

**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, равнозначащее 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 назначения.

      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 государств.

      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*

© 2012. РГП на ПХВ «Институт законодательства и правовой информации Республики Казахстан» Министерства юстиции Республики Казахстан