ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ С УЧАСТИЕМ ИНОСТРАННОГО ЭЛЕМЕНТА В РЕСПУБЛИКЕ МОЛДОВА

НАНИ Лия, аспирант кафедры административного и финансового права Московского государственного института международных отношений (Университета) МИД России

119454, Россия, г. Москва, просп. Вернадского, 76

E-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com

Развитие международных экономических связей предопределило необходимость изучения законодательной базы по налоговым вопросам и практики применения налоговых норм зарубежными государствами (в частности, Республикой Молдова). Правовое регулирование налогообложения с участием иностранного элемента в Республике Молдова осуществляется на двух уровнях: национальном и международном. Национальный уровень правового регулирования представлен положениями Налогового и Таможенного кодексов, а также подзаконными актами. В настоящей статье рассмотрены общие положения, касающиеся международных договоров Республики Молдова (в частности, вопрос соотношения национальных и международных правил), а также нормы об устранении двойного налогообложения, об общем и специальных правилах против злоупотреблений в налоговой сфере, о налоговых льготах (по налогу на добавленную стоимость, акцизам и таможенным пошлинам). Действие норм молдавского законодательства ограничено на территории Приднестровья де-факто. Правовое регулирование налогообложения с участием иностранного элемента в Республике Молдова также осуществляется на международном уровне в рамках двусторонних и многосторонних соглашений, которые можно разделить на две группы. Первая группа образована соглашениями Республики Молдова по торговым, инвестиционным и иным вопросам, которые содержат отдельные положения по вопросам налогообложения. К таковым можно отнести соглашения Всемирной торговой организации, а также Соглашение об ассоциации между Европейским Союзом, Евратомом и их членами и Республикой Молдова. Вторая группа представлена соглашениями об устранении двойного налогообложения, о принципах взимания косвенных налогов, а также о взаимной административной помощи и об обмене финансовой информацией.

Ключевые слова: Республика Молдова, Приднестровская Молдавская Республика, налоги, устранение двойного налогообложения, противодействие злоупотреблениям в налоговой сфере, налоговые льготы, Всемирная торговая организация, Европейский Союз, налоговые соглашения, взаимная административная помощь, обмен финансовой информацией.

TAX REGULATION WITH A FOREIGN ELEMENT IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

L. NANI, postgraduate student at the Department of administrative and financial law of the Moscow State Institute of International Relations (University) of the Ministry of Foreign Affairs of the Russian Federation

76, Vernadsky ave., Moscow, Russia, 119454

E-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com

The development of international economic relations dictates the necessity of studying statutory regulations of tax matters in foreign jurisdictions (including the Republic of Moldova) and the application of such provisions in practice. Tax regulation with a foreign element in the Republic of Moldova is carried out on two levels: national and international. The provisions of the Tax Code, Customs Code and relevant secondary regulations constitute the national level of tax regulation. The present article addresses general provisions of treaties (notably, the correlation between national and international rules), avoidance of double taxation, anti-avoidance rules and relevant tax incentives (VAT, excises and custom duties). The operation of Moldavian tax rules on the territory of Transnistria has been limited de facto. Tax regulation in the Republic of Moldova is also carried out on the international level within the framework of multilateral and bilateral agreements which fall into two groups. The first group concerns treaties of the Republic of Moldova on trade, investment and other issues. The World Trade Organization agreements and the Agreement of association between the European union, Euroatom and their members and the Republic of Moldova are examples of such treaties. The second group envisages avoidance of double taxation agreements, treaties on principles of levying indirect taxes and agreements on mutual assistance on administrative matters and exchange of financial information.

Keywords: Republic of Moldova, Transnistrian Moldavian Republic, taxes, avoidance of double taxation, anti-avoidance rules, tax incentives, World Trade Organization, European Union, tax treaties, mutual administrative assistance, exchange of financial information.

DOI: 10.12737/art.2018.5.9

Географическое расположение Республики Молдова во многом предопределило путь развития государства. Исторически сложившаяся практи-

ка взаимодействия с торговыми партнерами из разных государств послужила основой для построения современной внешнеэкономической политики Рес-

публики Молдова с целью активного участия в международном обороте товаров, работ и услуг. Развитие экономических связей и осуществление предпринимательской деятельности на внутреннем рынке Молдовы предопределили необходимость изучения налогового законодательства государства и практики его применения. В связи с этим особенно актуальны вопросы правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента, которое осуществляется на двух уровнях: национальном и международном.

Национальный уровень правового регулирования налогообложения представлен Налоговым кодексом (НК) от 24 апреля 1997 г. и подзаконными актами. Вопросы, касающиеся таможенных пошлин, регулируются в рамках Таможенного кодекса (ТК) от 20 июля 2000 г.

При анализе правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента в Молдове на национальном уровне необходимо учитывать ограниченное действие норм в приднестровском регионе.

В юридической литературе выделяют ряд положений, которые касаются регулирования налогообложения с иностранным элементом¹, в том числе: общие положения, касающиеся международных договоров; положения об устранении двойного налогообложения; положения о противодействии злоупотреблениям; положения о налоговых льготах.

Общие положения. Раздел I НК Молдовы содержит общие положения, касающиеся основ построения налоговой системы Молдовы. В частности, провозглашен приоритет международного права над нормами национального законодательства (ч. 1 ст. 4 НК). Аналогичная норма содержится и в ст. 7 ТК. Если действующим международным договором, регулирующим вопросы налогообложения, предусмотрены иные правила, чем те, которые предусмотрены на национальном уровне, приоритет предоставляется международным нормам. В случае наличия различных ставок налога в национальном законодательстве и в международном договоре применяются более благоприятные ставки налога (ч. 1 ст. 79³ НК).

НК содержит важную оговорку о том, что при толковании норм международных договоров Молдовы используются Комментарии к Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Следует отметить, что Молдова (как и Российская Федерация) не является членом ОЭСР, однако положения Модельной конвенции легли в основу заключения договоров об избежании двойного налогообложения Молдовы с другими государствами. Юридическая природа официальных Комментариев

к Модельной конвенции до сих пор является предметом дискуссий в российской правовой доктрине. Большинство специалистов сходятся во мнении, что Комментарии ОЭСР к Модельной конвенции носят рекомендательный характер². В некоторых решениях судов России можно встретить ссылку на Комментарии ОЭСР³. Подчеркивается, что Комментарии содержат «общие принципы и подходы к устранению двойного налогообложения», хотя и являются рамочным документом по своей юридической природе⁴. В случаях, когда толкованию подлежит договор об избежании двойного налогообложения между государством — участником ОЭСР и Россией, суды ссылаются на Комментарии к Модельной конвенции в связи с необходимостью соблюдения принципа идентичности толкования такого договора⁵. В отличие от России молдавское законодательство содержит прямую ссылку на Комментарии к Модельной конвенции ОЭСР в качестве обязательного источника толкования положений всех договоров об избежании двойного налогообложения Молдовы.

В 2017 г. вступила в силу ч. 3 ст. 4 НК Молдовы, согласно которой уполномоченные органы вправе получать и предоставлять административную помощь по налоговым вопросам в соответствии с действующими международными договорами.

Устранение двойного налогообложения. Для устранения двойного налогообложения на национальном уровне применяется метод зачета. Согласно нормам НК Молдовы налогоплательщик имеет право зачесть уплаченный за рубежом подоходный налог (при условии соответствующего документального подтверждения) в счет уплаты молдавских налогов (ч. 1 ст. 82). Величина такого зачета не должна превышать сумму налога, исчисленную по соответствующему доходу по ставкам, применимым в Молдове (ч. 2).

Положения о противодействии злоупотреблениям. Для целей противодействия злоупотреблениям в отношении применения налогового соглашения (т. е. такому поведению налогоплательщика, которое противоречит целям и объекту такого соглашения) государства принимают так называемые антиуклонительные правила на уровне национального законодательства, которые могут быть общего и специального характера⁶.

² См.: Хаванова И. А. К дискуссии о правовой природе Официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2016. № 5. С. 43—46.

³ См., например, определение ВС РФ от 18 марта 2016 г. № 305-КГ15-14263 по делу № А40-87775/14.

⁴ См. постановление Президиума ВАС РФ от 15 ноября 2011 г. № 8654/11.

⁵ См. постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 28 октября 2011 г. по делу № А40-1164/11-99-7.

⁶ См.: Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016. С. 1782—1783.

¹ См., например: Шепенко Р. А. Правовое регулирование налогообложения с участием иностранного элемента в Грузии // Налоги и финансы. 2015. № 1. С. 46.

Такая классификация, однако, носит условный характер, поскольку существенные сложности связаны с тем, что молдавское законодательство не содержит критерий разграничения терминов «уклонение от уплаты налогов» и «избежание налогообложения» (и то и другое по-молд. — *evaziune fiscala*). Уклонение представляет собой неуплату налогов с использованием противоправных средств, а избежание (уход от уплаты налогов) между тем не является незаконным поведением налогоплательщика само по себе. Определение противоправного поведения налогоплательщика содержится в Кодексе о правонарушениях от 24 октября 2008 г. (ст. 301), а также в Уголовном кодексе Молдовы от 18 апреля 2002 г. (ст. 244 и 244¹). Представляется, что, по аналогии с французским языком, уместно было бы использовать термины “*fraudă fiscala*” (фр. *fraude fiscale* — противоправное уклонение от уплаты налогов) для определения уклонения от налогов и “*evaziune fiscala*” (фр. *evasion fiscale* — избежание уплаты налогов) для обозначения ухода от уплаты налогов. Румынские исследователи также указывают на необходимость разграничения указанных выше терминов⁷.

Общее правило против злоупотреблений представляет собой наиболее общие ориентиры для оспаривания любой сделки, главной целью которой является уклонение от уплаты налогов и которая в ином случае соответствовала бы букве налогового закона⁸. Такое правило может содержаться в законодательстве государства или в судебной практике. В рамках общего правила реализуется и концепция “*substance over form*” (например, в деле, рассмотренном Апелляционным административным судом г. Парижа, от 23 мая 2005 г. № 01PA04068 “*Societe Bank of Scotland*”⁹), а также концепция необоснованной налоговой выгоды (ст. 54¹ НК РФ).

НК Молдовы предусматривает, что в случае если резидент государства, с которым заключен международный договор, используется для получения налоговых льгот по соглашению другим лицом, не имеющим право на такие льготы, положения международного договора не применяются (ч. 2 ст. 4). Данная норма относится к ситуации, когда лицо, не являющееся резидентом договаривающегося государства, пытается получить льготы по такому соглашению.

Помимо этого, НК предусматривает право налоговых органов предъявлять иски о признании сделок налогоплательщиков недействительными и взыска-

нии средств по таким сделкам (подп. «а» п. 10 ч. 1 ст. 134). Таким образом, по аналогии с французским законодательством (ч. 1 ст. L64 Кодекса налоговых процедур от 1 декабря 1982 г.) нормы НК Молдовы содержат отсылку к общим положениям гражданского законодательства в отношении мнимых и притворных сделок (ст. 221 Гражданского кодекса Молдовы от 6 июня 2002 г.). Молдавские исследователи отмечают, что оспаривание Государственной налоговой службой сделок налогоплательщика со ссылкой на мнимость или притворность такой сделки — довольно редкое явление¹⁰.

Можно предположить, что ссылка на Комментарий к Модельной конвенции ОЭСР в качестве обязательного источника толкования международных договоров позволяет применить национальные нормы против злоупотреблений даже без наличия специальной отсылочной нормы в самом соглашении. Такой вывод основывается на том, что международные и национальные нормы против злоупотреблений по общему правилу не противоречат друг другу (п. 9.2 к ст. 1 Комментариев к Модельной конвенции ОЭСР). Тем не менее возникают вопросы по поводу правомерности одностороннего применения национальных норм к выгодам из налоговых соглашений, которые представляют собой международный инструмент, т. е. предполагающий аналогичное толкование положений соглашения другой договаривающейся стороной.

Правила специального характера направлены на недопущение конкретных видов правонарушений. В частности, к таким мерам относятся правила об определении налогового резидентства и нормы о постоянном представительстве, контролируемых иностранных компаниях, трансфертном ценообразовании, а также о недостаточной капитализации. Указанные нормы препятствуют необоснованному с экономической точки зрения перемещению дохода в зарубежных юрисдикциях. Законодательство Молдовы содержит ограниченное число специальных правил против злоупотреблений. К ним относятся:

правила об определении налогового резидентства и нормы о постоянном представительстве (п. 5, 15 ч. 1 ст. 5, ст. 13, 75—77 НК Молдовы);

норма о необходимости применения принципа вытянутой руки в сделках между взаимозависимыми лицами (п. 12 ст. 93, ч. 1 ст. 99), а также положения о невозможности вычета убытков по подоходному налогу, полученных в результате сделок со взаимозависимыми лицами (ч. 8 ст. 24);

вычет процентов по заемным денежным средствам от физических и юридических лиц, не яв-

⁷ См.: *Trif V. Diferente intre evaziunea fiscala legala (tax avoidance) si frauda fiscala (tax evasion) incriminata ca infractiune // Pro Lege. 2015. No. 3.*

⁸ См.: *Waerzeggers Ch., Hillier C. Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Tax Law IMF Technical Note. 2016. Vol. 1. Iss. 1. P. 1.*

⁹ *La lettre de la Cour Administrative d'Appel de Paris. Selection d'arrêts rendus en Mai 2005. Juin, 2005. No. 75. P. 4.*

¹⁰ См.: *Enicov I., Criclivaia D. Moldovan Anti-Evasion and Anti-Avoidance Measures: 25 Years of Changes // Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development. 2016. No. 16. Vol. 2. P. 151—152.*

ляющихся финансовыми организациями, микрофинансовыми организациями и лизинговыми компаниями, ограничен размером средневзвешенной процентной ставки по кредитам, которая устанавливается Национальным банком Молдовы и выдается банковским сектором юридическим лицам (ч. 2 ст. 25 НК Молдовы).

Представляет интерес формулировка п. 12 ст. 93 разд. III «Налог на добавленную стоимость» НК Молдовы, где дано определение принципа вытянутой руки, а именно «специфические отношения — особые отношения, свойственные и применяемые только к данному конкретному субъекту или обстоятельству, отличающиеся от отношений, сложившихся для аналогичных субъектов или обстоятельств». Можно предположить, что такая формулировка вызывает сложности на практике в связи с отсутствием четкого критерия определения «специфичности» таких правоотношений.

Отсутствие правил о контролируемых иностранных компаниях, о трансфертном ценообразовании как таковом (помимо общих положений о рыночности отношений), о недостаточной капитализации наряду с отсутствием правил о бенефициарном собственнике и довольно общие формулировки НК Молдовы в отношении злоупотреблений, касающиеся международных соглашений, приводят к возникновению сложностей на практике. Общее и специальные правила против злоупотреблений довольно легко обойти, например, посредством использования зарубежной структуры для сокрытия структуры собственности или механизма «зеркальных займов» через банк. Ситуация усложняется отсутствием эффективного механизма обмена финансовой информацией в отношении молдавских резидентов. Указанные выше обстоятельства послужили основанием для злоупотреблений, ставшим предметом международных исследований¹¹.

Опыт некоторых зарубежных государств (в частности, Республики Кипр) в отношении решения проблемы избежания (ухода от) уплаты налогов с использованием различных механизмов международного налогового планирования является показательным. Аналогично молдавскому опыту специальные правила против злоупотреблений на Кипре немногочисленны. Однако некоторые аспекты злоупотреблений в налоговой сфере решаются посредством предоставления налоговых льгот, а не ограничивающих правил против злоупотреблений. Примером является механизм вычета условных процентов (ст. 9B Закона Республики Кипр от 15 июля 2002 г. № 118 (I) «О подоходном налоге», Циркуляр Налогового департамента Кипра от 1 августа 2016 г. № 2016/10 «О применении вычета условных процентов»). В рамках такого

механизма удалось устранить практику использования «зеркальных займов» и направить инвестируемый иностранный капитал в развитие местных компаний. Суть таких положений состоит в том, что инвестируемые в уставный капитал компаний «новые» средства вычитаются из налоговой базы кипрских компаний-резидентов, а также постоянных представительств компаний-нерезидентов (аналогично режиму, действующему для процентных выплат) в том случае, если компания, в которую инвестор вкладывает средства, генерирует налогооблагаемый доход.

Налоговые льготы. Налоговое и таможенное законодательство Молдовы содержит ряд налоговых льгот, применимых в отношениях с участием иностранного элемента. К таковым можно отнести три группы льгот, основной формой которых является освобождение: льготы по НДС (ст. 103, 104 НК); льготы по акцизам; льготы по таможенным пошлинам (гл. 31, 32 ТК).

Освобождение по НДС без права вычета предоставляется в отношении потребительских товаров, ввозимых иностранной военной силой, проводящей временные военные учения, предназначенные исключительно для пользования или потребления военной силой и гражданским составом (п. 9⁵ ч. 2 ст. 103 НК). Помимо этого, НК содержит положения об освобождении от НДС с правом вычета (т. е. по нулевой процентной ставке) для некоторых групп товаров и услуг (ст. 104). К ним относятся три группы льгот:

освобождение от НДС с условием соблюдения принципа взаимности в отношении ввоза или поставки товаров или услуг, предназначенных для официального пользования дипломатическими представительствами и консульскими учреждениями, представительствами международных организаций, для личного пользования или потребления членами персонала таких учреждений или организаций и проживающими совместно с ними членами их семей (п. «с»);

освобождение от НДС в отношении товаров и услуг, поставляемых в Молдову в рамках проектов технической и инвестиционной помощи (в том числе за счет кредитов, грантов и займов), реализуемых на территории Молдовы международными организациями и странами-донорами (п. «с¹»);

освобождение от НДС в отношении товаров и услуг, поставляемых в Международный свободный порт Джурджулешть и Международный свободный аэропорт Мэркулешть (п. «i»).

Аналогичные положения содержатся в отношении освобождений от акцизов (ч. 2, 2¹, 2², 3, 20 ст. 124 НК). Помимо этого, предусмотрена льгота для физических лиц, которые импортируют товары для личного пользования. Таможенная стоимость таких товаров не должна превышать 300 евро за товары, ввозимые наземным транспортом, и 430 евро за товары, ввозимые морским или воздушным путем (ч. 1 ст. 124 НК).

¹¹ См.: Project Tenor II. Summary Report — BNM. Kroll. 20 dec 2017. P. 11—18.

Отдельным категориям иностранных лиц предоставляются льготы по таможенным пошлинам (ст. 206—213 ТК).

Международный уровень правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента в Молдове представлен различными соглашениями, которые можно условно разделить на две группы.

Первая группа международных договоров представлена торговыми, инвестиционными и иными соглашениями, в рамках которых рассматриваются отдельные налоговые вопросы. Такие соглашения могут быть многосторонними и двусторонними.

С 2001 г. Молдова является членом Всемирной торговой организации. Меры косвенного и прямого налогообложения государств — участников ВТО подпадают под действие соглашений ВТО в силу действия принципа национального режима и принципа наибольшего благоприятствования. В рамках ВТО предусмотрен механизм разрешения споров. Молдова принимала участие в пяти спорах ВТО в качестве: истца (дело “Ukraine — Taxes on Distilled Spirits”¹²); ответчика (дело “Moldova — Measures Affecting the Importation and Internal Sale of Goods (Environmental Charge)”¹³); третьего лица, участвующего в деле (три спора, в том числе и дело “Russia — Tariff Treatment on Certain Agricultural and Manufacturing Products”¹⁴).

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 бизнеса¹⁵.

Соглашение об ассоциации между Европейским Союзом, Евратомом и их членами и Республикой Молдова (г. Брюссель, 27 июня 2014 г.), посредством которого была установлена углубленная и всеобъемлющая зона свободной торговли между сторонами, содержит важные положения в отношении налогов. Следует отметить, что начиная с 1 января 2016 г. Соглашение действует на всей территории Молдовы, включая приднестровский регион (решение Совета ЕС по вопросам ассоциации ЕС — Молдова от 18 декабря 2015 г. № 1/2015 «О применении раздела V Соглашения об ассоциации между ЕС, Евратомом и их членами, с одной стороны, и Республикой Молдова, с другой стороны, на всей территории Республики Молдова»). До 31 декабря 2015 г. в отношении товаров и услуг, импортируемых в ЕС из Приднестровья, действовал режим автономных торговых преференций.

Соглашение предусматривает отмену или уменьшение размера таможенных пошлин в зависимости от категории товаров, происходящих из договаривающейся стороны в соответствии с приложением XV к Соглашению (п. 1 ст. 147), а также запрет экспортных пошлин (ст. 150).

Помимо этого, стороны обязуются обеспечить соблюдение принципов прозрачности, обмена информацией и справедливой налоговой конкуренции в рамках сотрудничества по налоговым вопросам (ст. 52—53 Соглашения). Предусмотрено, что стороны будут способствовать развитию налоговой системы Молдовы и налогового администрирования (в частности, в отношении процедур возмещения НДС), обеспечению эффективности взимания налогов и решению вопросов, связанных с уклонением от уплаты налогов и избежанием (уходом) от налогообложения. Стороны также обязуются обеспечить сближение ставок по акцизам на табачную продукцию с учетом ограничений регионального уровня. Помимо этого, Молдова обязана привести национальное законодательство в соответствие с некоторыми директивами ЕС по косвенным налогам (приложение VI к Соглашению) в течение соответствующих переходных периодов.

Двусторонние международные договоры Молдовы по торговым, инвестиционным и другим вопросам затрагивают отдельные аспекты налогообложения. В качестве примера можно назвать Договор между Соединенными Штатами Америки и Республикой Молдова о поощрении и взаимной защите инвестиций (г. Вашингтон, 21 апреля 1993 г.).

Вторая группа международных соглашений Молдовы представлена соглашениями об избежании двойного налогообложения, о принципах взимания косвенных налогов, о взаимной административной помощи и об обмене информацией и др.

Молдова заключила более 40 соглашений об избежании двойного налогообложения. В частности, за последние 10 лет были заключены соглашения с Кувейтом, Мальтой, Туркменистаном. В отношениях Молдовы с некоторыми государствами еще действуют Конвенции СССР по вопросам налогообложения (например, с США и Германией). Некоторые молдавские исследователи обозначают сложности, связанные с отсутствием современных соглашений с указанными выше государствами¹⁶.

На двустороннем уровне также заключены соглашения о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг), например Соглашение между Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Молдова (г. Минск, 11 февраля 1999 г.).

¹² WT/DS423/4. 07.06.11.

¹³ WT/DS421/4. 13.05.11.

¹⁴ WT/DS485/11. 15.05.17.

¹⁵ См.: Dumitrasco M. Politica externa comerciala liberala a Republicii Moldova // Akademos. 2015. No. 4. P. 95.

¹⁶ См., например: Ceban S., Banaga M. Aspecte privind Aplicarea Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Republica Moldova si Statele Unite ale Americii // Monitorul Fiscal. Mai, 2012. No. 3. P. 126—128.

Молдова является участником Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (г. Страсбург, 25 января 1988 г.). Положения Конвенции санкционируют различные способы обмена информацией, среди которых упомянут и автоматический обмен информацией (ст. 6). Специально оговаривается, что такой обмен возможен между двумя и более государствами только в том случае, если была согласована сфера применения и процедура осуществления такого обмена. Положения об автоматическом обмене финансовой информацией также отражены в Протоколе 2010 г. к Конвенции 1988 г. На основании ст. 6 Конвенции было разработано Многостороннее соглашение по автоматическому обмену финансовой информацией (в рамках Единого стандарта автоматического обмена информацией), которое представляет собой платформу для автоматического обмена финансовой информацией в отношении резидентов государств, выразивших согласие на такой обмен. Россия, в частности, присоединилась к многостороннему соглашению 12 мая 2016 г. В отличие от России Молдова не является участником Многостороннего соглашения, т. е. финансовая информация в отношении молдавских налоговых резидентов не передается зарубежными уполномоченными органами в автоматическом порядке. Данное обстоятельство, однако, не исключает возможность обмена информацией по запросу (ст. 5 Конвенции

1988 г.) или на основании соответствующих норм двусторонних соглашений.

В 2016 г. Молдова стала участником Глобального форума ОЭСР по прозрачности и обмену налоговой информацией. Практика активного сотрудничества Молдовы с другими членами ОЭСР по налоговым вопросам позволяет сделать вывод, что присоединение Молдовы к Многостороннему соглашению и внедрение автоматического обмена финансовой информацией является ожидаемым сценарием развития событий.

Итак, можно прийти к выводу, что правовое регулирование налогообложения с иностранным элементом в Молдове осуществляется на двух уровнях: национальном и международном. Национальный уровень представлен предписаниями Налогового и Таможенного кодексов, а также подзаконными актами. Интерес представляют, в частности, общие положения, касающиеся международных договоров, нормы об устранении двойного налогообложения, об общем и специальных правилах против злоупотреблений в налоговой сфере, а также о налоговых льготах. Действие норм молдавского законодательства ограничено на территории Приднестровья. Многосторонние и двусторонние соглашения Молдовы по торговым, инвестиционным, налоговым и иным вопросам образуют международный уровень правового регулирования налогообложения с участием иностранного элемента.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Ceban S., Banaga M. Aspecte privind Aplicarea Conventiei de evitare a dublei impuneri dintre Republica Moldova si Statele Unite ale Americii // Monitorul Fiscal. Mai, 2012. No. 3.
- Dumitrascu M. Politica externa comerciala liberala a Republicii Moldova // Akademos. 2015. No. 4.
- Enicov I., Criclivaia D. Moldovan Anti-Evasion and Anti-Avoidance Measures: 25 Years of Changes // Scientific Papers Series Management, Economic Engineering in Agriculture and Rural Development. 2016. No. 16. Vol. 2.
- Trif V. Diferente intre evaziunea fiscala legala (tax avoidance) si frauda fiscala (tax evasion) incriminata ca infractiune // Pro Lege. 2015. No. 3.
- Waerzeggers Ch., Hillier C. Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Tax Law IMF Technical Note. 2016. Vol. 1. Iss. 1.
- Гидирим В. А. Основы международного корпоративного налогообложения. М., 2016.
- Хаванова И. А. К дискуссии о правовой природе Официального комментария к Модельной налоговой конвенции ОЭСР // Финансовое право. 2016. № 5.
- Шепенко Р. А. Правовое регулирование налогообложения с участием иностранного элемента в Грузии // Налоги и финансы. 2015. № 1.