



## СУД ЕВРАЗИЙСКОГО ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОЮЗА

---

### ОСОБОЕ МНЕНИЕ судьи Нешатаевой Т.Н. (дело № СЕ-2-1/1-22-БК)

12 октября 2022 года

город Минск

Не соглашаюсь с вынесенным консультативным заключением Большой коллегии Суда Евразийского экономического союза от 12 октября 2022 года (далее соответственно – консультативное заключение, Суд) по делу по заявлению Министерства экономики и коммерции Кыргызской Республики и в соответствии с пунктом 1 статьи 79 Регламента Суда Евразийского экономического союза, утвержденного Решением Высшего Евразийского экономического совета от 23 декабря 2014 года № 101, заявляю особое мнение и полагаю, что ответ Большой коллегии Суда не соответствует публичному порядку в Евразийском экономическом союзе (далее – ЕАЭС, Союз) и скрывает систему получения необоснованной налоговой выгоды транснациональной компанией. Высказываю это мнение с глубоким сожалением, поскольку не удалось убедить коллег обратить внимание на вопросы международного частного права, которые являются ключевыми в настоящем деле.

Сам вопрос Министерства экономики и коммерции Кыргызской Республики закономерен, и проблема, которая существовала в Кыргызской Республике, связана с двумя аспектами: 1) какие цели можно преследовать при передаче товара от юридического лица филиалу для освобождения от уплаты НДС согласно подпункту 3 пункта 6 статьи 72 Договора о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года (далее – Договор); 2) как определить правовой статус филиала юридического лица и самого юридического лица, расположенных в разных государствах. Ни один из этих аспектов не нашел отражения в консультативном заключении, которое фокусируется лишь на том, что передача от юридического лица своему филиалу товаров не облагается НДС вне зависимости от цели такой передачи.

1. 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).

Из взаимосвязанных положений пункта 6 статьи 72 Договора, следует узкий перечень случаев, при которых косвенные налоги не взимаются при импорте на территорию государства-члена: во-первых, если это установлено национальным законом, то есть для индивидуальных нужд государства (подпункт 1 пункта 6 статьи 72 Договора); во-вторых, если они ввозятся физическими лицами для личных нужд (подпункт 2 пункта 6 статьи 72 Договора); в-третьих, при передаче от юридического лица своему филиалу (подпункт 3 пункта 6 статьи 72 Договора). Во всех трех подпунктах пункта 6 статьи 72 Договора индивидуальная цель льготы выделена, но в разных формулировках.

Полагаю, странно утверждать, что в одном и том же пункте 6 статьи 72 Договора содержатся столь взаимоисключающие нормы, устанавливающие цель применения льготы: физические лица вправе ввозить товары исключительно для личных нужд, а юридические лица – передавать товары своим филиалам для торговли (реализации) без каких-либо ограничений. В этом контексте отмечаю, что термин «передача», употребленный в подпункте 3 пункта 6 статьи 72 Договора, означает, что филиал является конечным получателем импортируемого товара, не облагаемого НДС, который будет использоваться исключительно индивидуально, для нужд функционирования филиала, а не реализовываться в рамках торговых (коммерческих) сделок с третьими лицами. Подчеркну, что в последнем случае денежная выгода (выручка) остается на счетах филиала и цели (в том числе антиобщественные), на которые она будет потрачена, неизвестны.

2. Подпункт 3 пункта 6 статьи 72 Договора предусматривает, что косвенный налог не взимается при импорте на территорию государства-члена товаров в связи с их передачей в пределах одного юридического лица. Правовой статус юридического лица определяется согласно коллизионным нормам (привязке) – личному закону юридического лица.

Следовательно, льгота, установленная в подпункте 3 пункта 6 статьи 72 Договора, связана с правовым статусом юридического лица, в пределах которого передается соответствующий товар. При этом

юридическое лицо должно иметь личный закон государства – члена ЕАЭС.

В настоящем деле для установления правового статуса юридического лица и филиала необходимо было обратиться к нормам международного частного права, устанавливающим личный закон юридического лица, традиционно связанный с местом регистрации, деятельности и страной, в которой расположена штаб-квартира. Соответственно, Суду следовало задать так называемый «коллизийный вопрос» и установить национальность юридического лица – ТОО «Эпирок Центральная Азия», а также его филиала, чтобы установить применимость подпункта 3 пункта 6 статьи 72 Договора к спорной ситуации.

В силу статьи 1100 Гражданского кодекса Республики Казахстан законом юридического лица считается право страны, где это юридическое лицо учреждено. Аналогичным образом личный закон регулируется в Кыргызской Республике: согласно статье 1184 Гражданского кодекса Кыргызской Республики законом юридического лица считается право страны, где это юридическое лицо учреждено. Последнее относится и к филиалу иностранного юридического лица. При этом такой филиал в Кыргызской Республике не является юридическим лицом (пункт 3 статьи 90 Гражданского кодекса Кыргызской Республики) и, как следствие, не вправе от своего имени заключать сделки, то есть участвовать в коммерческом обороте.

ТОО «Эпирок Центральная Азия» зарегистрировано в Республике Казахстан и имеет филиал в Кыргызской Республике. При этом доктрины контроля и снятия корпоративной вуали свидетельствуют, что ТОО «Эпирок Центральная Азия» является частью корпоративной группы «Эпирок», которая в 2017 году выделилась из зарегистрированной в 1873 году шведской корпорации «Атлас Копко» и на данный момент является крупнейшей транснациональной корпорацией, действующей более чем в 150 государствах мира. Головное юридическое лицо зарегистрировано в Швеции и подчиняется шведскому законодательству, крупнейшими акционерами компании являются инвестиционные компании из Соединенных Штатов Америки, правительство Сингапура, пенсионные фонды Швеции и Японии и множество иных лиц.

В этой ситуации расценивать ТОО «Эпирок Центральная Азия» исключительно в качестве юридического лица Республики Казахстан ошибочно, поскольку оно является частью транснациональной корпорации – дочерним обществом по отношению к головной компании, расположенной за пределами ЕАЭС. В такой ситуации ТОО «Эпирок Центральная Азия» и его филиал в Кыргызской Республике являются в совокупности дочерним предприятием зарегистрированной в Швеции материнской компании, а фактическим бенефициаром налоговой льготы,

установленной в подпункте 3 пункта 6 статьи 72 Договора, является транснациональная корпорация «Эпирок».

Указанное позволяет ставить вопрос о применимости подпункта 3 пункта 6 статьи 72 Договора к отношениям между ТОО «Эпирок Центральная Азия» и его филиалом в Кыргызской Республике, то есть к частям транснациональной корпорации, имеющей головной офис в Швеции.

Отмечу, что в ЕАЭС не входят государства, не подписавшие Договор. Как следствие, невозможно говорить о том, что транснациональные корпорации, зарегистрированные за пределами Союза и обладающие разветвленной корпоративной структурой в различных государствах, не входящих в Союз, пользуются такими же налоговыми льготами, что и физические и юридические лица из государств – членов ЕАЭС. Указанное возможно лишь в том случае, если будет заключен отдельный международный договор Союза с третьей стороной, предусматривающий соответствующий режим налогообложения.

Отношения с участием иностранного элемента, вопросы международного частного права являются крайне сложными для любой правовой системы и впервые возникли в практике Суда. К сожалению, Суд не вполне справился с этой ситуацией, отказавшись рассматривать вопросы снятия корпоративной вуали. Тем не менее считаю это дело и особое мнение исключительно важными для формирования будущего правопорядка (*public order*) Евразийского экономического союза – учитывающего как международное публичное, так и международное частное право, а также ту их часть, которая относится к правоотношениям с участием транснациональных корпораций.

Имея в виду, что действия национальных налоговых органов по снятию корпоративной вуали с этих отношений были обоснованы, полагаю возможным дать следующий ответ на поставленный в заявлении вопрос:

Импорт товаров на территорию государств – членов Союза с территории государства – члена Союза не облагается косвенным налогом в случае передачи таких товаров филиалу транснационального юридического лица не в целях предпринимательской деятельности.