



СУД ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

КОНСУЛЬТАТИВНОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

город Минск

12 октября 2022 года

Большая коллегия Суда Евразийского экономического союза в составе: председательствующего, Председателя Суда Айриян Э.В., судьи - докладчика Туманяна А.Э., судей Ажибраимовой А.М., Баишева Ж.Н., Колоса Д.Г., Нешатаевой Т.Н., Сейтимовой В.Х., Скрипкиной Г.А., Федорцова А.А., Чайки К.Л.,

при секретаре судебного заседания Егиазаряне В.В., исследовав материалы дела, заслушав судью - докладчика, руководствуясь пунктами 46, 47, 50, 68, 69, 73–75, 96, 98 Статута Суда Евразийского экономического союза, предоставляет консультативное заключение по заявлению Министерства экономики и коммерции Кыргызской Республики о разъяснении пункта 6 статьи 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года.

I. Вопрос заявителя

Министерство экономики и коммерции Кыргызской Республики (далее – Министерство, Заявитель) обратилось в Суд Евразийского экономического союза (далее – Суд) с заявлением о разъяснении пункта 6 статьи 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года (далее – Договор).

Из заявления следует, что товарищество с ограниченной ответственностью «Эпирок Центральная Азия» (далее – Компания), зарегистрированное в Республике Казахстан, осуществляло передачу товаров со склада в Республике Казахстан на склад филиала, зарегистрированного в Кыргызской Республике в 2016 году. Передача товаров оформлялась внутренней накладной на перемещение, так как филиал и компания являются одним юридическим лицом и переход права собственности при перемещении товаров не происходит. В дальнейшем

товары реализовывались на территории Кыргызской Республики, в отношении чего выставлялись соответствующие счета – фактуры и уплачивался налог на добавленную стоимость (далее – НДС) на внутренние поставки в Кыргызской Республике.

По результатам выездной внеплановой проверки филиала Компании Государственная налоговая служба Кыргызской Республики предъявила требование по уплате НДС с момента начала деятельности с учетом пени и штрафов.

Вместе с тем, руководствуясь письмом Департамента финансовой политики Евразийской экономической комиссии от 25 июня 2020 года № 09–45, Заявитель 14 мая 2021 года известил Компанию о том, что освобождение от косвенных налогов применимо только в случае передачи товарно–материальных ценностей филиалу без целей реализации.

Наряду с этим, как указывает Заявитель, Департаментом финансовой политики Евразийской экономической комиссии в адрес Компании было направлено письмо от 25 марта 2021 года № 09–45, где отмечалось, что в случае реализации товаров, переданных своему структурному подразделению, должны применяться нормы пунктов 13.4 и 25 Протокола о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг, являющегося приложением №18 к Договору (далее – Протокол № 18). НДС взимается только при дальнейшей реализации товаров, а внутрисистемная передача товаров своему филиалу не облагается косвенными налогами.

На основании вышеизложенного Заявитель просит Суд предоставить разъяснение норм пункта 6 статьи 72 Договора, в частности, облагается ли косвенными налогами импорт товаров на территорию одного государства-члена Союза с территории другого государства-члена Союза в связи с их передачей в пределах одного юридического лица для дальнейшей реализации.

II. Процедура в Суде

Согласно пункту 68 Статута Суда Евразийского экономического союза (приложение № 2 к Договору), (далее – Статут Суда) порядок рассмотрения дел о разъяснении определяется Регламентом Суда Евразийского экономического союза, утвержденным решением Высшего Евразийского экономического совета от 23 декабря 2014 года № 101 (далее – Регламент Суда).

В рамках подготовки дела о разъяснении к рассмотрению в порядке статьи 75 Регламента Суда направлены запросы и получены ответы от Евразийской экономической комиссии, Генеральной прокуратуры

Российской Федерации, Комитета государственных доходов Республики Армения, Министерства экономики Республики Беларусь, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, Армянского государственного экономического университета, Белорусского государственного университета, Белорусского государственного экономического университета, Ереванского государственного университета, Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан, Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, Казахского Национального университета им. аль-Фараби, Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова.

Постановлением Большой коллегии Суда от 20 июня 2022 года заявление Министерства экономики и коммерции Кыргызской Республики принято к производству.

III. Выводы Суда

Руководствуясь пунктом 50 Статута Суда, Большая коллегия Суда осуществляет разъяснение положений Договора в их системной взаимосвязи между собой на основе общепризнанных принципов и норм международного права с учетом положений статьи 31 Венской Конвенции о праве международных договоров от 23 мая 1969 года.

1. Вопросы взаимодействия государств-членов в сфере налогообложения закреплены в разделе XVII «Налоги и налогообложение» Договора, а также в Протоколе № 18.

Согласно пункту 1 статьи 71 Договора товары, ввозимые с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена, облагаются косвенными налогами.

Под косвенными налогами в соответствии с пунктом 2 Протокола № 18 подразумеваются налог на добавленную стоимость (далее – НДС) и акцизы (акцизный налог или акцизный сбор).

При этом, пунктом 2 Протокола № 18 установлено, что товарами являются реализуемые или предназначенные для реализации любое движимое и недвижимое имущество, транспортные средства, все виды энергии.

Из смысла указанных правовых норм следует, что объектом налогообложения косвенными налогами (НДС и акцизами) является товар, ввозимый с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена.

2. Согласно пункту 2 статьи 71 Договора государства-члены во взаимной торговле взимают налоги, иные сборы и платежи таким образом, чтобы налогообложение в государстве-члене, на территории

которого осуществляется реализация товаров других государств-членов, было не менее благоприятным, чем налогообложение, применяемое при тех же обстоятельствах в отношении аналогичных товаров, происходящих с его территории.

В свою очередь пункт 5 статьи 72 Договора предусматривает, что ставки косвенных налогов во взаимной торговле при импорте товаров на территорию государства-члена не должны превышать ставки косвенных налогов, которыми облагаются аналогичные товары при их реализации на территории этого государства-члена.

Как следует из пункта 3 статьи 71 Договора, определяемые государствами-членами направления, а также формы и порядок осуществления гармонизации законодательства в отношении налогов, которые оказывают влияние на взаимную торговлю, не должны нарушать условия конкуренции и не препятствовать свободному перемещению товаров, работ услуг на национальном уровне или на уровне Союза, включая:

1) гармонизацию (сближение) ставок акцизов по наиболее чувствительным подакцизным товарам;

2) дальнейшее совершенствование системы взимания налога на добавленную стоимость во взаимной торговле (в том числе с применением информационных технологий).

Таким образом, из вышеуказанных правовых норм следует, что вопросы налогообложения отнесены к компетенции государств-членов, однако их полномочия в этой сфере ограничены правом Союза и, в частности, принципом недискриминации, который исходит из необходимости создания равных условий для свободной конкуренции товаров и услуг независимо от страны производства, закрепляет основы справедливой торговли и находится во взаимосвязи с принципом добросовестной конкуренции.

3. В соответствии с пунктом 1 статьи 72 Договора взимание косвенных налогов во взаимной торговле товарами осуществляется по принципу страны назначения, предусматривающему применение нулевой ставки налога на добавленную стоимость и (или) освобождение от уплаты акцизов при экспорте товаров, а также их налогообложение косвенными налогами при импорте.

Импорт товаров согласно норме пункта 2 Протокола №18 – это ввоз товаров налогоплательщиками (плательщиками) на территорию одного государства-члена с территории другого государства-члена. В свою очередь экспорт товаров той же нормой определен как вывоз товаров,

реализуемых налогоплательщиком, с территории одного государства-члена на территорию другого государства-члена.

Согласно пункту 4 статьи 72 Договора при импорте товаров на территорию одного государства-члена с территории другого государства-члена косвенные налоги взимаются налоговыми органами государства-члена, на территорию которого импортируются товары, если иное не установлено законодательством этого государства-члена в части товаров, подлежащих маркировке акцизными марками (учетно – контрольными марками, знаками).

Конкретизируя положение пункта 4 статьи 72 Договора, абзац первый пункта 13 Протокола № 18 устанавливает, что взимание косвенных налогов по товарам, импортируемым на территорию одного государства-члена с территории другого государства-члена (за исключением случая, установленного пунктом 27 настоящего Протокола, и (или) помещения импортируемых товаров под таможенные процедуры свободной таможенной зоны или свободного склада), осуществляется налоговым органом государства-члена, на территорию которого импортированы товары, по месту постановки на учет налогоплательщиков – собственников товаров, включая налогоплательщиков, применяющих специальные режимы налогообложения, в том числе с учетом особенностей, предусмотренных пунктами 13.1–13.5 настоящего Протокола.

Большая коллегия Суда считает, что применение принципа страны назначения, предусмотренного отмеченными правовыми нормами, подразумевает юрисдикцию по взиманию косвенных налогов государства, в котором происходит конечное потребление товара вне зависимости от страны вывоза. На основании этого исключается уплата косвенных налогов при экспорте товаров в другие страны, но одновременно предполагается взимание налога при их импорте.

Большая коллегия Суда исходит из того, что экспортер не является конечным потребителем экспортируемого товара и полагает, что налоговое бремя в виде косвенного налога уже им оплаченного не должно возлагаться на такого налогоплательщика. В этих целях за налогоплательщиком сохраняется право на вычет сумм уплаченного косвенного налога и его возмещение из бюджета страны экспортера.

В связи с этим, в развитие принципа страны назначения нормой абзаца второго пункта 3 Приложения № 18 предусмотрено право налогоплательщика на налоговые вычеты (зачеты) в порядке, аналогичном предусмотренному законодательством государства-члена, применяемому в отношении товаров, экспортированных с территории этого государства-члена за пределы Союза.

Место реализации товара, согласно абзацу третьему пункта 3 Протокола № 18, определяется в соответствии с законодательством государства-члена, если иное не установлено настоящим пунктом.

Взимание налога на добавленную стоимость по принципу страны назначения, по мнению Большой коллегии Суда, обусловлено не только целью поддержания конкуренции и избежания двойного налогообложения, но и предопределяется правовой природой указанного налога как налога на потребление, поскольку потребление экспортируемых товаров происходит в стране назначения.

При этом, пунктом 25 Протокола № 18 предусмотрено, что в случае использования товаров, импорт которых на территорию государства-члена в соответствии с его законодательством осуществлен без уплаты косвенных налогов, в иных целях, чем те, в связи с которыми предоставлено освобождение или иной порядок уплаты, импорт таких товаров подлежит обложению косвенными налогами в порядке, установленном настоящим разделом (раздел «III. Порядок взимания косвенных налогов при импорте товаров»).

4. Из буквального толкования норм пунктов 2 статьи 71 и 5 статьи 72 Договора следует, что обязанность по уплате косвенных налогов у налогоплательщика соответствующего государства-члена возникает при реализации товаров.

Данный вывод подтверждается нормой пункта 13.1 Протокола № 18, из которой следует, что в случае приобретения товара на основании договора (контракта) между налогоплательщиком одного государства-члена и налогоплательщиком другого государства-члена, то есть, при реализации товара, уплата косвенных налогов осуществляется налогоплательщиком государства-члена, на территорию которого импортированы товары, – собственником товара либо, если это предусмотрено законодательством государства-члена, – комиссионером, поверенным или агентом.

При этом, собственником товаров согласно абзацу второму пункта 13 Протокола № 18 признается лицо, которое обладает правом собственности на товары или к которому переход права собственности на товары предусматривается договором (контрактом).

Пунктом 13.4 Протокола № 18 установлено, что если налогоплательщик одного государства-члена приобретает товары, ранее импортированные на территорию этого государства-члена налогоплательщиком другого государства-члена, косвенные налоги по которым не были уплачены, уплата косвенных налогов осуществляется налогоплательщиком государства-члена, на территорию которого

импортированы товары, – собственником товаров, либо, если это предусмотрено законодательством государства-члена, – комиссионером, поверенным или агентом (в случае если товары будут реализованы налогоплательщиком другого государства-члена через комиссионера, поверенного или агента).

Таким образом, независимо от времени импорта товара на территорию другого государства-члена, по общему правилу, обязанность по уплате косвенных налогов (НДС) возложена на налогоплательщика этого государства-члена, к которому переходит право собственности на товар.

Учитывая изложенное Большая коллегия Суда констатирует, что юридическим фактом, влекущим возникновение обязанности по уплате косвенных налогов у налогоплательщика государства-члена, на территорию которого импортированы товары, и, соответственно, права налоговых органов по их взиманию является переход права собственности на импортируемые товары.

5. Согласно пункту 6 статьи 72 Договора, косвенные налоги не взимаются при импорте на территорию государства-члена:

1) товаров, которые в соответствии с законодательством этого государства-члена не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) при ввозе на его территорию;

2) товаров, которые ввозятся на территорию государства-члена физическими лицами не в целях предпринимательской деятельности;

3) товаров, импорт которых на территорию одного государства-члена с территории другого государства-члена осуществляется в связи с их передачей в пределах одного юридического лица (законодательством государства-члена может быть установлено обязательство по уведомлению налоговых органов о ввозе (вывозе) таких товаров).

Буквальный анализ подпункта 3 пункта 6 статьи 72 Договора позволяет Большой коллегии Суда утверждать, что при импорте товаров на территорию другого государства-члена в связи с их передачей в рамках одного юридического лица отсутствуют как правовые, так и экономические основания для возникновения обязанности по уплате налогов, поскольку отсутствует сам факт перехода права собственности на ввозимые товары.

Большая коллегия Суда отмечает, что рассматриваемая правовая норма не содержит каких-либо дополнительных условий, при наличии которых косвенные налоги, и в том числе НДС, подлежат уплате, что позволяет Большой коллегии Суда сделать вывод о том, что цель, с которой происходит передача товаров в рамках одного юридического

лица, правового значения не имеет. Передача товара в пределах одного юридического лица, с правовой точки зрения, сама по себе не влечет перехода права собственности.

6. На основании изложенного Большая коллегия Суда приходит к следующему выводу:

Импорт товаров на территорию одного государства-члена Союза с территории другого государства-члена Союза в связи с их передачей в пределах одного юридического лица не облагается косвенными налогами вне зависимости от целей такого импорта.

IV. Заключительные положения

Копию настоящего консультативного заключения направить заявителю.

Консультативное заключение разместить на официальном интернет-сайте Суда.

Председательствующий

Э.В. Айриян

Судьи

А.М. Ажибраимова

Ж.Н. Баишев

Д.Г. Колос

Т.Н. Нешатаева

В.Х. Сейтимова

Г.А. Скрипкина

А.Э. Туманян

А.А. Федорцов

К.Л. Чайка