EEC) No 2730/79 of 29 November 1979 laying down common detailed rules for the application of the system of export refunds on agricultural products (1979). OJ L, 317.
6. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (2016). OJ L, 193, pp. 1-14.
7. Council Directive (EU) 2017/1852 of 10 October 2017 on tax dispute resolution mechanisms in the European Union (2017). OJ L, 265.
8. De Broe L., Beckers D. (2016) The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law. *EC Tax Review*, 26 (3), p. 133.
9. De Charette D. (2019) The Anti-Tax Avoidance Directive General Anti-Abuse Rule: A Legal Basis for a Duty on Member States to Fight Tax Abuse in EU Corporate Direct Tax Law. *EC Tax Review*, 28 (4), p. 177.
10. Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas: Judgment of the Court of 14 December 2000 (Case C-110/99). *European Court Reports*. (2000).
11. Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais: Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 10 November 2011 (Case C-126/10) (2011). *European Court Reports*.
12. *General Anti-avoidance rule* (2012). PwC, p. 1.
13. Gregg M. Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law (2008). *Journal of Tax Research*, 6 (1), p. 34.
14. Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd and County Wide Property Investments Ltd v Commissioners of Customs & Excise: Judgment of the Court (Grand Chamber) of 21 February 2006 (Case C-255/02) (2006). *European Court Reports*.
15. Hans Markus Kofoed v Skatteministeriet: Judgment of the Court (First Chamber) of 5 July 2007 (Case C-321/05) (2007). *European Court Reports*.
16. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (2023). OECD,.
17. Modehuis A. (2010) Zwijnenburg BV v Staatssecretaris van Financiën: Judgment of the Court (First Chamber) of 20 May 2010 (Case C-352/08). *European Court Reports*.
18. Neumark D. (1962) *The Report of The Fiscal and Financial Committee and The Reports of The Sub-Groups A, B and C*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
19. Panayi C.H.J.I. (2013) *European Union Corporate Tax Law (Cambridge Tax Law)*. Cambridge University Press, p. 9.
20. Panayi C.H.J.I. (2021) *European Union Corporate Tax Law*, 2nd ed. Cambridge University Press, p. 334.
21. Rewe-Zentral AG v Bundesmonopolverwaltung für Branntwein [Cassis de Dijon]: Judgment of the Court of 20 February 1979 (Case 120/78) (1979). *European Court Reports*.
22. Ruding O. (1992) *Report of the Committee of Independent Experts on company taxation*. Luxembourg: Office for Official Publications of European Communities.
23. Segre C. (1966) *The development of a European capital market: Report of a Group of Experts appointed by the EEC Commission*. European Economic Community.
24. Tax harmonization programme. Programme for the harmonization of direct taxes (1967). *Bulletin of the European Economic Community*, Supplement, 8.
25. *Treaty on the Functioning of the European Union* (2016). OJ C, 202, pp. 47-360.
26. Van den Tempel A.J. (1970) *Corporation and Individual Income Tax in the European Communities: Competition – Approximation of legislation Series*. Brussels: Commission of the European Communities.
27. Vanistendael F. (2020) From Abuse to Base Erosion, How Did It Come to This? In: Haslehner W., Pantazatou K., Kofler G., Rust A. *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*. Edward Elgar Publishing Limited, p. 2.
28. Shelepov A.V. (2016) Proekt BEPS: global'noe sotrudnichestvo v sfere nalogooblozheniya [BEPS Project: Global Cooperation in the Field of Taxation]ю *Vestnik mezhdunarodnykh organizatsii: obrazovanie, nauka, novaya ekonomika* [Bulletin of International Organizations: Education, Science, New Economy], 11 (4), pp. 39.