

/Логотип/

## ЕУРАЗИЯЛЫҚ ЭКОНОМИКАЛЫҚ ОДАҚТЫҢ СОТЫ

---

### КОНСУЛЬТАТИВТІК ҚОРЫТЫНДЫ

Минск қаласы

2022 жылғы 12 қазан

Еуразиялық экономикалық одақ Сотының мына құрамдағы Үлкен алқасы:

төрағалық етуші, Сот Төрағасы Э.В.Айриян,

баяндамашы судья Туманян А.Э.,

судьялар А.М. Ажибраимова, Ж.Н. Бәйішев, Д.Г.Колос, Т.Н. Нешатаева, В.Х.Сейтімова, Г.А. Скрипкина, А.А.Федорцов, К.Л.Чайка,

сот отырысының хатшысы В.В. Егиазарянның қатысуымен,

іс материалдарын зерделеп, баяндамашы судьяны тыңдап,

Еуразиялық экономикалық одақ Соты Статутының 46, 47, 50, 68, 69, 73-75, 96, 98-тармақтарын басшылыққа ала отырып,

Қырғыз Республикасы Экономика және коммерция министрлігінің 2014 жылғы 29 мамырдағы Еуразиялық экономикалық одақ туралы шарттың 72-бабының 6-тармағына түсінік беру туралы өтініші бойынша консультативтік қорытынды береді.

#### **I. Өтініш берушінің сұрағы**

Қырғыз Республикасының Экономика және коммерция министрлігі (бұдан әрі - Министрлік, Өтініш беруші) Еуразиялық экономикалық одақ Сотына (бұдан әрі – Сот) 2014 жылғы 29 мамырдағы Еуразиялық экономикалық одақ туралы шарттың (бұдан әрі – Шарт) 72-бабының 6-тармағына түсінік беру туралы өтінішпен жүгінді.

Өтініштен белгілі болғанындай, Қазақстан Республикасында тіркелген «Эпирок Орталық Азия» жауапкершілігі шектеулі серіктестігі (бұдан әрі - Компания) тауарларды Қазақстан Республикасындағы қоймадан 2016 жылы Қырғыз Республикасында тіркелген филиалдың қоймасына беруді жүзеге асырды. Тауарларды беру алып өтуге арналған ішкі жүкқұжатпен ресімделді, өйткені филиал мен компания бір заңды тұлға болып табылады және тауарларды алып өту кезінде меншік құқығының ауысуы орын алмайды. Бұдан кейін тауарлар Қырғыз Республикасы аумағында өткізілді, оларға қатысты тиісті шот-фактура шығарылды және Қырғыз Республикасында ішкі жеткізілімдерге арналған қосылған құн салығы (бұдан әрі - ҚҚС) төленді.

Қырғыз Республикасы Мемлекеттік салық қызметі Компания филиалын жоспардан тыс көшпелі тексерудің нәтижелері бойынша өсімпұл мен айыппұлдарды ескере отырып, оған қызметі басталған сәттен бастап ҚҚС төлеу жөнінде талап қойды.

Осымен бірге, Еуразиялық экономикалық комиссияның Қаржы саясаты департаментінің 2020 жылғы 25 маусымдағы № 09-45 хатын басшылыққа ала отырып, Өтініш беруші 2021 жылғы 14 мамырда Компанияға жанама салықтардан босату филиалға тауар-материалдық құндылықтар өткізу мақсатынсыз берілген жағдайда ғана қолданымды екені туралы хабар берді.

Осымен қатар, Өтініш беруші көрсетіп отырғандай, Еуразиялық экономикалық комиссияның Қаржы саясаты департаменті Компания атына 2021 жылғы 25 наурызда № 09-45 хатты жолдады, онда өзінің құрылымдық бөлімшесіне берілген тауарлар өткізілген жағдайда Шартқа №18 қосымша болып табылатын Тауарлар экспорты мен импорты, жұмыстарды орындау, қызметтерді көрсету кезінде жанама салықтар алу тәртібі мен олардың төленуін бақылау механизмі туралы хаттаманың (бұдан әрі - №18 Хаттама) 13.4 және 25-тармақтарының нормалары қолданылуға тиіс екендігі атап өтілді. ҚҚС тек тауарларды одан әрі өткізу кезінде алынады, ал тауарларды өз филиалына ішкі жүйелік беруге жанама салықтар салынбайды.

Баяндалғанның негізінде Өтініш беруші Соттан Шарттың 72-бабының 6-тармағының нормаларына түсінік беруді, атап айтқанда, одан әрі өткізу үшін тауарлардың Одаққа мүше бір мемлекеттің аумағына Одаққа мүше басқа мемлекеттің аумағынан импортына оларды бір заңды тұлғаның шегінде беруге байланысты жанама салықтар салына ма деп сұрайды.

## **II. Соттағы рәсім**

Еуразиялық экономикалық одақ Соты (Шартқа №2 қосымша) Статутының (бұдан әрі - Сот Статуты) 68-тармағына сәйкес түсінік беру туралы істерді қарау тәртібін Жоғары Еуразиялық экономикалық кеңестің 2014 жылғы 23 желтоқсандағы № 101 шешімімен бекітілген Еуразиялық экономикалық одақ Сотының Регламенті (бұдан әрі – Сот Регламенті) айқындайды.

Түсінік беру туралы істі Сот Регламентінің 75-бабының тәртібімен қарауға дайындау шеңберінде Еуразиялық экономикалық комиссияға, Ресей Федерациясының Бас прокуратурасына, Армения Республикасының Мемлекеттік кірістер комитетіне, Беларусь Республикасының Экономика министрлігіне, Ресей Федерациясының Федералдық салық қызметіне, Армян мемлекеттік экономика университетіне, Белорус мемлекеттік университетіне, Белорус

мемлекеттік экономика университетіне, Ереван мемлекеттік университетіне, Қазақстан Республикасының Заңнама және құқықтық ақпарат институтына, Ресей Федерациясы Үкіметінің жанындағы Заңнама және салыстырмалы құқықтану институтына, Әл-Фараби атындағы Қазақ Ұлттық университетіне, Г.В.Плеханов атындағы Ресей экономика университетіне сауал жолданып, жауаптар алынды.

Соттың Үлкен алқасының 2022 жылғы 20 маусымдағы қаулысымен Қырғыз Республикасы Экономика және коммерция министрлігінің өтініші іс жүргізуге қабылданды.

### **III. Соттың тұжырымдары**

Соттың Үлкен алқасы Сот Статутының 50-тармағын басшылыққа ала отырып, 1969 жылғы 23 мамырдағы Халықаралық шарттардың құқығы туралы Вена конвенциясының 31-бабының ережелерін ескере келіп, халықаралық құқықтың жалпыға бірдей танылған қағидаттары мен нормалары негізінде Шарттың бір-бірімен өзара жүйелі байланыстағы ережелеріне түсінік беруді жүзеге асырады.

1. Мүше мемлекеттердің салық салу саласындағы өзара іс-қимылының мәселелері Шарттың XVII «Салықтар және салық салу» бөлімінде, сондай-ақ №18 Хаттамада бекітілген.

Шарттың 71-бабының 1-тармағына сәйкес бір мүше мемлекеттің аумағынан басқа мүше мемлекеттің аумағына әкелінетін тауарларға жанама салықтар салынады.

№18 Хаттаманың 2-тармағына сәйкес жанама салықтар деп қосылған құн салығы (бұдан әрі - ҚҚС) және акциздер (акциздік салық немесе акциздік алым) ұғынылады.

Бұл ретте №18 Хаттаманың 2-тармағында тауардың сатылатын немесе сатуға арналған кез-келген жылжымалы және жылжымайтын мүлік, көлік құралдары, энергияның барлық түрлері болып табылатыны белгіленген.

Көрсетілген құқықтық нормалардың мағынасынан бір мүше мемлекеттің аумағынан басқа мүше мемлекеттің аумағына әкелінетін тауар жанама салықтар (ҚҚС және акциздер) салудың объектісі болып табылатыны келіп шығады.

2. Шарттың 71-бабының 2-тармағына сәйкес мүше мемлекеттер өзара саудадағы салықтарды, өзге де алымдар мен төлемдерді аумағында басқа мүше мемлекеттердің тауарларын өткізу жүзеге асырылатын мүше мемлекетте салық салу оның аумағында шығарылатын осыған ұқсас тауарларға қатысты дәл сондай мән-жайлар болған кезде осы мүше мемлекет қолданатын салық салуға қарағанда қолайсыз болмайтындай етіп алады.

Өз кезегінде Шарттың 72-бабының 5-тармағы мүше мемлекеттің

аумағына тауарлар импорты кезінде өзара саудадағы жанама салықтар ставкалары осы мүше мемлекеттің аумағында осыған ұқсас тауарлар өткізілген кезде оларға салынатын жанама салықтардың ставкаларынан аспауға тиіс екендігін көздейді.

Шарттың 71-бабының 3-тармағынан мүше мемлекеттердің өзара саудаға әсер ететін салықтарға қатысты заңнаманы ұлттық деңгейде немесе Одақ деңгейінде бәсекелестік талаптарын бұзбайтындай және тауарлардың, жұмыстардың және көрсетілетін қызметтердің еркін орын ауыстыруына кедергі келтірмейтіндей етіп үндестіруге, оған қоса:

1) акцизделетін неғұрлым зәру тауарлар бойынша акциздер ставкаларын үндестіруді (жақындастыруды);

2) өзара саудада қосылған құн салығын алу жүйесін одан әрі жетілдіруді (соның ішінде ақпараттық технологияларды қолдана отырып жетілдіруді) жүзеге асыру бағыттарын, сондай-ақ нысандары мен тәртібін айқындауға тиіс екендігі көрінеді.

Сөйтіп, жоғары көрсетілген құқықтық нормалардан салық салу мәселелері мүше мемлекеттердің құзыретіне жататыны, алайда олардың бұл саладағы өкілеттіктері Одақ құқығымен, атап айтқанда, өндірілген еліне қарамастан тауарлар мен көрсетілетін қызметтердің еркін бәсекелестігі үшін тең жағдайлар жасау қажеттігіне негізделетін кемсітпеушілік қағидатымен шектелгені, әділетті сауда негіздерін бекітетіні және адал бәсекелестік қағидатымен өзара байланыста тұратыны көрінеді.

3. Шарттың 72-бабының 1-тармағына сәйкес өзара тауарлар саудасында жанама салықтарды алу тауарлар экспорты кезінде қосылған құн салығының нөлдік ставкасын қолдануды және (немесе) акциздер төлеуден босатуды, сондай-ақ импорт кезінде оларға жанама салық салуды көздейтін межелі елдің қағидаты бойынша жүзеге асырылады.

№18 Хаттаманың 2-тармағының нормасына сәйкес тауарлар импорты - салық төлеушілердің (төлеушілердің) тауарларды бір мүше мемлекеттің аумағынан басқа мүше мемлекеттің аумағына әкелуі. Өз кезегінде тауарлар экспорты сол нормамен салық төлеушілердің тауарларды бір мүше мемлекеттің аумағынан басқа мүше мемлекеттің аумағына әкетуі ретінде айқындалған.

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.

Шарттың 72-бабының 4-тармағын, №18 Хаттаманың 13-тармағының бірінші абзацын нақтылай келіп, бір мүше мемлекеттің

аумағынан екінші мүше мемлекеттің аумағына импортталатын тауарлар бойынша жанама салықтарды алуды (осы Хаттаманың 27-тармағында белгіленген және (немесе) еркін кеден аймағының немесе еркін қойманың кедендік рәсімдеріне орналастыратын импортталатын тауарларды қоспағанда) аумағына тауарлар импортталған мүше мемлекеттің салық органы, арнаулы салық режимдерін қолданатын салық төлеушілерді қоса, соның ішінде осы Хаттаманың 13.1 - 13.5-тармақтарында көзделген ерекшеліктерді ескере отырып, салық төлеушілерді - тауар иелерін есепке қою орны бойынша жүзеге асыратынын белгілейді.

Соттың Үлкен алқасы атап өтілген құқықтық нормалармен көзделген межелі елдің қағидатын қолдану әкетілім еліне қарамастан тауарды түпкілікті тұтыну өтетін мемлекеттің жанама салықтар алу жөніндегі заңдық құзырын білдіреді деп санайды. Осының негізінде тауарлардың басқа елдерге экспорты кезінде жанама салықтар төлеу жоққа шығарылады, бірақ осымен бір мезгілде олардың импорты кезінде салық алу бағамдалады.

Соттың Үлкен алқасы экспорттаушының экспортталатын тауардың түпкілікті тұтынушысы болып табылмайтынына сүйенеді және ол жанама салық түрінде төлеп те қойған салық ауыртпалығы мұндай салық төлеушіге салынбауға тиіс деп пайымдайды. Осы мақсатта салық төлеушінің төленген жанама салық сомаларын шегеру және оны экспорттаушы елдің бюджетінен өтеу құқығы сақталады.

Осыған байланысты, межелі ел қағидатын №18 Хаттаманың 3-тармағының екінші абзацының нормасымен дамытуда салық төлеушінің Одақтың шегінен тыс жерлерге осы мүше мемлекеттің аумағынан экспортталған тауарларға қатысты қолданылатын, мүше мемлекеттің осыған ұқсас заңнамасында көзделген тәртіппен салықтық шегерімдерге (есепке жатқызуларға) арналған құқығы көзделген.

№18 Хаттаманың 3-тармағының үшінші абзацына сәйкес тауарды өткізу орны, егер осы тармақпен өзгеше белгіленбесе, мүше мемлекеттің заңнамасына сәйкес айқындалады.

Соттың Үлкен алқасының пікірінше, межелі ел қағидаты бойынша қосылған құн салығын алу бәсекелестікті қолдау және қосарланған салық салуды болдырмау мақсатымен ғана емес, сонымен қатар экспортталатын тауарларды тұтыну межелі елде болатындықтан, көрсетілген салықтың тұтынуға арналған салық ретіндегі құқықтық табиғатымен де алдын ала айқындалады.

Бұл ретте, №18 Хаттаманың 25-тармағымен мүше мемлекеттің аумағында импорты оның заңнамасына сәйкес жанама салықтарды төлеусіз жүзеге асырылған тауарларды пайдалану босату немесе өзге төлеу тәртібі берілгеннен өзге мақсаттарда жүзеге асырылған жағдайда

мұндай тауарлардың импортына осы бөлімде ("III. Тауарлардың импорты кезінде жанама салықтарды алу тәртібі" бөлімі) белгіленген тәртіппен жанама салықтар салынуға тиіс екендігі көзделген.

4. Шарттың 71-бабының 2-тармағын және 72-бабының 5-тармағының нормаларын дәлме дәл түсіндіруден тауарларды өткізу кезінде тиісті мүше мемлекеттің салық төлеушісінде жанама салықтарды төлеу жөнінде міндеттілік болатыны келіп шығады.

Аталған тұжырым № 18 Хаттаманың 13.1-тармағының нормасымен расталады, ол бойынша егер тауарлар бір мүше мемлекеттің салық төлеушісі мен екінші мүше мемлекеттің салық төлеушісі арасындағы шарт (келісімшарт) негізінде сатып алынса, жанама салықтарды төлеуді аумағына тауарлар импортталған мүше мемлекеттің салық төлеушісі - тауарлардың иесі не егер бұл мүше мемлекеттің заңнамасында көзделсе, комиссионер, сенім білдірілген адам немесе агент жүзеге асырады.

Бұл ретте, № 18 Хаттаманың 13-тармағының екінші абзацына сәйкес тауарларға меншік құқығы бар немесе тауарларға меншік құқығының ауысуы шартпен (келісімшартпен) көзделген тұлға тауарлардың иесі болып танылады.

№ 18 Хаттаманың 13.4-тармағымен егер бір мүше мемлекеттің салық төлеушісі осы мүше мемлекеттің аумағына екінші мүше мемлекеттің салық төлеушісі бұрын импорттаған, ол бойынша жанама салықтар төленбеген тауарларды сатып алса, жанама салықтарды төлеуді аумағына тауарлар импортталған мүше мемлекеттің салық төлеушісі - тауарлардың иесі не, егер бұл мүше мемлекеттің заңнамасында көзделген болса, комиссионер, сенім білдірілген тұлға немесе агент (егер тауарларды комиссионер, сенім білдірілген тұлға немесе агент арқылы екінші мүше мемлекеттің салық төлеушісі өткізген жағдайда) жүзеге асыратыны белгіленген.

Сөйтіп, тауардың басқа мүше мемлекеттің аумағына импортының уақытына қарамастан, жалпы қағида бойынша, жанама салықтар (ҚҚС) төлеу міндеттілігі тауар меншік құқығына ауысатын сол мүше мемлекеттің салық төлеушісіне жүктеледі.

Соттың Үлкен алқасы баяндалғанды ескере келіп, аумағына тауарлар импортталған мемлекеттің салық төлеушісінде жанама салықтарды төлеу жөніндегі міндеттіліктің туындауына әкеп соғатын заңды факт және, тиісінше, салық органдарының оларды алу жөніндегі құқықтары импортталатын тауарларға меншік құқығының ауысуы болып табылады деп тиянақтайды.

5. Шарттың 72-бабының 6-тармағына сәйкес мүше мемлекеттің аумағына:

1) осы мүше мемлекеттің заңнамасына сәйкес оның аумағына әкелу кезінде салық салуға жатпайтын (салық салудан босатылатын)

тауарлардың;

2) мүше мемлекеттің аумағына жеке тұлғалар кәсіпкерлік қызметтің мақсатынан тыс әкелетін тауарлардың;

3) бір мүше мемлекеттің аумағына басқа мүше мемлекеттің аумағынан импорты оларды бір заңды тұлғаның шегінде беруге байланысты жүзеге асырылатын тауарлардың (мүше мемлекеттің заңнамасында осындай тауарларды әкелу (әкету) туралы салық органдарына хабарлау бойынша міндеттеме белгіленуі мүмкін) импорты кезінде жанама салықтар алынбайды.

Шарттың 72-бабының 6-тармағының 3-тармақшасын дәлме-дәл талдау Соттың Үлкен алқасына бір заңды тұлғаның шеңберінде оларды беруге байланысты басқа мүше мемлекеттің аумағына тауарлар импорты кезінде салықтарды төлеу жөнінде міндеттілік пайда болуы үшін құқықтық та, экономикалық та негіздер жоқ екендігін растауға мүмкіндік береді, өйткені әкелінетін тауарларға меншік құқығының ауысу фактісінің өзі жоқ.

Соттың Үлкен алқасы қаралып отырған құқықтық норманың қандай да бір қосымша жағдайларды, олардың бар болуы жанама салықтарды, соның ішінде ҚҚС төлеуге тиесілі болатын жағдайларды қамтымайтынын атап өтеді, бұл Соттың Үлкен алқасына бір заңды тұлға шеңберінде тауарларды беру орын алатын мақсаттың құқықтық маңызы болмайтыны туралы тұжырым жасауға мүмкіндік береді. Құқықтық көзқарас тұрғысынан қарағанда, бір заңды тұлға шегінде тауарды беру өз-өзінен меншік құқығының ауысуына әкеп соқпайды.

6. Баяндалғанның негізінде Соттың Үлкен алқасы мынадай тұжырымға келді:

Одаққа мүше басқа мемлекеттің аумағынан Одаққа мүше бір мемлекеттің аумағына тауарлардың импортына оларды бір заңды тұлға шегінде беруге байланысты осындай импорттың мақсатына қарамастан жанама салықтар салынбайды.

#### **IV. Қорытынды ережелер**

Осы консультативтік қорытындының көшірмесі өтініш берушіге жіберілсін.

Консультативтік қорытынды Соттың ресми интернет-сайтына орналастырылсын.

Төрағалық етуші

Э.В. Айриян

Судьялар

А.М. Ажибраимова

Ж.Н. Бәйішев

Д.Г. Колос

Т.Н. Нешатаева

В.Х. Сейтимова

Г.А. Скрипкина

А.Э. Туманян

А.А. Федорцов

К.Л. Чайка