



ЕУРАЗИЯЛЫҚ ЭКОНОМИКАЛЫҚ ОДАҚТЫҢ СОТЫ

КОНСУЛЬТАТИВТІК ҚОРЫТЫНДЫ

2026 жылғы 31 наурыз

Минск қаласы

Еуразиялық экономикалық одақ Сотының мынадай құрамдағы Үлкен алқасы:

төрағалық етуші, Сот Төрағасы А.А. Дронов,
баяндаушы судья Н.В. Павлова,
судьялар Э.В. Айриян, Д.П. Александров, К.К. Джунушпаев,
А.А. Забара, Е.Ж. Исмаилов, М.Т. Кайыпов, А.Б. Кишкембаев, А.Г.Тунян,
сот отырысының хатшысы А.А. Пановтың қатысуымен,
іс материалдарын зерделеп, баяндамашы судьяны тындап,
Еуразиялық экономикалық одақ Соты Статутының 46, 47, 50, 68, 69,
73, 96, 98-тармақтарын, Еуразиялық экономикалық одақ Соты
Регламентінің 72, 85-баптарын басшылыққа ала отырып,
«Атамекен» Қазақстан Республикасының Ұлттық кәсіпкерлер
палатасы тұлғасында Қазақстан Республикасының өтініші бойынша
2014 жылғы 29 мамырдағы Еуразиялық экономикалық одақ туралы
шарттың ережелерін түсіндіру туралы Консультативтік қорытынды
ұсынады.

I. Өтініш берушінің сұрақтары мен түсініктеме беру мәні

1. Қазақстан Республикасы «Атамекен» Қазақстан Республикасының Ұлттық кәсіпкерлер палатасы (бұдан әрі – өтініш беруші, «Атамекен» ҰКП) тұлғасында 2014 жылғы 29 мамырдағы Еуразиялық экономикалық одақ туралы шарттың (бұдан әрі – Шарт) ережелерін түсіндіру туралы өтінішпен Еуразиялық экономикалық одақ Сотына (бұдан әрі – Сот) жүгінді.

Өтініш беруші Қазақстан Республикасының заңды тұлғалары кеден қоймасының кедендік рәсімін пайдалана отырып, Еуразиялық экономикалық одаққа (бұдан әрі – ЕАЭО, Одақ) мүше мемлекеттерден өз контрагенттерінің атына үшінші елдерден тауарларды жеткізуді жүзеге асыратынын көрсетеді. Мұндай модель кезінде тауарларды Қазақстан Республикасының заңды тұлғасы сатып алады, Қазақстан Республикасына кедендік транзит кедендік рәсімімен жеткізіледі және кеден қоймасының кедендік рәсімімен орналастырылады. Одан кейін тауарлар ЕАЭО-ға мүше

басқа мемлекеттің шаруашылық жүргізуші субъектісіне өткізіледі және кедендік транзит кедендік рәсімі бойынша осы басқа мемлекетке жеткізіледі.

Тауарлар келгеннен кейін ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекеттің заңды тұлғасы ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімінде тауарларға арналған декларацияны тапсырады. Бұл ретте тауарлар импортына қосылған құн салығы (бұдан әрі – ҚҚС) Одаққа мүше мемлекетте төленеді, онда ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімінде тауарларға арналған декларация тапсырылады және онда тауар Одақтың тауары ретінде азаматтық айналымға енгізіледі. Декларация тапсырылған сәтке дейін тауарды жеткізудің бүкіл кезеңінде шетелдік болып есептеледі.

Өтініш беруші Одақтың құқығында оны кейіннен пайдалану мақсатына сәйкес тауарды орналастыру үшін кедендік рәсімдерді таңдау мүмкіндігі көзделгенін атап көрсетеді. Еуразиялық экономикалық одақтың Кеден кодексінің (бұдан әрі – ЕАЭО КК) 23-тарауына сәйкес осындай кедендік рәсімдердің бірі тауар шетелдік болып қалатын және тауарға қатысты кедендік баждар мен салықтарды төлеу бойынша міндеттер туындамайтын кеден қоймасының кедендік рәсімі болып табылады.

Баяндалғанға байланысты өтініш беруші мынадай мәселелер бойынша ЕАЭО құқығының ережелеріне түсіндірме беруді сұрайды:

1) Тауарлар экспорты мен импорты, жұмыстарды орындау, қызметтерді көрсету кезінде жанама салықтар алу тәртібі мен олардың төленуін бақылау тетігі туралы хаттаманың (Шартқа № 18 қосымша; бұдан әрі – № 18 қосымша) 3-тармағының төртінші абзацы ЕАЭО шегінен тыс басталған және тауарларды өткізу орнын айқындау бөлігінде ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекетте аяқталған тауарларды жеткізу жөніндегі операцияларға қатысты қолдануға жата ма:

- егер ЕАЭО-ға мүше аралық мемлекетте тауарлар ішкі тұтыну үшін шығарылмай кеден қоймасы рәсімімен орналастырылса;

- кейіннен тауарлар ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекетте кедендік транзит рәсімі бойынша осындай тауарларды өткізумен ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекеттің салық төлеушісіне өткізілген болса;

- осы ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекетте тауарларға қатысты ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімі мәлімделген болса.

2) 1-тармақта көрсетілген тауарлар жеткізілген жағдайда, сипатталған жағдай және қолданылатын ЕАЭО құқығы негізінде тауарларды өткізу орны ЕАЭО-ға мүше мемлекеттің қайсысында танылатын болады?

2. Еуразиялық экономикалық одақ Соты Статутының (Шартқа № 2 қосымша; бұдан әрі – Статут) 46-тармағына сәйкес Сот Шарттың, Одақ шеңберіндегі халықаралық шарттардың және Одақ органдары шешімдерінің ережелеріне түсініктеме беруді жүзеге асырады.

Статуттың 47-тармағына сәйкес түсіндіруді жүзеге асыру консультативтік қорытынды беруді білдіреді және Одаққа мүше мемлекеттерді олардың халықаралық шарттарды бірлесіп түсіндіру құқығынан айырмайды.

Түсіндіру туралы істерді қарау кезінде Сот, жалпы қағида бойынша, құқық қолдану туралы нақты дауларды шешпей және Одаққа мүше мемлекеттердің ұлттық заңнамасын түсіндіруге қатыспай, Одақтың *in abstracto* құқық нормаларын түсіндіреді.

Өтініш беруші қойған сұрақтарға сүйене отырып, түсініктеме беру үшін ЕАЭО аумағына тауарларды әкелу кезінде жанама салықтарды өндіріп алуға қатысты Одақ құқығының релевантты нормаларының мазмұнын анықтап алған жөн. Атап айтқанда, ЕАЭО шаруашылық жүргізуші субъектілерінің кедендік қойма, кедендік транзит және ішкі тұтыну үшін шығару рәсімдерін дәйекті пайдалануы кезінде тауарларды ЕАЭО айналымына енгізу кезінде ҚҚС төлеу бойынша міндеттің туындау шарттарын регламенттейтін нормаларды, сондай-ақ көрсетілген контексте «тауарларды өткізу орны» ұғымын түсіндіруді талап етеді.

II. Соттағы рәсім

Статуттың 68-тармағына сәйкес түсініктеме беру туралы істерді қарау тәртібін Жоғары Еуразиялық экономикалық кеңестің 2014 жылғы 23 желтоқсандағы № 101 шешімімен бекітілген Еуразиялық экономикалық одақ Сотының Регламенті (бұдан әрі – Регламент) айқындайды.

Статуттың 55-тармағына, Регламенттің 75-бабы 1-тармағының «а» тармақшасына сәйкес істі қарауға дайындық шеңберінде сұрау салулар жіберілді және Армения Республикасының Конституциялық Сотынан, Армения Республикасының Кассациялық Сотынан, Армения Республикасының Әділет министрлігінен, Беларусь Республикасының Конституциялық Сотынан, Беларусь Республикасының Жоғарғы Сотынан, Беларусь Республикасының Мемлекеттік кеден комитетінен, Беларусь Республикасының Салық және алымдар министрлігінен, Беларусь Республикасының Әділет министрлігінен, Қазақстан Республикасының Сот әкімшілігінен, Қазақстан Республикасының Әділет министрлігінен, Қырғыз Республикасының Конституциялық Сотынан, Қырғыз Республикасының Жоғарғы Сотынан, Қырғыз Республикасының Министрлер кабинеті жанындағы Мемлекеттік салық қызметінен, Қырғыз Республикасы Министрлер кабинеті жанындағы Мемлекеттік кеден қызметінен, Ресей Федерациясының Конституциялық Сотынан, Ресей Федерациясының Жоғарғы Сотынан, Ресей Федерациясының Бас прокуратурасынан, Еуразиялық экономикалық комиссиясынан жауаптар алынды.

III. Соттың қорытындылары

1. Статуттың 2-тармағына сәйкес Сот қызметінің мақсаты мүше мемлекеттер мен Одақ органдарының Шартты, Одақ шеңберіндегі халықаралық шарттарды, Одақтың үшінші тараппен халықаралық шарттарын және Одақ органдарының шешімдерін біркелкі қолдануын қамтамасыз ету болып табылады.

Сот Статуттың 50-тармағына сәйкес сот төрелігін жүзеге асыру кезінде: халықаралық құқықтың жалпы танылған қағидаттары мен нормаларын; Шартты, Одақ шеңберіндегі халықаралық шарттарды және қатысушылары дау тараптарының мемлекеттері болып табылатын өзге де халықаралық шарттарды; Одақ органының шешімдері мен өкімдерін; құқықтық норма ретінде танылған жалпыға ортақ практиканың дәлелі ретінде халықаралық дәстүрді қолданады.

Сот түсініктеме беруді жүзеге асыра отырып, 1969 жылғы 23 мамырдағы Халықаралық шарттардың құқығы туралы Вена конвенциясының 31-бабының ережелерін қолданады, оған сәйкес халықаралық шарт шарттың терминдеріне олардың контекстінде, сондай-ақ шарттың объектісі мен мақсаттарын ескере отырып берілуі қажет әдеттегі мәніне сәйкес адал түсіндірілуі тиіс.

2. Одаққа мүше мемлекеттер Шартқа сәйкес оның шеңберінде тауарлардың, көрсетілетін қызметтердің, капитал мен жұмыс күшінің еркін қозғалысы, Шартпен және Одақ шеңберіндегі халықаралық шарттармен айқындалған экономика салаларында үйлестірілген, келісілген немесе бірыңғай саясат жүргізу қамтамасыз етілетін (Шарттың 1-бабының 1-тармағы) Еуразиялық экономикалық одақты құрды.

Одақта тауарлар қозғалысының еркіндігі олардың арасында Шартқа, сондай-ақ ЕАЭО КК жататын Одақ шеңберіндегі халықаралық шарттарға негізгі рөл бөлінген, Одақтың құқық актілерінде бекітілген, Одақта қабылданған қағидаттар мен нормалар сақталған кезде іске асырылады.

3. Тауарлардың еркін қозғалысы Одақтың экономикалық кеңестігінің (ішкі нарығының) жұмыс істеуінің маңызды элементтерінің бірі болып табылады және оның ішінде өзара тауарлар саудасындағы ішкі нарықтың жұмыс істеуі шеңберінде мүше мемлекеттер, Шартта көзделген жағдайларды қоспағанда, кедендік әкелу және әкету баждарын (баламалы қолданылатын өзге де баждарды, салықтар мен алымдарды) қолданбайтынын (Шарттың 28-бабы) болжайды.

Сонымен қатар, тауарларды Одақтың кедендік аумағына әкелу оның ішінде ҚҚС (ЕАЭО КК 2-бабы 1-тармағының 24-тармақшасы, 46-бабы 1-тармағының 3-тармақшасы) жататын міндетті төлемдерді төлеумен ұштастырылады. ҚҚС сонымен бірге Одақ құқығы тұрғысынан жанама салық болып табылады (№ 18 қосымшаның 2-тармағы).

Тиісінше, Одақ құқығындағы ҚҚС кешенді экономикалық-құқықтық сипатқа ие, яғни бір мезгілде кедендік төлем және жанама салық ретінде қарастырылады. Бұдан Одақтың кедендік реттеу және жанама салықтарды өндіріп алу туралы құқық нормалары жүйелі өзара байланыста әрекет ететіні, ал оларды іске асыру құқық қолданушы органдардың өзара жоққа шығаратын шешімдеріне алып келмеуі тиіс екендігі келіп шығады.

4. Қаралатын қарым-қатынастардың негізін заңды фактілер – сыртқы экономикалық мәміле және тауарларды Одақ аумағына әкелу – құрайтындықтан, № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацын түсіндіру Одақтағы кедендік реттеудің базалық санаттарын анықтауды білдіреді.

№ Р-4/25 іс бойынша 2026 жылғы 13 қаңтардағы Консультативтік қорытындыда көрсетілгендей, Шарттың және ЕАЭО КК ережелерін жүйелі талдау бірыңғай кедендік реттеу тауарларды Одақтың кедендік шекарасы арқылы өткізу тәртібі мен шарттарын, тауарлардың Одақтың кедендік аумағына келуіне байланысты кедендік операцияларды жасау тәртібін, Одақтың кедендік аумағында тауарларды пайдалану қағидаларын, кедендік декларациялау және тауарларды шығару тәртібін, кедендік төлемдерді төлеу және кедендік бақылауды жүргізу тәртібін белгілеуді қамтитынын көрсетеді.

ЕАЭО КК-нің 128-бабының 1-тармағына сәйкес, ЕАЭО КК-нің 83-бабында көрсетілген тұлғалар ЕАЭО КК-де көзделген кедендік рәсімді тауарларды кедендік декларациялау кезінде оны мәлімдеу жолымен не тауарларға декларация бергенге дейін тауарларды шығаруға мәлімдеген кезде не порттық ЕЭА немесе логистикалық ЕЭА аумағына тауарларды әкелу жолымен таңдауға құқылы.

ЕАЭО КК кедендік аумаққа әкелінетін тауарлардың мәртебесін ҚҚС өндіріп алу контекстінде әртүрлі реттейтін түрлі кедендік рәсімдерді көздейді. ЕАЭО кедендік реттеу ЕАЭО КК императивтік нормаларын сақтаған кезде кедендік рәсімдерді дәйекті қолдануға тыйым салмайды.

4.1. ЕАЭО КК 155-бабы 1-тармағының ережелеріне сүйене отырып, кеден қоймасы кедендік рәсімі – шетел тауарларына қатысты қолданылатын кедендік рәсім, оған сәйкес мұндай тауарлар оларды осындай кедендік рәсіммен орналастырудың және оларды осындай кедендік рәсімге сәйкес пайдаланудың шарттары сақталған жағдайда кедендік әкелу баждары, салықтар, арнайы, демпингке қарсы, өтем баждары төленбей кеден қоймасында сақталады.

Осы рәсімнің құқықтық ерекшелігі тауарлардың шетелдік мәртебесінің сақталуы болып табылады (ЕАЭО КК 155-баптың 2-тармағы).

Кеден қоймасы кедендік рәсімімен орналастырылатын (орналастырылған) тауарларға қатысты ҚҚС төлеу жөніндегі міндеттің туындауының және орындалуының құқықтық тетігі ЕАЭО КК 162-бабында

регламенттелген. Жалпы қағида бойынша ҚҚС төлеу жөніндегі міндет декларантта кеден органы тауарларға арналған декларацияны тіркеген кезден бастап туындайды (ЕАЭО КК 162-бабының 1-тармағы), тауарларды кеден қоймасына орналастырғанда немесе кеден қоймасы кедендік рәсімінің қолданылуы аяқталғанда тоқтатылады (ЕАЭО КК 162-бабының 2-тармағы).

Тиісінше, міндеттің туындауына қарамастан, ҚҚС нақты төлеу тауарларды осы кедендік рәсіммен орналастырудың сақталған және оларды оған сәйкес пайдаланудың шарттары сақталған кезде кеден қоймасы рәсімі қолданылатын бүкіл мерзім ішінде жүргізілмейді.

4.2. ЕАЭО КК 142-бабының 1-тармағына сәйкес кедендік транзит кедендік рәсімі – тауарларды осы кедендік рәсіммен орналастыру шарттарын сақтау кезінде кедендік баждарды, салықтарды, арнайы, демпингке қарсы, өтем баждарын төлемей жөнелтілетін кеден органынан кеден органынан межелі кеден органына дейін тауарлар тасылатын (тасымалданатын) кедендік рәсім.

ЕАЭО КК 142-бабының 4-тармағына сәйкес кедендік транзит кедендік рәсімімен орналастырылған шетел тауарлары шетел тауарлары мәртебесін сақтайды.

Салықтарды төлеу жөніндегі міндеттер бөлігінде кедендік транзит кедендік рәсімі ЕАЭО КК 153-бабымен реттеледі. Әкелу ҚҚС төлеу жөніндегі міндет декларантта транзиттік декларацияны кеден органы тіркеген кезден бастап туындайды (ЕАЭО КК 153-бабының 1-тармағы), ал ЕАЭО КК 153-бабының 3-тармағында көрсетілген мән-жайлар басталған кезде тоқтатылады.

Бұл ретте, жоғарыда көрсетілгендей, кедендік транзит рәсімі (ЕАЭО КК 142-бабы) кедендік транзит кеден баждарын, салықтарды төлемей жүзеге асырылатынын көздейді. Яғни, міндет осы кедендік рәсім мазмұнының ерекшелігіне қарай туындады, бірақ орындауға жатпайды деп есептеледі.

Тиісінше, ЕАЭО КК 142-бабының 4-тармағын, 155-бабының 2-тармағын өзара байланыста оқуға сүйене отырып, кеден қоймасы рәсімімен, кедендік транзит рәсімімен орналастырылған тауарлар шетелдік тауарлар мәртебесін сақтайды. Тауарларды көрсетілген рәсімдермен орналастыру кезінде ҚҚС төлеу жөніндегі міндетті орындау талап етілмейді.

4.3. ЕАЭО КК 134-бабына сәйкес ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімінің мазмұны шетел тауарлары Одақтың кеден аумағында халықаралық шарттарда және кедендік реттеу саласындағы актілерде көзделген иелену, пайдалану және (немесе) билік ету бойынша шектеусіз орналасатынын және пайдаланылатынын білдіреді.

Осы рәсімді аяқтаудың негізгі құқықтық салдары шетел тауарларының Одақ тауарлары мәртебесін иеленуі болып табылады (ЕАЭО КК 134-бабының 2-тармағы).

ЕАЭО КК 135-бабының 1-тармағына сәйкес тауарларды ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімімен орналастыру шарты оның ішінде ЕАЭО КК-ға сәйкес кедендік келу баждарын, салықтарды, арнайы, демпингке қарсы, өтем баждарын төлеу болып табылады.

Осы рәсім шеңберіндегі қазыналық тетік ЕАЭО КК 136-бабымен регламенттеледі. Декларанттың ҚҚС төлеу жөніндегі міндеті кеден органы тауарларға арналған декларацияны тіркеген кезден бастап туындайды (ЕАЭО КК 136-бабының 1-тармағы). ҚҚС төлеу жөніндегі міндет ЕАЭО КК 136-бабының 3-тармағында көзделген мән-жайлар басталған кезде тоқтатылады.

Оларды қолдану кезеңінде салықты іс жүзінде төлеуді көздемейтін кеден қоймасы немесе кедендік транзит кедендік рәсімдерімен салыстырғанда тауарды ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімімен орналастыру кезінде кедендік әкелу баждарын, салықтарды төлеу тауарды шығарудың міндетті шарты болып табылады (ЕАЭО КК 135-бабы 1-тармағының 1-тармақшасы).

Кедендік транзит, кеден қоймасы және ішкі тұтыну үшін шығару режимдерінің баяндалған сипаттамаларына сүйене отырып тауарларды ЕАЭО кедендік аумағына әкелу кезінде ҚҚС төлеу жөніндегі міндет тауар айналымға (ішкі тұтыну үшін) шығарылған жағдайда туындайды, себебі бұл режимді қолдану тауарларды азаматтық айналымға енгізуді, тауарды түпкілікті тұтынуды көздейді.

5. Мүше мемлекеттердің тауарлармен өзара сауда кезіндегі салық салу саласындағы өзара іс-қимыл мәселелері Шарттың XVII «Салықтар және салық салу» бөлімінде, сондай-ақ № 18 қосымшада бекітілген. Салық салу мәселелері мүше мемлекеттердің құзыретіне жатқызылған, алайда осы салада олардың өкілеттіктері Одақ құқығымен шектелген (№ Р-2/22 іс бойынша 2022 жылғы 12 қазандағы Консультативтік қорытынды).

Шарттың 72-бабының 1-тармағына сәйкес тауарлармен өзара саудада жанама салықтар алу тауарлар экспорты кезінде ҚҚС нөлдік мөлшерлемесін қолдануды және (немесе) акциздер төлеуден босатуды, сондай-ақ импорт кезінде оларға жанама салық салуды көздейтін, межелі ел қағидаты бойынша жүзеге асырылады.

Тауарлардың экспорты мен импорты кезінде жанама салықтарды алу және олардың төленуін бақылау тетігі Шартқа № 18 қосымшаға сәйкес тәртіппен жүзеге асырылады.

Шарттың 72-бабының 4-тармағына сәйкес бір мүше мемлекеттің аумағына басқа мүше мемлекеттің аумағынан тауарлар импорты кезінде аумағына тауарлар импортталатын мүше мемлекеттің заңнамасында

акциздік маркалармен (есепке алу-бақылау маркаларымен, белгілерімен) таңбалауға жататын тауарлар бөлігінде өзгеше белгіленбесе, жанама салықтарды осы мүше мемлекеттің салық органдары алады.

Демек, ЕАЭО өзара саудада тауарларға салық салу туралы құқық нормалары ЕАЭО КК кедендік режимдері туралы нормаларымен үйлестірілген және тиісінше межелі ел қағидатын қолдануды көздейді. Бұл ЕАЭО-ға мүше мемлекеттің қайсысы Одақтың кедендік аумағына әкелінетін ел ретінде әрекет ететініне қарамастан, тауарды түпкілікті тұтыну жүргізілетін Одаққа мүше мемлекеттің жанама салықтарын алу жөніндегі юрисдикцияны білдіреді. Осының негізінде тауарларды басқа мүше мемлекеттерге экспорттау кезінде жанама салықтарды төлеу алып тасталады, бірақ бір мезгілде оларды импорттау кезінде салық алу көзделеді.

6. Сонымен қатар, ЕАЭО кедендік аумағына әкелінетін тауарларға қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында Одақтың құқық нормалары тауарларды өткізу орнын айқындау критерийлерін көздейді.

№ 18 қосымшаның 3-тармағының үшінші абзацы оған сәйкес тауарларды өткізу орны, егер осы тармақпен өзгеше белгіленбесе, мүше мемлекеттердің заңнамасына сәйкес айқындалатын негізгі қағиданы қамтиды.

Бір мезгілде № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацы тауарды бір мүше мемлекеттің салық төлеушісі басқа мүше мемлекеттің салық төлеушісіне өткізген жағдайда Одақтың шегінен тыс жерлерге тауарды жеткізу (тасымалдау) басталған және басқа мүше мемлекетте аяқталған жағдайда тауарды өткізу орны туралы норманы нақтылайды. Мұндай жағдайда аумағында тауар ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімімен орналастырылатын мүше мемлекеттің аумағы тауарды өткізу орны деп танылады. Аталған ереже № 18 қосымшаның II бөлімінде қамтылған және Одаққа мүше бір мемлекеттің аумағынан басқа мүше мемлекеттің аумағына орын ауыстыратын тауарлардың экспорты (импорты) кезінде жанама салықтар қолданылатын жағдайлардың бірін реттейді.

Осылайша, № 18 қосымшаның 3-тармағы тауарларды өткізу орнын айқындаудың сараланған реттеуін қамтиды: жалпы (үшінші абзац) және арнайы (төртінші абзац). № 18 қосымшаның 3-тармағының үшінші абзацы тауарларды өткізу орнын белгілеу мақсаты үшін ұлттық заңнамаға жүгінуді көздейтін бланкеттік норманы қамтиды. Сонымен бірге № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацы аумағында тауар ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімімен орналастырылатын мүше мемлекеттің аумағы танылатын тауарды өткізу орнын анықтаудың арнайы қағидасын көздейді.

7. № 18 қосымшаның 3-тармағы төртінші абзацының мазмұнын анықтау ол мынадай шарттар сақталған кезде қолданылады деп қорытындылауға мүмкіндік береді.

7.1. Біріншіден, бір мүше мемлекеттің салық төлеушісінің тауарды басқа мүше мемлекеттің салық төлеушісіне өткізу орны бар.

Бұрын айтылғандай, оларды қолдану уақытында салықты іс жүзінде төлеуді көздемейтін кеден қоймасы немесе кедендік транзит кедендік рәсімдеріне қарағанда тауарды ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімімен орналастыру кезінде кедендік әкелу баждарын, салықтарды төлеу міндетті шарт болып табылады (ЕАЭО КК 135-бабы 1-тармағының 1-тармақшасы).

Осыған байланысты № 18 қосымшаның 3-тармағында қамтылған «тауарларды өткізу» ұғымын (тауарлардың экспорты және импорты кезінде жанама салықтарды алу тәртібін және олардың төленуін бақылау тетігін айқындайтын) нақты кедендік режимнің ерекшеліктеріне қарай Одақтың кедендік реттеу саласындағы құқығы ережелерімен жүйелі өзара байланыста түсіндіру қажет.

7.2. Екіншіден, № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацының нормалары тауарды өткізу екі мүше мемлекеттің салық төлеушілері арасында жүзеге асырылатынын білдіреді, бұл ретте тауарды жеткізу (тасымалдау) процесінің ерекшелігі бар – Одақтың шегінен тыс басталады және «басқа мүше мемлекетте» аяқталады.

Осылайша, Одақтың шегінен тыс басталған тауарды жеткізу (тасымалдау) туралы шартты іске асыру тауарды мүше мемлекеттер арасында жеткізу барысында транзитті пайдаланумен қамтамасыз етілуі мүмкін.

Түсіндірілетін ереженің мағынасы бойынша «жеткізуді басқа мүше мемлекетте аяқтау» конструкциясын қолдану тауарды жеткізудің соңғы пунктін білдіреді. Бұл ретте тауарды жеткізудің аралық пунктін болуы, егер тауар ішкі тұтыну үшін шығару кедендік рәсімімен орналастырылмаған болса, № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацына сәйкес тауарлардың экспорты кезінде жанама салықтарды қолдану мақсатында тауарды жеткізудің соңғы пунктін айқындауға ықпал етпейді.

№ 18 қосымшаның 3-тармағы төртінші абзацының нормасы гипотезасының екінші бөлігінде өткізілетін (тасымалданатын) тауардың кедендік мәртебесіне нұсқаудың болмауына қарамастан, норманың мағынасы бойынша тауар басқа мүше мемлекетте өткізілгенге дейін ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімімен орналастырылмайды, яғни шетелдік тауар мәртебесін сақтайды.

Осылайша, № 18 қосымшаның 3-тармағы төртінші абзацының ережесін қолданудың екінші шарты тауарды мүше мемлекеттің

шаруашылық жүргізуші субъектісі үшінші мемлекетте сатып алған жағдайда тауарды бір мүше мемлекеттен басқа мүше мемлекетке өткізу кезінде аралық көлік буынын (транзитті) пайдалану болып табылады. Тасымалдаудың транзиттік сипаты тауардың шетелдік болып табылатындығында және оны азаматтық айналымға енгізу және ҚҚС төлеуге байланысты ішкі тұтыну үшін шығару арқылы басқа мүше мемлекетте тасымалдау аяқталғанға дейін Одақ тауары мәртебесін алмайтындығында.

7.3. ЕАЭО КК 158-бабының 5-тармағы кеден қоймасы кедендік рәсімімен орналастырылған тауарлардың барлығына немесе бір бөлігіне қатысты осы тауарларды иелену, пайдалану және (немесе) оларға билік ету құқықтарын беруді көздейтін мәмілелер жасауға мүмкіндік береді.

Бұл норма № 18 қосымшаның 3-тармағы төртінші абзацының нормасымен жүйелі өзара байланыста кеден қоймасы кедендік рәсімімен орналастырылған тауарды өткізудің (иеліктен шығарудың) өзі ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімін қолданғанға дейін шетелдік және салық салуға жатпайтын ретінде тауарлардың мәртебесін өзгертуге алып келмейтіні туралы куәландырады.

Демек, оның негізінде тауарға меншік құқығының ауысуы жүзеге асырылған азаматтық-құқықтық шартта көрсетілген жеткізу орны бұл жағдайда салық салу мақсаты үшін тауарды өткізу орнын айқындамайды.

7.4. Шарттың 72-бабының 1-тармағы тауарлармен өзара саудада жанама салықтарды алу межелі ел қағидаты бойынша жүзеге асырылатынын білдіреді. Осы ережемен № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацында белгіленген, аумағында тауар ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімімен орналастырылатын мүше мемлекеттің аумағы тауарды өткізу орны болып танылатыны туралы ереже келісіледі.

Одақ құқығында ҚҚС алуды межелі ел қағидаты бойынша реттеу қосарланған салық салуды болдырмау мақсатына сәйкес келеді және тұтынуға салынатын салық ретінде ҚҚС құқықтық табиғатымен шарттастырылған.

Одақ шегінен тыс басталған және басқа мүше мемлекетте аяқталған тауарды жеткізудің (тасымалдаудың) аралық (транзиттік) сипатын ескере отырып, тауарды өткізу орны тауар ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімімен орналастырылатын, яғни азаматтың айналымға енгізілетін және салық салуға жататын басқа мүше мемлекеттің аумағы болып табылады.

Жоғарыда баяндалғанды негізге ала отырып, № 18 қосымшаның 3-тармағы төртінші абзацының түсіндірілетін нормасы гипотезасында қамтылған шарттар (тауарды бір мүше мемлекеттің салық төлеушісінің басқа мүше мемлекеттің салық төлеушісіне өткізуі; жеткізу (тасымалдау) үшінші мемлекетте басталады және басқа мүше мемлекетте аяқталады) сақталған кезде аумағында тауар ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімімен орналастырылатын мүше мемлекеттің аумағы тауарды өткізу орны деп танылады.

8. Соттың Үлкен алқасы мынадай түсіндіруді ұсынады:

8.1. ЕАЭО-да тауарларды жеткізу бойынша операция ЕАЭО шегінен тыс басталған, ЕАЭО-ға мүше бірінші мемлекетте тауарлар ішкі тұтыну үшін шығарылмай кеден қоймасы рәсімімен орналастырылған, ал кейіннен ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекеттің салық төлеушісіне осы мемлекетке кедендік транзит рәсімі бойынша орын ауыстырып және ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімімен орналастырып өткізілген жағдайда қосарланған салық салуды болдырмау мақсатында тауарларды өткізу орнын айқындау бөлігінде № 18 қосымшаның 3-тармағының төртінші абзацы қолдануға жатады.

8.2. Шартта (72-бап) салықты төлеу тауар айналымға енгізілген және оны соңғы тұтыну көзделетін мемлекетте жүргізілуі тиіс екенін негізге ала отырып, межелі ел бойынша қосылған құн салығына салық алудың жалпы қағидасы бекітілгендіктен, осы Консультативтік қорытындының 8.1-тармағында көрсетілген жағдайда тауар ішкі тұтыну үшін шығарудың кедендік рәсімімен орналастырылатын мүше мемлекеттің аумағы тауарларды өткізу орны деп танылады.

Тиісінше, қосылған құн салығына салық төлеу жөніндегі міндет тауарды айналымға шығару жүзеге асырылатын ЕАЭО мүше мемлекетінде туындайды.

III. Қорытынды ережелер

Осы Консультативтік қорытындының көшірмесі өтініш берушіге жіберілсін.

Консультативтік қорытынды Соттың ресми интернет-сайтында орналастырылсын.

Төрағалық етуші

А.А. Дронов

Судьялар

Э.В. Айриян

Д.П. Александров

К.К. Джунушпаев

А.А. Забара

Е.Ж. Исмаилов

М.Т. Кайыпов

А.Б. Кишкембаев

Н.В. Павлова

А.Г. Тунян