

О применении положений пункта 1 статьи 3 Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года

Консультативное заключение Экономического Суда Содружества Независимых Государств от 2 ноября 1998 года N 01-1/4-98

Совет Министров Республики Беларусь обратился в Экономический Суд с запросом о толковании пункта 1 статьи 3 Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года и дачи ответа на следующие вопросы:

какие налоги и сборы имеют эквивалентное таможенным пошлинам действие;

регулирует ли пункт 1 статьи 3 вопросы косвенного налогообложения, то есть могут ли налог на добавленную стоимость и акцизы являться предусмотренными в этом пункте налогами, имеющими эквивалентное таможенным пошлинам действие;

распространяется ли действие пункта 1 статьи 3 на все общегосударственные налоги, которые в соответствии с внутренним законодательством взимаются в отношении ввозимых (вывозимых) товаров?

Экономический Суд, изучив представленные Правительством Республики Беларусь материалы, проанализировав национальное законодательство государств-участников Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года и положения двусторонних договоров по вопросам, касающимся свободной торговли, пришел к выводу о неоднозначном понимании государствами-участниками положения пункта 1 статьи 3 данного Соглашения. Принимая во внимание порядок урегулирования разногласий между Договаривающимися Сторонами, предусмотренный статьей 19 Соглашения, Экономический Суд принял решение дать консультативное заключение по вышеупомянутому запросу.

Государства-участники Соглашения о создании зоны свободной торговли в целях реализации положений Договора о создании Экономического союза от 24 сентября 1993 года определили комплекс задач, обеспечивающих формирование условий для свободного движения товаров и услуг, и в частности:

постепенную отмену таможенных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие, и количественных ограничений во взаимной торговле;

устранение других препятствий для свободного движения товаров и услуг;

гармонизацию и/или унификацию законодательства договаривающихся сторон в той мере, в какой это необходимо для надлежащего и эффективного функционирования зоны свободной торговли.

Для достижения поставленных задач в Соглашении о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года закреплен ряд положений, предусматривающих для государств-участников льготы как тарифного, так и нетарифного характера. Пункт 1 статьи 3 устанавливает: "Договаривающиеся Стороны не применяют таможенные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие, а также количественные ограничения на ввоз и/или вывоз товаров, происходящих с таможенной территории одной из Договаривающихся Сторон и предназначенных для таможенной территории других Договаривающихся Сторон. Исключения из данного торгового режима оформляются документами, являющимися неотъемлемой частью настоящего Соглашения". При этом под изъятиями из режима свободной торговли понимается перечень товаров, в отношении которых устанавливаются меры внешнеторгового регулирования, не предусмотренные данным Соглашением.

Пункт 1 статьи 8 определяет, что "Договаривающиеся Стороны не будут прямо или косвенно облагать происходящие с таможенной территории других Договаривающихся Сторон товары налогами и сборами фискального характера в размере, превышающем их уровень для национальных товаров".

Статья 5 предписывает договаривающимся сторонам устанавливать все сборы и платежи (за исключением таможенных пошлин, налогов и приравненных к ним сборов, указанных в статье 3) в пределах прямых фактических затрат. Это правило касается сборов и формальностей, относящихся к количественным ограничениям; лицензированию; валютному контролю; статистическому учету; документам, документации и удостоверению документов; анализам и осмотру и др. Таким образом, целью рассматриваемого Соглашения является создание условий для свободного движения товаров по территории государств-участников этого Соглашения.

Содержание норм Соглашения позволяет сделать вывод о том, что в его основу положены принципы и цели, соответствующие принципам и целям, закрепленным в международных договорах о создании зон свободной торговли, в частности в

Генеральном соглашении по тарифам и торговле (ГАТТ) от 30 октября 1947 года. Так, часть первая пункта 1 статьи 1 ГАТТ предусматривает общий режим наиболее благоприятствуемой нации "в отношении таможенных пошлин и сборов всякого рода, налагаемых на ввоз и вывоз, или в связи с ними, или на перевод за границу платежей за импорт или экспорт...".

Вместе с тем Соглашение о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года, в отличие от ГАТТ, устанавливает, что государства-участники данного Соглашения не будут взимать при ввозе и/или вывозе товаров, происходящих с таможенной территории одной из Договаривающихся Сторон и предназначенных для таможенной территории других Договаривающихся Сторон, не только таможенные пошлины и сборы, но и налоги, имеющие эквивалентное действие.

Отказ от применения во взаимной торговле таможенных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие, закреплен и в двусторонних договорах о свободной торговле государств-участников Соглашения от 15 апреля 1994 года, подписанных как до, так и после него, а также в иных соглашениях, имеющих целью ту или иную форму экономической интеграции, например, в Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о свободной торговле от 13 ноября 1992 года, Соглашении между Правительством Российской Федерации и Правительством Кыргызской Республики о едином порядке регулирования внешнеэкономической деятельности от 10 января 1996 года, Соглашении о Таможенном союзе между Российской Федерацией и Республикой Беларусь от 6 января 1995 года.

Однако рассматриваемое Соглашение, равно как и двусторонние договоры о свободной торговле, не раскрывает понятия налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие, и не содержит конкретного перечня таких налогов и сборов. Определение круга налогов и сборов, подпадающих под действие пункта 1 статьи 3 Соглашения, предполагает прежде всего уяснение значения понятия "эквивалентное действие". Слово "эквивалент" (от латинского *aequivalens*) трактуется как "нечто равноценное, равнозначущее или соответствующее другому, заменяющее его либо служащее его выражению".

По мнению Экономического Суда, эквивалентность действия таможенных платежей, предусмотренных в пункте 1 статьи 3 Соглашения, может быть определена на основе выявления целей, достижению которых эти платежи служат, оценки их значения.

При этом следует учесть, что на момент заключения Соглашения в отдельных государствах-участниках действовали законы о налоге на экспорт и импорт. Такой Закон, в частности, был принят 10 января 1992 года в Республике Беларусь. Налог на экспорт и импорт исчислялся в процентах к контрактной стоимости товара, имел исключительно фискальный характер, являлся условием ввоза и вывоза товара и преследовал цель экономической защиты внутреннего рынка республики. С принятием Закона о таможенном тарифе, утверждением ставок таможенных пошлин Закон о налоге на экспорт и импорт и Постановление Правительства Республики Беларусь о ставках этого налога утратили силу. Указанный налог, таким образом, являлся эквивалентным таможенной пошлине как по своему содержанию, так и по действию (назначению). Его взимание по сути заменяло таможенную пошлину.

По сведениям, поступившим от государств-участников Соглашения, законодательство этих государств в настоящее время не предусматривает взимание налогов, имеющих эквивалентное таможенным пошлинам действие.

Ответ на вопрос, подпадают ли налог на добавленную стоимость и акцизы под действие пункта 1 статьи 3 Соглашения от 15 апреля 1994 года, может быть дан, по мнению Экономического Суда, с учетом особенностей исчисления и взимания указанных налогов.

Налог на добавленную стоимость и акцизы имеют ряд общих с таможенными пошлинами признаков:

их уплата производится плательщиком непосредственно на границе;

объектом обложения является таможенная стоимость;

контроль за платежами возложен на таможенные органы и его уплата является одним из необходимых условий принятия таможенными органами решения о выпуске товаров для свободного обращения при его ввозе и, соответственно, вывозе с территории государства.

Именно эти общие признаки послужили основанием для отнесения налога на добавленную стоимость и акцизов к таможенным платежам. Основы таможенного законодательства государств-участников Содружества Независимых Государств от 10 февраля 1995 года, определяющие принципы правового, экономического и организационного регулирования таможенного дела, в статье 103 предусматривают перечень таможенных платежей, состоящий из таможенной пошлины; налога на

добавленную стоимость; акцизов; сборов за выдачу лицензий таможенными органами и возобновление действия лицензий; сборов за выдачу квалификационного аттестата специалиста по таможенному оформлению и возобновление действия аттестата; таможенных сборов за таможенное оформление; таможенных сборов за хранение товаров; таможенных сборов за таможенное сопровождение товаров; платы за информирование и консультирование; платы за принятие предварительного решения; платы за участие в таможенных аукционах; иных таможенных платежей.

Налог на добавленную стоимость и акцизы, наряду с таможенной пошлиной, включены в число таможенных платежей и законодательством ряда государств-участников Содружества (статья 110 Таможенного Кодекса Республики Беларусь, статья 110 Таможенного Кодекса Российской Федерации, статья 110 Таможенного Кодекса Кыргызской Республики, статья 103 Таможенного Кодекса Республики Узбекистан и Др.), а также Единой методологией таможенной статистики внешней торговли государств-участников Содружества Независимых Государств, утвержденной Решением Совета глав правительств Содружества Независимых Государств от 9 декабря 1994 года.

Наличие у таких таможенных платежей, как налоги на добавленную стоимость и акцизы, общих формальных и содержательных с таможенными пошлинами признаков не дает, однако, достаточных оснований характеризовать их как платежи, имеющие эквивалентное с таможенными пошлинами действие.

Таможенные пошлины, с одной стороны, и налог на добавленную стоимость и акцизы, с другой, не имеют равнозначных целей, что могло бы, как уже указано выше, характеризовать их действие как эквивалентное. Законодательство о таможенном тарифе государств-участников Соглашения рассматривает тариф в качестве инструмента торговой политики и государственного регулирования внутреннего (национального) рынка товаров страны при его взаимодействии с мировым рынком. Основными целями таможенного тарифа и, следовательно, таможенной пошлины, являются:

рационализация товарной структуры ввоза товаров в государство;

поддержание рационального соотношения вывоза и ввоза товаров, валютных доходов и расходов на территории государства;

создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров в государстве;

защита экономики государства от неблагоприятного воздействия иностранной конкуренции.

Налог на добавленную стоимость и акциз, выступая в качестве таможенных платежей, таких целей не преследуют, так как не утрачивают своего основного назначения - получения государством доходов на основе учета товарного спроса, возникающего на его территории. Одновременно государство посредством предоставления льгот при взимании налога на добавленную стоимость и акцизов осуществляет ценовую политику как на внутреннем рынке, так и во внешнеэкономической деятельности.

В национальных системах взимания налога на добавленную стоимость широко применяется льгота в виде освобождения от налогообложения экспортируемых товаров как протекционистская мера, направленная на создание условий для конкуренции товаров за рубежом. Соответственно при импорте товаров в целях выравнивания их стоимости взимается налог на добавленную стоимость, который в этом случае выполняет компенсационную роль.

Двойственная природа косвенных налогов, как внутренних налогов, с одной стороны, и таможенных платежей, с другой, а также недостаточно четкая редакция пункта 1 статьи 3 Соглашения вызывают разночтения содержащегося в нем правила, касающегося освобождения от налогов. Об этом свидетельствует тот факт, что при применении аналогичных норм двусторонних договоров о свободной торговле государства-участники Соглашения в отдельных случаях включают в перечень изъятий из режима свободной торговли налог на добавленную стоимость и акцизы.

Различному пониманию государствами-участниками положения пункта 1 статьи 3 способствует и то обстоятельство, что Соглашение не решает вопрос о принципе взимания налогов на добавленную стоимость и акцизов в соответствии с их экономической природой как внутренних налогов, имеющих косвенный характер. Статья 8 Соглашения устанавливает лишь обязательство договаривающихся сторон не облагать прямо или косвенно происходящие с таможенной территории других договаривающихся сторон товары налогами и сборами фискального характера в размере, превышающем их уровень для национальных товаров. Законодательство государств-участников Соглашения о создании зоны свободной торговли (с учетом двусторонних международных договоров) существенно разнится по порядку изъятия,

способу исчисления, кругу объектов обложения и ставкам налога. Применяются два основных принципа: принцип страны происхождения и принцип страны назначения.

По полученным Экономическим Судом в порядке подготовки настоящего дела к слушанию сведениям, Российская Федерация применяет в торговле со странами СНГ принцип страны происхождения. Республика Молдова, используя принцип страны назначения, в то же время взыскивает налог на добавленную стоимость при экспортных операциях с Российской Федерацией и Республикой Беларусь. Кыргызская Республика применяет принцип страны назначения во взаимоотношениях с Республикой Казахстан и Республикой Узбекистан, в торговле с другими странами СНГ налог на добавленную стоимость не взыскивается ни при экспорте, ни при импорте товаров. Аналогичная ситуация сложилась в государствах-участниках Соглашения и при взимании акцизного налога.

Применение различных принципов взимания налогов приводит в ряде случаев к двойному налогообложению экспорта или импорта, потерям доходов бюджета отдельных государств, создает проблемы в области национальной конкурентоспособности товара, что в условиях, когда не осуществлена унификация национального налогового законодательства, создает препятствия для свободного движения товара и эффективного функционирования зоны свободной торговли.

На основании изложенного Экономический Суд пришел к следующим выводам.

1. Таможенными платежами, имеющими эквивалентное действие (пункт 1 статья 3 Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года), являются таможенные пошлины, налоги и сборы тарифного характера, применяемые при ввозе и/или вывозе товаров, происходящих с таможенной территории одного из государств и предназначенных для таможенной территории других государств-участников Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года, за исключением сборов, предусмотренных статьей 5 данного Соглашения.

2. Вопросы косвенного налогообложения не являются предметом регулирования пункта 1 статьи 3 Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года. Налог на добавленную стоимость и акцизы, отнесенные Основами таможенного законодательства государств-участников Содружества Независимых Государств от 10 февраля 1995 года и таможенными кодексами отдельных государств-участников Содружества Независимых Государств к таможенным платежам, не могут

рассматриваться как имеющие эквивалентное действие с предусмотренными в данном пункте платежами.

В целях единообразного применения положения пункта 1 статьи 3 Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года и обеспечения эффективного функционирования зоны свободной торговли Экономический Суд считает целесообразным

РЕКОМЕНДОВАТЬ

государствам-участникам Соглашения о создании зоны свободной торговли от 15 апреля 1994 года.

Уточнить формулировку пункта 1 статьи 3 Соглашения в соответствии с аналогичными положениями международных договоров, апробированных мировой практикой, в частности Генерального соглашения по тарифам и торговле (ГАТТ) от 30 октября 1947 года.

Дополнить Соглашение нормами, устанавливающими механизм косвенного налогообложения и процедуру его унификации, либо заключить отдельное соглашение по указанному вопросу.

Председатель

А.Б. Каженов