

DOI: 10.26794/2587-5671-2024-28-3-43-51
 УДК 336.1(045)
 JEL H2, H25

НДС при реализации физическим лицам товаров электронной торговли, находящихся в ЕАЭС на таможенных складах

А.А. Артемьев, Е.Ю. Сидорова
 Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Актуальность исследования обусловлена тем, что в условиях распространения новых моделей организации бизнеса, в том числе в части проведения внешнеторговых операций с товарами электронной торговли (ТЭТ), приобретаемыми физическими лицами на зарубежных электронных торговых площадках, необходима разработка вопросов, связанных с определением налоговых последствий у лиц — участников таких моделей. Под «товаром» в настоящем исследовании понимается любое движимое имущество, в том числе валюта государств — членов Евразийского экономического союза (ЕАЭС), ценные бумаги и (или) валютные ценности, дорожные чеки, электрическая энергия, а также иные перемещаемые вещи, приравненные к недвижимому имуществу*. Поскольку налог на добавленную стоимость (НДС) — один из наиболее значимых как для государства, так и для налогоплательщиков (налоговых агентов), **предметом** исследования является механизм определения налоговых последствий по уплате НДС при реализации иностранными продавцами российским физическим лицам товаров электронной торговли (ТЭТ), приобретаемых через зарубежные торговые площадки («маркетплейсы»), при этом находящихся (хранящихся) в момент заключения договора купли-продажи на таможенных складах на территории России. **Целью** исследования является решение задач, связанных с определением обязанностей по уплате НДС в связи с реализацией ТЭТ, хранящихся на таможенном складе, а именно: экономических аспектов, касающихся оснований для возникновения обязанностей по уплате НДС, и целесообразности изменений действующего регулирования в отношении возможных последствий. **Методология** исследования основана на использовании классических для косвенного налогообложения подходов к определению места реализации товаров и, соответственно, к принятию решения о возникновении на территории России объекта налогообложения по НДС. **Научная новизна** исследования состоит в разработке подходов к определению налоговых последствий по НДС при реализации в рамках трансграничной электронной торговли товаров с территориями таможенных складов, а также возможных изменений действующего регулирования, основанных на учете экономического смысла рассмотренной бизнес-модели. Сделан **вывод** о том, что при продаже зарубежным продавцом через «маркетплейс» российским физическим лицам товаров, хранящихся в период покупки на таможенном складе на территории России, у продавца возникает объект налогообложения по НДС. Лицо государства — члена ЕАЭС (российская организация) — оператор электронной торговли, который передает товары покупателю, обязан предъявить покупателю соответствующую сумму НДС, выполняя обязанности налогового агента. Проработаны предложения об установлении льготы по НДС для операций по реализации ТЭТ с территории таможенного склада, по результатам сделан вывод о дискуссионности и недостаточной экономической обоснованности таких предложений. **Ключевые слова:** налог на добавленную стоимость; товары электронной торговли; Евразийский экономический союз; таможенные процедуры; таможенный склад; «бондовый» склад; территория таможенного склада; налоговые последствия; трансграничная торговля

Для цитирования: Артемьев А.А., Сидорова Е.Ю. НДС при реализации физическим лицам товаров электронной торговли, находящихся в ЕАЭС на таможенных складах. *Финансы: теория и практика.* 2024;28(3):43-51. DOI: 10.26794/2587-5671-2024-28-3-43-51

VAT on the Sale to Individuals of E-commerce Goods Held in Customs Warehouses in the EEU

A.A. Artemiev, E. Yu. Sidorova
 Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The **relevance** of the study is due to the fact that in the context of the spread of new models of business organization, including foreign trade transactions with electronic commerce goods (ECG) purchased by individuals on foreign

© Артемьев А.А., Сидорова Е.Ю., 2024

* Пп. 45 п. 1 ст. 2 Таможенного кодекса ЕАЭС.

electronic trading platforms, it is necessary to develop issues related to the determination of tax consequences for persons – participants of such models. The term “goods” in this study means any movable property, including currency of the member states of the Eurasian Economic Union (EEU), securities and (or) currency values, travel cheques, electricity, as well as other movable things equated to immovable property. Since the value added tax (VAT) is one of the most significant for both the state and taxpayers (tax agents), the **subject** of the study is the mechanism for determining the tax consequences of VAT when foreign sellers sell to Russian individuals electronic commerce goods (ECG) purchased through foreign trading platforms (“marketplaces”), while being (stored) at the time of conclusion of the contract of sale in customs warehouses in Russia. The **purpose** of the study is to solve the problems related to the determination of VAT payment obligations in connection with the sale of ECG stored in a customs warehouse, namely: economic aspects related to the grounds for the emergence of VAT payment obligations, and the feasibility of changes in the current regulation with regard to the possible consequences. The **methodology** of the study is based on the use of classical for indirect taxation approaches to the determination of the place of sale of goods and, accordingly, to the decision on the occurrence in the territory of Russia of the object of taxation by the VAT. The **scientific novelty** of the study consists in the development of approaches to the determination of tax consequences on VAT on the sale of goods from the territories of customs warehouses within the framework of cross-border electronic commerce, as well as possible changes in the current regulation, based on the consideration of the economic sense of the considered business model. It is **concluded** that when a foreign seller sells goods to Russian individuals through a “marketplace” that are stored in a customs warehouse on the territory of Russia during the purchase period, the seller is subject to VAT. A person of an EAEU member state (Russian organization) – an e-commerce operator – who transfers goods to a purchaser is obliged to present to the purchaser the corresponding amount of VAT, performing the duties of a tax agent. Proposals on the establishment of VAT concessions for transactions on the implementation of ECG from the territory of the customs warehouse were elaborated, the results concluded that the discussion and insufficient economic justification of such proposals.

Keywords: value added tax; electronic commerce goods; Eurasian Economic Union; customs procedures; bond warehouse; customs warehouse; customs warehouse territory; tax consequences; cross-border trade

For citation: Artemiev A.A., Sidorova E. Yu. VAT on the sale to individuals of e-commerce goods held in customs warehouses in the EEU. *Finance: Theory and Practice*. 2024;28(3):43-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2587-5671-2024-28-3-43-51

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в рамках научных дискуссий в отношении совершенствования косвенного налогообложения особое внимание уделяется комплексу вопросов, касающихся ставок НДС, состава льгот по этому налогу, механизмам реализации прав на них, а также возможным последствиям их изменения [1, 2]. Вместе с тем представляется, что не меньшее значение имеют вопросы, связанные с подходами к определению объекта налогообложения по НДС, особенно в отношении экономически обоснованного определения места реализации товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав [3].

Их недостаточная проработанность и, как следствие, нерешенность способствуют формированию законодательных оснований для принятия решений о наличии либо отсутствии места реализации товаров, работ, услуг, либо передачи имущественных прав на территории России и, соответственно, объекта налогообложения по НДС, существенно противоречащих одному из ключевых принципов косвенного налогообложения, согласно которому налоговые обязательства должны возникать в стране, где фактически происходит потребление товара, работы, услуги (использование имущественного права) [4–6].

Одним из характерных примеров в данном случае являются, на наш взгляд, нормы ст. 148 Нало-

гового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), согласно которым у иностранных транспортных компаний, осуществляющих перевозки товаров между пунктами назначения и отправления, расположенными, соответственно, на территории и за пределами территории нашей страны, Российская Федерация местом реализации услуг по перевозке (транспортировке) не признается¹, в связи с чем объект налогообложения по НДС в РФ не возникает².

С учетом изложенного методологические вопросы, связанные с определением места реализации товаров, работ, услуг, а также передачи имущественных прав для целей определения объекта налогообложения по косвенным налогам, особенно по НДС, представляются актуальными с научной и практической точек зрения.

Анализ научной литературы, посвященной косвенному налогообложению, позволяет выделить значимые исследования, в которых разработана данная проблематика, а именно работы Л.И. Гончаренко [7, 8], А.А. Артемьева, М.Р. Пинской, А.В. Тихоновой [2].

Современная экономическая ситуация характеризуется, среди прочего, распространением и развитием бизнес-моделей, в рамках которых

¹ Пп. 4.1 п. 1 ст. 148 НК РФ.

² Пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

осуществляются сделки с находящимися на единой таможенной территории ЕАЭС (в России) товарами, имеющими в таможенных правоотношениях статус «иностранные товары»³.

Поскольку такие товары, как правило, ограничены в деловом обороте, их нахождение на таможенной территории ЕАЭС (в России) обычно сопровождается помещением под таможенную процедуру, используемую для иностранных товаров, продолжающих находиться под таможенным контролем (например, таможенные процедуры свободной таможенной зоны, свободного склада, беспошлинной торговли, таможенного склада, далее — льготные таможенные процедуры) [9, 10]. Кроме того, в таких ситуациях требуется фактическое нахождение товаров на специальной территории, на которой могут использоваться отмеченные выше таможенные процедуры. К специальным территориям подобного рода относятся территории особых (свободных) экономических зон, свободных складов, магазинов беспошлинной торговли, таможенных складов (далее — специальные территории)⁴.

Действующее регулирование предусматривает возможность совершения сделок с иностранными товарами, находящимися на специальных территориях. Например, на таможенных складах, в магазинах беспошлинной торговли, а в некоторых случаях и в особых (свободных) экономических зонах (специальных территориях) могут совершаться сделки, в том числе, купли-продажи. При этом возникают вопросы, касающиеся системного увязывания налоговых последствий по уплате косвенных налогов в составе таможенных платежей, а также — в связи с совершаемыми сделками, в том числе, по реализации товаров. Уплата косвенных налогов в составе таможенных платежей, как правило, обусловлена завершением льготной таможенной процедуры и помещением товаров под новую таможенную процедуру, предусматривающую возможность их использования не только на специальной территории, но и на остальной части таможенной территории ЕАЭС (остальной части территории России): например, завершение таможенной процедуры

свободной таможенной зоны и помещение товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления. Уплата косвенных налогов в связи с совершаемыми сделками обычно связана с отмеченной выше законодательно установленной возможностью реализации товаров, находящихся на специальных территориях.

Так или иначе, речь идет о проблематике, связанной с гармонизацией налоговых и таможенных отношений в условиях членства России в ЕАЭС, особенно актуальной для налога на добавленную стоимость (НДС) с учетом того, что объект налогообложения по акцизам при реализации подакцизных товаров, не произведенных непосредственно налогоплательщиком, не возникает⁵.

Вопросы гармонизации налоговых и таможенных последствий при проведении операций с иностранными товарами стали предметом ряда научных работ, среди которых можно отметить исследования А.А. Артемьева, М.Р. Пинской и А.В. Тихоновой [1, 2], Л.И. Гончаренко [7, 8], М.Р. Пинской [11, 12], Е.Ю. Сидоровой [3, 4] и др.

Вместе с тем одним из перспективных направлений, где гармонизация налоговых и таможенных отношений представляется особенно актуальной, является комплекс вопросов налогового и таможенного регулирования операций с товарами, приобретаемыми российскими физическими лицами на зарубежных электронных торговых площадках («маркетплейсах») (далее — товары электронной торговли, ТЭТ).

ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ СТАТЬИ

Подготовка новой системы регулирования в отношении товаров электронной торговли

С 2021 г. и по настоящее время на площадке Евразийской экономической комиссии (ЕЭК) идет процесс разработки системы нормативного регулирования в отношении внешнеторговых (трансграничных) операций с товарами электронной торговли (ТЭТ), приобретаемыми физическими лицами на зарубежных электронных торговых площадках, которые в литературе также называют «маркетплейсами».

Формируемая система регулирования в значительной степени касается сферы таможенных правоотношений, в том числе в части проекта Протокола о новой главе Таможенного кодекса ЕАЭС, устанавливающего особенности перемещения ТЭТ через таможенную границу ЕАЭС (далее — проект Протокола). Вместе с тем его подготовка обусловила

³ Определения терминов «иностранные товары» и «товары ЕАЭС» — пп. 12 и 47 п. 1 ст. 2 Таможенного кодекса ЕАЭС соответственно.

⁴ Совершенствование механизма косвенного налогообложения в целях обеспечения финансовой устойчивости при соблюдении баланса интересов бюджета, бизнеса и населения. Монография. М.: Русайнс; 2020. 176 с. Особые экономические зоны. Теоретико-методологические аспекты развития. М.: Юнити-ДАНА; 2017. 351 с.

⁵ Пп. 1 п. 1 ст. 182 НК РФ.

необходимость исследования комплекса вопросов, касающихся налогообложения операций с ТЭТ, проектом Протокола не охватываемых.

Вопросы налогообложения операций с ТЭТ, которые, как представляется, заслуживают внимания научного и экспертного сообщества, системно связаны с двумя моделями проведения внешнеторговых операций с ТЭТ, применительно к каждой из которых проектом Протокола предусмотрен соответствующий порядок таможенного регулирования.

I модель

Согласно первой модели приобретенные на зарубежной электронной торговой площадке ТЭТ доставляются напрямую по адресу физического лица — покупателя. Товары не будут помещаться под таможенную процедуру, поскольку проектом Протокола предусматривается применение механизма, в рамках которого товары электронной торговли (ТЭТ) будут рассматриваться как особая категория товаров, как, например, в настоящее время — товары для личного пользования⁶ или международные почтовые отправления⁷. Таможенные операции в этом случае осуществляются оператором электронной торговли либо физическим лицом самостоятельно.

II модель

В отличие от первой модели, вторая предусматривает, что ТЭТ, предназначенные для реализации физическим лицам, заранее ввозятся на таможенную территорию ЕАЭС и помещаются оператором электронной торговли под таможенную процедуру таможенного склада. До приобретения в рамках купли-продажи (путем заказа на зарубежном «маркетплейсе») физическим лицом ТЭТ они, продолжая сохранять статус иностранных товаров, находятся под таможенной процедурой таможенного склада и хранятся на территории таможенного склада.

После приобретения ТЭТ физическим лицом на зарубежной электронной торговой площадке российский оператор электронной торговли, получив от зарубежного «маркетплейса» соответствующую информацию, завершает действие таможенной процедуры таможенного склада, помещает приобретенные физическим лицом ТЭТ под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, уплачивает предусмотренные в рамках такой таможенной процедуры таможенные платежи, в том

числе НДС, и передает ТЭТ уже в качестве товаров ЕАЭС покупателю.

Преимуществом данной модели является возможность более быстрой передачи товаров покупателю, поскольку принадлежащие иностранным продавцам товары в момент их приобретения физическими лицами — покупателями, фактически находятся на территории России.

При этом одной из наиболее дискуссионных и потенциально конфликтных тем применительно ко второй модели представляется необходимость либо ее отсутствие исчисления и уплаты в рамках юрисдикции страны — члена ЕАЭС, в том числе и в России, налога на добавленную стоимость (НДС) в связи с реализацией ТЭТ, хранящихся на таможенном складе и находящихся под таможенной процедурой таможенного склада.

С учетом изложенного представляется актуальным исследование следующих вопросов:

1. Экономические аспекты, касающиеся наличия либо отсутствия оснований для возникновения обязанностей по уплате НДС в связи с реализацией ТЭТ, хранящихся на таможенном складе и находящихся под таможенной процедурой таможенного склада.

2. Целесообразность внесения изменений в акты действующего регулирования в отношении возможных налоговых последствий по уплате НДС в связи с реализацией ТЭТ, хранящихся на таможенном складе и находящихся под таможенной процедурой таможенного склада.

Рассматривая отмеченные вопросы, можно обратиться внимание на следующее.

Вопрос 1. Экономические аспекты, касающиеся оснований для возникновения обязанностей по уплате НДС в связи с реализацией ТЭТ, хранящихся на таможенном складе и находящихся под таможенной процедурой таможенного склада.

Проведенный авторами анализ позволяет выделить два сформировавшихся на сегодняшний день подхода, касающихся, соответственно, отсутствия либо наличия оснований для уплаты НДС при реализации ТЭТ с территории таможенного склада.

В рамках первого подхода сделан вывод об отсутствии объекта налогообложения в России и, соответственно, иных налоговых последствий при реализации товаров, находящихся под таможенной процедурой таможенного склада и хранящихся на таможенных складах⁸.

⁶ Глава 37 Таможенного кодекса ЕАЭС.

⁷ Глава 40 Таможенного кодекса ЕАЭС.

⁸ Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной Минфина России от 22.07.2011 № 03-07-08/236 «О применении НДС в отношении операций по реализации ино-

Логика предложенного подхода была основана на следующем.

В соответствии с НК РФ одним из объектов налогообложения НДС является реализация товаров на территории Российской Федерации (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В общем случае местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, на которые распространяется ее юрисдикция, не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, на которые распространяется ее юрисдикция.

При этом для целей определения места реализации товаров необходимо ориентироваться на момент начала отгрузки, когда реализуемые товары, хранящиеся на таможенном складе в России, отгружались на территорию Российской Федерации [3, 4].

Представляется, что описанный выше подход не в полной мере основан на понимании сущности таможенной процедуры таможенного склада, а также действительного экономического смысла анализируемой бизнес-модели.

Экономически обоснованным и юридически правомерным представляется второй подход, отраженный в научном докладе НИФИ [13].

Данный подход учитывает следующие особенности.

Рассмотрение в системной взаимосвязи норм НК РФ в отношении состава налогоплательщиков и объекта налогообложения НДС позволяет отметить, что при определении объекта налогообложения НДС в виде реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ) существенным обстоятельством является то, что фактически реализация производится на территории Российской Федерации.

При этом согласно п. 1 ст. 147 НК РФ при реализации товаров одним из критериев определения Российской Федерации в качестве места реализа-

ции товаров является наличие следующих обстоятельств:

1) товар находится на территории РФ и иных территориях, на которые распространяется ее юрисдикция, не отгружается и не транспортируется;

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории РФ и иных территориях, на которые распространяется ее юрисдикция.

Таким образом, при реализации иностранным лицом (Продавец) физическим лицам товаров, находящихся под таможенной процедурой таможенного склада и, соответственно, хранящихся на таможенном складе, у Продавца возникает объект налогообложения по НДС в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

Согласно п. 5 ст. 161 НК РФ при реализации товаров, передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг на территории Российской Федерации иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговыми агентами признаются состоящие на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность с участием в расчетах на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами, если иное не предусмотрено п. 10 ст. 174.2 НК РФ. В этом случае налоговая база по НДС определяется налоговым агентом как стоимость таких товаров (работ, услуг), имущественных прав с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них суммы НДС.

При этом абзацем первым п. 1 ст. 168 НК РФ установлено, что при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав налогоплательщик (налоговый агент, указанный, в том числе, в п. 5 ст. 161 НК РФ) дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг), передаваемых имущественных прав, обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму НДС.

С учетом действующих норм НК РФ можно сделать следующий вывод.

При реализации товаров физическому лицу с территории таможенного склада оператор электронной торговли обязан исполнить обязанности налогового агента (п. 5 ст. 161 НК РФ), исчисляя и уплачивая соответствующую сумму НДС [13].

Схема реализации ТЭТ с территории таможенного склада показана на *рисунке*.

Можно обратить внимание на то, что, хотя в рамках действующего регулирования операторы электронной торговли рассматриваются в качестве налоговых

и иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру таможенного склада, осуществляемых иностранной организацией». КонсультантПлюс. Вопросы-ответы (Финансист); см. также Всероссийская конференция «Перспективы изменений в регулировании трансграничной интернет-торговли» (10 сентября 2021 г.). Организатор: Корпоративный онлайн университет. Ассоциация экспресс-перевозчиков.

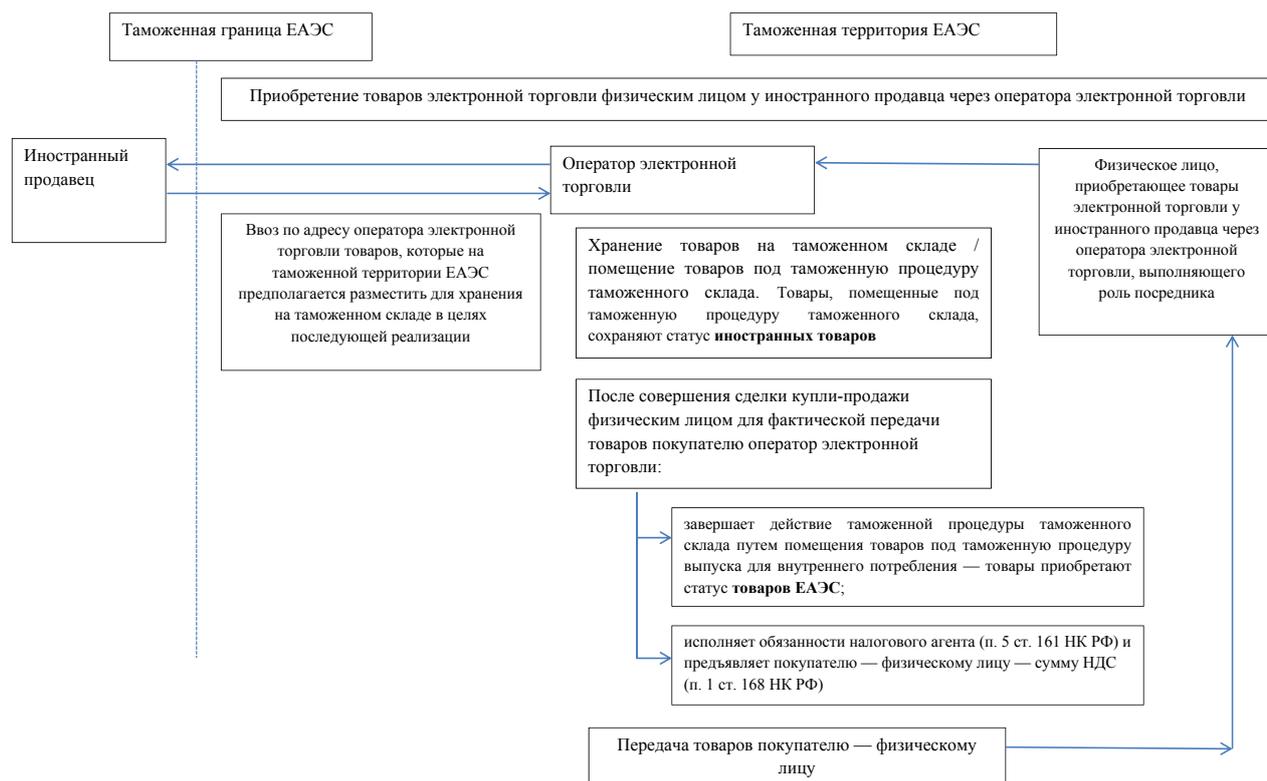


Рис. / Fig. **Схема реализации ТЭТ с территории таможенного склада / Scheme of Realization of ECG from the Territory of the Customs Warehouse**

Источник / Source: [16, с. 23].

агентов по НДС, фактически же механизм, предусмотренный п. 5 ст. 161 НК РФ, возлагает на посредников обязанности налогоплательщиков, которые предъявляют покупателям исчисленные суммы НДС. Это подтверждается также тем, что налоговые агенты — посредники, осуществляющие операции, указанные, в том числе, в п. 5 ст. 161 НК РФ, не имеют права на включение в налоговые вычеты сумм НДС, уплаченных по этим операциям (абз. 2 п. 3 ст. 171 НК РФ).

Указанные обстоятельства представляются важными при разработке вопроса 2, результаты которой состоят в следующем.

Вопрос 2. Целесообразность внесения изменений в акты действующего регулирования в отношении возможных налоговых последствий по уплате НДС в связи с реализацией ТЭТ, хранящихся на таможенном складе и находящихся под таможенной процедурой таможенного склада.

Как показано выше, вывод об обязанности операторов электронной торговли исчислять и предъявлять физическим лицам — покупателям товаров электронной торговли НДС представляется как экономически обоснованным, так и юридически правомерным, полностью базирующимся на нормах действующего законодательства.

При рассмотрении вопроса о необходимости внесения в законодательство изменений целесообразно обратить внимание на предложение, содержащееся в научном докладе НИФИ [13].

Суть данного предложения состоит в том, чтобы ст. 149 НК РФ дополнить новой льготой, согласно которой реализация физическим лицам товаров электронной торговли в соответствии с таможенным законодательством ЕАЭС при завершении действия таможенной процедуры таможенного склада и помещением товаров электронной торговли под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления не подлежит налогообложению налогом на добавленную стоимость.

Данное предложение представляется дискуссионным с учетом следующего.

На наш взгляд, установление такой льготы создаст неравные налоговые условия по НДС для анализируемой бизнес-модели по сравнению с классической моделью, которая используется в настоящее время большинством торговых сетей и магазинов в России.

Так, в рамках классической модели предусмотрено приобретение товаров за рубежом и их помещение под таможенную процедуру выпуска для

внутреннего потребления с уплатой таможенных платежей, в том числе «ввозного» НДС⁹. Товары приобретают статус «товары ЕАЭС» с уплатой НДС в связи с розничной реализацией¹⁰ и налоговым вычетом суммы НДС, которая была уплачена в составе таможенных платежей¹¹.

Освобождение же от НДС операций по реализации товаров электронной торговли через таможенные склады на территории России может, на наш взгляд, привести к тому, что традиционные магазины и торговые сети вынуждены будут либо прекратить ведение бизнеса, либо перепрофилировать его таким образом, чтобы формально в качестве продавца товаров выступал не российский магазин, а зарубежная торговая площадка. Российский же магазин «перепрофилируется» в оператора электронной торговли, который выполняет роль посредника.

Очевидно, что подобное «перепрофилирование» не соответствует ни интересам покупателей, ни страны и государства в целом в части потерь бюджетных поступлений и рабочих мест на территории России.

Также в данном случае считаем уместным обратить внимание на положения Рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по налогообложению НДС внешнеторговых операций (далее — Рекомендации ОЭСР)¹².

В Рекомендациях ОЭСР сформулированы среди прочего базовые принципы налоговой политики в отношении косвенных налогов, применяемых к внешнеторговым операциям. К таким принципам относятся:

- 1) нейтральность по отношению ко всем формам ведения деятельности;
- 2) оптимизация затрат на сбор налогов;
- 3) определенность и ясность налогового режима, а также его простота (т.е. налогоплательщик должен знать, когда, где и как должен уплачивать налог);
- 4) эффективность и справедливость налогообложения, сведение к минимуму возможностей избежания налогов;
- 5) гибкость налогового режима и возможность его применения к новым моделям договорных отношений в предпринимательской практике.

В отношении принципа нейтральности в Рекомендациях ОЭСР отмечено, что налогообложе-

ние должно быть одинаковым применительно ко всем моделям ведения внешнеторговых операций, будь то, например, электронная коммерция или традиционные бизнес-модели [14–16]. При этом управленческие решения должны быть обусловлены деловыми целями, а не налоговыми условиями и обстоятельствами. Налогоплательщики в экономически похожих ситуациях, осуществляющие экономически сходную деятельность, должны находиться в сходных условиях налогообложения.

С учетом изложенного, реализация предложения об установлении льготы в отношении реализации физическим лицам товаров электронной торговли в соответствии с таможенным законодательством ЕАЭС при завершении действия таможенной процедуры таможенного склада помещением товаров электронной торговли под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, представляется преждевременной.

ВЫВОДЫ

1. При реализации иностранным лицом (Продавец) физическим лицам — покупателям ТЭТ товаров, находящихся под таможенной процедурой таможенного склада и, соответственно, хранящихся на таможенном складе, у иностранного Продавца в России возникает объект налогообложения по НДС в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. При этом, будучи посредником, оператор электронной торговли, исполняя обязанности налогового агента (п. 5 ст. 161 НК РФ), обязан предъявить покупателю — физическому лицу — соответствующую сумму НДС (п. 1 ст. 168 НК РФ).

2. Предложение об установлении льготы по НДС в отношении операций по реализации ТЭТ с территории таможенного склада авторами не поддерживается, поскольку реализация данного предложения, как показывают результаты исследования, не соответствует международным принципам косвенного налогообложения¹³ [17] и создает риски искусственного перепрофилирования значительного количества действующих компаний в целях минимизации налоговых последствий по НДС, возникающих при реализации товаров на территории РФ.

⁹ Пп. 4 п. 1 ст. 146 НК РФ.

¹⁰ Пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

¹¹ Ст. 171 и 172 НК РФ.

¹² International VAT/GST Guidelines 2017. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm> (accessed on 06.05.2023).

¹³ International VAT/GST Guidelines 2017. OECD. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>; Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST When the Supplier Is Not Located In the Jurisdiction of Taxation. OECD 2017. The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD (2019), OECD Publishing, Paris. URL: <https://doi.org/10.1787/e0e2dd2d-en> (accessed on 06.05.2023).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Артемьев А.А. Ввоз товаров с территории ОЭЗ: методологические проблемы косвенного налогообложения. *Налоговед.* 2018;(10):42–53.
2. Артемьев А.А., Пинская М.Р., Тихонова А.В. Гармонизация налогового и таможенного регулирования в ЕАЭС. М.: Прометей; 2020. 170 с.
3. Артемьев А.А., Сидорова Е.Ю., Сычева О.В. Реализация товаров на таможенном складе — налоговые последствия. *Таможенное регулирование. Таможенный контроль.* 2019;(11):22–28.
4. Сидорова Е.Ю., Артемьев А.А. Таможенная процедура беспошлинной торговли: методологические проблемы косвенного налогообложения и пути их решения. *Финансы и кредит.* 2021;27(6):1270–1291. DOI: 10.24891/fc.27.6.1270
5. Козырин А.Н. Таможенная процедура таможенного склада по законодательству ЕАЭС и Российской Федерации. *Реформы и право.* 2016;(2):8–15.
6. Маркин М.В., Пыркова М.А. Особенности помещения товаров под процедуру «таможенный склад». *Вестник науки.* 2019;4(6):202–204.
7. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Восстановление НДС: справедлив ли механизм? *Налоговая политика и практика.* 2017;(8):68–71.
8. Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Адвокатова А.С. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики. *Экономика. Налог. Право.* 2018;11(2):166–172.
9. Акопян И.Э., Дерягин О.В., Товстонощенко В.Н. Роль и значение таможенного склада во внешнеэкономической деятельности. *Логистические системы в глобальной экономике.* 2018;(8):58–60.
10. Фролова С.С., Хромова Е.А. Роль складов в таможенной логистике. *Логистические системы в глобальной экономике.* 2017;(7):641–643.
11. Артемьев А.А., Пинская М.Р. Методологические проблемы налогообложения НДС операций с иностранными товарами в ЕАЭС. *Налоговая политика и практика.* 2016;(10):64–68.
12. Пинская М.Р., Артемьев А.А. Недостатки механизма косвенного налогообложения в ЕАЭС и способы их устранения. *Международные отношения.* 2018;(4):104–111. DOI: 10.7256/2454–0641.2018.4.28433
13. Рыкова И.Н., Пинская М.Р., Балакин Р.В. и др. Разработка предложений по использованию модели «бондовых» складов (зон) на территории Российской Федерации. Науч. доклад. М.: НИФИ Минфина России; 2021. 27 с. URL: https://www.nifi.ru/images/FILES/NEWS/2021/%D0%9D%D0%B1%83%D1%87%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4_%D0%91%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B5_%D1%81%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4%D1%8B.%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D0%B0%D0%B1%D1%80%D1%8C_2021pdf.pdf
14. Baldwin R., Wyplosz Ch. The economics of European integration. New York, NY: McGraw-Hill Higher Education; 2012. 654 p.
15. Aujean M. Tax competition and tax planning: What solution for the EU? *EC Tax Review.* 2014;23(2):62–63. DOI: 10.54648/ecta2014007
16. Киреева Е.Ф. Налоговое регулирование сельского хозяйства: современные тенденции, выбор форм государственной поддержки. *Journal of Tax Reform.* 2016;2(3):179–192. (На англ.). DOI: 10.15826/jtr.2016.2.3.023
17. Neville M.K. Adam Smith's views on customs and trade. *Journal of International Taxation.* 2023;(4):20–26.

REFERENCES

1. Artem'ev A.A. Import of goods from the territory of the SEZ: Methodological problems of indirect taxation. *Nalogoved = Nalogoved Journal.* 2018;(10):42–53. (In Russ.).
2. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R., Tikhonova A.V. Harmonization of tax and customs regulation in the EAEU. Moscow: Prometei; 2020. 170 p. (In Russ.).
3. Artem'ev A.A., Sidorova E. Yu., Sycheva O.V. Sales of goods in a customs warehouse — tax consequences. *Tamozhennoe regulirovanie. Tamozhennyi kontrol'.* 2021;(11):22–28. (In Russ.).
4. Sidorova E. Yu., Artem'ev A.A. The customs procedure of duty-free trade: Methodological problems of indirect taxation and solutions. *Finansy i kredit = Finance and Credit.* 2021;27(6):1270–1291. (In Russ.). DOI: 10.24891/fc.27.6.1270
5. Kozyrin A.N. Customs procedure of a customs warehouse under the legislation of the EAEU and the Russian Federation. *Reformy i pravo.* 2016;(2):8–15. (In Russ.).
6. Markin M.V., Pyrkova M.A. Features of placing goods under the “customs warehouse” procedure. *Vestnik nauki.* 2019;4(6):202–204. (In Russ.)

7. Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G. VAT restoration: Is the mechanism fair? *Nalogovaya politika i praktika*. 2017;(8):68–71. (In Russ.).
8. Goncharenko L.I., Malkova Yu.V., Advokatova A.S. Current problems of the tax system in the digital economy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes & Law*. 2018;11(2):166–172. (In Russ.).
9. Akopyan I.E., Deryagin O.V., Tovstonoshenko V.N. Role and importance of customs warehouse in foreign economic activity. *Logisticheskie sistemy v global'noi ekonomike = Logistic Systems in Global Economics*. 2018;(8):58–60. (In Russ.).
10. Frolova S.S., Khromova E.A. The role of warehouses in the customs logistics. *Logisticheskie sistemy v global'noi ekonomike = Logistic Systems in Global Economics*. 2017;(7):641–643. (In Russ.).
11. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R. Methodological problems of VAT taxation of transactions with foreign goods in the EAEU. *Nalogovaya politika i praktika*. 2016;(10):64–68. (In Russ.).
12. Pinskaya M.R., Artem'ev A.A. Disadvantages of the indirect taxation mechanism in the EAEU and ways to eliminate them. *Mezhdunarodnye otnosheniya = International Relations*. 2018;(4):104–111. (In Russ.). DOI: 10.7256/2454-0641.2018.4.28433
13. Rykova I.N., Pinskaya M.R., Balakin R.V., et al. Development of proposals for the use of the model of “bonded” warehouses (zones) on the territory of the Russian Federation. Sci. rep. Moscow: Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation; 2021. 27 p. URL: https://www.nifi.ru/images/FILES/NEWS/2021/%D0%9D%D0%B0%D1%83%D1%87%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D0%BB%D0%B4_%D0%91%D0%BE%D0%BD%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B5_%D1%81%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4%D1%8B.%D0%B4%D0%B5%D0%BA%D0%B0%D0%B1%D1%80%D1%8C_2021pdf.pdf (In Russ.).
14. Baldwin R., Wyplosz Ch. The economics of European integration. New York, NY: McGraw-Hill Higher Education; 2012. 654 p.
15. Aujean M. Tax competition and tax planning: What solution for the EU? *EC Tax Review*. 2014;23(2):62–63. DOI: 10.54648/ecta2014007
16. Kireyeva E.F. Tax regulation in agriculture: Current trends, selection of a state support forms. *Journal of Tax Reform*. 2016;2(3):179–192. DOI: 10.15826/jtr.2016.2.3.023
17. Neville M.K. Adam Smith's views on customs and trade. *Journal of International Taxation*. 2023;(4):20–26.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS



Алексей Александрович Артемьев — кандидат экономических наук, доцент кафедры налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
Alexey A. Artemyev — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
 aartemyev@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>



Елена Юрьевна Сидорова — доктор экономических наук, профессор кафедры налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия
Elena Yu. Sidorova — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>
 Автор для корреспонденции / Corresponding author:
 ejsidorova@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 01.06.2023; после рецензирования 01.07.2023; принята к публикации 15.07.2023.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 01.06.2023; revised on 01.07.2023 and accepted for publication on 15.07.2023.
The authors read and approved the final version of the manuscript