

ТАМОЖЕННАЯ ПРОЦЕДУРА БЕСПОШЛИННОЙ ТОРГОВЛИ: МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Елена Юрьевна СИДОРОВА ^{a,*}, Алексей Александрович АРТЕМЬЕВ ^b

^a доктор экономических наук,
профессор департамента налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве РФ,
Москва, Российская Федерация
Ejsidorova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>
SPIN-код: 7850-9824

^b кандидат экономических наук,
доцент департамента налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве РФ,
Москва, Российская Федерация
A.Artemjev@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>
SPIN-код: 7850-9925

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 21/2021
Получена 18.01.2021
Получена
в доработанном виде
22.03.2021
Одобрена 05.04.2021
Доступна онлайн
29.06.2021

УДК 336.1; 339.543
JEL: H2, H25, M31

Ключевые слова:

таможенная
процедура,
таможенные платежи,
налог на добавленную
стоимость, акцизы,
беспошлинная
торговля

Аннотация

Предмет. Таможенные платежи при совершении сделок купли-продажи ввезенных товаров, помещенных под таможенную процедуру «беспошлинная торговля».

Цели. Исследовать методологические проблемы косвенного налогообложения при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру «беспошлинная торговля» и определить экономически обоснованные последствия в типовых ситуациях.

Методология. Использованы графический метод, методы сравнения и наблюдения.

Результаты. Установлены сценарии реализации товаров магазинам беспошлинной торговли и связанные с ними налоговые последствия, рассмотрен механизм налогообложения операций с товарами, помещенными под процедуру беспошлинной торговли. Определено налогообложение «иных» операций, которые могут проводиться магазинами беспошлинной торговли.

Выводы. Изменение сферы применения таможенной процедуры «беспошлинная торговля» привело к возникновению ряда методологических проблем и противоречий. Механизм реализации товаров магазину беспошлинной торговли предполагает два типа сделок (продавец — резидент РФ или нет), также возможна реализация товаров между двумя магазинами на территории РФ, что предполагает сложные договорные отношения.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Сидорова Е.Ю., Артемьев А.А. Таможенная процедура беспошлинной торговли: методологические проблемы косвенного налогообложения и пути их решения // *Финансы и кредит*. — 2021. — Т. 27, № 6. — С. 1270 — 1291. <https://doi.org/10.24891/fc.27.6.1270>

Введение

Проведенный авторами анализ косвенного налогообложения внешнеторговых операций, результаты которого приведены в предлагаемой статье, позволяет отметить, что системные проблемы используемых налоговых механизмов могут быть показаны/разработаны на основе изучения особенностей налогообложения, имеющих место в рамках отдельных таможенных процедур. При этом особенно активно в данной сфере исследования работают сотрудники Финансового университета при Правительства РФ. Так, доцент департамента налогов и налогового администрирования А.В. Тихонова исследовала особенности реализации товаров через магазины беспошлинной торговли и недостатки при определении налоговых последствий [1], правовые вопросы в данной сфере исследовали экономисты С.В. Тактарова и А.М. Агагамедова [2]. Отдельные региональные проблемы рассматривал в своих работах Д.В. Лабунский [3]. Также подробно исследованы особенности проведения такого контроля и последствия в отношении владельцев магазинов беспошлинной торговли в случае выявления факта правонарушения законодательства ЕАЭС [4—6]. Ряд статей сотрудников Высшей школы экономики посвящены вопросам сопоставления таможенной процедуры «беспошлинная торговля» с одноименными международно-правовыми торгово-политическим режимами, порядку завершения таможенной процедуры беспошлинной торговли и налоговым правилам, в соответствии с которыми функционируют такие магазины [7]. Одной из таможенных процедур, как показали результаты проведенного исследования, является таможенная процедура беспошлинной торговли. Она в условиях усложнения договорных отношений может являться одним из элементов в их реализации, и ее уже нельзя воспринимать как локальную процедуру, которая может использоваться ограниченным кругом лиц — владельцев магазинов беспошлинной торговли¹. В связи с этим можно сделать вывод о том, что в ряде случаев применения таможенной процедуры «беспошлинная торговля» налоговые последствия ее реализации не всегда однозначны. Действующие в России правила, касающиеся магазинов беспошлинной торговли и соответствующей таможенной процедуры, традиционно были в значительной степени ориентированы на реализацию товаров покупателям,

¹ Пункт 1 ст. 243, ст. 425 Таможенного кодекса ЕАЭС.

выезжающим за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза (далее — ЕАЭС, Союз), и на такую специфическую категорию покупателей, как иностранные дипломатические представительства, приравненные к ним представительства международных организаций, должностные лица подобных организаций и члены их семей².

Вместе с тем вступивший в силу с 1 января 2018 г. Таможенный кодекс ЕАЭС существенно расширил возможности магазинов беспошлинной торговли — у них появилось право продавать товары не только «на выезд» и «дипломатам», но и «на въезд», а также «внутрисоюзным» пассажирам³.

Подобные новации могут восприниматься как расширяющие возможности бизнеса лиц, помещающих товары под таможенную процедуру беспошлинной торговли — владельцев магазинов беспошлинной торговли. Вместе с тем они, на наш взгляд, ставят дополнительные вопросы, касающиеся возможных решений в отношении налогообложения лиц, являющихся владельцами магазинов беспошлинной торговли. Кроме того, их обоснованность сложно оценить с учетом того, что в отношении беспошлинной торговли отсутствуют международные методические основы, аналогичные тем, которые разработаны применительно к экономически родственным таможенным процедурам, предусматривающим возможность ввоза и проведения операций с товарами, имеющими в таможенных правоотношениях статус «иностранное» на специальных территориях с ограниченным доступом — «таможенный склад» [8–10] и «свободная таможенная зона»⁴.

Анализ категории «беспошлинная торговля»

Экономическое содержание беспошлинной торговли состоит в том, что в рамках данной таможенной процедуры может производиться розничная реализация товаров в специально оборудованных и обладающих особым статусом магазинах. В рамках этой таможенной процедуры может производиться розничная реализация товаров, имеющих в таможенных отношениях статус иностранных, которые исходя из избранной таможенной процедуры при ввозе из-за рубежа (беспошлинная торговля) не подверглись обложению таможенными платежами, при этом сама розничная реализация также должна сопровождаться минимальными налоговыми последствиями либо «льготироваться».

² Статья 302 Таможенного кодекса Таможенного союза.

³ Пункт 2 ст. 243 Таможенного кодекса ЕАЭС.

⁴ Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (Киотская конвенция). Специальное приложение D «Таможенные склады и свободные зоны».

Таким образом, может создаваться механизм, направленный на безналоговую продажу ограниченному кругу покупателей товаров в специальных магазинах, расположенных, как правило, в местах перемещения через границу: аэропорты, порты и другие аналогичные места. Поскольку речь идет о розничной продаже товаров определенным категориям покупателей, товары не вовлекаются в полноценный хозяйственный оборот, и, соответственно, используемый в рамках таможенной процедуры «безналоговый» механизм может восприниматься как экономически допустимый [11].

Вместе с тем результаты проведенного анализа позволяют обратить внимание на отдельные аспекты, касающиеся законодательного оформления отмеченных экономических основ таможенной процедуры беспошлинной торговли, а именно: налогообложение операций с товарами, помещенными под таможенную процедуру беспошлинной торговли.

Согласно п. 1 ст. 243 Таможенного кодекса ЕАЭС таможенная процедура беспошлинной торговли применяется в отношении иностранных товаров и товаров ЕАЭС, в соответствии с ней такие товары находятся и реализуются в розницу в магазинах беспошлинной торговли без уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин при соблюдении условий помещения товаров под эту таможенную процедуру и их использования в соответствии с ней.

При этом на основании подп. 18 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит обложению (освобождается от налогообложения) налогом на добавленную стоимость (НДС) реализация на территории Российской Федерации товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли.

Хотя приведенная правовая конструкция воспринимается в целом как соответствующая экономическим основам таможенной процедуры беспошлинной торговли, она формирует основы для неодинаковых налоговых последствий при приобретении предназначенных для реализации в магазине беспошлинной торговли товаров у иностранных и у российских поставщиков.

Возникающие проблемы при применении режима беспошлинной торговли

Частный случай № 1. Приобретение товаров у иностранных поставщиков, их ввоз на таможенную территорию ЕАЭС, помещение под таможенную процедуру беспошлинной торговли и последующая розничная реализация в

магазине беспошлинной торговли (далее — МБТ). В этом случае иностранный поставщик, реализующий товары российскому лицу — владельцу магазина беспошлинной торговли, использует в стране своей деятельности таможенную процедуру экспорта. НДС и акцизы поставщиком покупателю, как правило, не предъявляются согласно национальному законодательству государства, в котором зарегистрирован иностранный поставщик. Обычно национальное законодательство содержит нормы, предусматривающие освобождение либо нулевую ставку в отношении косвенных налогов при реализации товаров, помещенных в стране вывоза под таможенную процедуру экспорта [12].

При ввозе помещаемых под таможенную процедуру беспошлинной торговли товаров на таможенную территорию ЕАЭС (в Россию) возникает соответствующий объект налогообложения⁵.

Вместе с тем НДС и акцизы не уплачиваются исходя из условий обложения таможенными платежами в рамках избранной таможенной процедуры беспошлинной торговли⁶.

В дальнейшем в связи с розничной реализацией товаров покупателям в МБТ НДС и акциз также не уплачиваются: НДС в связи со льготой, предусмотренной подп. 18 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), акциз — в связи с отсутствием объекта налогообложения, поскольку в данном случае МБТ реализует товары, произведенные третьими лицами⁷.

Следовательно, в ситуации, когда владельцы МБТ проводят в рамках таможенной процедуры беспошлинной торговли операции с товарами, приобретенными у иностранных поставщиков, в отношении таких операций имеет место полное освобождение от косвенных налогов.

Частный случай № 2. Приобретение товаров у российских поставщиков, помещение под таможенную процедуру беспошлинной торговли и последующая розничная реализация в МБТ.

В данном случае налоговые последствия по косвенным налогам (НДС и акцизы) выглядят следующим образом. При реализации владельцу МБТ товаров российским поставщиком НДС и акцизы (в случае реализации подакцизных товаров) предъявляются поставщиком покупателю, то есть МБТ⁸.

⁵ Подпункт 4 п. 1 ст. 146 НК РФ.

⁶ Пункт 1 ст. 243 Таможенного кодекса ЕАЭС; подп. 3 п. 1 ст. 151, подп. 3 п. 1 ст. 185 НК РФ.

⁷ Подпункт 1 п. 1 ст. 182 НК РФ.

⁸ Статьи 168 и 198 НК РФ.

При ввозе товаров на территорию МБТ и их помещении под таможенную процедуру беспошлинной торговли НДС и акцизы не уплачиваются в связи с отсутствием объекта налогообложения⁹.

В дальнейшем при розничной реализации товаров в МБТ в связи с наличием предусмотренной подп. 18 п. 2 ст. 149 НК РФ льготы по НДС в отношении реализации товаров [12], помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли, НДС, уплаченный российским поставщиком, учитывается в стоимости товаров, к вычету не принимается¹⁰. Суммы акцизов, в случае их предъявления производителями подакцизных товаров, также к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости товаров¹¹. На основании изложенного может быть сделан вывод о том, что при использовании владельцами МБТ товаров, приобретенных у российских поставщиков, указанные товары реализуются покупателям освобожденными только от НДС в части добавленной стоимости в рамках деятельности МБТ. При этом предъявленные российскими поставщиками суммы НДС и акцизов учитываются в стоимости товаров, с которыми работает МБТ [12].

Условия налогообложения, предусматривающие, что товары, приобретенные у иностранных поставщиков, освобождаются от косвенных налогов полностью, а товары, приобретенные у российских поставщиков, освобождаются только от обложения НДС, позволяют обратить внимание на несоответствие принципу нейтральности НДС. Согласно ему налогоплательщики в одинаковых ситуациях, выполняющие одинаковые операции, должны подвергаться одинаковому уровню налоговой нагрузки¹².

В рамках же действующего механизма налогообложения приобретение товаров (особенно подакцизных) непосредственно у российских поставщиков становится экономически невыгодным с точки зрения налоговых последствий.

Рассмотренные сценарии реализации товаров магазинам беспошлинной торговли и связанные с ними налоговые последствия показаны на *рис. 1*.

Приведенные обстоятельства создают условия, в которых для возникновения экономически похожих/равных налоговых последствий при

⁹ Статьи 146 и 182 НК РФ.

¹⁰ Подпункт 1 п. 2 ст. 170 НК РФ.

¹¹ Пункт 2 ст. 199 НК РФ.

¹² Руководство ОЭСР по налогообложению НДС внешнеторговых операций (International VAT/GST Guidelines, OECD, 2015, pp. 13–14, 16).

проведении операций с товарами, приобретенными магазинами беспошлинной торговли у иностранных и российских поставщиков, товары российских поставщиков должны быть первоначально реализованы иностранному лицу, которое фактически выполняет роль промежуточного звена — посредника. При такой реализации осуществляется вывоз товаров с таможенной территории Союза и их помещение под таможенную процедуру экспорта, суммы НДС и акциза российским поставщиком иностранному покупателю не предъявляются [12].

После вывоза за рубеж товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта товары утрачивают статус товаров ЕАЭС и дальнейшие операции с ними (продажа иностранным посредником магазину беспошлинной торговли, ввоз на таможенную территорию ЕАЭС, помещение под таможенную процедуру беспошлинной торговли и розничная реализация в МБТ) сопровождаются налоговыми последствиями, аналогичными тем, которые были рассмотрены применительно к операциям с товарами, приобретенными у иностранных поставщиков.

В этом случае происходит полное «очищение» от НДС и акцизов при значительном увеличении расходов на перевозку, логистику, административные операции (помещение под таможенную процедуру экспорта, таможенные формальности в стране ввоза и т.д.), что в итоге приводит к тому, что операции с товарами, произведенными российскими лицами, находятся в экономически менее выгодных условиях по сравнению с аналогичными операциями с товарами, произведенными иностранцами.

Пути решения

Исходя из рассмотренных проблем, связанных с неравными условиями налогообложения операций с товарами, приобретенными магазинами беспошлинной торговли у иностранных и у российских поставщиков, представляют научный интерес предложения, связанные с принятием законодательных решений по распространению нулевой ставки НДС на операции по розничной реализации товаров в МБТ¹⁵.

По мнению авторов, подобные предложения могли бы восприниматься как вполне логичные в случае, если деятельность МБТ была бы ограничена розничными продажами физическим лицам, выезжающим с таможенной территории ЕАЭС и дипломатам [13]. Как было отмечено ранее, именно такие рамки предусматривались до 2018 г. Таможенным кодексом

¹⁵ Письмо Минфина России от 13.02.2015 № 03-07-03/6606 «О предложении по введению ставки НДС 0% при реализации российских товаров в магазинах беспошлинной торговли».

Таможенного союза. В этом случае продажи такого рода экономически похожи на реализацию товаров, помещаемых под таможенную процедуру экспорта. Соответственно, распространение нулевой ставки НДС на продажи «выездным» пассажирам и дипломатам воспринималось бы как в значительной степени экономически обоснованная.

Вместе с тем законодательно установленное распространение возможности реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли, на «въездных» и «внутрисоюзных» покупателей существенно меняет анализируемую ситуацию.

Поскольку речь в данном случае фактически идет о ввозе такими пассажирами товаров в страну, даже с учетом установленных для них ограничений, нулевая ставка НДС представляется экономически необоснованной. Налогообложение «иных» операций, которые могут проводиться МБТ, находится за рамками таможенной процедуры беспошлинной торговли.

Возникшие с начала 2020 г. проблемы снижения международного пассажиропотока и, как следствие, объема розничных продаж товаров, помещенных под таможенную процедуру беспошлинной торговли, обусловили актуальность разработки комплекса вопросов, связанных с альтернативными вариантами реализации товаров лицами, являющимися владельцами МБТ.

Одним из таких вариантов выступает реализация другому российскому лицу, которое также владеет магазином беспошлинной торговли. Поскольку деятельность владельцев МБТ затронута кризисом в различной степени, и для отдельных МБТ может являться целесообразным приобретение товаров не у традиционных поставщиков, а у других МБТ, лишившихся прежнего объема продаж, понимание возможных налоговых и таможенных последствий операций по реализации товаров, проводимых между МБТ, представляет, на наш взгляд, как методологический, так и практический интерес.

В этом случае целесообразно учитывать следующее.

1. Таможенные процедуры.

В части таможенных процедур, под которые могут быть помещены реализуемые между МБТ товары, исходим из того, что, как было отмечено, таможенная процедура беспошлинной торговли предусматривает:

- розничную реализацию товаров¹⁴;
- покупателями товаров, находящихся под таможенной процедурой беспошлинной торговли, должны быть строго определенные лица, круг которых установлен законодательно¹⁵.

Поскольку реализация товаров владельцем МБТ (продавцом) другому владельцу МБТ (покупателю) не соответствует указанным условиям, для проведения такой реализации действие таможенной процедуры беспошлинной торговли должно быть завершено.

С учетом того что предполагается транспортировка реализуемых товаров от МБТ (продавца) к МБТ (покупателю), экономически логичным и юридически правомерным выглядит завершение действия таможенной процедуры беспошлинной торговли и помещение реализуемых товаров под процедуру таможенного транзита¹⁶.

2. Налоговые последствия.

Предлагаемый подход в значительной степени основан на точке зрения, отраженной в письме Департамента налоговой и таможенной политики Минфина России от 26.11.2019 № 03-07-08/91667.

Основные аргументы, на которые в данном случае целесообразно обратить внимание, заключаются в следующем.

Для реализации товаров МБТ-продавцом МБТ-покупателю такие товары при их первоначальном помещении под таможенную процедуру беспошлинной торговли должны находиться в МБТ, то есть на территории Российской Федерации [14].

Следовательно, на основании п. 1 ст. 147 НК РФ местом реализации товаров в данном случае признается территория Российской Федерации.

При этом возникновение объекта налогообложения по НДС в виде реализации товаров на территории РФ не зависит от статуса товаров в таможенных правоотношениях: товары ЕАЭС или иностранные товары.

¹⁴ Пункт 1 ст. 243 Таможенного кодекса ЕАЭС.

¹⁵ Пункт 2 ст. 243 Таможенного кодекса ЕАЭС.

¹⁶ Часть 7 ст. 178 Федерального закона от 03.03.2018 № 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации».

То есть реализация между двумя МБТ товаров, являющихся в таможенных отношениях «иностранными товарами», исходя как из экономической сущности проводимой операции, так и из норм НК РФ является обычной реализацией на территории РФ, которая формирует объект налогообложения по НДС в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ.

В заключение этой части считаем целесообразным сделать вывод о том, что при проведении операций по реализации товаров между российскими магазинами беспошлинной торговли использование рекомендованного подхода снимает риски доначислений НДС и делает ведение бизнеса в этой сфере более безопасным.

Организация торговли между МБТ

В продолжении исследования рассмотрим типы операций, которые возможны при реализации товара между двумя магазинами беспошлинной торговли. На наш взгляд, на настоящий момент их три:

- 1) операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель является резидентом РФ;
- 2) операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель является резидентом одной из стран — членов ЕАЭС (например, Казахстана). При реализации товара в такой ситуации возникают налоговые последствия по уплате косвенных налогов, однако для МБТ № 1 данная операция является по сути экспортом, а для МБТ № 2 — импортом [15];
- 3) операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель не является резидентом одной из стран — членов ЕАЭС РФ (например, Норвегии).

Представив концепцию трех типов реализации товара между двумя магазинами беспошлинной торговли, рассмотрим более подробно два вопроса.

1. Как реализовать данную сделку и какие таможенные процедуры при этом возможно использовать?
2. Какие налоговые последствия возникают при реализации данной сделки?

Рассмотрим данные вопросы на примере ситуации 1 «операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли, которые находятся на территории РФ» (рис. 2).

При этом основной проблемой для организации являются:

- 1) необходимость изменять таможенную процедуру и оформлять это документально;
- 2) дополнительные расходы на транспортировку товара между двумя магазинами (данные затраты имели место и при обычной реализации товаров между двумя контрагентами, что нельзя считать дополнительными издержками, связанными с реализацией законодательства).

Почему-то организации забывают самое главное ограничение, из-за которого невозможно осуществлять торговлю товарами между двумя магазинами беспошлинной торговли, — товары должны реализовываться в розницу, но о данном виде торговли в предлагаемой сделке речи идти не может. Это, на наш взгляд, первое серьезное ограничение для реализации схемы, предлагаемой бизнес-сообществом. Из этого можно сделать вывод о том, что реализация схемы «таможенный транзит — беспошлинная торговля» невозможна (рис. 2).

При этом операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли, которые находятся на территории РФ (рис. 2), могут быть реализованы через таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления».

Данная таможенная процедура, как считает бизнес-сообщество, не применяется на практике, позиция Министерства финансов РФ диаметрально противоположная: именно через реализацию этой процедуры возможна реализация товара между двумя магазинами беспошлинной торговли, но об этом речь будет идти позже. Таким образом, на основании ст. 134 Таможенного кодекса ЕАЭС «Таможенная процедура выпуска для внутреннего потребления — таможенная процедура, применяемая в отношении иностранных товаров, в соответствии с которой товары находятся и используются на таможенной территории Союза без ограничений по владению, пользованию и (или) распоряжению ими, предусмотренных международными договорами и актами в сфере таможенного регулирования в отношении иностранных товаров, если иное не установлено настоящим Кодексом». При этом таможенная процедура

«беспошлинная торговля» не предполагает уплаты косвенных налогов и таможенных пошлин, но изменение процедуры на «выпуск для внутреннего потребления» требует уплаты косвенных налогов и таможенных пошлин в полном объеме, что показано на *рис. 3*.

Возникает вопрос: почему представители организаций считают, что отношения в рамках схемы «беспошлинная торговля — выпуск для внутреннего потребления» имеют ограниченный характер? В основном это ограничение действует для алкогольной продукции и ее обращения на внутреннем рынке России, основание — Федеральный закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции», Федеральный закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации», распоряжение Правительства РФ от 28.04.2018 № 792-р «Об утверждении перечня отдельных товаров, подлежащих обязательной маркировке средствами идентификации».

Таким образом, использование схемы «беспошлинная торговля — выпуск для внутреннего потребления» могут использоваться для ограниченного круга ввозимых товаров.

Рассмотрим второй вариант «операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель является резидентом одной из стран — членов ЕАЭС РФ (например, Казахстана)». Вариант реализации данной схемы представлен на *рис. 4*.

Таким образом, реализация данной схемы фактически возможна с помощью таможенной процедуры «таможенный транзит». В данном случае товар, реализуемый между магазинами беспошлинной торговли, помещается под процедуру «таможенный транзит», вывозится с территории РФ и ввозится на территорию Республики Казахстан, далее он помещается под таможенную процедуру «беспошлинная торговля». При этом налоговые последствия следующие: продавец имеет право применять ставку 0% по НДС, покупатель уплачивает НДС при ввозе.

Выводы

В работе рассмотрены три модели реализации товаров (*рис. 1*):

- 1) операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель является резидентом РФ;
- 2) операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель является резидентом одной из стран — членов ЕАЭС РФ (например, Казахстана);
- 3) операции по реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли в случае, если покупатель не является резидентом одной из стран — членов ЕАЭС РФ (например, Норвегии).

Кроме того, рассмотрены вопросы реализации моделей, их юридическое оформление и налоговые последствия.

Таким образом, можно сделать несколько выводов.

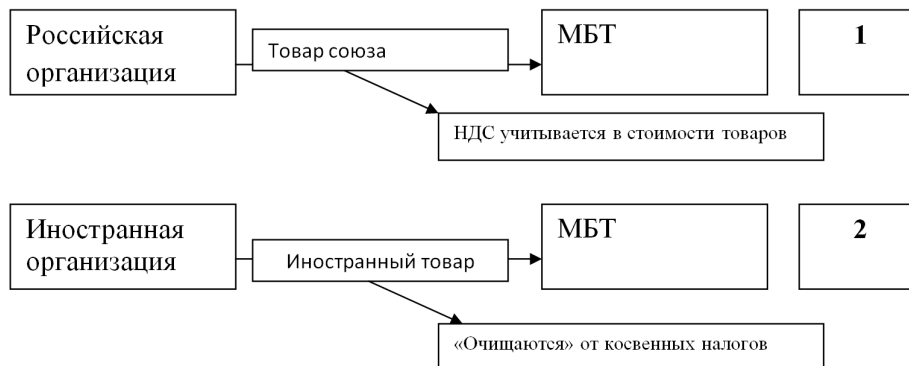
1. Приобретение товаров у иностранных поставщиков, их ввоз на таможенную территорию ЕАЭС, помещение под таможенную процедуру беспошлинной торговли и последующая розничная реализация в магазине беспошлинной торговли освобождается от уплаты косвенных налогов.
2. При приобретении товаров у российских поставщиков, помещении под таможенную процедуру беспошлинной торговли и последующей розничной реализации в МБТ предъявленные российскими поставщиками суммы НДС и акцизов учитываются в стоимости товаров, с которыми работает МБТ.

Рисунок 1

Механизм реализации товаров магазину беспошлинной торговли

Figure 1

The mechanism for selling goods to a duty-free shop



Примечание. МБТ — магазин беспошлинной торговли.

Источник: авторская разработка

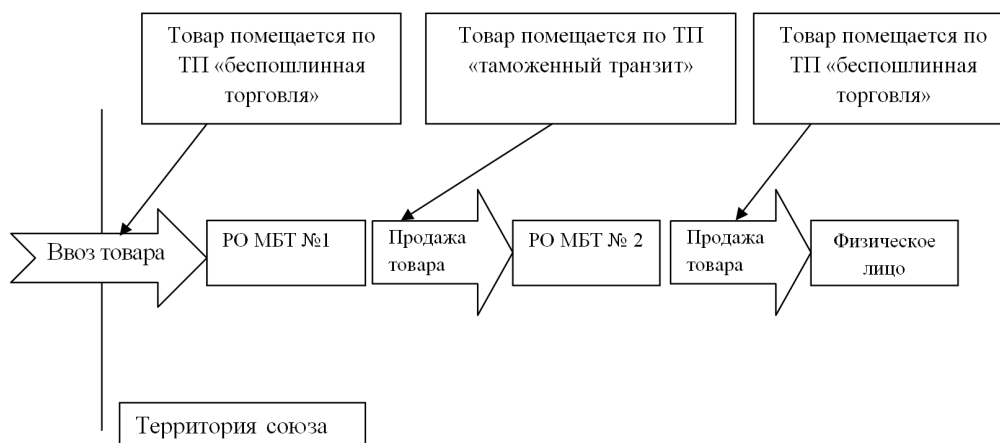
Source: Authoring

Рисунок 2

Сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «беспошлинная торговля» между двумя магазинами беспошлинной торговли

Figure 2

A scenario of selling foreign goods subject to the duty-free trade customs clearance procedure between two duty-free shops



Источник: авторская разработка

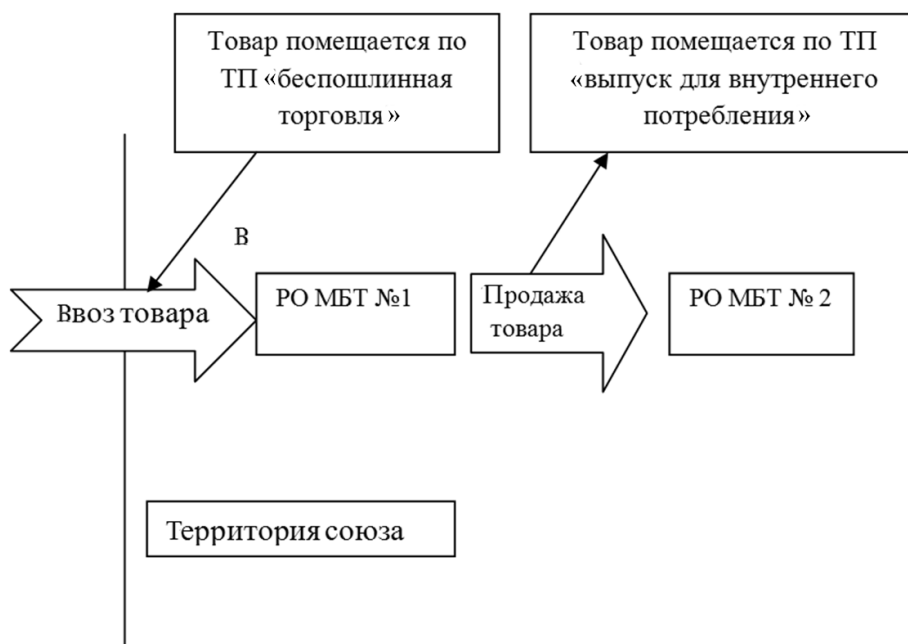
Source: Authoring

Рисунок 3

Сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «беспшлинная торговля» и помещения под «выпуск для внутреннего потребления»

Figure 3

A scenario of selling foreign goods subject to the duty-free trade customs clearance procedure and release for the domestic consumption

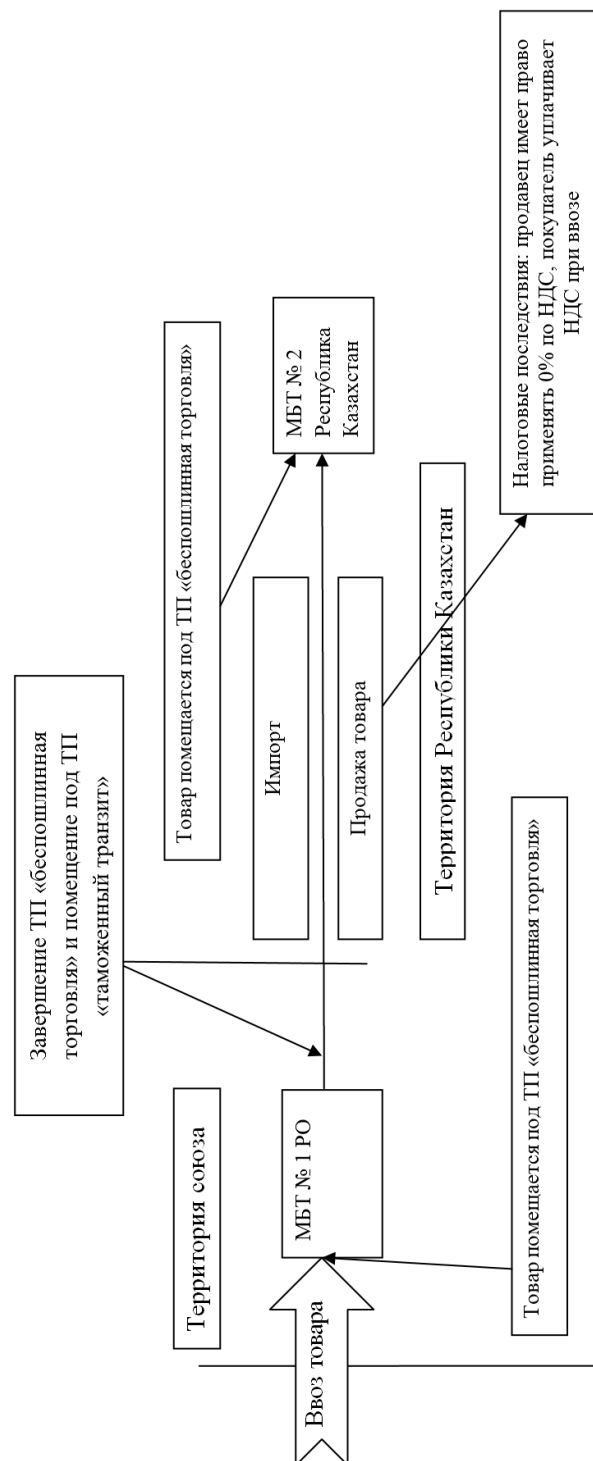


Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 4
Схема реализации товаров между двумя магазинами беспошлинной торговли внутри ЕАЭС

Figure 4
A scheme for selling goods between two duty-free shops in the EEU for domestic consumption



Примечание. МБТ — магазин беспошлинной торговли, РО — российская организация, ТП — таможенная процедура.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Павлова Д.С., Башарина А.С., Коршунова Ю.И., Тихонова А.В. Особенности продажи товаров в магазинах беспошлинной торговли // Аллея науки. 2018. Т. 3. № 4. С. 752—753.
2. Тактарова С.В., Агамагомедова А.М. Беспшлинная торговля в условиях евразийской интеграции: содержание и особенности правового регулирования // Известия высших учебных заведений. Поволжский регион. Экономические науки. 2018. № 2. С. 63—74.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/besposhlinnaya-torgovlya-v-usloviyah-evraziyskoy-integratsii-soderzhanie-i-osobennosti-pravovogo-regulirovaniya/viewer>
3. Лабунский Д.В. Направления развития контроля за деятельностью магазинов беспошлинной торговли в регионе деятельности белгородской таможни // Международный научный студенческий журнал. 2017. № 4. С. 196—200.
4. Давыдова М.В. Владельцы магазинов беспошлинной торговли, как участники деятельности в сфере таможенного дела // Вестник Брянского государственного университета. 2020. № 4. С. 127—134.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vladeltsy-magazinov-besposhlinnoy-torgovli-kak-uchastniki-deyatelnosti-v-sfere-tamozhennogo-dela/viewer>
5. Кретова В.А., Диброва М.С. Таможенная процедура беспошлинной торговли: сущность, условия применения и использования в таможенной деятельности // Научный журнал Дискурс. 2016. № 1. С. 253—258.
6. Овечкин А.П. Таможенное регулирование деятельности магазинов беспошлинной торговли // Таможенное дело. 2017. № 1. С. 22—23.
7. Козырин А.Н. Беспшлинная торговля: таможенная процедура и ее налоговые последствия // Финансовое право. 2016. № 5. С. 37—42.
8. Козырин А.Н. Таможенная процедура таможенного склада по законодательству ЕАЭС и Российской Федерации // Реформы и право. 2016. № 2. С. 8—15.
9. Пинская М.Р., Артемьев А.А. Методологические проблемы косвенного налогообложения посреднических операций в ЕАЭС и пути их решения // Национальная безопасность / Nota Bene. 2018. № 6. С. 12—18. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-problemy-kosvennogo-nalogooblozheniya-posrednicheskih-operatsiy-v-eaes-i-puti-ih-resheniya>

10. *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. Т. 24. № 2. С. 60—72.
URL: <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2020-24-2-60-72>
11. *Sidorova E.Y., Goncharenko L.I.* Tax Regulation of Customs Payments in the State Policy of Russia. In: *Industry Competitiveness: Digitalization, Management, and Integration. ISCI 2019. Lecture Notes in Networks and Systems*, vol. 115. Springer, 2020, pp. 636–642.
URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-40749-0_76
12. *Пинская М.Р., Артемьев А.А.* Недостатки механизма косвенного налогообложения в ЕАЭС и способы их устранения // *Международные отношения*. 2018. № 4. С. 104—111.
URL: <https://doi.org/10.7256/2454-0641.2018.4.28433>
13. *Гончаренко Л.И., Малкова Ю.В., Балацкий Е.В. и др.* Совершенствование механизма косвенного налогообложения в целях обеспечения финансовой устойчивости при соблюдении баланса интересов бюджета, бизнеса и населения: монография / под ред. Л.И. Гончаренко. М.: Русайнс, 2020. 176 с.
14. *Вишневский В.П., Гончаренко Л.И., Никулкина И.В., Гурнак А.В.* Налоги и технологии: прошлое, настоящее и будущее налоговой системы России // *Terra Economicus*. 2020. Т. 18. № 4. С. 6—31.
URL: <https://doi.org/10.18522/2073-6606-2020-18-4-6-31>
15. *Tkacheva T.Yu., Afanasjeva L.V., Goncharenko L.Iv. et al.* Formation of Modern Fiscal Mechanisms: Integrated Approach. *Proceedings of the 33rd International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020*. 33, Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020. Granada, IBIMA, 2019, pp. 6955–6959.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE CUSTOMS PROCEDURE OF DUTY-FREE TRADE: METHODOLOGICAL PROBLEMS OF INDIRECT TAXATION AND SOLUTIONS

Elena Yu. SIDOROVA ^{a,*}, Aleksei A. ARTEM'EV ^b

^a Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
Ejsidorova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

^b Financial University under Government of Russian Federation,
Moscow, Russian Federation
AArtemjev@fa.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4320-317X>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 21/2021
Received 18 Jan 2021
Received in revised
form 22 March 2021
Accepted 5 April 2021
Available online
29 June 2021

JEL classification:

H2, H25, M31

Keywords: customs
procedure, customs
payment, value added
tax, excise tax,
duty-free trade

Abstract

Subject. The article discusses customs payments made as part of sale and purchase deals for imported goods passing the duty-free trade customs clearance procedure.

Objectives. We study methodological aspects of indirect taxation in the sale of goods passing the duty-free trade customs clearance procedure, and determine economically reasonable consequences in common situations.

Methods. We use the graphic method, methods of comparison and observation to prove the reasonableness, reliability of methodological provisions and provide our reasoning on economically correct tax implications of indirect taxes as part of sale of imported goods subject to the duty-free trade customs clearance procedure.

Results. Setting forth effective rules for duty-free shops and the use of the duty-free customs clearance procedure, the government expected that goods be sold to outbound passengers. However, as the real situation shows, inbound passengers can also go for duty-free shopping. Some methodological issues and contradictions arose after the scope of the duty-free procedure changed. There are two types of deals in selling goods to a duty-free shop (the seller is a Russian resident in the first case, but not in the other). Furthermore, currently, duty-free shops may sell goods to each other, being in the Russian Federation, which also engenders complicated contractual schemes.

Conclusions. The paper outlines scenarios of selling goods to duty-free shops, and respective tax implications. We also consider the mechanism for charging taxes on deals involving goods subject to the duty-free trade procedure. In this study, we determine the taxation of other transactions that duty-free shops can make, out of the scope of the duty-free trade customs clearance procedure.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Sidorova E.Yu., Artem'ev A.A. The Customs Procedure of Duty-Free Trade: Methodological Problems of Indirect Taxation and Solutions. *Finance and Credit*, 2021, vol. 27, iss. 6, pp. 1270–1291.
<https://doi.org/10.24891/fc.27.6.1270>

References

1. Pavlova D.S., Basharina A.S., Korshunova Yu.I., Tikhonova A.V. [Features of selling goods at duty-free shops]. *Alleya nauki = Alley of Science*, 2018, vol. 3, no. 4, pp. 752–753. (In Russ.)
2. Taktarova S.V., Agamagomedova A.M. [Duty-free trade in the conditions of Eurasian integration: content and features of legal regulation]. *Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. Povolzhskii region. Ekonomicheskie nauki = University Proceedings. Volga Region. Economic Sciences*, 2018, no. 2, pp. 63–74. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/besposhlinnaya-torgovlya-v-usloviyah-evraziyskoy-integratsii-soderzhanie-i-osobennosti-pravovogo-regulirovaniya/viewer> (In Russ.)
3. Labunskii D.V. [Directions for developing control over duty-free shops in the region of the Belgorod Customs Service]. *Mezhdunarodnyi nauchnyi studencheskii zhurnal = International Scientific Student Journal*, 2017, no. 4, pp. 196–200. (In Russ.)
4. Davydova M.V. [Owners of duty-free shops as participants in activities in the field of customs affairs]. *Vestnik Bryanskogo gosudarstvennogo universiteta = Bryansk State University Herald*, 2020, no. 4, pp. 127–134. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vladeltsy-magazinov-besposhlinnoy-torgovli-kak-uchastniki-deyatelnosti-v-sfere-tamozhennogo-dela/viewer> (In Russ.)
5. Kretova V.A., Dibrova M.S. [Customs procedure of duty-free trade: Essence, conditions of application and use in customs activity]. *Nauchnyi zhurnal Diskurs = Scientific Journal Discourse*, 2016, no. 1, pp. 253–258. (In Russ.)
6. Ovechkin A.P. [Customs regulation of duty-free shops]. *Tamozhennoe delo = Customs Affairs*, 2017, no. 1, pp. 22–23. (In Russ.)
7. Kozyrin A.N. [Free trade: customs procedure and its tax consequences]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2016, no. 5, pp. 37–42. (In Russ.)
8. Kozyrin A.N. [Customs procedure of a customs warehouse under the legislation of the EAEU and the Russian Federation]. *Reformy i pravo = Reforms and Law*, 2016, no. 2, pp. 8–15. (In Russ.)

9. Pinskaya M.R., Artem'ev A.A. [Methodological problems and solutions of indirect taxation of broker operations in the EEU]. *Natsional'naya bezopasnost' / Nota Bene = National Security / Nota Bene*, 2018, no. 6, pp. 12–18. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metodologicheskie-problemy-kosvennogo-nalogooblozheniya-posrednicheskih-operatsiy-v-eaes-i-puti-ih-resheniya> (In Russ.)
10. Sidorova E.Yu. [Formation of economically sound tax consequences on purchase and sale of foreign goods (case study on customs procedure of customs warehouse)]. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and Practice*, 2020, vol. 24, no. 2, pp. 60–72. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2587-5671-2020-24-2-60-72>
11. Sidorova E.Y., Goncharenko L.I. Tax Regulation of Customs Payments in the State Policy of Russia. In: *Industry Competitiveness: Digitalization, Management, and Integration. ISCI 2019. Lecture Notes in Networks and Systems*, vol. 115. Springer, 2020, pp. 636–642.
URL: https://doi.org/10.1007/978-3-030-40749-0_76
12. Pinskaya M.R., Artem'ev A.A. [Drawbacks of indirect taxation system in the Eurasian Economic Union and ways of their elimination]. *Mezhdunarodnye otnosheniya = International Relations*, 2018, no. 4, pp. 104–111. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.7256/2454-0641.2018.4.28433>
13. Goncharenko L.I., Malkova Yu.V., Balatskii E.V. et al. *Sovershenstvovanie mekhanizma kosvennogo nalogooblozheniya v tselyakh obespecheniya finansovoi ustoichivosti pri soblyudenii balansa interesov byudzheta, biznes i naseleniya: monografiya* [Improving the mechanism of indirect taxation to ensure financial stability while maintaining the balance of interests of the government, business and people: a monograph]. Moscow, RuScience Publ., 2020, 176 p.
14. Vishnevskii V.P., Goncharenko L.I., Nikulkina I.V., Gurnak A.V. [Taxes and technologies: Past, present and future of the Russian tax system]. *Terra Economicus*, 2020, vol. 18, no. 4, pp. 6–31. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.18522/2073-6606-2020-18-4-6-31>
15. Tkacheva T.Yu., Afanasjeva L.V., Goncharenko L.I. et al. Formation of Modern Fiscal Mechanisms: Integrated Approach. Proceedings of the 33rd International Business Information Management Association Conference, IBIMA 2019: Education Excellence and Innovation Management through

Vision 2020. 33, Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020. Granada, IBIMA, 2019, pp. 6955–6959.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.