

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ПО ОПРЕДЕЛЕНИЮ МЕСТА РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРА ПРИ СОВЕРШЕНИИ СДЕЛОК КУПЛИ-ПРОДАЖИ ВВЕЗЕННЫХ ТОВАРОВ, ПОМЕЩЕННЫХ ПОД ТАМОЖЕННУЮ ПРОЦЕДУРУ «ТАМОЖЕННЫЙ СКЛАД»**Елена Юрьевна СИДОРОВА**

доктор экономических наук, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
 Ejsidorova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>
 SPIN-код: 7850-9824

История статьи:

Рег. № 713/2019
 Получена 11.11.2019
 Получена в доработанном виде 26.11.2019
 Одобрена 28.11.2019
 Доступна онлайн 13.12.2019

УДК 336.1; 339.543
 JEL: H2, H25, M31

Ключевые слова:

таможенная процедура, место реализации товара, таможенный склад, таможенные платежи, налог на добавленную стоимость

Аннотация

Предмет. Категория «место реализации товара» при совершении сделок купли-продажи ввезенных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад».

Цели. Уточнение категории «место реализации товара» в условиях реализации таможенной процедуры «таможенный склад» и разработка предложений по внесению изменений в законодательные акты.

Методология. В исследовании использованы нормативные подходы, общенаучные и специальные методы научного познания: системный анализ, наблюдение; инструментальные приемы группировки, выборки, сравнения и обобщения.

Результаты. Согласно ст. 147 НК РФ описанная модель договорных отношений не приводит к возникновению налоговых последствий по уплате НДС, так как таможенный склад не признается местом реализации для целей главы 21 НК РФ. В статье анализируется позиция Минфина России об отсутствии объекта налогообложения в РФ и, соответственно, иных налоговых последствий при реализации товаров, находящихся под таможенной процедурой «таможенный склад» и хранящихся на нем. При этом Минфин России исходил из того, что в соответствии с НК РФ одним из объектов налогообложения НДС является реализация товаров на территории РФ. Авторская позиция заключается в том, что при реализации товара внутри таможенного склада возникают налоговые последствия по уплате НДС при каждой перепродаже, так как РФ может быть признана местом реализации.

Выводы. Для реализации авторской концепции необходимо уточнить нормы ст. 147 НК РФ, чтобы в рамках действующего регулирования отсутствовали правовые возможности для непризнания местом реализации товаров территории РФ в случае, когда фактическая реализация товаров происходит в период их нахождения под таможенной процедурой «таможенный склад» и, соответственно, хранения на российском таможенном складе.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: 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. – Т. 22, № 12. – С. 1392 – 1403.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.12.1392>

Введение

С экономической точки зрения таможенный склад как таможенная процедура предусматривает возможность ввоза на территорию Таможенного союза Евразийского экономического союза (ТС ЕАЭС) товаров и после начала в отношении них таможенной

процедуры «таможенный склад» позволяет сохранить статус «иностранного товар» и не уплачивать таможенные платежи до помещения их под иную таможенную процедуру, предусматривающую изменение статуса товаров. Эта идея реализуется при том, что товар, находящийся под таможенной процедурой «таможенный склад», может

проходить различного рода операции, не запрещенные союзным и международным законодательством [1].

Таможенным кодексом Евразийского экономического союза (ТК ЕАЭС) предусмотрена возможность проведения с товарами, помещенными под таможенную процедуру «таможенный склад», ряда разрешенных операций по обеспечению их сохранности, а также возможной предпродажной подготовки¹. Как правило, проведение таких операций касается «внутренней» деятельности владельцев товаров и не сопровождается налоговыми последствиями.

Однако особый интерес как для финансовой устойчивости государства, так и для экономических субъектов – налогоплательщиков представляют операции, сделки, предусматривающие передачу прав владения, пользования и (или) распоряжения товарами, помещенными под таможенную процедуру «таможенный склад».

Такие сделки, приводящие обычно к изменению владельца товара, могут совершаться как без завершения таможенной процедуры «таможенный склад» (то есть реализуемый товар сохраняет статус иностранного товара и в полноценный хозяйственный оборот не вовлекается), так и с помещением товаров под новую таможенную процедуру (в этом случае реализуемый товар обычно помещается под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления», что предусматривает изменение статуса иностранного товара на товар союза, и вовлекается в полноценный хозяйственный оборот) [2–4].

Постановка проблемы исследования

В условиях помещения под таможенную процедуру «таможенный склад» разрешена реализация товара без его вывоза со склада. Поэтому для определения налоговых последствий необходимо методологически верно определить место реализации товара. Позиция Минфина России выражается в том,

что в таком случае Российскую Федерацию нельзя признавать местом реализации товара в соответствии со ст. 147 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ). Однако при детальном рассмотрении различных моделей реализации товаров внутри таможенного склада, в ряде случаев возникает методологическая коллизия. В рамках настоящей статьи будет определена авторская концепция по исследуемому вопросу.

Отправной точкой настоящего исследования стало применение следующего принципа: *«Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations»*². 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 здесь не учитываются при разработке модели договорных отношений.

Решение проблемы

При проведении таможенной процедуры «таможенный склад» товар может быть реализован без вывоза со склада, поэтому для определения налоговых последствий необходимо методологически верно определить место реализации товара.

В рамках формирования методологии определения налоговых последствий при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад» в рамках Евразийского экономического союза (ЕАЭС), важное значение приобретает правильное определение категории «место реализации товаров (работ, услуг)» [5–8]. Научная разработка и решение этого вопроса, на наш взгляд, позволяют сформировать и экономически обоснованную методологию в отношении возможностей применения нулевой ставки НДС в ситуациях, когда

² Пер. с англ.: «решения в отношении коммерческой деятельности должны приниматься, исходя из экономических, а не налоговых соображений».

OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>

¹ Ст. 158 Таможенного кодекса ЕАЭС.

реализуемые товары фактически в период перехода права собственности на них находятся за пределами территории Российской Федерации. Второй аспект применения – правильное и экономически обоснованное определение налоговых последствий по НДС и акцизам при реализации ввозимых товаров, что подтверждает актуальность обозначенной проблематики.

Вопрос определения места реализации товаров достаточно давно проработан в действующем налоговом законодательстве, а именно в ст. 147 НК РФ. Применительно к налоговым последствиям стандартных сделок купли-продажи товаров нормы ст. 147 НК РФ действительно, как правило, позволяют достаточно однозначно определить наличие либо отсутствие места реализации, и, соответственно, объекта налогообложения по НДС на территории Российской Федерации. Однако, когда налогоплательщиками используются более сложные модели договорных отношений в хозяйственной деятельности, в том числе предусматривающие ввоз и хранение товаров на таможенном складе, их помещение под соответствующую таможенную процедуру и последующую реализацию, вопрос определения места реализации товаров приобретает особую значимость. Считаем целесообразным отметить отсутствие «прозрачности» при определении места реализации товаров, так как даже при условии того, что при внешнеэкономической деятельности товар пересекает таможенную границу союза, и этот факт документально фиксируется, но это не позволяет четко ответить на вопрос о месте реализации товаров [9–11].

Более того, в международных документах по методологии косвенного налогообложения также не уделяется должного внимания категории «место реализации товара». Так, этот вопрос не рассматривается в Руководстве ОЭСР по налогообложению НДС внешнеэкономических операций³, в то время как вопросам определения места реализации по

работам, услугам и имущественным правам посвящена глава, в которой рассматриваются именно вопросы методологии определения этой категории.

На наш взгляд, анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что методология определения места реализации товаров недостаточно разработана и не учитывает всех возможных нюансов при реализации товаров, в том числе отмеченных ранее. 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 внешнеэкономических операций, в том числе принципа нейтральности.

Применение указанного принципа предусматривает в обязательном порядке, дословно это звучит следующим образом: «*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*»⁴. 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 здесь не учитываются при разработке модели договорных отношений. Это важно особенно для применения таможенной процедуры «таможенный склад», так как освобождение от уплаты налогов определяет возможность ее использования. Экономически для налогоплательщика более выгодно использовать таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления».

⁴Пер. с англ.: «решения в отношении коммерческой деятельности должны приниматься, исходя из экономических, а не налоговых соображений. В отношении налогоплательщиков, осуществляющих подобные операции в аналогичных ситуациях, должен применяться идентичный налоговый режим».

OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>

³ International VAT/GST Guidelines. URL: <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>

Для того, чтобы налогоплательщик руководствовался экономическими интересами, а не налоговыми, необходимо создать такие условия в налоговом и таможенном законодательстве, чтобы в одинаковых ситуациях и операциях уровень налогообложения был идентичный.

При использовании таможенной процедуры «таможенный склад» перепродажа внутри склада не приводит к возникновению налоговых последствий, в то время как обычные операции по реализации приводят к такому возникновению.

Также искажаются принцип определения налоговых последствий «по стране назначения» и ряд других принципов, которые применяются при налогообложении внешнеторговых операций. В качестве эмпирического материала, подтверждающего обозначенные проблемы, приведем пример применения механизма налогообложения внешнеторговых сделок при ввозе товаров.

В национальных законодательствах этот вопрос, как правило, решен. Однако отсутствие единообразного подхода к определению этого вопроса приводит к возникновению проблем, когда при реализации товара по законодательству страны она не является местом реализации товара.

Для РФ традиционный подход к определению места реализации товара заключается в наличии следующих оснований.

1. Нахождение товара на территории РФ. При этом он не отгружается и транспортируется.
2. На момент отгрузки и транспортировки товар находился на территории РФ.

Таким образом, необходимо использовать следующие методические подходы к определению места реализации товаров в условиях применения моделей договорных отношений, предусматривающих в том числе и использование в цепочках поставок товаров таможенных складов.

1. Товар фактически ввезен на территорию союза, в том числе размещен на

таможенном складе. Оформлены соответствующие таможенные документы.

2. Товар физически находится на территории союза, в том числе размещен на таможенном складе.

Товары, помещенные под таможенную процедуру «таможенный склад», не участвуют в хозяйственном обороте РФ. Однако эти товары можно продавать другому субъекту рыночных отношений внутри таможенного склада. При этом не возникают налоговые последствия по уплате НДС, так как РФ не является местом реализации товара.

При этом импортер получает ряд преимуществ, осуществляя ввоз товара под таможенной процедурой «таможенный склад» и не выбрав при этом более понятную и традиционную таможенную процедуру – «выпуск для внутреннего потребления».

1. Импортер не уплачивает таможенные платежи при ввозе товаров, помещая его под процедуру таможенного склада.
2. Товар фактически находится на территории страны ввоза и может в любое время быть выпущен в оборот путем помещения под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления».
3. При помещении товара под таможенную процедуру «таможенный склад» владелец товара несет дополнительные издержки за их хранение на складе. Однако это положение может реализовываться не всегда. В ТК ЕАЭС есть следующая оговорка: «4. Допускается применение таможенной процедуры «таможенного склада» в отношении товаров, которые из-за своих больших габаритов или особых условий погрузки, разгрузки и (или) хранения не могут быть размещены на таможенном складе».⁵

В соответствии со ст. 155 ТК ЕАЭС товар должен храниться на таможенном складе, имеющем такой статус. Требования к владельцам склада временного хранения подробно описаны в гл. 57 ТК ЕАЭС.

⁵ Статья 155 п. 4 Таможенный кодекс ЕАЭС.

Операции, реализуемые внутри таможенной процедуры «таможенный склад», представлены на *рис. 1*.

При этом в рамках таможенного склада товары могут быть реализованы, но налоговые последствия не возникают. Это подтверждается позицией Минфина России, который неоднократно обращался к этому вопросу [12–14].

Позиция Минфина России изложена в четырех письмах от 2011, 2014, 2016 и 2019 гг.⁶

Рассмотрим, как изменялась эта позиция по вопросу «о применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад», осуществляемых иностранной организацией»⁷.

В первом письме Минфина России от 2011 г. в отношении налоговых последствий по косвенным налогам при реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад» изложены две следующие позиции.

1. При реализации иностранных товаров, которые ввезены на территорию РФ и помещены под таможенную процедуру

⁶ Письмо Минфина России от 22.07.2011 № 03-07-08/236 «О применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию РФ и помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада», осуществляемых иностранной организацией»;

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».

Письмо Минфина России от 30.06.2016 № 03-07-08/38240 «Об НДС при реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада».

Письмо Минфина России от 17.01.2019 № 03-07-08/1842 «Об НДС при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада».

⁷ Письмо Минфина России от 22.07.2011 № 03-07-08/236 «О применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию РФ и помещенных под таможенную процедуру таможенного склада, осуществляемых иностранной организацией».

«таможенный склад» без изменения процедуры, НДС не уплачивается. Основанием для этого является пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ и ст. 147 НК РФ. Аргументация состояла в том, что территория РФ не является местом реализации товара.

2. При изменении таможенной процедуры на «выпуск для внутреннего потребления» возникает необходимость уплаты НДС в соответствии со ст. 146, 151 и 164 НК РФ.

Второе письмо Минфина России датировано 2014 г. Несмотря на кажущуюся разность в формулировках вопроса, методологически он трактуется аналогично. Необходимо ли уплачивать НДС с операций по реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный склад», при условии, что таможенная процедура, под которую помещены реализуемые товары, не меняется? Позиция Минфина России не изменилась. Минфин России также не предусматривает уплаты НДС по операциям реализации иностранных товаров при использовании таможенной процедуры «таможенный склад». Однако аргументация несколько изменилась. Так, Минфин России ссылается только на пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, не привязывая свой ответ к месту реализации товара. Также Минфин России говорит о том, что при помещении товара под иную таможенную процедуру возникает необходимость уплачивать «внутренний НДС». Поэтому принципиально в позиции Минфина России изменений нет.

Третье письмо Минфина России от 2016 г. полностью идентично письму от 2014 г.

Четвертое письмо Минфина России от 2019 г. содержит новые ссылки на ТК ЕАЭС и прежние статьи НК РФ. Стоит отметить основные реперные точки письма.

1. Иностранные товары, помещенные под таможенную процедуру «таможенный склад», сохраняют статус иностранных товаров.
2. Максимальный срок нахождения иностранных товаров под таможенной

процедурой «таможенный склад» – три года по совокупности. Далее их необходимо поместить под иную таможенную процедуру с уплатой таможенных платежей.

3. При нахождении иностранных товаров под таможенной процедурой «таможенный склад» таможенные платежи не уплачиваются.
4. Товары могут продаваться и перепродаваться без изменения таможенной процедуры, что не влечет за собой уплаты косвенных налогов по законодательству РФ и таможенных платежей по внешнеторговым сделкам.

Также Минфин России отмечает, что с учетом изложенного при совершении указанных в п. 5 ст. 158 ТК ЕАЭС сделок, в том числе при реализации товаров с таможенного склада (в терминологии обращения), завершение действия таможенной процедуры «таможенный склад» (при необходимости такого завершения) может производиться как продавцом, так и покупателем товаров⁸.

Таким образом, указанное обстоятельство не влияет на необходимость признания территории Российской Федерации местом реализации товаров, согласно п. 1 ст. 147 НК РФ⁹, и, соответственно, не приводит к возникновению объекта налогообложения НДС в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ. Поэтому в таких обстоятельствах косвенные налоги не подлежат уплате.

Во всех случаях Минфин России сделал вывод об отсутствии объекта налогообложения в РФ и, соответственно, иных налоговых последствий при реализации товаров, находящихся под таможенной процедурой «таможенный склад» и хранящихся на таможенных складах. При этом министерство опиралось на следующие доводы. 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, находящихся под ее юрисдикцией, не отгружается и не транспортируется.
2. Товар в момент начала отгрузки и транспортировки находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией.

Минфин России считает, что 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.

Анализ четырех писем Минфина России о налогообложении операций по реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад» без ее изменения, не приводит к возникновению налоговых обязательств по уплате косвенных налогов (табл. 1).

Можно предположить, что обозначенная позиция Минфина России связана с «зазеркаливанием» ситуации, когда российский товар отгружается за рубеж, и продажа осуществляется в иностранном государстве, но российский налогоплательщик имеет право на нулевую ставку по НДС и на входной НДС, то есть как для экспортных операций.

Также можно сделать вывод о том, что Минфин России считает наиболее типичной ситуацию, представленную на рис. 2.

При этом официальная позиция предполагает, что существует только один сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру

⁸ П. 5 ст. 158 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза ((ред. от 13.05.2019) (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94890/

⁹ П. 1 ст. 147 Налогового кодекса Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.05.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_94891/

«таможенный склад» и последующий выпуск в товарооборот союза и помещение под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления». Однако это не соответствует реалиям сегодняшнего дня и сложным моделям договорных отношений.

Заключение

Таким образом, авторская позиция заключается в том, что при реализации товара внутри таможенного склада возникают налоговые последствия по уплате НДС при каждой перепродаже, так как Российская Федерация может быть признана местом реализации. Такая позиция основана на следующем.

1. Таможенный склад фактически находится на территории РФ.
2. Фактически товар был ввезен на территорию РФ.
3. Сделка продажи товара имеет ту же экономическую природу, что и внутренние сделки по купле-продаже товара и в соответствии со ст. 146 НК РФ является объектом налогообложения.
4. Реализуется принцип: *«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»*¹⁰.

Для реализации авторской концепции предлагаем уточнить нормы ст. 147 НК РФ таким образом, чтобы в рамках действующего

регулирования отсутствовали правовые возможности для непризнания местом реализации товаров территории РФ в случае, когда фактическая реализация товаров происходит в период их нахождения под таможенной процедурой «таможенный склад» и, соответственно, хранения на российском таможенном складе.

Предлагается уточнить нормы ст. 147 НК РФ следующим образом.

Статья 147. Место реализации товаров¹¹.

1. В целях настоящей главы местом реализации товаров признается территория Российской Федерации при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств (с учетом особенностей, установленных пунктом 2 настоящей статьи)¹²:

- 1) товар находится на территории Российской Федерации и иных территориях, находящихся под ее юрисдикцией, в том числе на таможенном складе, имеющем соответствующий статус, и помещен под таможенную процедуру «таможенный склад», и не отгружается и не транспортируется¹³;
- 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, имеющем соответствующий статус, и помещен под таможенную процедуру «таможенный склад»¹⁴.

¹⁰ Пер. с англ.: «решения в отношении коммерческой деятельности должны приниматься, исходя из экономических, а не налоговых соображений. В отношении налогоплательщиков, осуществляющих подобные операции в аналогичных ситуациях, должен применяться идентичный налоговый режим».

OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs.
URL: <https://www.oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf>

¹¹ Ст. 147 НК РФ «Место реализации товаров».

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/f2fde88b08b986187804929e1d8440b850208a00/

¹² Там же.

¹³ Там же.

¹⁴ Там же.

Таблица 1

Эволюция позиции Министерства финансов России в отношении налоговых последствий в части операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад»

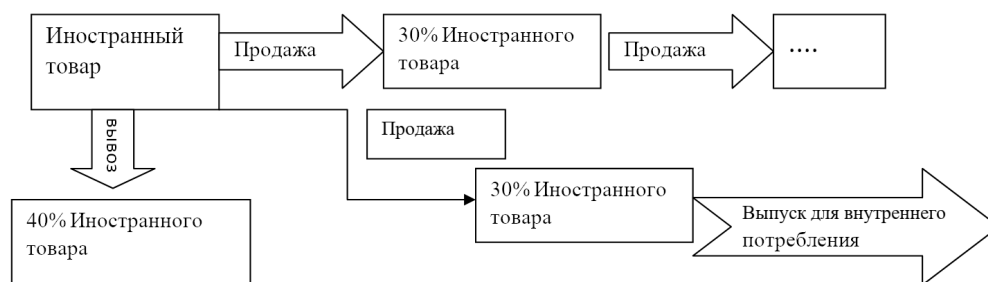
Table 1

The evolution of the Russian Ministry of Finance's views on tax implications in the case of sale of foreign goods imported into the Russian Federation and subject to the customs warehousing procedure

Год	Вопрос	Ответ	Эволюция позиции	Основания для решения
2011	О применении НДС в отношении операций по реализации иностранных товаров, ввезенных на территорию Российской Федерации и помещенных под таможенную процедуру «таможенного склада», осуществляемых иностранной организацией	1. НДС в рамках операций, реализуемых под таможенной процедурой «таможенный склад» не уплачивается. 2. При изменении таможенной процедуры на «выпуск для внутреннего потребления» возникает необходимость уплаты НДС	–	Ст. 38 п. 3, ст. 146 п. 1 пп. 1, ст. 147, 146, 151, 164 НК РФ
2014	О налогообложении НДС операций по реализации товаров с таможенного склада до завершения таможенной процедуры «таможенный склад» и помещения товаров под иную таможенную процедуру, предусматривающую ввоз в РФ	НДС в рамках операций, реализуемых под таможенной процедурой «таможенный склад», не уплачивается	Позиция не изменилась, но изменилась логика принятия решения	Ст. 146 п. 1 пп. 1, ст. 151 НК РФ, гл. 33 ТК ТС, гл. 30 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» от 27.11.2010 № 311-ФЗ
2016	Об НДС при реализации иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад»	НДС в рамках операций, реализуемых под таможенной процедурой «таможенный склад», не уплачивается	Полная идентификация	Ст. 146 п. 1 пп. 1, ст. 151, ст. 164 п. 2-3 НК РФ, гл. 33 ТК ТС, гл. 30 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации» от 27.11.2010 № 311-ФЗ
2019	Об НДС при реализации товаров, помещенных под таможенную процедуру «таможенный склад»	НДС в рамках операций, реализуемых под таможенной процедурой «таможенный склад», не уплачивается	Позиция не изменилась, но произошло обновление законодательной базы в связи с принятием ТК ЕАЭС	–

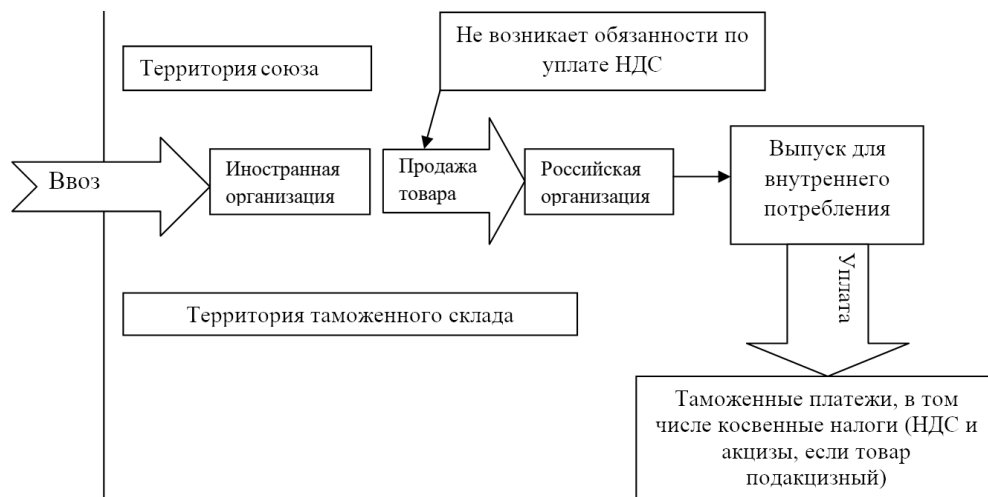
Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1**Операции внутри таможенной процедуры «таможенный склад»****Figure 1****Customs warehousing operation**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2**Сценарий реализации иностранного товара, помещенного под таможенную процедуру «таможенный склад» и последующий выпуск в товарооборот союза и помещение под таможенную процедуру «выпуск для внутреннего потребления» (позиция Министерства финансов Российской Федерации)****Figure 2****The scenario of sale of foreign goods subject to the customs warehousing procedure, subsequent release into the Union's circulation of goods and initiation of the release-for-domestic-consumption procedure**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Сидорова Е.Ю. Совершенствование методов оценки эффективности механизма налогового регулирования Российской Федерации // *ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI*. 2015. № 11-12.
2. Артемьев А.А. Ввоз товаров с территории ОЭЗ: методологические проблемы косвенного налогообложения // *Налоговед.* 2018. № 10. С. 42–53.
3. Артемьев А.А., Пинская М.Р. Методологические проблемы косвенного налогообложения посреднических операций в ЕАЭС и пути их решения // *Национальная безопасность / Nota Bene*. 2018. № 6. С. 12–18. URL: <https://doi.org/10.7256/2454-0668.2018.6.28461>

4. *Артемов А.А., Пинская М.Р.* Методологические проблемы налогообложения НДС операций с «иностранными товарами» в ЕАЭС // *Налоговая политика и практика*. 2016. № 10. С. 64–68.
5. *Артемов А.А., Пинская М.Р.* 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>
6. *Артемов А.А., Пинская М.Р.* Проблемы определения налоговых последствий при ввозе на таможенную территорию ЕАЭС проектно-конструкторской документации // *Налоговед*. 2018. № 11. С. 44–59.
7. *Артемов А.А., Сидорова Е.Ю.* Механизм использования материалов Всемирной таможенной организации, подготовленных на основе методов ОЭСР на уровне права союза и России // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2017. № 9. Т. 4. С. 28–34.
8. *Гончаренко Л.И., Вишневецкая Н.Г.* Восстановление НДС: справедлив ли механизм? // *Налоговая политика и практика*. 2017. № 8. С. 68–41.
9. *Гончаренко Л.И., Малков Ю.В., Адвокатова А.С.* Актуальные проблемы налоговой системы в условиях цифровой экономики // *Экономика. Налоги. Право*. 2018. Т. 11. № 2. С. 166–172.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-nalogovoy-sistemy-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki/viewer>
10. *Сидорова Е.Ю.* Применение моделей минимизации таможенной стоимости ввозимых товаров в рамках сделок между взаимосвязанными лицами // *Экономика. Налоги. Право*. 2017. № 5. С. 142–147. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-modeley-minimizatsii-tamozhennoy-stoimosti-vvozimyh-tovarov-v-ramkah-sdelok-mezhdu-vzaimozavisimymi-litsami/viewer>
11. *Сидорова Е.Ю., Назарова Н.А.* Исследование вопросов проверки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере РФ и зарубежных стран) // *Вестник БИСТ*. 2017. № 4. С. 7–13.
12. *Сидорова Е.Ю., Назарова Н.А.* Сравнительный анализ механизма корректировки таможенной стоимости товаров при проведении сделок между взаимосвязанными лицами (на примере РФ и зарубежных стран) // *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2017. № 5. С. 42–48.
13. *Sidorova E.Yu., Tikhonova A.V.* Assessment of the Fiscal Effect of the Tax Reform Options until 2019: The case of Russia // *ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI*. 2017. № 3-4. С. 45–48.
URL: <https://doi.org/10.21003/ea.V164-10>
14. *Устойчивое развитие налоговой системы Российской Федерации в условиях глобальных изменений (монография). М.: Дашков и Ко, 2017. 582 с.*

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю 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.

METHODOLOGICAL CONSIDERATIONS ON THE POINT OF SALE OF GOODS FOR SALE–PURCHASE OF IMPORTED GOODS UNDERGOING THE CUSTOMS WAREHOUSING PROCEDURE**Elena Yu. SIDOROVA**

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation

Ejsidorova@yandex.ru

<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>**Article history:**

Article No. 713/2019

Received 11 November 2019

Received in revised form

26 November 2019

Accepted 28 November 2019

Available online

13 December 2019

JEL classification: H2, H25,
M31**Keywords:** customs

procedure, POS, customs

warehouse, customs payments,

VAT, customs policy

Abstract**Subject** The article examines the point of sale of goods (POS) in sale–purchase of imported goods undergoing the customs warehousing procedure.**Objectives** The study specifies the POS as a concept in the context of the customs warehousing procedure and makes suggestions on amending legislative regulations.**Methods** Research involves regulatory approaches, general scientific and special methods, such as a systems analysis, observation, and tool-based techniques of grouping, sampling, comparison and generalization.**Results** As set forth in Article 147 of the Russian Tax Code, the contractual model implies no VAT, since customs warehouse is not qualified as the point of sale for purposes of Chapter 21 of the Russian Tax Code. I analyzed views of the Russian Ministry of Finance denying the emergence of a taxable item in Russia and, correspondingly, other tax implications from the sale of goods undergoing the customs warehousing procedure or stored there. The Russian Ministry of Finance expresses such views referring to the Russian Tax Code, which stipulates that the sale of goods in Russia is subject to VAT. I believe that, when goods are sold during customs warehousing, VAT shall be payable upon each subsequent sale, since Russia can be qualified as the POS.**Conclusions and Relevance** To implement my concept, provisions of Article 147 of the Russian Tax Code should be specified so as to avoid that Russia be not recognized as the POS of goods when goods are actually sold during the customs warehousing procedure in Russia-based facilities.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Sidorova E.Yu. Methodological Considerations on the Point of Sale of Goods for Sale–Purchase of Imported Goods Undergoing the Customs Warehousing Procedure. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 12, pp. 1392–1403.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.12.1392>

References

1. Sidorova E.Yu. [Improvement the methods of tax regulation mechanism effectiveness assessment in the Russian Federation]. *ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI = Economic Annals – XXI*, 2015, no. 11–12.
2. Artem'ev A.A. [Imports from the Special Economic Zone: Methodological issues of indirect taxation]. *Nalogoved*, 2018, no. 10, pp. 42–53. (In Russ.)
3. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R. [Methodological issues of indirect taxation on intermediary transactions in the EEU and solutions]. *Natsional'naya bezopasnost' / Nota Bene = National Security / Nota Bene*, 2018, no. 6, pp. 12–18. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.7256/2454-0668.2018.6.28461>

4. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R. [Methodological issues of charging VAT on transactions with imported goods in the EEU]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2016, no. 10, pp. 64–68. (In Russ.)
5. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R. [Weaknesses of the indirect taxation mechanism in the EEU and methods to eliminate them]. *Mezhdunarodnye otnosheniya = International Relations*, 2018, no. 4, pp. 104–111. URL: <https://doi.org/10.7256/2454-0641.2018.4.28433>
6. Artem'ev A.A., Pinskaya M.R. [Issues of assessing tax implications of importing project and design documentation into the EEU customs zone]. *Nalogoved*, 2018, no. 11, pp. 44–59. (In Russ.)
7. Artem'ev A.A., Sidorova E.Yu. [The mechanism of using the materials of the world customs organizations based on the methods of the OECD on the rights of the Union and the Russian Federation]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*, 2017, no. 9, vol. 4, pp. 28–34. (In Russ.)
8. Goncharenko L.I., Vishnevskaya N.G. [VAT recovery: Is the mechanism fair?]. *Nalogovaya politika i praktika = Tax Policy and Practice*, 2017, no. 8, pp. 68–41. (In Russ.)
9. Goncharenko L.I., Malkov Yu.V., Advokatova A.S. [Current issues of the tax system in the digital economy]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes & Law*, 2018, vol. 11, no. 2, pp. 166–172. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-nalogovoy-sistemy-v-usloviyah-tsifrovoy-ekonomiki/viewer> (In Russ.)
10. Sidorova E.Yu. [The use of models for minimizing the customs value of imported goods within the framework of related-party transactions]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes & Law*, 2017, no. 5, pp. 142–147. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-modeley-minimizatsii-tamozhennoy-stoimosti-vvozimyh-tovarov-v-ramkah-sdelok-mezhdu-vzaimozavisimymi-litsami/viewer> (In Russ.)
11. Sidorova E.Yu., Nazarova N.A. [Investigation of verification issues of the customs value of goods in conducting transactions between interrelated persons (on the example of the Russian Federation and foreign countries)]. *Vestnik BIST*, 2017, no. 4, pp. 7–13. (In Russ.)
12. Sidorova E.Yu., Nazarova N.A. [Comparative analysis of the customs value adjustment mechanism in transactions between affiliates (in the context of the Russian Federation and other countries)]. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Institute for Professional Accountants*, 2017, no. 5, pp. 42–48. (In Russ.)
13. Sidorova E.Yu., Tikhonova A.V. Assessment of the fiscal effect of the tax reform options until 2019: The case of Russia. *ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI = Economic Annals – XXI*, 2017, no. 3-4, pp. 45–48. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.21003/ea.V164-10>
14. *Ustoichivoe razvitie nalogovoi sistemy Rossiiskoi Federatsii v usloviyakh global'nykh izmenenii (monografiya)* [Sustainable development of the tax system of the Russian Federation during global changes: a monograph]. Moscow, Dashkov i Ko Publ., 2017, 582 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author 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.