

НАЛОГОВЫЕ ВОПРОСЫ В СОГЛАШЕНИЯХ ВТО



Лия НАНИ,
аспирант МГИМО МИД России,
Кафедра административного
и финансового права

РЕЗЮМЕ

Республика Молдова является членом ВТО с 2001 года. Участие в соглашениях по вопросам международной торговли предопределяет необходимость обеспечения высокого уровня владения юридическим инструментарием таких договоров, в том числе, по налоговым вопросам. В настоящей статье представлены основные положения соглашений ВТО, касающиеся вопросов прямого и косвенного налогообложения государств-участников, а также налоговых процедур. Помимо этого, проведен анализ некоторых налоговых дел, рассмотренных Органом по разрешению споров ВТО.

Ключевые слова: ВТО, недискриминация, таможенные пошлины, НДС, акцизы, прямые налоги.

Республика Молдова является участником Всемирной торговой организации с 2001 года [22]. Участие в соглашениях по вопросам международной торговли предопределяет необходимость обеспечения высокого уровня владения юридическим инструментарием таких договоров, в том числе, по налоговым вопросам.

Зарубежные исследователи справедливо отмечают, что национальные налоговые политики государств-участников ВТО должны быть разработаны с учетом налоговых требований ВТО [14, с.1]. Вопросы внутреннего налогообложения становились предметом спора в 40 из 500 рассмотренных ОРС ВТО дел, что указывает на возрастающую роль налоговых вопросов в рамках применения соглашений ВТО. В рамках настоящего исследования предлагается рассмотреть общие правовые основы построения системы недискриминации в рамках ВТО, а также особенности применения норм ВТО по вопросам прямого и косвенного налогообложения.

Недискриминация. Соглашения ВТО регулируют торговые аспекты национальной финансовой политики. К таковым относятся и вопросы налогообложения. Предписания ВТО не регулируют вопросы налогообложения напрямую. Правила ВТО касаются, в первую очередь, экономических последствий применения тех

TAX MATTERS IN WTO TREATIES

SUMMARY

The Republic of Moldova is a WTO member since 2001. The accession to international trade treaties determines the necessity to ensure a highly skilled application of the legal provisions of such agreements, particularly, in tax matters. The present article deals with the main provisions of WTO treaties on direct and indirect taxation and on procedural matters. Furthermore, it presents an analysis of the relevant jurisprudence of the WTO Dispute Settlement Body.

Key-words: WTO, non discrimination, custom duties, VAT, excises, direct taxes.

ASPECTELE FISCALE ÎN ACORDURILE OMC

SUMAR

Republica Moldova este membru al Organizației Mondiale a Comerțului din 2001. Aderarea la tratatele comerciale internaționale presupune necesitatea asigurării unui nivel înalt de aplicare a instrumentelor juridice a unor astfel de acorduri, în special, în materie fiscală. În prezentul studiu sunt abordate prevederile de bază ale acordurilor OMC care se referă la impozitarea directă și indirectă, precum și la aspecte procedurale. Pe lângă asta, este supusă analizei jurisprudența relevantă a Organului de soluționare a litigiilor OMC.

Cuvinte-cheie: OMC, nediscriminare, taxe vamale, TVA, accize, impozite directe.

или иных мер на национальном уровне. В деле «US – Corrosion-Resistant Steel Sunset Review» указано, что любое действие или бездействие, которое может быть присвоено государству-участнику ВТО, считается «мерой» в целях разбирательства споров в рамках ВТО [9].

Налоговые аспекты международной торговой деятельности подпадают под сферу действия соглашений ВТО в силу действия режима недискриминации. Такой режим действует на основании двух пилоннов: принципа наибольшего благоприятствования (ст. I Генерального соглашения по торговле товарами, ст. II ГАТЦ) и принципа национального режима (ст. III ГАТТ, XVII ГАТЦ) [33,

с.86]. Соблюдение указанных требований обеспечивает предсказуемость регулирования в отношении международной торговли товарами и услугами на национальных и зарубежных рынках. Изучение действия режима недискриминации предполагает выявление особенностей в части налоговых аспектов торговли товарами и услугами, а также в отношении налоговых процедур.

В рамках торговли товарами отступление от режима наибольшего благоприятствования допускается в двух случаях: вступление в региональные соглашения по вопросам торговли (ст. XXIV ГАТТ) или предоставление временных односторонних преференциальных ставок со стороны развитых государств в пользу развивающихся государств (ст. XVIII ГАТТ). Помимо указанных двух исключений, в рамках разрешения дел ОРС ВТО встречались и примеры обоснования отступления от обязательств по предоставлению режима наибольшего благоприятствования на основании нарушения публичного порядка использования тарифов для защиты публичного порядка, например, в деле «Colombia — Measures Relating to the Importation of Textiles, Apparel and Footwear» [6]. По данным за 2018 год, Республика Молдова является бенефициаром общих торговых преференций со стороны Канады, Японии, Норвегии, Швейцарии, Турции и США. Указанные преференции предоставляются Румынии лишь со стороны Беларуси и Новой Зеландии [26, с.17].

Отдельные аспекты налогообложения подпадают под требования ст. VII, VIII, XI, XVIII, XX и XXIII ГАТТ.

Государства-участники ВТО также заключили соглашения по отдельным сферам экономической деятельности хозяйствующих субъектов, которые содержат нормы, относящиеся к вопросам налогообложения (например, Соглашение по сельскому хозяйству).

В некоторых случаях использование мер налогового характера определяется приоритетами национальной экономики (в частности, требования местного содержания или требование в отношении экспортной деятельности). Такая деятельность государства – участника ВТО подпадает под сферу применения Соглашения по инвестиционным мерам торгового характера. Соглашение не содержит определения понятия «инвестиционная мера торгового характера». Представлен лишь иллюстративный (открытый) перечень тех мер, которые представляют собой нарушение правил ВТО.

Налоговые вопросы отражены и в Соглашении по субсидиям и компенсационным мерам [8]. Под субсидией по смыслу Соглашения понимается финансовая помощь, предоставленная государством или государственным органом на территории государства-участника ВТО, посредством которой участнику рынка предоставляется преимущество (ст. 1). По Соглашению все субсидии делятся на два вида: разрешенные и запрещенные. Налоговые меры могут быть признаны запрещенными субсидиями, если получение налоговых преимуществ (*de jure* или *de facto*) ставится в зависимость от экспортной деятельности поставщика товаров или услуг (п. «а» ст. 3.1). Под такими преимуществами понимается полное или частичное освобождение, рассрочка или отсрочка в уплате таможенных пошлин, других косвенных налогов, а также прямых налогов (п. «i», «g», «h», «e», «f» Приложения I «Иллюстративный перечень экспортных субсидий»).

При этом предоставление указанного освобождения по НДС и акцизам не является запрещенной экспортной субсидией, в отличие от аналогичных мер по прямым налогам. В соответствии с Соглашением по субсидиям и компенсационным мерам, договаривающаяся сторона не вправе предоставлять субсидии компаниям, осуществляющим экспортную деятельность или же налагать дополнительные налоговые обременения на импортируемые товары по сравнению с местными. В отличие от прямых налогов, льготы по косвенным налогам не представляют собой нарушение Соглашения по субсидиям и компенсационным мерам, т.е. не являются ни экспортной субсидией, ни дискриминацией импортируемых товаров. В Приложении №1 к Соглашению по субсидиям и компенсационным мерам содержится определение прямых и косвенных налогов. Под прямыми налогами понимаются «налоги на заработную плату, прибыль, проценты, арендные платежи, роялти, а также другие виды доходов, в том числе, налоги на недвижимость». Косвенными налогами, в контексте право ВТО, считаются «налоги с продаж, акцизы, налог на добавленную стоимость, франшиза, таможенные пошлины, а также другие виды налогов, которые не являются прямыми налогами».

При этом на уровне национального законодательства разницу между прямыми и косвенными налогами бывает сложно проследить. В Канаде, например, правом взимания налогов с продаж обладает как Федеральное правительство, так и местные органы исполнительной власти. При этом специально оговаривается то, что местные органы могут взимать только прямые налоги. В связи с этим, хотя налог с продаж обычно считается косвенным налогом, по решению Судебного комитета Тайного Совета 1943 года, местный налог с розничных продаж был признан прямым налогом для целей толкования конституционных вопросов Канады. В связи с данным делом, С. Брукс поясняет, что «в случае, когда сделка по купле-продаже заключена от имени агента, но в интересах принципала, налог, взимаемый в таких ситуациях, является прямым по своей экономической природе, т.к., хотя он и уплачивается агентом, налоговое бремя несет именно принципал» [2, с. 213]. Таким образом, вопросы отнесения того или иного налога к прямым или косвенным налогам могут затрагивать и важные конституционные положения государств-членов ВТО [34, с. 12].

В отличие от торговли товарами, в отношении торговли услугами прослеживается особенность – дискриминация недопустима как в отношении самих услуг, так и в отношении поставщиков таких услуг. Обязательства государств-участников по ГАТС можно разделить на две категории общие обязательства государств (а также принципы и правила, применяемые к таким мерам, которые влияют на многостороннюю торговлю услугами). Приложения, которые определяют правила и принципы для специфических секторов, дополняют текст общих положений соглашения) и специфические обязательства в указанных секторах и подсекторах услуг, перечисленных в национальных перечнях каждого из государств-участников. Обязательства, которые берет на себя государство, перечислены в перечне специфических обязательств. В таком перечне отражается то, в каком объеме и на каких условиях основные принципы



ГАТС применимы к индивидуальным секторам сферы услуг каждого из государств. Таким образом, специфические обязательства государства по ГАТС иллюстрирует в большей степени результат переговоров по конкретной отрасли, а не подтверждают действие общего правила в отношении услуг.

Некоторые зарубежные авторы поднимают вопрос возможности применения правил ГАТС к международной электронной коммерции (в частности, торговли нематериальными активами) и выражают мнение о том, что такой вид предоставления услуг сказывается дискриминационным образом на налоговые поступления импортирующего и экспортирующего услуги государств [11, с. 343; 24, с. 959]. Такой подход пока не реализован на уровне практики ОРС ВТО.

Помимо материальных правил, в рамках ВТО действуют и правила в отношении налоговых процедур. Понятность налогового регулирования для зарубежных субъектов рынка обеспечивается за счет положений ст. X ГАТТ в отношении публикации и реализации торговых правил. Предусмотрено, что «прозрачность» законов, подзаконных актов, судебных решений, которые затрагивают вопросы пограничного и внутреннего налогообложения, обеспечивается, среди прочего, своевременной публикацией таких правил с тем, чтобы правительства государств-участников и хозяйствующие субъекты имели возможность ознакомиться с такими правилами. Данная норма представляет собой пример регулирования вопросов процессуального характера в рамках торгового соглашения, что можно оценить как ограничение государственного суверенитета в процессуальных вопросах для целей защиты поставщиков товаров и услуг на зарубежных рынках.

Понятность и предсказуемость регулирования обеспечивается и за счет Механизма обзора торговой политики (Приложение 3 к Марракешскому соглашению) [19]. В рамках данного инструмента предусмотрена возможность обсуждения торговой политики одного государства другими участниками ВТО и выражения опасений в неконфликтной форме по поводу возможного нарушения правил ВТО мерами торгового характера, применяемыми в рассматриваемой торговой политике. Обзоры торговой политики государства не могут быть основанием для инициирования процедуры разбирательства споров. Такой вывод следует из п. (i) ст. «А» Приложения 3, а также из практики ОРС ВТО (по делу «Canada – Measures affecting the export of civilian aircraft» [5]).

Наибольшие сложности в отношении соблюдения требований понятности и прозрачности прослеживаются в отношении таможенных процедур. Применительно к Молдове в зарубежных исследованиях обращается внимание на ряд сложностей [32], в частности, отсутствие публикации внутренних приказов таможенных органов, что приводит к неопределенности для частных лиц в отношении действующих правил и процедур, отсутствие единообразного толкования закона уполномоченными органами, а также материально-технической базы для определения таможенной стоимости и проведения таможенной очистки (в частности, в отношении сельскохозяйственной продукции и транспортных средств) и фактическое нарушение международных обязательств Молдовы таможенными органами при проведении контроля на границе (в частности, Соглашения по приме-

нию ст. VII ГАТТ ВТО, ст. V ГАТТ о свободе транзита, Конвенции МДП (Женева, 1975 год), Международной конвенции о согласовании условий проведения контроля грузов на границе (Брюссель, 1982 год).

Косвенное налогообложение. При вступлении в ВТО государства принимают на себя обязательства по соблюдению максимально допустимого уровня таможенных пошлин в отношении импорта товаров из других договаривающихся государств (п. 1 ст. II ГАТТ).

Помимо тарифных мер, меры внутреннего налогообложения, применяемые государствами-участниками ВТО, могут нивелировать преимущества от согласованных тарифных уступок и существенным образом влиять на международные потоки товаров, работ, услуг, капитала и технологий. В результате требование о соблюдении принципа наибольшего благоприятствования было распространено и на «обременения, равноценные внутреннему налогу», т.е. на внутреннее косвенное налогообложение – НДС и акцизы (в соответствии с Договоренностью о толковании п. 1 (b) ст. II ГАТТ 1994 г. (Марракеш, 15 апреля 1994 г.)). Следовательно, предоставление конкурентного преимущества товару из одного государства-участника ВТО в ущерб товарам из других государств-участников посредством, обременений, равноценных внутреннему налогу, противоречит требованиям ВТО.

Следует отметить, что при оспаривании налоговой меры государства-участника ВТО необходимо доказать, в том числе, что местные и зарубежные товары являются сопоставимыми [30, с. 326]. При этом положения соглашений ВТО не содержат определения концепции сопоставимости товаров, хотя указание на такой подход содержится в ряде статей ГАТТ (п. 2 и 4 ст. II, п. 4 ст. VI, п. 1 ст. IX, п. 2 ст. XI, п. 1). Такие критерии можно найти в решениях ОРС ВТО. В докладе Апелляционного органа по делу «European Communities-Measures Affecting Asbestos and Products Containing Asbestos» [7], в частности, подчеркивается, что «сопоставимыми» можно назвать те товары, которые обладают некоторыми совпадающими или схожими характеристиками. Закрытого перечня критериев сопоставимости нет, в связи с чем, в каждом отдельном случае ОРС ВТО устанавливает критерии такой сопоставимости (дело „Philippines - Taxes on Distilled Spirits” [8]). Другими словами, те же товары могут быть сопоставимыми в одном контексте и совершенно разными в другом, поскольку значение имеют существенные, а не формальные характеристики.

На примере Молдовы можно проследить влияние международных торговых правил ВТО на национальное законодательство. В отношении таможенного законодательства Молдовы отмечено, что, в целом, правила соответствуют требованиям ВТО [1]. В этой связи можно выделить несколько направлений изменения национальных налоговых норм Молдовы для целей соответствия требованиям ст. I и III ГАТС. Во-первых, была проведена кодификация налогового и таможенного законодательства [18, 12, 13]. Во-вторых, был принят единый критерий уплаты НДС – по месту назначения товаров [20]. До введения такой нормы режим наибольшего благоприятствования нарушался, поскольку в отношении товаров, происходящих из государств СНГ, действовал критерий места происхождения товаров. Между тем, в большинстве государств ЕС применялся другой критерий – места назначения товаров. Такое пра-

вило было введено в дальнейшем в НК Молдовы [12]. В-третьих, изменения коснулись и налога на добавленную стоимость [25], в частности, было закреплено, что освобождение от НДС предоставляется в отношении национальных необработанных товаров растениеводства (т.е. не применяется в отношении сопоставимых импортируемых товаров). Молдова взяла на себя обязательства по устранению такой практики. В-четвертых, был введен принцип обложения акцизами по месту назначения товаров (например, в п. 1 ст. 3 Соглашения между Правительством Республики Казахстан и Правительством Республики Молдова о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) (Кишинев, 1997 год)). В-пятых, были устранены некоторые виды сборов, например, внутренние сборы за лицензирование деятельности по хранению и оптовой торговле алкогольными напитками.

Нарушение обязательств государства-участника ВТО в сфере налогообложения является предметом спора по значительному количеству дел. В этой связи некоторые молдавские исследователи подчеркивают, что механизм разрешения споров ВТО не является эффективным инструментом отстаивания интересов молдавских производителей товаров и поставщиков услуг на рынках государств-членов ВТО, ввиду отсутствия сотрудничества между Правительством и представителями молдавского бизнеса [17, с. 95].

Прямое налогообложение. Распространение правил ВТО на вопросы прямого налогообложения в силу расширительного толкования положений соглашений ВТО первоначально являлись предметом дискуссий, однако государства-участники ВТО де факто выразили свое согласие на юрисдикцию ОРС ВТО по вопросам прямого налогообложения [23]. Как указано в докладе Апелляционного органа по делу «United States – Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations”», меры прямого налогообложения также могут обладать эквивалентным дискриминационным эффектом в отношении торговли [10]. Как указывает М. Дэйли меры прямого налогообложения, потенциально нарушающие правила ВТО, могут быть разделены на четыре категории и затрагивают, в том числе, меры по предоставлению льгот местным компаниям, а также субъектам внешнеэкономической деятельности и иностранным инвесторам [15; 16].

Наиболее резонансные дела ВТО по вопросам прямого налогообложения касаются конкуренции между ЕС и США как наиболее крупных игроков на зарубежных рынках товаров и услуг. К таковым относится и дело «United States — Tax Treatment for „Foreign Sales Corporations”» [10], в рамках которого рассматривался вопрос использования различных концепций налогообложения (столкновение территориальной и глобальной систем налогообложения на почве льготирования компаний-экспортеров). Спор возник в связи с тем, что США предоставляли налоговую льготу американским экспортерам в форме освобождения части налогооблагаемого дохода по налогу на прибыль. Размер льготы достигал 30% от дохода экспортной компании, соответствующей квалификационным требованиям [4, с. 130]. Представители ЕС посчитали, что такая льгота является экспортной субсидией и подали жалобу в ОРС ВТО. Главный аргумент истца состоял в том, что в рамках глобальной концепции налогообложения (США облага-

ют налогом доходы своих резидентов от источников по всему миру) доход американских компаний должен был бы облагаться налогом вне зависимости от источника его получения [30, с. 12-14]. Апелляционный орган поддержал позицию ЕС и принял решение о применимости ответных мер со стороны ЕС против США в размере 4 млн. долларов США за каждый год невыполнения требований ОРС ВТО, начиная с 2000 года [10]. 11 мая 2006 года Конгресс США отменил противоречащее требованиям ВТО законодательство [27] и стороны уведомили ОРС ВТО о достижении соглашения. Беспрецедентный для практики ОРС ВТО размер ответных мер связан с тем, что Правительство США «уклонялось» от соблюдения правил ВТО на протяжении многих лет в целях предоставления конкурентных преимуществ американским экспортерам. В 1971 г. были приняты поправки к Кодексу внутренних доходов США, посредством которых международным экспортным корпорациям было предоставлено право на освобождение своего дохода от налогообложения в США [29, с. 86]. Льгота применялась в отношении экспортного дохода дочерних компаний американских корпораций. Размер рассматриваемой льготы зависел от порядка аллокации экспортного дохода между головной организацией и ее дочерними компаниями. Представители ЕС посчитали, что льгота представляет собой экспортную субсидию и обратились в ОРС ВТО. США, в свою очередь, заявили, что применение территориальной концепции налогообложения является *per se* запрещенной экспортной субсидией (концепция применяется на территории некоторых государств-участников ЕС), поскольку доходы иностранных подразделений не облагаются налогом. Рассматриваемая дело третьей группой пришла к выводу, что государства-участники ГАТТ не обязаны облагать налогом доход своих компаний от экономической деятельности за рубежом (по смыслу требований ГАТТ), а должны лишь применяться принцип вытянутой руки („arm's length principle”) [3, с.2].

Второй «пакет» льгот для американских компаний был введен в 1984 году. Целью внесения нововведений являлось сближение американской концепции налогообложения с территориальной системой взимания налогов [28, с. 1041]. Суть изменений заключалась в том, что налогом облагался только доход дочерних компаний американских корпораций от источников в США, что представляет собой фактическое освобождение дохода от экспортной деятельности от налогообложения. Такие дочерние компании должны были быть учреждены в иностранных юрисдикциях. Рассматриваемый механизм льготирования предоставил американским корпорациям возможность осуществлять свои экспортные операции через иностранные дочерние компании и освобождать до 15-30% своей прибыли от налогообложения в США. Такие налоговые меры были признаны противоречащими требованиям ВТО в 1999 г. [10].

Итак, следует прийти к выводу о том, что вопросы прямого и косвенного налогообложения подпадают под действие соглашений ВТО ввиду действия режима недискриминации. Помимо этого, требования ВТО распространяются и на отдельные аспекты регулирования налоговых процедур. Нормы ВТО распространяются на тарифное регулирование и на меры внутреннего налогообложения государств-участников. Практика



Органа по разрешению споров ВТО свидетельствует о расширении сферы применения соглашений в отношении прямого налогообложения. Если государство-участник предоставляет необоснованное конкурентное преимущество хозяйствующему субъекту в ущерб национальному режиму или режиму наибольшего благоприятствования посредством предоставления льгот по косвенным или прямым налогам, такое государство нарушает правила ВТО.

Библиография:

1. *Accession of the Republic of Moldova. Communication from Moldova. Status of Legislation for Implementation of the WTO Agreements.* WT/ACC/MOL/32. 16.10.2000. https://www.wto.org/english/thewto_e/acc_e/a1_moldova_e.htm (visited 06.05.2019).
2. Brooks S., Menard M. *Canadian Democracy: Concise Edition.* Toronto: Oxford University Press, 2013. 488 p.
3. Brumbaugh D. *A History of the Extraterritorial Income (ETI) and Foreign Sales Corporation (FSC) Export Tax-Benefit Controversy.* CRS Report for Congress. 4 November, 2004. 21 p.
4. Brumbaugh D. Export Tax Subsidies. In: *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy* / ed. by J.J. Cordes, R.D. Ebel, J.G. Gravelle. Wash.: The Urban Institute Press. 2005. 453 p.
5. Case "Canada – Measures Affecting the Export of Civilian Aircraft". WT/DS70/AB/RW. 04.08.2000. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds70_e.htm (visited 06.05.2019).
6. Case "Colombia – Measures Relating to the Importation of Textiles, Apparel and Footwear". WT/DS461/AB/R. 22.01.16. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds461_e.htm (visited 06.05.2019).
7. Case "European Communities – Measures Affecting Asbestos and Products Containing Asbestos". WT/DS135/R. 05.04.01. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds135_e.htm (visited 06.05.2019).
8. Case "Philippines – Taxes on Distilled Spirits". WT/DS403/AB/R. 28.01.13. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds403_e.htm (visited 06.05.2019).
9. Case "United States – Sunset Review of Antidumping duties on Corrosion-Resistant Carbon Steel Flat Products from Japan". WT/DS244/R. 09.01.2004. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds244_e.htm (visited 06.05.2019).
10. Case «United States – Tax Treatment for "Foreign Sales Corporations"». WT/DS108/R 28.11.1997; WT/DS108/AB/RW2. 13.02.06; WT/DS108/AB. 30.08.02. https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds108_e.htm (visited 06.05.2019).
11. Chen J., Smekal C. Should the WTO deal with e-trade taxation issues? In: *Progress in Development Studies*, 2009, Vol. 9, nr. 4, p. 339-348.
12. Cod fiscal al Republicii Moldova. Art. 105. Nr. 1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2005, ed. spec.
13. Codul vamal al Republicii Moldova. Nr. 1149 din 20.07.2000. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, ed. spec.
14. Daly M. *Is the WTO a World Tax Organization? A Primer on WTO Rules for Tax Policymakers.* IMF. March 2016. 52 p. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2016/tnm1602.pdf> (visited 05.09.2018).
15. Daly M. Some Taxing Issues for the World Trade Organization. In: *Canadian Tax Journal*, 2000, Vol. 48, nr. 4, p.1053-1059.
16. Daly M. The WTO and Direct Taxation. In: *WTO Discussion Paper*, June 2005, nr. 9, p. 1-29. https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/discussion_papers9_e.pdf (visited 30.04.2019).
17. Dumitrasco M. Politica externă comercială liberală a Republicii Moldova. În: *Akados*, 2015, nr. 4, p. 90-96.
18. Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova cu privire la Conceptul reformei fiscale. Nr. 1165 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1997, nr. 46-47.
19. Laird S. Valdes R. The Trade Policy Review Mechanism. In: *The Oxford Handbook on the World Trade Organization* / ed. by M. Daunton, A. Narlikar, R.M. Stern. 2012. 880 p.
20. Legea bugetului pe anul 1999. Nr. 216-XIV din 12.12.1998. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1998, nr. 119-120.
21. Legea privind măsurile antidumping, compensatorii și de salvagardare. Nr. 820 din 17.02.2000. În: *Monitorul Oficial*, 2001, nr. 005.
22. Legea despre aderarea Republicii Moldova la Organizația Mondială a Comerțului. Nr. 218 din 01.06.2001. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2001, nr. 059. În vigoare din 01.06.2001.
23. Neufeldt C.L. The WTO and Direct Taxation: Direct Tax Measures and Free Trade. In: *Harvard International Law Journal*, 20.02.2018. <http://www.harvardilj.org/2018/02> (visited 06.05.2019).
24. Panagariya A. E-commerce, WTO and Developing countries. In: *The World Economy*, 2002, vol. 23, nr. 8, 959-978 p.
25. *Report of the Working Party on the Accession of the Republic of Moldova.* WT/ACC/MOL/37. 11.01.2001. https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=31687,3284,15014,1242,635,2588,48944&CurrentCatalogueIdIndex=6&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True (visited 06.05.2019).
26. UNCTAD. *Generalized system of preferences: List of beneficiaries.* 2018. 23 p. https://unctad.org/en/PublicationsLibrary/itcdtsbmisc62rev7_en.pdf (visited 30.04.2019).
27. *U.S. Committee Reports, 109th Congress (2005-2006), House Report 109-736.* 11.05.06. <https://www.congress.gov/congressional-report/109th-congress/house-report/736/1?s=1&r=17> (visited 06.05.2019).
28. *U.S. Congress, Joint Committee on Taxation. General Explanation of the Deficit Reduction Act of 1984 (H.R.4170, 98th Congress; Public Law 98-369).* Washington: GPO. 1984. 1275 p.
29. *U.S. Congress, Joint Committee on Taxation. General Explanation of the Revenue Act of 1971.* Washington: GPO, 1972.
30. Van den Bossche P. *The Law and Policy of the World Trade Organization: Text, Cases and Materials* / by P. Van den Bossche, W. Zdouc. 3rd ed. Cambridge University Press. 2013. 1045 p.
31. Wouters J., Coppens D. *An Overview of the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures – Including a Discussion of the Agreement on Agriculture.* Institute of International Law KU Leuven. September. 2007. 78 p.
32. Регулятивные и процедурные барьеры в торговле в Республике Молдова. ЕЭК ООН. 2017. 195 с.
33. Шепенко Р.А. *Международные налоговые правила. Часть II.* Москва: Юрлитинформ, 2012. 528 с.
34. Шепенко Р.А. *Налоговое право: конституционные нормы.* Москва: Статут, 2006. 303 с.
35. Шепенко Р.А. Соглашение ВТО по субсидиям и прямое налогообложение. In: *Lex Russica (Русский закон)*, 2012, nr. 6, с.1315-1322.