ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

CC BY 4.0

DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-60-72
УДК 336.1(045)
JEL H2, H25

Формирование экономически обоснованных налоговых последствий по операциям купли-продажи иностранных товаров (на примере таможенной процедуры таможенного склада)

Е.Ю. Сидорова
Финансовый университет, Москва, Россия
https://orcid.org/0000-0002-4385-7173

АННОТАЦИЯ

Цель статьи — разработать типологизацию по купле-продаже иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада и предложить механизм формирования на ее основе экономически обоснованных налоговых последствий по НДС. **Предмет** исследования — сделки, совершаемые с товарами, помещенными под таможенную процедуру таможенного склада и механизм их налогообложения. **Методологической основой** исследования стали: экономические методы; метод обобщения; метод сравнения для исследования применяемых в российской и зарубежной практике подходов к формированию институциональной структуры таможенной процедуры таможенного склада. **Результаты** исследования — типологизация операций по купле-продаже иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада, на основе которой сформированы экономически обоснованные налоговые последствия, соблюдающие принцип нейтральности при определении налоговых последствий по НДС. Автор делает **вывод**, что для того, чтобы налогоплательщики руководствовались экономическими, а не налоговыми интересами, необходимо создать такие условия в налоговом и таможенном законодательстве Российской Федерации, чтобы при проведении примерно одинаковых операций уровень налогообложения был идентичен. Для этого нужно уточнить нормы ст. 147 Налогового кодекса России, чтобы в рамках действующего регулирования не было правовых возможностей для непризнания территории России местом реализации товаров, находящихся на российском таможенном складе в период прохождения ими таможенной процедуры таможенного склада. **Перспектива** дальнейших исследований состоит в разработке механизма внедрения экономически обоснованных налоговых последствий, которые соблюдают принцип нейтральности при определении величины НДС при реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру таможенного склада.

Ключевые слова: таможенная процедура; таможенный склад; таможенные платежи; модели договорных отношений; сделки купли-продажи

Для цитирования: **Сидорова Е.Ю. Формирование экономически обоснованных налоговых последствий по операциям купли-продажи иностранных товаров (на примере таможенной процедуры таможенного склада).** ***Финансы: теория и практика.*** **2020;24(2):60-72. DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-60-72**

ORIGINAL PAPER

Formation of Economically Sound Tax Consequences on Purchase and Sale of Foreign Goods (Case Study on Customs Procedure of Customs Warehouse)

E. Yu. Sidorova
Financial University, Moscow, Russia
https://orcid.org/0000-0002-4385-7173

ABSTRACT

The aim of the article is to develop a typology for purchase and sale of foreign goods under the customs procedure of the customs warehouse and to propose a mechanism for the formation of economically sound tax consequences of VAT based on this typology. **The subject** of the research is transactions with goods under the customs procedure of the customs warehouse and their taxation mechanism. **The methodological basis** was economic methods, a generalization method,

© Сидорова Е.Ю., 2020

and a comparison method to study the approaches in Russia and abroad to the formation of the institutional structure of the customs procedure of the customs warehouse. **The study results** are a typology of purchase and sale of foreign goods under the customs procedure of the customs warehouse, the base for economically sound tax consequences that comply with the principle of neutrality in determining the tax consequences of VAT. The author **concludes** that for taxpayers relied on economic rather than tax interests, it is necessary to create conditions in the tax and customs legislation of the Russian Federation that taxation was identical in identical operations. Thus, it is necessary to clarify the norms of Article 147 of the Tax Code of Russia, so that under the current regulation were no legal opportunities to reject Russian territory as a place of sale of goods located in the Russian customs warehouse when they undergo the customs procedure of the customs warehouse. **The directions for future research** are to develop a mechanism for introducing economically sound tax consequences that comply with the principle of neutrality in determining VAT for sale of foreign goods imported into the territory of the Russian Federation and placed under the customs procedure of the customs warehouse.
Keywords: customs procedure; customs warehouse; customs duties; contractual relationship models; purchase and sales transactions

For citation: **Sidorova E. Yu. Formation of economically sound tax consequences on purchase and sale of foreign goods (case study on customs procedure of customs warehouse).** ***Finance: Theory and Practice.*** **2020;24(2):60-72. DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-60-72**

ВВЕДЕНИЕ

Система определения налоговых последствий по внешнеторговым сделкам базируется на экономической категории «таможенная процедура». Всего в Таможенном кодексе Евразийского экономического союза (ЕАЭС) 17 таможенных процедур, под которые можно помещать ввозимые и вывозимые товары. Понятие «таможенная процедура» рассматривается с нескольких сторон: как инструмент налогового регулирования и как механизм государственного регулирования.

При этом правовая процедура четко определена для каждой таможенной процедуры, что говорит о наличии четкой институциональной формы реализации механизма государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Так, в составе налоговых платежей, которые уплачиваются при реализации внешнеэкономической деятельности, могут возникать обязательства, которые определяются особенностью таможенной процедуры, под которую помещен товар. Помещая товар под отдельные таможенные процедуры, декларант может совершать с ними множество хозяйственных операций, но они не приводят к возникновению налоговых последствий. Но если бы аналогичные операции проводились с товарами Евразийского экономического союза, то налоговые последствия возникали бы. Поэтому разница в подходах к товару, который имеет статус иностранного, при определении налоговых последствий приводит к необоснованным налоговым начислениям. Это нарушает применение принципа нейтральности, который гласит: «Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation»[1].

В целях настоящего исследования это интерпретируется для определения экономически обоснованных налоговых последствий в части НДС следующим образом: решения о сделке и ее проведении должны быть экономически выгодны организации, при этом налоговые аспекты при разработке модели договорных отношений не учитываются. Данный постулат выглядит очевидно для рыночного типа ведения хозяйства, однако на практике это не совсем так. Экономисты выделяют эффективность и результативность. Экономические последствия рассчитываются для акционеров и государственных структур, причем их величина может отличаться.

Это важно, особенно для применения таможенной процедуры таможенного склада, так как налоговые освобождения определяют для налогоплательщика более выгодные условия, нежели при использовании таможенной процедуры «выпуск для внутреннего потребления».

Таким образом можно сделать вывод, что при определении налоговых последствий имеет значение статус товара, как и выбранная таможенная процедура.

Анализ современной экономической литературы позволил сделать вывод, что по данной проблематике работает ограниченный круг авторов: Е.Ю. Сидорова [1–4], Л.И. Гончаренко [5, 6], А.А. Артемьев, М.Р. Пинская [7, 8], Ю.В. Малкова [5] (научная шко-

[1] «Бизнес–решения должны быть мотивированы экономическими, а не налоговыми соображениями. Налогоплательщики в аналогичных ситуациях, осуществляющие аналогичные сделки, должны облагаться аналогичными уровнями налогообложения». Implementation Issues for Taxation of Electronic Commerce. URL: https://www.oecd.org/tax/consumption/5594899.pdf (дата обращения: 04.04.2020).

ла Финансового университета), также отдельные аспекты присутствуют в работах А. Н. Козырина [9], М. В. Маркина [10], И. Э. Акопяна, О. В. Дерягина, В. Н. Товстонощенко [11], С. С. Фроловой, Е. А. Хромовой [12]. Однако авторы не рассматривают проблему системно и не дают практических рекомендаций, которые могут быть использованы государственными органами власти.

РЕШЕНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В рамках данного исследования предполагается решить две взаимосвязанные задачи:

Во-первых, определить типологию операций по купле-продаже иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада.

Во-вторых, на основе представленной типологии сформировать экономически обоснованные налоговые последствия.

Рассмотрим ряд экономических аспектов исследуемого процесса, когда при нахождении товара под таможенной процедурой таможенного склада могут быть совершены операции по купле-продаже иностранного товара между различными субъектами рынка, составим их типологизацию (*рис. 1*).

Но основная проблема данного вопроса состоит в том, что при реализации товаров при помещении их под таможенную процедуру таможенного склада при условии, что процедура не меняется, не возникает обязанности по уплате НДС. Эта позиция отражена в четырех письмах Министерства финансов Российской Федерации[2].

Анализ писем Министерства финансов Российской Федерации позволяет отметить, что в них отсутствует комплексное понимание сложных моделей договорных отношений, а также не учитывается принцип нейтральности косвенного налогообложения внешнеэкономической деятельности. С юридической точки зрения подход Министерства финансов Российской Федерации не отражает понятие «момент начала отгрузки и транспортировки», которое используется для определения места реализации товаров (п. 1 ст. 147 НК России). Поэтому формально можно полагать, что, поскольку первоначально товар отгружался из иностранного государства, то местом реализации иностранного товара не признается Российская Федерация. Однако Министерство финансов Российской Федерации не учитывает, во-первых, что таможенный склад находится на территории Российской Федерации, во-вторых, что таможенная процедура таможенного склада может коррелироваться не только с таможенной процедурой «выпуск для внутреннего потребления».

Вышеприведенный подход можно считать спорным, так как необходимо оценивать налоговые последствия исследуемых операций исходя из их экономического смысла и на базе рассмотрения ранее описанных принципов косвенного налогообложения внешнеэкономической деятельности. Для выработки комплексного методологического подхода определения налоговых последствий сделок купли-продажи товара внутри таможенной процедуры таможенного склада необходимо исследовать две модели отношений, которые наиболее часто используются при реализации товаров, хранящихся на таможенных складах, а именно:

Модель 1. Ввоз товаров на таможенную территорию ЕАЭС, их помещение под таможенную процедуру таможенного склада и последующая реализация лицом, являющимся иностранной организацией (товар сохраняет статус иностранного) в государстве — члене ЕАЭС (например, российской организацией).

Модель 2. Ввоз товаров на таможенную территорию ЕАЭС, их помещение под таможенную процедуру таможенного склада и последующая реализация иностранным лицом.

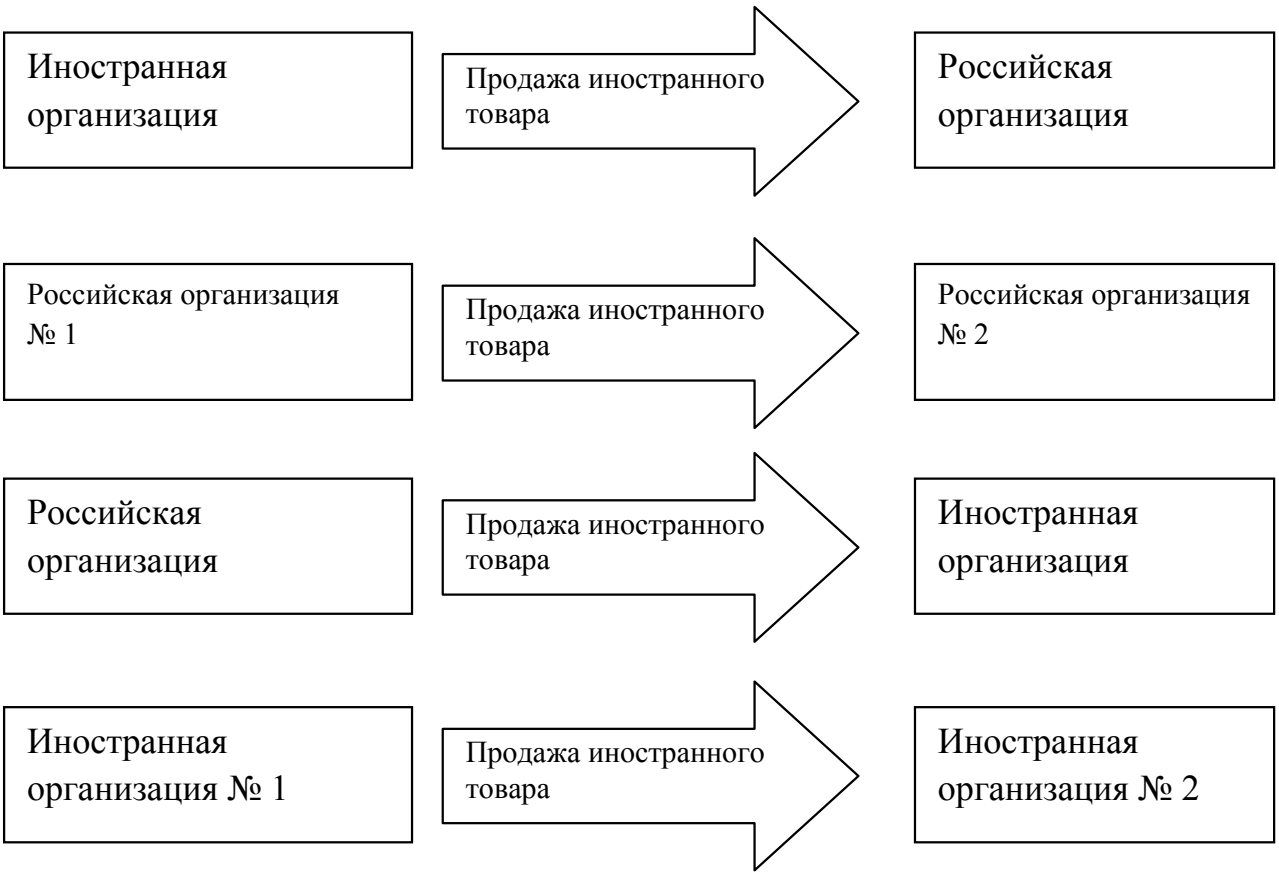
Рассмотрим обозначенные модели более подробно.

Модель 1.

Иностранная организация продает российской организации товары по договору купли-продажи или по посредническому договору. Иностранные товары ввозятся на таможенную территорию ЕАЭС и далее помещаются под таможенную процедуру таможенного склада. При этом товары

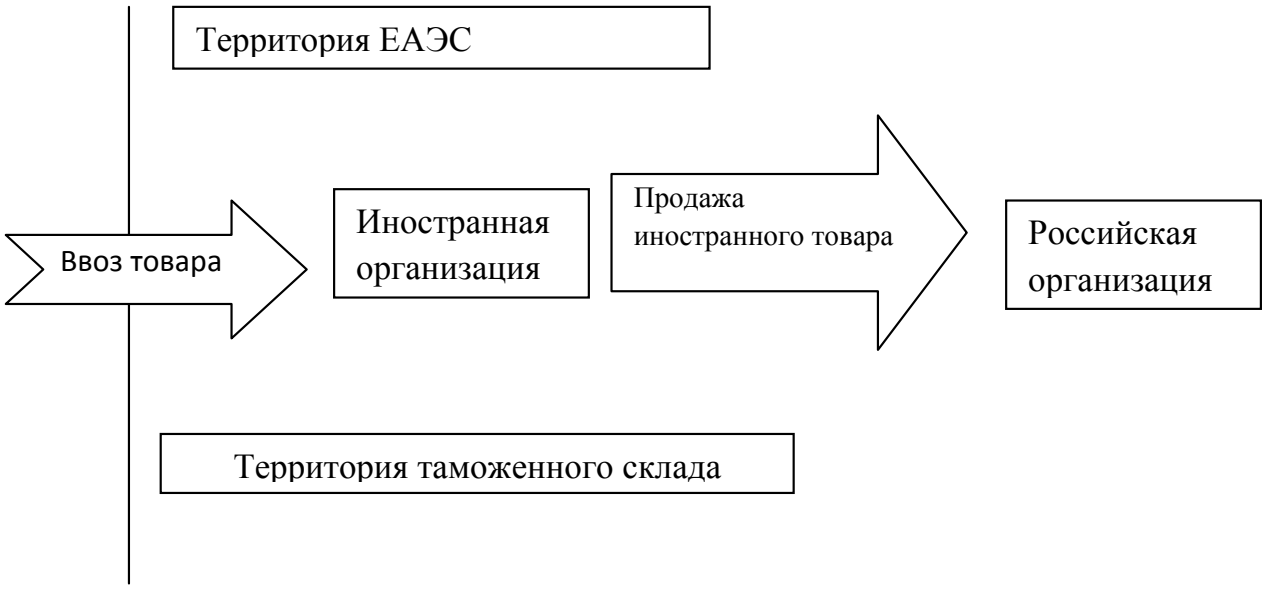
[2] Письмо Минфина России от 17.01.2019 № 03–07–08/1842 «Об НДС при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада». СПС «Консультант Плюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист). Письмо Минфина России от 22.07.2011 № 03–07–08/236 «О применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию России и помещенных под таможенную процедуру таможенного склада, осуществляемых иностранной организацией». СПС «Консультант Плюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист). Письмо Минфина России от 26.11.2014 № 03–07–08/60101 «О налогообложении НДС операций по реализации товаров с таможенного склада до завершения таможенной процедуры таможенного склада помещением товаров под иную таможенную процедуру, предусматривающую ввоз в Российскую Федерацию». СПС «Консультант Плюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист). Письмо Минфина России от 30.06.2016 № 03–07–08/38240 «Об НДС при реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада». СПС «Консультант Плюс». 2019. Вопросы-ответы (Финансист).

а) общая концепция сделок:

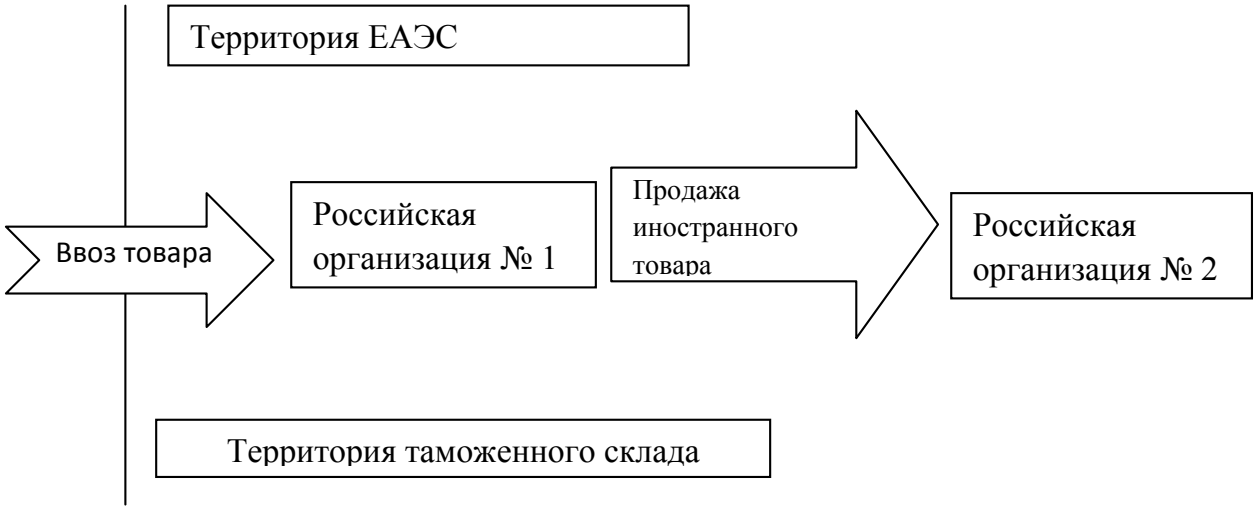


Примечание: первые три типа сделок являются самыми распространенными.

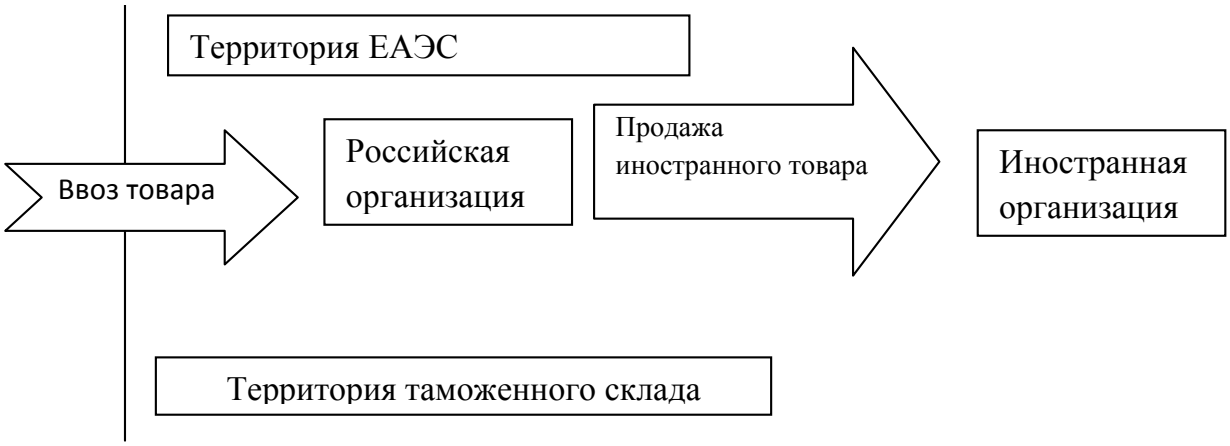
Расшифровка концепций сделок:
б) продажа товара внутри таможенного склада иностранной организацией российской организации:



в) продажа товара внутри таможенного склада российской организации № 1 российской организации № 2:



г) продажа товара внутри таможенного склада российской организацией иностранной организации:



д) продажа товара внутри таможенного склада иностранной организации № 1 иностранной организации № 2:

Рис. 1 / Fig. 1. **Типологизация операций по купле-продаже иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада / Typology of purchase and sale transactions of foreign goods under the customs procedure of the customs warehouse**

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

могут фактически размещаться на складе, который имеет статус склада. После получения товара российская организация помещает их под таможенную процедуру таможенного склада, импортер начинает искать покупателей и реализовывать товар. Реализация может проходить одной партией или разбивается на несколько партий.

При этом из писем Министерства финансов Российской Федерации можно сделать вывод, что российская организация ввозит товар, помещает его на таможенный склад и дальше осуществляет его перепродажу. Помещение под таможенную процедуру, выпуск для внутреннего потребления — это только один частный случай. Но покупатель может приобретать товар с целью ввоза его на территорию ЕАЭС и не изменять его статус (товар остается иностранным), не уплачивая таможенные платежи реализовать товар внутри склада и получить экономическую выгоду. Поэтому российская организация, ввозя товар, может преследовать две цели:

- ввоз товара с целью перепродажи внутри склада без вовлечения в полноценный хозяйственный оборот;
- ввоз товара с целью продажи и вовлечение в полноценный хозяйственный оборот.

Важно понимать, что таможенный склад находится на территории Российской Федерации, и фактически реализация происходит на ее территории. Несмотря на то что российская организация или импортер фактически является посредником между иностранной организацией и реальным покупателем (потребителем товара), реальная сделка происходила, когда товар уже был ввезен на территорию Российской Федерации.

Таким образом, исследовав механизм реализации сделки в соответствии с моделью 1, можно констатировать, что условия, установленные ст. 147 НК России, выполняются, территория Российской Федерации может быть признана местом реализации товаров.

Модель 2.

Иностранная организация № 1 покупает товары от иностранной организации № 2 (сделка происходит на территории иностранного государства) либо вне какой-либо сделки перемещает собственные товары в адрес своего обособленного подразделения на территории Российской Федерации. После покупки товара иностранная организация № 2 ввозит его на территорию ЕАЭС, помещает под таможенную процедуру таможенного склада и фактически размещает на складе. После того как организация находит покупателей, товары реализуются внутри таможенного склада. Дальше покупатель либо перепродает товары внутри склада, либо выпускает их в реальный товарооборот (это классифицируется как помещение товара под таможенную процедуру и выпуск для внутреннего потребления). Таким образом, местом реализации товара является территория Российской Федерации.

Иностранная организация № 2 преследует те же цели, что и российская организация в модели 1.

Главный посыл в сделке реализации иностранных товаров внутри таможенной процедуры таможенного склада для определения экономически обоснованных налоговых последствий является тот факт, что местом реализации является территория Российской Федерации. При этом в модели 2, как и в модели 1, реализация товара происходит на территории Российской Федерации в связи с тем, что фактически товар ввезен на ее территорию, требования, установленные ст. 147 НК России, выполняются. Для определения косвенных налогов территория Российской Федерации может быть признана местом реализации товаров.

Принцип нейтральности налогообложения НДС при реализации товаров во внешнеторговых операциях гласит, что налоговые последствия должны быть одинаковы для примерно одних и тех же по экономической природе сделок. Если, как в нашем исследовании, совершаются операции купли-продажи товаров на территории Российской Федерации, значит, необходимо уплачивать НДС, а если товар является подакцизным — то и акциз.

Вышеописанные модели договорных отношений с экономической точки зрения практически идентичны стандартным внутренним операциям купли-продажи товаров. Подобные сделки предполагают, что:

- внешнеторговая сделка по купле-продаже товаров реализуется между иностранной и российской организациями;
- товары ввозятся на таможенную территорию ЕАЭС, производится уплата таможенных платежей, в том числе НДС, что предполагает помещение товаров под таможенную процедуру и выпуск для внутреннего потребления, принятие российской организацией суммы НДС, уплаченной в составе таможенных платежей, к вычету;
- товары реализуются на внутреннем рынке и предъявленные покупателем суммы НДС по

операциям реализации классифицируются как налоговые вычеты на внутреннем рынке[3].

Для *модели 1* предусматривается, что товары ввозятся российской организацией, при этом:

- реализуется внешнеторговая сделка по купле-продаже товаров между иностранной организацией и российской организацией;
- товары ввозятся на таможенную территорию ЕАЭС, далее они помещаются под таможенную процедуру таможенного склада и реально размещаются на таможенном складе, при этом таможенные платежи, в том числе НДС, не уплачиваются;
- товары реализуются на внутреннем рынке ЕАЭС и суммы НДС, предъявленные покупателю, можно классифицировать как налоговые вычеты по НДС на внутреннем рынке ЕАЭС[4];
- товары вывозятся с территории таможенного склада, далее документально происходит изменение таможенной процедуры таможенного склада на процедуру «выпуск для внутреннего потребления», что предполагает уплату таможенных платежей, в том числе НДС, принятие покупателем сумм НДС (таможенные платежи) к вычету, далее товары вывозятся с территории таможенного склада.

Для *модели 2* предусматривается, что товары ввозятся иностранной организацией и предполагаются следующие условия:

- иностранная организация приняла решение о ввозе товаров на территорию ЕАЭС и передаче его в свое обособленное подразделение на территории Российской Федерации;
- товары ввозятся на таможенную территорию ЕАЭС, далее они помещаются под таможенную процедуру таможенного склада, товары реально размещаются на таможенном складе, при этом таможенные платежи, в том числе НДС, не уплачиваются;
- товары реализуются на внутреннем рынке Российской Федерации и суммы НДС, предъявленные покупателю, можно классифицировать как налоговые вычеты по НДС на внутреннем рынке страны[5];
- товары вывозятся с территории таможенного склада, далее документально происходит изменение таможенной процедуры таможенного склада на процедуру «выпуск для внутреннего потребления», что предполагает уплату таможенных платежей, в том числе НДС, принятие покупателем сумм НДС (таможенные платежи) к вычету, далее товары вывозятся с территории таможенного склада.

Можно сделать вывод о том, что в двух моделях примерно одинаковые действия реализуются в одинаковой последовательности, поэтому налоговые последствия должны быть одинаковы. Тем самым в работе доказано, что необходимо соблюдать принцип нейтральности при определении налоговых последствий по косвенным налогам.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно разработать предложения, направленные на формирование экономически обоснованных налоговых последствий при проведении операций с товарами, помещенными под таможенную процедуру таможенного склада.

На основании типологизации и рассмотренных моделей отношений, которые в наибольшей степени распространены при проведении операций с товарами, хранящимися на таможенных складах и помещаемыми под таможенные процедуры таможенного склада, приведенной на *рис. 1*, разработаем предложения, направленные на формирование экономически обоснованных налоговых последствий (*рис. 2*).

Рассмотрим с точки зрения формирования экономически обоснованных налоговых последствий вышеобозначенные операции с товарами, помещенными под таможенную процедуру таможенного склада.

На *рис. 2, а* представлена ситуация, когда товар ввозится на территорию ЕАЭС иностранной организацией и помещается под таможенную процедуру таможенного склада. Далее товар внутри склада продается российской организации. При этом должны возникать обязанности по уплате НДС, так как местом реализации является территория ЕАЭС. Именно поэтому ниже разработаны изменения норм ст. 147 НК России, исключающие правовые возможности для непризнания местом реализации товаров территории России в случае, когда фактическая реализация товаров происходит в период их нахождения под таможенной процедурой таможенного склада и, соответственно, хранения на российском таможенном складе.

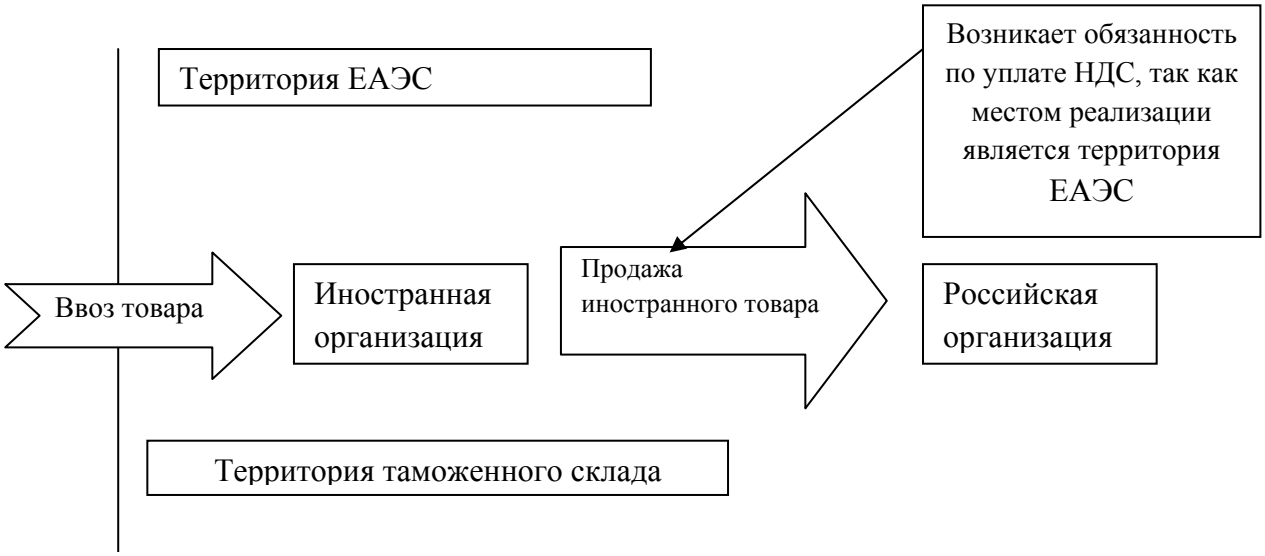
На *рис. 2, б* представлена похожая ситуация, но при этом суть ее несколько иная, так как местом реализации является территория иностранного государства. Иностранная организация заключает договор с российской организацией, продажа происходит на территории иностранного государства и товар ввозится на территорию ЕАЭС и помещается под таможенную процедуру таможенного склада.

[3] Статьи 171 и 172 Налогового кодекса России.

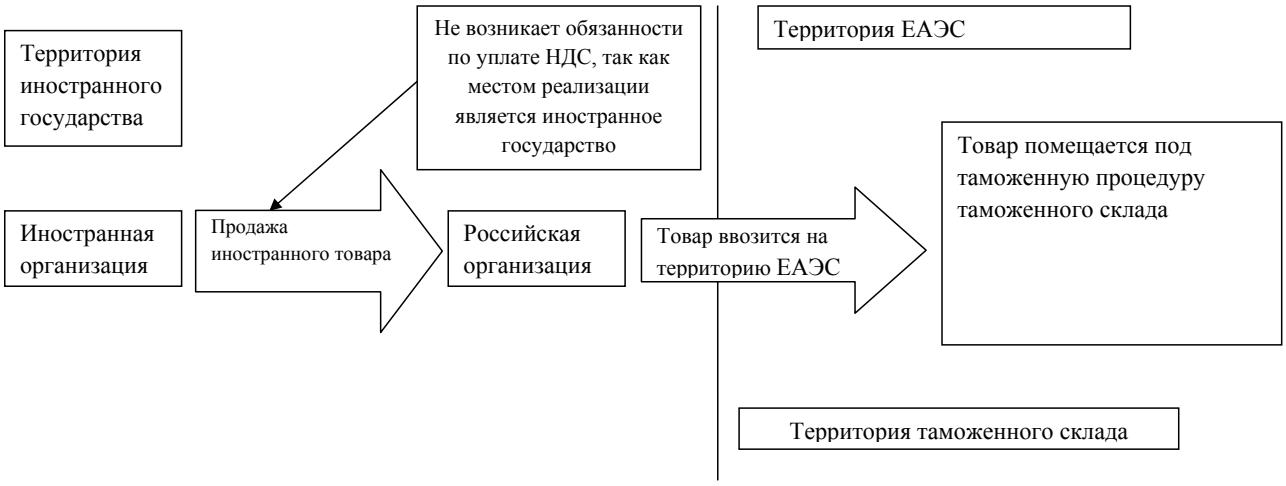
[4] Там же.

[5] Там же.

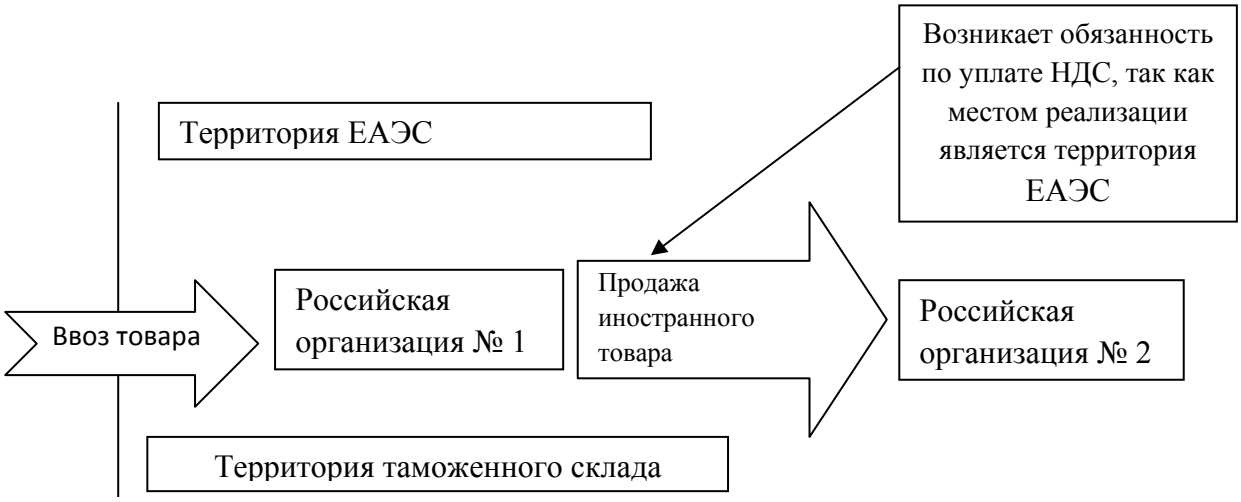
а) ситуация 1. Продажа товара внутри таможенного склада иностранной организацией российской организации:



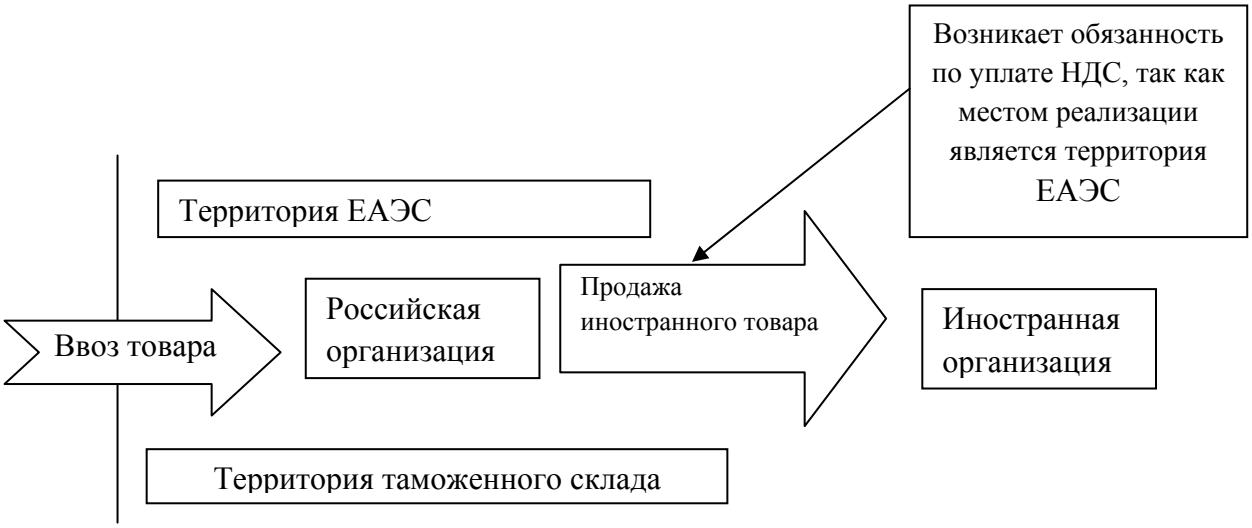
б) ситуация 2. Продажа товара внутри таможенного склада иностранной организацией российской организации:



в) продажа товара внутри таможенного склада российской организации № 1 российской организации № 2:



г) продажа товара внутри таможенного склада российской организацией иностранной организации:



д) продажа товара внутри таможенного склада иностранной организации № 1 иностранной организации № 2:

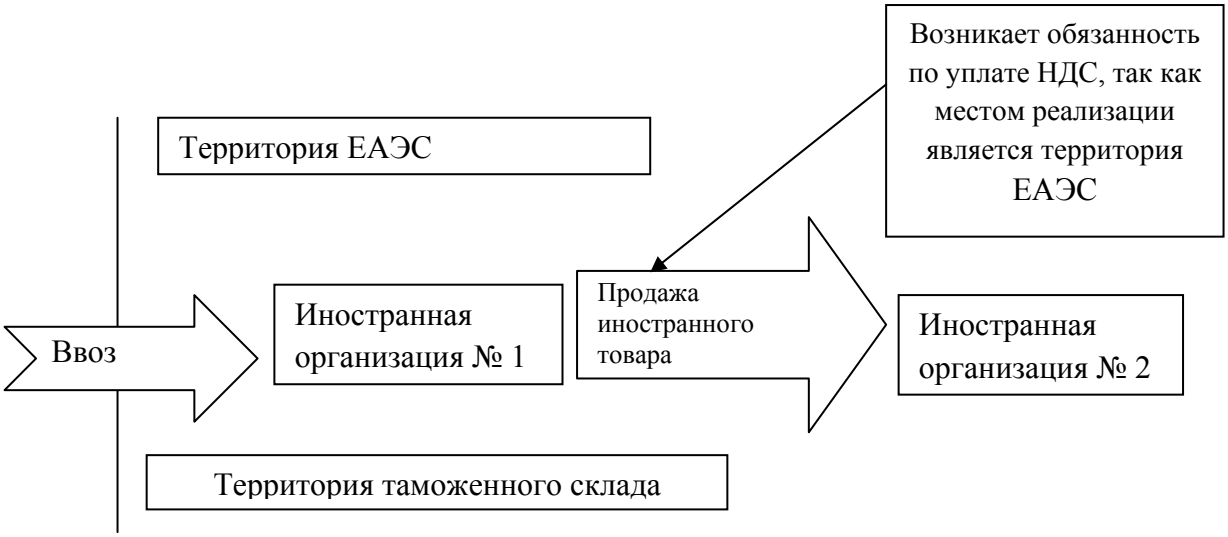


Рис. 2 / Fig. 2. **Экономически обоснованные налоговые последствия по операциям по купле-продажи иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада / Economically sound tax consequences of purchase and sale of foreign goods under the customs procedure of the customs warehouse**

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

В связи с этим в целях формирования экономически обоснованных налоговых последствий при проведении операций с товарами, помещенными под таможенную процедуру таможенного склада, можно предположить, что обязанности по уплате НДС на территории ЕАЭС не возникают, так как иностранное государство является территорией реализации данных товаров согласно законодательству.

На *рис. 1, в* представлена ситуация, когда товар ввозится на территорию ЕАЭС российской организацией № 1 и помещается под таможенную процедуру таможенного склада. Далее товар внутри склада продается российской организации № 2, при этом должны возникать обязанности по уплате НДС, так как местом реализации является территория ЕАЭС.

На *рис. 2, г* представлена ситуация, когда товар ввозится на территорию ЕАЭС российской организацией и помещается под таможенную процедуру таможенного склада. Далее товар внутри склада продается иностранной организации, при этом

у покупателя должны возникать обязанности по уплате НДС, так как местом реализации является территория ЕАЭС.

На *рис. 2, д* представлена ситуация, когда товар ввозится на территорию иностранной организацией № 1 и помещается под таможенную процедуру таможенного склада. Далее товар внутри склада продается иностранной организации № 2. При этом должны возникать обязанности по уплате НДС, так как местом реализации является территория ЕАЭС.

В случае нескольких перепродаж внутри склада налоговые последствия возникают в каждом случае, как и право на налоговый вычет.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Данные разработки представляют единую систему решения проблемы, связанную с реализацией товаров внутри таможенной процедуры таможенного склада:

- типология операций по купле-продаже иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада;
- механизм определения экономически обоснованных налоговых последствий по операциям купли-продажи иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада;
- изменения налогового законодательства Российской Федерации для внедрения научных разработок.

В качестве практических рекомендаций по совершенствованию механизма косвенного налогообложения в части применения таможенной процедуры таможенного склада предлагается доработать положения ст. 147 НК России. При этом необходимо учесть следующее допущение: таможенная процедура таможенного склада в условиях применения моделей сложных договорных отношений используется для оптимизации цепочек поставок товаров в иностранные государства.

Вопрос определения места реализации товаров достаточно давно проработан в действующем налоговом регулировании, а именно в ст. 147 НК России. Применительно к налоговым последствиям стандартных сделок купли-продажи товаров нормы ст. 147 НК России действительно, как правило, позволяют достаточно однозначно определить наличие либо отсутствие места реализации и, соответственно, объекта налогообложения по НДС на территории Российской Федерации. Но в случаях использования налогоплательщиком более сложных моделей договорных отношений в хозяйственной деятельности, в частности предусматривающих ввоз и хранение товаров на таможенном складе, помещение под соответствующую таможенную процедуру, далее реализацию товара внутри склада без изменения таможенной процедуры, возникает вопрос определения места реализации товаров — и он приобретает особую значимость.

Считаем необходимым отметить отсутствие «прозрачности» ситуации при определении места реализации товаров. Даже при условии того, что при внешнеэкономической деятельности иностранный товар пересекает таможенную границу ЕАЭС, и этот факт документально фиксируется, это не позволяет четко ответить на вопрос о месте реализации товара.

В международных документах, касающихся методологии косвенного налогообложения, не уделяется должного внимания категории «место реализации товара». Данная проблема характерна для налогового законодательства ЕАЭС и Российской Федерации.

Не рассматривается этот вопрос и руководством Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по налогообложению НДС внешнеторговых операций[6] [13]. В то же время вопросам определения места реализации по работам, услугам и имущественным правам посвящена глава в данном документе[7], в которой рассматриваются именно вопросы методологии определения этой категории.

Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод, что методология определения места реализации товаров недостаточно разработана и не учитывает всех возможных нюансов при реализации товаров, в том числе отмеченных выше. Все это в первую очередь создает риски негативного влияния на величину налоговых поступлений по косвенным налогам при налогообложении операций с товарами, а также нарушения сущностных международных принципов косвенного налогообложения внешнеторговых операций, в том числе принципа нейтральности.

Для того чтобы налогоплательщики руководствовались экономическими, а не налоговыми интересам, необходимо создать такие условия в налоговом и таможенном законодательстве Российской Федерации, чтобы при проведении примерно одинаковых операций уровень налогообложения был идентичен.

Необходимо уточнить нормы ст. 147 Налогового кодекса России таким образом, чтобы в рамках

[6] Guide on Customs Valuation and Transfer_Pricing. URL: http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~/media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx (дата обращения: 04.04.2020).

[7] Там же.

действующего регулирования отсутствовали бы правовые возможности для непризнания местом реализации товаров территории России в случае, когда фактическая реализация товаров происходит в период их нахождения под таможенной процедурой таможенного склада и, соответственно, хранения на российском таможенном складе.

Предлагается уточнить нормы ст. 147 Налогового кодекса России следующим образом.

Статья 147. Место реализации товаров[8]

1. В целях настоящей главы местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств (с учетом особенностей, установленных п. 2 настоящей статьи)[9]:

1) товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, в том числе на таможенном складе, имеет соответствующий статус и помещен под таможенную процедуру таможенного склада, не отгружается и не транспортируется[10];

2) товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, в том числе на таможенном складе, имеет соответствующий статус и помещен под таможенную процедуру таможенного склада[11].

В качестве эмпирической базы для подобного изменения можно привести следующее. При формировании налоговых последствий по сделкам купли-продажи иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада, не учитывается принцип нейтральности косвенного налогообложения. ОЭСР а затем и государства, ратифицировавшие Киотскую конвенцию, допустили системную ошибку, которую можно исключить путем изменения категории «место реализации товара» [14, 15].

Предлагаемые в работе изменения в части категории «место реализации товара» при применении таможенной процедуры таможенного склада позволят создать механизм формирования обоснованных налоговых последствий по НДС, что повысит устойчивость государства (в части поступления НДС) и для бизнес-единицы (прозрачность исчисления НДС). Это самый эффективный путь для решения этой проблемы.

При этом существует другой путь — это институциональные изменения таможенной процедуры таможенного склада, однако это не позволит получить максимальную результативность.

Как пишет известный экономист И. Адизес [16, с. 124], решения должны быть не только эффективными, но и результативными, что и предусмотрено в решении, предлагаемом в данной статье.

Также не стоит забывать об ограничениях, которые накладывает ратификация Киотской конвенции. Так, система национального регулирования по отношению к ВТО должна соответствовать требованиям ВТО, закрепленным в Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур (Киото, 18.05.1973, редакция — протокол от 26.06.1999, в части специального приложения D — «таможенные склады и свободные зоны»). Изменения, предлагаемые автором, не нарушают данного положения.

Предлагаемые изменения в рамках применения таможенной процедуры таможенного склада окажут на государство и субъекты бизнеса положительное влияние и повысят их устойчивость. Это позволит достичь:

1. Роста поступления налоговых доходов в бюджет Российской Федерации, что связано с возникновением дополнительных начислений в части косвенных налогов (НДС и акциз).
2. Снижения издержек государства на проведение контрольных мероприятий в части косвенных налогов.
3. Снижения налогового риска:
   - для государства — уклонения от уплаты косвенных налогов в бюджет Российской Федерации;
   - для налогоплательщиков — в части возникновения доначислений косвенных налогов в результате контрольных мероприятий, а также пеней и штрафов за нарушение налогового законодательства, более эффективная схема возмещения налогового вычета по НДС при реализации товара, а также отсутствие проверки по факту возмещения НДС по внешнеэкономическим сделкам.
4. Определения однозначных налоговых последствий по типовой сделке купли-продажи и применения принципа нейтральности в части косвенных налогов.

ВЫВОДЫ

Таким образом, автором на основании ст. 158 п. 1 ТК ЕАЭС предложена типологизация операций по купле-продажи иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного склада (*рис. 1*). При этом применялся метод обобщения для систематизации научных знаний. Сформированы экономически обоснованные налоговые последствия (*рис. 2*) (использовался экономический метод), которые соблюдают принцип нейтральности при определении налоговых последствий по НДС.

[8] Статья 147 Налогового кодекса России.
[9] Там же.
[10] Там же.
[11] Там же.

В работе проведен анализ подходов к формированию институциональной структуры таможенной процедуры таможенного склада с использованием метода сравнения для исследований, применяемых в российской и зарубежной практике.

В качестве практических рекомендаций предложено уточнить нормы ст. 147 Налогового кодекса России, чтобы в рамках действующего регулирования отсутствовали правовые возможности для непризнания местом реализации товаров территории России в случае, когда фактическая реализация товаров происходит в период их нахождения под таможенной процедурой таможенного склада и, соответственно, хранения на российском таможенном складе.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Сидорова Е.Ю. Методологические положения по определению места реализации товара при совершении сделок купли-продажи ввезенных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад». *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(12):1392–1403. DOI: 10.24891/ia.22.12.1392
2. Sidorova E., Tikhonova A. Assessment of the fiscal effect of the tax reform options until 2019: The case of Russia. *Економічний часопис-XXI*. 2017;164(3–4):45–48. DOI: 10.21003/ea.V164–10
3. Сидорова Е.Ю. Совершенствование методов оценки эффективности механизма налогового регулирования Российской Федерации. *Економічний часопис-XXI*. 2015;115(11–12):47–51. URL: http://soskin.info/userfiles/file/Economic-Annals-pdf/S155–0010(10)047.pdf
4. Сидорова Е.Ю. Экономическая эффективность формирования обоснованных налоговых последствий при применении таможенной процедуры «таможенный склад» в целях повышения устойчивости государства и бизнес-единиц. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(1):30–44. DOI: 10.24891/ia.23.1.30
5. Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Адвокатова А.С. Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики. *Экономика. Налоги. Право*. 2018;11(2):166–172.
6. Goncharenko L.I., Sidorova E. Yu., Artemev A.A., Nazarova N.A. Dividend-based and interest-based schemes of minimization of customs value of goods in deals between related parties: Russian practice. *Espacios*. 2018;39(16):42. URL: http://www.revistaespacios.com/a18v39n16/a18v39n16p42.pdf
7. Артемьев А.А., Пинская М.Р. Методологические проблемы налогообложения НДС операций с иностранными товарами в ЕАЭС. *Налоговая политика и практика*. 2016;(10):64–68.
8. 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
9. Козырин А.Н. Таможенная процедура таможенного склада по законодательству ЕАЭС и Российской Федерации. *Реформы и право*. 2016;(2):8–15.
10. Маркин М.В., Пыркова М.А. Особенности помещения товаров под процедуру «таможенный склад». *Вестник науки*. 2019;4(6);202–204.
11. Акопян И.Э., Дерягин О.В., Товстоношенко В.Н. Роль и значение таможенного склада во внешнеэкономической деятельности. *Логистические системы в глобальной экономике*. 2018;(8):58–60.
12. Фролова С.С., Хромова Е.А. Роль складов в таможенной логистике. *Логистические системы в глобальной экономике*. 2017;(7):641–643.
13. Baldwin R., Wyplosz Ch. The economics of European integration. New York: McGraw-Hill Higher Education; 2012. 654 p.
14. Aujean M. Tax competition and planning: What solution for the EU? *EC Tax Review*. 2014;23(2):62–63. URL: https://www.deepdyve.com/lp/kluwer-law-international/tax-competition-and-tax-planning-what-solution-for-the-eu-D5t4U3nWRO
15. 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
16. Адизес И. Управляя изменениями. Как эффективно управлять изменениями в обществе, бизнесе и личной жизни. Пер. с англ. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2014. 368 с.

REFERENCES

1. Sidorova E. Yu. Methodological provisions for determining the place of sale of goods in transactions of sale of imported goods placed under the customs procedure “customs warehouse”. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;22(12):1392–1403. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.22.12.1392
2. Sidorova E., Tikhonova A. Assessment of the fiscal effect of the tax reform options until 2019: The case of Russia. *Економічний часопис-XXI = Economic Annals-XXI*. 2017;164(3–4):45–48. DOI: 10.21003/ea.V164–10

3. Sidorova E. Yu. Improving methods for assessing the effectiveness of the tax regulation mechanism of the Russian Federation. *Економічний часопис-XXI = Economic Annals-XXI*. 2015;115(11–12):47–51. URL: http://soskin.info/userfiles/file/Economic-Annals-pdf/S155–0010(10)047.pdf (In Russ.).
4. Sidorova E. Yu. Economic efficiency of the formation of reasonable tax consequences when applying the customs procedure "customs warehouse" in order to increase the stability of the state and business units. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2020;23(1):30–44. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.23.1.30
5. Goncharenko L.I., Malkova Yu.V., Advokatova A.S. Actual problems of the tax system in the digital economy. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes & Law*. 2018;11(2):166–172. (In Russ.).
6. Goncharenko L.I., Sidorova E. Yu., Artemev A.A., Nazarova N.A. Dividend-based and interest-based schemes of minimization of customs value of goods in deals between related parties: Russian practice. *Espacios*. 2018;39(16):42. URL: http://www.revistaespacios.com/a18v39n16/a18v39n16p42.pdf
7. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R. Methodological problems of VAT taxation of operations with foreign goods in the EAEU. *Nalogovaya politika i praktika*. 2016;(10):64–68. (In Russ.).
8. Pinskaya M.R., Artem'ev A.A. Drawbacks of the indirect taxation mechanism in the EAEU and methods for their elimination. *Mezhdunarodnye otnosheniya = International Relations*. 2018;(4):104–111. (In Russ.). DOI: 10.7256/2454–0641.2018.4.28433
9. Kozyrin A.N. Customs procedure of customs warehouse under the legislation of the EAEU and the Russian Federation. *Reformy i pravo*. 2016;(2):8–15. (In Russ.).
10. Markin M.V., Pyrkova M.A. Features of the placement of goods under the procedure "customs warehouse". *Vestnik nauki.* 2019;4(6);202–204. (In Russ.).
11. Akopyan I.E., Deryagin O.V., Tovstonoshenko V.N. The role and importance of the customs warehouse in foreign economic activity. *Logisticheskie sistemy v global'noi ekonomike = Logistic Systems in Global Economics*. 2018;(8):58–60. (In Russ.).
12. Frolova S.S., Khromova E.A. The role of warehouses in customs logistics. *Logisticheskie sistemy v global'noi ekonomike = Logistic Systems in Global Economics*. 2017;(7):641–643. (In Russ.).
13. Baldwin R., Wyplosz Ch. The economics of European integration. New York: McGraw-Hill Higher Education; 2012. 654 p.
14. Aujean M. Tax competition and planning: What solution for the EU? *EC Tax Review*. 2014;23(2):62–63. URL: https://www.deepdyve.com/lp/kluwer-law-international/tax-competition-and-tax-planning-what-solution-for-the-eu-D5t4U3nWRO
15. 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
16. Adizes I. Mastering change: The power of mutual trust and respect in personal life, family life, business and society. Carpinteria: Adizes Institute; 1992. 240 p. (Russ. ed.: Adizes I. Upravlyaya izmeneniyami: Kak effektivno upravlyat' izmeneniyami v obshchestve, biznese i lichnoy zhizni. Moscow: Mann, Ivanov and Ferber; 2014. 368 p.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Елена Юрьевна Сидорова — доктор экономических наук, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет, Москва, Россия

Elena Yu. Sidorova — Dr. Sci. (Econ.), Prof., Department of Tax Policy and Customs and Tariff Regulation, Financial University, Moscow, Russia

Ejsidorova@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 16.01.2020; после рецензирования 27.01.2020; принята к публикации 03.03.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 16.01.2020; revised on 27.01.2020 and accepted for publication on 03.03.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.