



СУД ЕЎРАЗІЙСКАГА ЭКАНАМІЧНАГА САЮЗА

КАНСУЛЬТАТЫЎНАЕ ЗАКЛЮЧЭННЕ

31 сакавіка 2026 года

горад Мінск

Вялікая калегія Суда Еўразійскага эканамічнага саюза ў складзе: старшынствуючага Старшыні Суда Дронава А.А., суддзі-дакладчыка Паўлавай Н.У., суддзяў Айрыян Э.У., Аляксандрава Д.П., Джунушпаева К.К., Забары А.А., Ісмаілава Е.Ж., Кайыпава М.Т., Кішкембаева А.Б., Туняна А.Г.,

пры сакратару судовага пасяджэння Панове А.А., даследаваўшы матэрыялы справы, заслухаўшы суддзю-дакладчыка, кіруючыся пунктамі 46, 47, 50, 68, 69, 73, 96, 98 Статута Суда Еўразійскага эканамічнага саюза, артыкуламі 72, 85 Рэгламенту Суда Еўразійскага эканамічнага саюза,

прадастаўляе Кансультатыўнае заключэнне па заяве Рэспублікі Казахстан у асобе Нацыянальнай палаты прадпрымальнікаў Рэспублікі Казахстан «Атамекен» аб растлумачэнні палажэнняў Дагавора аб Еўразійскім эканамічным саюзе ад 29 мая 2014 года.

I. Пытанне заяўніка і прадмет растлумачэння

1. Рэспубліка Казахстан у асобе Нацыянальнай палаты прадпрымальнікаў Рэспублікі Казахстан «Атамекен» (далей – заяўнік, НПП «Атамекен») звярнулася ў Суд Еўразійскага эканамічнага саюза (далей – Суд) з заявай аб растлумачэнні палажэнняў Дагавора аб Еўразійскім эканамічным саюзе ад 29 мая 2014 года (далей – Дагавор).

Заяўнік указвае, што юрыдычныя асобы Рэспублікі Казахстан ажыццяўляюць пастаўку тавараў з трэціх краін на адрас сваіх контрагентаў з дзяржаў-членаў Еўразійскага эканамічнага саюза (далей – ЕАЭС, Саюз) з выкарыстаннем мытнай працэдуры мытнага склада. Пры такой мадэлі тавары набываюцца юрыдычнай асобай Рэспублікі Казахстан, дастаўляюцца ў Рэспубліку Казахстан у мытнай працэдуры мытнага транзіту і змяшчаюцца пад мытную працэдуру мытнага склада. Пасля чаго тавары рэалізуюцца суб'екту гаспадарання іншай дзяржавы – члена ЕАЭС

і пастаўляюцца ў гэту іншую дзяржаву па мытнай працэдуры мытнага транзіту.

Па прыбыцці тавараў юрыдычная асоба іншай дзяржавы – члена ЕАЭС падае дэкларацыю на тавары ў мытнай працэдуры выпуску для ўнутранага спажывання. Пры гэтым падатак на дабаўленую вартасць (далей – ПДВ) на імпорт тавараў выплачваецца ў дзяржаве – члене Саюза, дзе падаецца дэкларацыя на тавары ў мытнай працэдуры выпуску для ўнутранага спажывання і дзе тавар увозіцца ў грамадзянскі абарот у якасці тавару Саюза. Да моманту падачы дэкларацыі на працягу ўсёй пастайкі тавар лічыцца замежным.

Заяўнік адзначае, што правам Саюза прадугледжана магчымасць выбару мытных працэдур для размяшчэння тавару ў адпаведнасці з мэтай яго далейшага выкарыстання. Адной з такіх мытных працэдур у адпаведнасці з главой 23 Мытнага кодэкса Еўразійскага эканамічнага саюза (далей – МК ЕАЭС) з’яўляецца мытная працэдура мытнага склада, пры якой тавар застаецца замежным і ў дачыненні да тавару не ўзнікае абавязку па выплаце мытных пошлін і падаткаў.

У сувязі з выкладзеным заяўнік просіць даць растлумачэнне палажэнняў права ЕАЭС па наступных пытаннях:

1) Ці падлягае прымяненню абзац чацвёрты пункта 3 Пратакола аб парадку спагнання ўскосных падаткаў і механізме кантролю за іх выплатай пры экспарце і імпарце тавараў, выкананні работ, аказанні паслуг (дадатак № 18 да Дагавора; далей – Дадатак № 18) у дачыненні да аперацый па пастаўцы тавараў, пачатых за межамі ЕАЭС і завершаных у іншай дзяржаве – члене ЕАЭС у частцы вызначэння месца рэалізацыі тавараў:

- калі ў прамежкавай дзяржаве – члене ЕАЭС тавары змяшчаліся пад працэдуру мытнага склада без выпуску для ўнутранага спажывання;

- у далейшым тавары былі рэалізаваны падаткаплацельшчыку іншай дзяржавы – члена ЕАЭС з перамяшчэннем такіх тавараў па працэдуры мытнага транзіту ў іншую дзяржаву – член ЕАЭС;

- у гэтай іншай дзяржаве – члене ЕАЭС у дачыненні да тавараў заяўлена мытная працэдура выпуску для ўнутранага спажывання.

2) У якой дзяржаве – члене ЕАЭС у выпадку пастайкі тавараў, указаным у пункце 1, будзе прызнавацца месца рэалізацыі тавараў на падставе апісанай сітуацыі і прымяняльнага права ЕАЭС.

2. У адпаведнасці з пунктам 46 Статута Суда Еўразійскага эканамічнага саюза (дадатак № 2 да Дагавора; далей – Статут) Суд ажыццяўляе растлумачэнне палажэнняў Дагавора, міжнародных дагавораў у рамках Саюза і рашэнняў органаў Саюза.

У адпаведнасці з пунктам 47 Статута ажыццяўленне растлумачэння азначае прадастаўленне кансультатывага заключэння і не пазбаўляе

дзяржавы – члены Саюза права на сумеснае тлумачэнне імі міжнародных дагавораў.

Пры разглядзе спраў аб растлумачэнні Суд, паводле агульнага правіла, растлумачвае нормы права Саюза *in abstracto*, не вырашаючы канкрэтных спрэчак аб правапрымяненні і не закранаючы растлумачэнні нацыянальнага заканадаўства дзяржаў – членаў Саюза.

Зыходзячы з пастаўленых заяўнікам пытанняў для прадастаўлення растлумачэння трэба высветліць змест рэлевантных нормаў права Саюза датычна спагнання ўскосных падаткаў пры ўвозе тавараў на тэрыторыю ЕАЭС. У прыватнасці, патрабуюць растлумачэння нормы, якія рэгламентуюць умовы ўзнікнення абавязку па выплаце ПДВ пры ўвядзенні тавараў у абарот ЕАЭС пры паслядоўным выкарыстанні суб'ектамі гаспадарання ЕАЭС працэдур мытнага склада, мытнага транзіту і выпуску для ўнутранага спажывання, а таксама паняцце «месца рэалізацыі тавараў» ва ўказаным кантэксце.

II. Працэдура ў Судзе

Парадак разгляду спраў аб растлумачэнні згодна з пунктам 68 Статута вызначаецца Рэгламентам Суда Еўразійскага эканамічнага саюза, зацверджаным Рашэннем Вышэйшага Еўразійскага эканамічнага савета ад 23 снежня 2014 года № 101 (далей – Рэгламент).

У адпаведнасці з пунктам 55 Статута, падпунктам «а» пункта 1 артыкула 75 Рэгламенту ў рамках падрыхтоўкі справы да разгляду былі накіраваны запыты і атрыманы адказы ад Канстытуцыйнага Суда Рэспублікі Арменія, Касацыйнага Суда Рэспублікі Арменія, Міністэрства юстыцыі Рэспублікі Арменія, Канстытуцыйнага Суда Рэспублікі Беларусь, Вярхоўнага Суда Рэспублікі Беларусь, Дзяржаўнага мытнага камітэта Рэспублікі Беларусь, Міністэрства па падатках і зборах Рэспублікі Беларусь, Міністэрства юстыцыі Рэспублікі Беларусь, Судовай адміністрацыі Рэспублікі Казахстан, Міністэрства юстыцыі Рэспублікі Казахстан, Канстытуцыйнага суда Кыргызскай Рэспублікі, Вярхоўнага Суда Кыргызскай Рэспублікі, Дзяржаўнай падатковай службы пры Кабінеце міністраў Кыргызскай Рэспублікі, Дзяржаўнай мытнай службы пры Кабінеце міністраў Кыргызскай Рэспублікі, Канстытуцыйнага Суда Расійскай Федэрацыі, Вярхоўнага Суда Расійскай Федэрацыі, Генеральнай пракуратуры Расійскай Федэрацыі, Еўразійскай эканамічнай камісіі.

III. Вывады Суда

1. У адпаведнасці з пунктам 2 Статута мэтай дзейнасці Суда з'яўляецца забеспячэнне аднастайнага прымянення дзяржавам-членамі і органамі Саюза Дагавора, міжнародных дагавораў у рамках Саюза, міжнародных дагавораў Саюза з трэцім бокам і рашэнняў органаў Саюза.

Згодна з пунктам 50 Статута Суд пры ажыццяўленні правасуддзя прымяняе: агульнапрызнаныя прынцыпы і нормы міжнароднага права;

Дагавор, міжнародныя дагаворы ў рамках Саюза і іншыя міжнародныя дагаворы, удзельнікамі якіх з'яўляюцца дзяржавы – бакі спрэчкі; рашэнні і распараджэнні органаў Саюза; міжнародны звычай як доказ усеагульнай практыкі, прызнанай у якасці прававой нормы.

Суд, ажыццяўляючы растлумачэнне, прымяняе палажэнні артыкула 31 Венскай канвенцыі аб праве міжнародных дагавораў ад 23 мая 1969 года, згодна з якой міжнародны дагавор павінен тлумачыцца добрасумленна ў адпаведнасці са звычайным значэннем, якое трэба надаваць тэрмінам дагавора ў іх кантэксце, а таксама ў святле аб'екта і мэта дагавора.

2. Дзяржавы – члены Саюза згодна з Дагаворам заснавалі Еўразійскі эканамічны саюз, у рамках якога забяспечваецца свабода руху тавараў, паслуг, капіталу і рабочай сілы, правядзенне скаардынаванай, узгодненай або адзінай палітыкі ў галінах эканомікі, вызначаных Дагаворам і міжнароднымі пагадненнямі ў рамках Саюза (пункт 1 артыкула 1 Дагавора).

Свабода руху тавараў у Саюзе рэалізуецца пры захаванні прынятых у Саюзе прынцыпаў і нормаў, замацаваных у актах права Саюза, асноватворная роля якіх адводзіцца Дагавору, а таксама міжнародным дагаворам у рамках Саюза, да якіх адносіцца МК ЕАЭС.

3. Свабода руху тавараў з'яўляецца адным з найважнейшых элементаў функцыянавання эканамічнай прасторы Саюза (унутранага рынку) і ў тым ліку прадугледжвае, што ў рамках функцыянавання ўнутранага рынку ва ўзаемным гандлі таварамі дзяржавы-члены не прымяняюць уважныя і выважныя мытныя пошліны (іншыя пошліны, падаткі і зборы, якія маюць эквівалентнае дзеянне), за выключэннем выпадкаў, прадугледжаных Дагаворам (артыкул 28 Дагавора).

У той жа час увоз тавараў на мытную тэрыторыю Саюза звязаны з выплатай абавязковых плацяжоў, да якіх у тым ліку адносіцца ПДВ (падпункт 24 пункта 1 артыкула 2, падпункт 3 пункта 1 артыкула 46 МК ЕАЭС). ПДВ з пункту гледжання права Саюза таксама з'яўляецца ўскосным падаткам (пункт 2 Дадатку № 18).

Адпаведна, ПДВ у праве Саюзе мае комплексную эканаміка-прававую прыроду, гэта значыць разглядаецца адначасова як мытны плацеж і як ускосны падатак. З гэтага вынікае, што нормы права Саюза аб мытным рэгуляванні і аб спагнанні ўскосных падаткаў дзейнічаюць у сістэмнай узаемасувязі, а іх рэалізацыя не павінна прыводзіць да ўзаемавыключальных рашэнняў правапрымяняльных органаў.

4. Паколькі аснову адносін, якія разглядаюцца, складаюць юрыдычныя факты – знешнеэканамічная здзелка і ўвоз тавараў на тэрыторыю Саюза, – растлумачэнне абзаца чацвёртага пункта 3

Дадатку № 18 патрабуе высвятлення базавых катэгорый мытнага рэгулявання ў Саюзе.

Як было ўказана ў Кансультацыйным заключэнні ад 13 студзеня 2026 года па справе № Р-4/25, з сістэмнага аналізу палажэнняў Дагавора і МК ЕАЭС вынікае, што адзінае мытнае рэгуляванне ахоплівае ўстанаўленне парадку і ўмоў перамяшчэння тавараў праз мытную мяжу Саюза, парадку ажыццяўлення мытных аперацый, звязаных з прыбыццём тавараў на мытную тэрыторыю Саюза, правіл выкарыстання тавараў на мытнай тэрыторыі Саюза, парадку мытнага дэкларавання і выпуску тавараў, парадку выплаты мытных плацяжоў і правядзення мытнага кантролю.

У адпаведнасці з пунктам 1 артыкула 128 МК ЕАЭС асобы, указаныя ў артыкуле 83 МК ЕАЭС, маюць права выбраць мытную працэдуру, прадугледжаную МК ЕАЭС, шляхам заявы аб ёй пры мытным дэклараванні тавараў, або пры заяве тавараў да выпуску да падачы дэкларацыі на тавары, або шляхам увозу тавараў на тэрыторыю партовай СЭЗ або лагістычнай СЭЗ.

МК ЕАЭС прадугледжвае розныя мытныя працэдуры, якія па-рознаму рэгулююць статус тавараў, што ўвозяцца на мытную тэрыторыю, у кантэксце спагнання ПДВ. Мытнае рэгуляванне ЕАЭС не забараняе паслядоўнае прымяненне мытных працэдур пры захаванні імператыўных нормаў МК ЕАЭС.

4.1. Зыходзячы з палажэнняў пункта 1 артыкула 155 МК ЕАЭС, мытная працэдура мытнага склада – гэта мытная працэдура, якая ўжываецца ў дачыненні да замежных тавараў, у адпаведнасці з якой такія тавары захоўваюцца на мытным складзе без выплаты ўвазных мытных пошлін, падаткаў, спецыяльных, антыдэмпінгавых, кампенсацыйных пошлін пры выкананні ўмоў змяшчэння тавараў пад гэту мытную працэдуру і іх выкарыстання ў адпаведнасці з такой мытнай працэдурай.

Праварой асаблівасцю гэтай працэдуры з'яўляецца захаванне за таварамі статусу замежных (пункт 2 артыкула 155 МК ЕАЭС).

Правары механізм узнікнення і выканання абавязацельстваў па выплаце ПДВ у дачыненні да тавараў, якія змяшчаюцца (змяшчаны) пад мытную працэдуру мытнага склада, рэгламентаваны артыкулам 162 МК ЕАЭС. Паводле агульнага правіла абавязак па выплаце ПДВ узнікае ў дэкларанта з моманту рэгістрацыі мытным органам дэкларацыі на тавары (пункт 1 артыкула 162 МК ЕАЭС), а спыняецца – пры размяшчэнні тавараў на мытным складзе або завяршэнні дзеяння мытнай працэдуры мытнага склада (пункт 2 артыкула 162 МК ЕАЭС).

Адпаведна, нягледзячы на ўзнікненне абавязку, фактычная выплата ПДВ не ажыццяўляецца на працягу ўсяго тэрміну дзеяння працэдуры

мытнага склада пры выкананні ўмовы змяшчэння тавараў пад гэту мытную працэдуру і іх выкарыстання ў адпаведнасці з ёй.

4.2. У адпаведнасці з пунктам 1 артыкула 142 МК ЕАЭС мытная працэдура мытнага транзіту – гэта мытная працэдура, у адпаведнасці з якой тавары перавоззяцца (транспартуюцца) ад мытнага органа адпраўлення да мытнага органа прызначэння без выплаты мытных пошлін, падаткаў, спецыяльных, антыдэмпінгавых, кампенсацыйных пошлін пры выкананні ўмоў змяшчэння тавараў пад гэту мытную працэдуру.

Згодна з пунктам 4 артыкула 142 МК ЕАЭС замежныя тавары, змешчаныя пад мытную працэдуру мытнага транзіту, таксама захоўваюць статус замежных тавараў.

У частцы абавязацельстваў па выплаце падаткаў мытная працэдура мытнага транзіту рэгулюецца артыкулам 153 МК ЕАЭС. Абавязак па выплаце ўвазнага ПДВ узнікае ў дэкларанта з моманту рэгістрацыі мытным органам транзітнай дэкларацыі (пункт 1 артыкула 153 МК ЕАЭС), а спыняецца пры надыходзе акалічнасцей, указаных у пункце 3 артыкула 153 МК ЕАЭС.

Пры гэтым, як указана вышэй, працэдура мытнага транзіту (артыкул 142 МК ЕАЭС) прадугледжвае, што мытны транзіт ажыццяўляецца без выплаты мытных пошлін, падаткаў. Гэта значыць, абавязак лічыцца ўзніклым, але не падлеглым выкананню з прычыны спецыфікі зместу гэтай мытнай працэдуры.

Адпаведна, зыходзячы з узаемазвязанага прачытання пункта 4 артыкула 142, пункта 2 артыкула 155 МК ЕАЭС, тавары, змешчаныя пад працэдуру мытнага склада, працэдуру мытнага транзіту, захоўваюць статус замежных тавараў. Выконваць абавязак па выплаце ПДВ пры змяшчэнні тавараў пад указаная працэдуры не патрабуецца.

4.3. Згодна з артыкулам 134 МК ЕАЭС змест мытнай працэдуры выпуску для ўнутранага спажывання заключаецца ў тым, што замежныя тавары змяшчаюцца пад яе для іх знаходжання і выкарыстання на мытнай тэрыторыі Саюза без абмежаванняў па валоданні, карыстанні і (або) распараджэнні, прадугледжаных міжнароднымі дагаворамі і актамі ў сферы мытнага рэгулявання.

Ключавым прававым наступствам завяршэння гэтай працэдуры з'яўляецца набывцё замежнымі таварамі статусу тавараў Саюза (пункт 2 артыкула 134 МК ЕАЭС).

У адпаведнасці з пунктам 1 артыкула 135 МК ЕАЭС умовай змяшчэння тавараў пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання з'яўляецца ў тым ліку выплата ўвазных мытных пошлін, падаткаў, спецыяльных, антыдэмпінгавых, кампенсацыйных пошлін у адпаведнасці з МК ЕАЭС.

Фіскальны механізм у рамках гэтай працэдуры рэгламентуецца артыкулам 136 МК ЕАЭС. Абавязак па выплате ПДВ узнікае ў дэкларанта з моманту рэгістрацыі мытным органам дэкларацыі на тавары (пункт 1 артыкула 136 МК ЕАЭС). Спыняецца абавязак па выплате ПДВ пры надыходзе акалічнасцей, прадугледжаных пунктам 3 артыкула 136 МК ЕАЭС.

У адрозненне ад мытных працэдур мытнага склада або мытнага транзіту, якія не прадугледжваюць фактычную выплату падатку ў перыяд іх дзеяння, пры змяшчэнні тавару пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання выплата ўважных мытных пошлін, падаткаў з'яўляецца абавязковай умовай выпуску тавару (падпункт 1 пункта 1 артыкула 135 МК ЕАЭС).

Зыходзячы з выкладзеных характарыстык рэжымаў мытнага транзіту, мытнага склада і выпуску для ўнутранага спажывання, абавязак па выплате ПДВ пры ўвозе тавараў на мытную тэрыторыю ЕАЭС узнікае ў выпадку выпуску тавару ў абарачэнне (для ўнутранага спажывання), паколькі прымяненне гэтага рэжыму прадугледжвае ўвядзенне тавараў у грамадзянскі абарот, канчатковае спажыванне тавару.

5. Пытанні ўзаемадзеяння дзяржаў-членаў у сферы падаткаабкладання пры ўзаемным гандлі таварамі замацаваны ў раздзеле XVII «Падаткі і падаткаабкладанне» Дагавора, а таксама ў Дадатку № 18. Пытанні падаткаабкладання аднесены да кампетэнцыі дзяржаў-членаў, аднак іх паўнамоцтвы ў гэтай сферы абмежаваны правам Саюза (кансультатыўнае заключэнне ад 12 кастрычніка 2022 года па справе № Р-2/22).

У адпаведнасці з пунктам 1 артыкула 72 Дагавора спагнанне ўскосных падаткаў ва ўзаемным гандлі таварамі ажыццяўляецца паводле прынцыпу краіны прызначэння, які прадугледжвае прымяненне нулявой стаўкі ПДВ і (або) вызваленне ад выплаты акцызаў пры экспарце тавараў, а таксама іх падаткаабкладанне ўскоснымі падаткамі пры імпарце.

Спагнанне ўскосных падаткаў і механізм кантролю за іх выплатай пры экспарце і імпарце тавараў ажыццяўляюцца ў парадку згодна з Дадаткам № 18 да Дагавора.

Згодна з пунктам 4 артыкула 72 Дагавора пры імпарце тавараў на тэрыторыю адной дзяржавы-члена з тэрыторыі іншай дзяржавы-члена ўскосныя падаткі спаганяюцца падатковымі органамі дзяржавы-члена, на тэрыторыю якой імпартуюцца тавары, калі іншае не ўстаноўлена заканадаўствам гэтай дзяржавы-члена ў частцы тавараў, якія падлягаюць маркіроўцы акцызнымі маркамі (улікова-кантрольнымі маркамі, знакамі).

Такім чынам, нормы права ЕАЭС аб падаткаабкладанні тавараў ва ўзаемным гандлі гарманізаваны з нормамаі МК ЕАЭС аб мытных рэжымах і, адпаведна, прадугледжваюць прымяненне прынцыпу краіны

прызначэння. Гэта падразумявае юрысдыкцыю па спагнанні ўскосных падаткаў дзяржавы – члена Саюза, у якой адбываецца канчатковае спажыванне тавару, незалежна ад таго, якая дзяржава – член ЕАЭС выступае краінай увозу на мытную тэрыторыю Саюза. На падставе гэтага выключаецца выплата ўскосных падаткаў пры экспарце тавараў у іншыя дзяржавы-члены, але адначасова прадугледжваецца спагнанне падатку пры іх імпарце.

6. Разам з тым з мэтай выключэння двойнога падаткаабкладання тавараў, якія ўвозяцца на мытную тэрыторыю ЕАЭС, нормы права Саюза прадугледжваюць крытэрыі вызначэння месца рэалізацыі тавараў.

У абзацы трэцім пункта 3 Дадатку № 18 змяшчаецца асноўнае правіла, згодна з якім месца рэалізацыі тавараў вызначаецца ў адпаведнасці з заканадаўствам дзяржаў-членаў, калі іншае не ўстаноўлена названым пунктам.

Адначасова абзац чацвёрты пункта 3 Дадатку № 18 канкрэтызуе норму аб месцы рэалізацыі тавару ў выпадку рэалізацыі тавару падаткаплацельшчыкам адной дзяржавы-члена падаткаплацельшчыку іншай дзяржавы-члена, калі перавозка (транспарціроўка) тавару пачата за межамі Саюза і завершана ў іншай дзяржаве-члене. У такой сітуацыі месцам рэалізацыі тавару прызнаецца тэрыторыя дзяржавы-члена, на тэрыторыі якой тавар змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання. Указанае палажэнне змяшчаецца ў раздзеле II Дадатку № 18 і рэгулюе адзін з выпадкаў прымянення ўскосных падаткаў пры экспарце (імпарце) тавараў, што перамяшчаюцца з тэрыторыі адной дзяржавы – члена Саюза на тэрыторыю іншай дзяржавы-члена.

Такім чынам, пункт 3 Дадатку № 18 змяшчае дыферэнцыраванае рэгуляванне вызначэння месца рэалізацыі тавараў: агульнае (абзац трэці) і спецыяльнае (абзац чацвёрты). Абзац трэці пункта 3 Дадатку № 18 змяшчае бланкетную норму, якая прадугледжвае зварот да нацыянальнага заканадаўства для мэты ўстанаўлення месца рэалізацыі тавараў. Разам з тым абзац чацвёрты пункта 3 Дадатку № 18 прадугледжвае спецыяльнае правіла вызначэння месца рэалізацыі тавару, якім прызнаецца тэрыторыя дзяржавы-члена, на тэрыторыі якой тавар змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання.

7. Высвятленне зместу абзаца чацвёртага пункта 3 Дадатку № 18 дазваляе заключыць, што ён ужываецца пры выкананні наступных умоў.

7.1. Па-першае, мае месца рэалізацыя тавару падаткаплацельшчыкам адной дзяржавы-члена падаткаплацельшчыку іншай дзяржавы-члена.

Як ужо было сказана, у адрозненне ад мытных працэдур мытнага склада або мытнага транзіту, якія не прадугледжваюць фактычную выплату падатку падчас іх прымянення, пры змяшчэнні тавару пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання выплата ўвазных мытных

пошлін, падаткаў з'яўляецца абавязковай умовай (падпункт 1 пункта 1 артыкула 135 МК ЕАЭС).

У сувязі з гэтым паняцце «рэалізацыя тавараў», якое змяшчаецца ў пункце 3 Дадатку № 18 (які вызначае парадак спагнання ўскосных падаткаў і механізм кантролю за іх выплатай пры экспарце і імпарце тавараў), неабходна тлумачыць у сістэмнай узаемасувязі з палажэннямі права Саюза ў сферы мытнага рэгулявання, зыходзячы з асаблівасцей канкрэтнага мытнага рэжыму.

7.2. Па-другое, з нормы абзаца чацвёртага пункта 3 Дадатку № 18 вынікае, што рэалізацыя тавару ажыццяўляецца паміж падаткаплацельшчыкамі дзвюх дзяржаў-членаў, пры гэтым сам працэс перавозкі (транспарціроўкі) тавару мае асаблівасць – пачынаецца за межамі Саюза і завяршаецца ў «іншай дзяржаве-члене».

Такім чынам, рэалізацыя ўмовы аб перавозцы (транспарціроўцы) тавару, пачатай за межамі Саюза, можа забяспечвацца выкарыстаннем транзіту ў ходзе пастаўкі тавару паміж дзяржавамі-членамі.

Прымяненне канструкцыі «завяршэнне перавозкі ў іншай дзяржаве-члене» па сэнсе палажэння, якое тлумачыцца, азначае канцавы пункт пастаўкі тавару. Пры гэтым наяўнасць прамежкавага пункта пастаўкі тавару, калі тавар не быў змешчаны пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання, не ўплывае на вызначэнне канцавога пункта пастаўкі тавару з мэтай прымянення ўскосных падаткаў пры экспарце тавараў згодна з абзацам чацвёртым пункта 3 Дадатку № 18.

Нягледзячы на адсутнасць у другой частцы гіпотэзы нормы абзаца чацвёртага пункта 3 Дадатку № 18 указання на мытны статус тавару, які перамяшчаецца (транспартуецца), па сэнсе нормы тавар да рэалізацыі ў іншай дзяржаве-члене не змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання, а значыць, захоўвае статус замежнага тавару.

Такім чынам, другой умовай прымянення палажэння абзаца чацвёртага пункта 3 Дадатку № 18 з'яўляецца выкарыстанне прамежкавага транспартнага звяна (транзіту) пры рэалізацыі тавару з адной дзяржавы-члена ў іншую дзяржаву-член пры ўмове набывання тавару суб'ектам гаспадарання дзяржавы-члена ў трэцяй дзяржаве. Транзітны характар перавозкі заключаецца ў тым, што тавар з'яўляецца замежным і не набывае статус тавару Саюза да завяршэння перавозкі ў іншай дзяржаве-члене з дапамогай яго выпуску для ўнутранага спажывання, з якім звязана яго ўвядзенне ў грамадзянскі абарот і выплата ПДВ.

7.3. Пункт 5 артыкула 158 МК ЕАЭС дазваляе ў дачыненні да ўсіх або часткі тавараў, змешчаных пад мытную працэдуру мытнага склада, ажыццяўляць здзелкі, якія прадугледжваюць перадачу правоў валодання, карыстання і (або) распараджэння гэтымі таварамі.

Гэта норма ў сістэмнай узаемасувязі з нормай абзаца чацвёртага пункта 3 Дадатку № 18 сведчыць аб тым, што сама па сабе рэалізацыя (адчужэнне) тавару, змешчанага пад мытную працэдуру мытнага склада, не цягне змянення статусу тавараў як замежных і не падлеглых падаткаабкладанню да прымянення мытнай працэдуры выпуску для ўнутранага спажывання.

Такім чынам, месца пастаўкі, указанае ў грамадзянска-прававым дагаворы, на падставе якога ажыццёўлены пераход права ўласнасці на тавар, не вызначае ў гэтым выпадку месца рэалізацыі тавару для мэт падаткаабкладання.

7.4.3 пункта 1 артыкула 72 Дагавора вынікае, што спагнанне ўскосных падаткаў ва ўзаемным гандлі таварамі ажыццяўляецца паводле прынцыпу краіны прызначэння. З гэтым правілам узгадняецца ўстаноўленае ў абзацы чацвёртым пункта 3 Дадатку № 18 палажэнне аб тым, што месцам рэалізацыі тавару прызнаецца тэрыторыя дзяржавы-члена, на тэрыторыі якой тавар змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання.

Рэгуляванне ў праве Саюза спагнання ПДВ паводле прынцыпу краіны прызначэння адпавядае мэце пазбягання двойнога падаткаабкладання і абумоўлена прававой прыродай ПДВ як падатку на спажыванне.

Улічваючы прамежжавы (транзітны) характар перавозкі (транспарціроўкі) тавару, пачатай за межамі Саюза і завершанай у іншай дзяржаве-члене, месцам рэалізацыі тавару з'яўляецца тэрыторыя іншай дзяржавы-члена, дзе тавар змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання, а значыць, уводзіцца ў грамадзянскі абарот і падлягае падаткаабкладанню.

Зыходзячы з вышэйвыкладзенага, абгрунтаваны вывад аб тым, што пры выкананні ўмоў, якія ўтрымліваюцца ў гіпотэзе нормы абзаца чацвёртага пункта 3 Дадатку № 18, якая тлумачыцца (рэалізацыя тавару падаткаплацельшчыкам адной дзяржавы-члена падаткаплацельшчыку іншай дзяржавы-члена; перавозка (транспарціроўка) пачынаецца ў трэцяй дзяржаве і завяршаецца ў іншай дзяржаве-члене), месцам рэалізацыі тавару прызнаецца тэрыторыя дзяржавы-члена, на тэрыторыі якой тавар змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання.

8. Вялікая калегія Суда прадастаўляе наступнае тлумачэнне:

8.1.3 мэтай выключэння ў ЕАЭС двойнога падаткаабкладання ў сітуацыі, пры якой аперацыя па пастаўцы тавараў пачата за межамі ЕАЭС, у першай дзяржаве – члене ЕАЭС тавары змяшчаліся пад працэдуру мытнага склада без выпуску для ўнутранага спажывання, а пасля былі рэалізаваны падаткаплацельшчыку іншай дзяржавы-члена ЕАЭС з перамяшчэннем па працэдуры мытнага транзіту ў гэту дзяржаву і змяшчэннем пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання,

у частцы вызначэння месца рэалізацыі тавараў падлягае прымяненню абзац чацвёрты пункта 3 Дадатку № 18.

8.2. Паколькі ў Дагаворы (артыкул 72) замацавана агульнае правіла спагнання падатку на дабаўленую вартасць па краіне прызначэння, зыходзячы з якога выплата падатку павінна ажыццяўляцца ў той дзяржаве, у якой тавар уводзіцца ў абарот і прадугледжваецца яго канчатковае спажыванне, месцам рэалізацыі тавараў ва ўказаным у пункце 8.1 гэтага Кансультатыўнага заключэння выпадку прызнаецца тэрыторыя дзяржавы-члена, у якой тавар змяшчаецца пад мытную працэдуру выпуску для ўнутранага спажывання.

Адпаведна, абавязак па выплаце падатку на дабаўленую вартасць узнікае ў дзяржаве – члене ЕАЭС, дзе ажыццяўляецца выпуск тавараў у абарачэнне.

III. Заключныя палажэнні

Копію гэтага Кансультатыўнага заключэння накіраваць заяўніку.

Кансультатыўнае заключэнне размясціць на афіцыйным інтэрнэт-сайце Суда.

Старшынствуючы
Суддзі

А.А. Дронаў
Э.У. Айрыян
Д.П. Аляксандраў
К.К. Джунушпаеў
А.А. Забара
Е.Ж. Ісмаілаў
М.Т. Кайыпаў
А.Б. Кішкембаеў
Н.У. Паўлава
А.Г. Тунян