

ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СТАВКИ НДС В РАЗМЕРЕ 10% ПРИ ВВОЗЕ ОТДЕЛЬНЫХ КАТЕГОРИЙ ТОВАРОВ НА ТЕРРИТОРИЮ РФ

С.М. Бутова, студент

М.В. Саушкин, старший преподаватель

Северо-Западный институт управления Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации
(Россия, г. Санкт-Петербург)

DOI:10.24412/2411-0450-2025-11-59-63

Аннотация. В статье исследуются правовые и практические особенности применения пониженной ставки налога на добавленную стоимость (НДС) в размере 10% при импорте и реализации отдельных категорий товаров на территории Российской Федерации, в том числе медицинских изделий. Рассматриваются особенности нормативного регулирования, основанного на разграничении классификаторов ОКПД2 и ТН ВЭД ЕАЭС, а также последствия их несогласованности при определении права на применение пониженной ставки. Особое внимание уделено правоприменительным трудностям при ввозе медицинских изделий, связанным с подтверждением их статуса и соответствующего кода ТН ВЭД, а также анализу судебной практики, включая решения Верховного Суда Российской Федерации, в которых сформированы ключевые критерии правомерного применения налоговых льгот. На основе анализа определений Верховного Суда РФ и постановлений арбитражных судов выявлены тенденции к формированию строгого и системного подхода к квалификации операций с участием нерезидентов и обращению медицинских товаров. Автором обоснована необходимость нормативной унификации перечней, содержащих коды ОКПД2 и ТН ВЭД, а также уточнения механизмов применения пониженной ставки НДС для целей обеспечения правовой определённости и единообразия судебной практики.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость; налоговая ставка 10%; медицинские изделия; товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности; ввоз товаров; пониженная ставка; налоговый кодекс.

Особенности применения пониженной ставки налога на добавленную стоимость (НДС) в размере 10% при ввозе отдельных категорий товаров на территорию Российской Федерации представляют собой предмет как правоприменительного анализа, так и научного обсуждения, что отмечается в трудах Л.Г. Давиденко [2, с. 5]. Следует отметить, что в соответствии с пунктом 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации определены категории товаров, по которым «предусмотрено применение пониженной налоговой ставки к ограниченному перечню социально значимых товаров». К таким товарам относятся: продовольственные товары, товары для детей, медицинские товары, определенные виды печатной продукции. Механизм применения ставки НДС в размере 10% реализуется посредством утверждения Правительством РФ специальных перечней продукции, к которым применима данная ставка

налога. Однако применение таких перечней сопряжено с рядом методологических и правовых сложностей, обусловленных, прежде всего, разграничением используемых классификаторов [3, с. 167].

Так, в целях реализации указанной налоговой ставки нормативное регулирование основывается на классификациях товаров по Общероссийскому классификатору продукции по видам экономической деятельности (ОКПД2) и по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (ТН ВЭД ЕАЭС). Применительно к внутренним операциям (реализации на территории РФ) используется классификатор ОКПД2, в то время как при импорте товаров на территорию России – классификатор ТН ВЭД. Такое дуалистическое регулирование было закреплено в Постановлении Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908 (для продовольственных и дет-

ских товаров), Постановлении Правительства РФ от 15 сентября 2008 г. № 688 (для медицинских товаров) [12], а также в Постановлении от 23 января 2003 г. № 41 «О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов» (далее – Постановление №41) (для книжной и периодической печатной продукции). Отметим, что «правительство, действуя в рамках своих полномочий, не наделено правом устанавливать дополнительные условия применения пониженной ставки НДС, не предусмотренные непосредственно Налоговым кодексом» [13].

В научной и деловой среде существует дискуссия относительно допустимости применения ставки НДС в размере 10 процентов при отсутствии одновременного указания товара в обоих перечнях [8].

Возникающие споры, как показывает судебная практика, сосредоточены преимущественно вокруг ситуаций, когда товар, имеющий подтверждение включения в перечень по ОКПД2, не представлен в перечне по ТН ВЭД. На первый взгляд, ситуация кажется формально допустимой: перечни различны в силу технической необходимости – ТН ВЭД применяется при внешнеэкономической деятельности, а ОКПД2 – при внутренней реализации. Таможенные органы, в силу своей трактовки, исходят из презумпции приоритета перечня по ТН ВЭД и, соответственно, отказывают в применении ставки 10%, если код не включен именно в него, игнорируя факт включения товара в перечень по ОКПД2.

В рамках анализа судебной практики по применению пониженных ставок налога на добавленную стоимость (НДС) при операциях, связанных с приобретением товаров у нерезидентов, прослеживается устойчивая тенденция к формированию строгого, но одновременно системного подхода к квалификации льготированных операций.

Так, в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14 марта 2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017 суд сформулировал ключевой принцип: само по себе упоминание товара в статье 164 Налогового кодекса РФ не

является достаточным основанием для применения пониженной ставки НДС [7]. Для легитимного использования льготы необходимо, чтобы код конкретной продукции был включен в перечень, утвержденный постановлением Правительства РФ. Этот подход отражает стремление Верховного Суда к обеспечению единообразия налогового регулирования и недопущению произвольного расширительного толкования льготных норм, поскольку налоговые льготы, будучи исключением из общего режима налогообложения, требуют точного и формального подтверждения.

В Постановлении Арбитражного суда Северо-Западного округа от 29 мая 2024 г. по делу № А56-48948/2023 был затронут другой аспект – правомерность применения нулевой ставки НДС при экспорте товаров [10]. Суд подтвердил, что место перехода права собственности не имеет правового значения для признания операции экспортной, если сам факт вывоза товара за пределы Российской Федерации документально подтвержден.

Также в Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 29 августа 2024 г. № 305-ЭС24-8895 по делу № А40-110627/2023 была поставлена проблема квалификации ввезенных товаров как медицинских изделий, освобождаемых от НДС. Верховный Суд признал правомерность освобождения, указав, что «наличие регистрационного удостоверения и технической документации, подтверждающей медицинское назначение продукции, является достаточным основанием для применения налоговой льготы» [6]. Суд тем самым подчеркнул значение объективных признаков и официальных подтверждений, а не субъективных трактовок контролирующих органов.

Основываясь на правовой позиции, изложенной в пункте 20 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 мая 2014 г. № 33, суды приходили к выводу, что из пункта 2 статьи 164 НК РФ не следует возможность применения различных ставок в зависимости от направления движения товара (ввоз или реализация) [11]. Более того, Пленум указал, что Правительство, определяя перечни, не вправе вводить дополнительные ограничения, не предусмотренные законом.

Однако с 2019 года ситуация начала меняться. Определением Судебной коллегии по

экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14 марта 2019 года был пересмотрен ранее сложившийся подход. Рассматривая спор, связанный с медицинским товаром, классифицированным по коду ТН ВЭД 9018, суд пришел к выводу, что применение пониженной ставки НДС при ввозе возможно исключительно при наличии соответствующего кода в перечне ТН ВЭД, утвержденном Постановлением Правительства от 15 сентября 2008 г. № 688. Указанный код был исключен из перечня Постановлением Правительства № 655 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 15 сентября 2008 г. № 688» [12], а затем включен в перечень товаров, освобожденных от налогообложения согласно Постановлению Правительства от 30 сентября 2015 г. № 1042. Верховный Суд при этом подчеркнул, что «разъяснения Пленума ВАС, данные до изменения правового регулирования, не могут применяться без учета новых норм» [5].

В различных источниках существует мнение, что критически важным моментом является то, что изначально сформулированная судебная позиция касалась строго определенного кода – 9018. Последующее расширительное толкование судами региональных инстанций привело к тому, что подобный подход был распространен и на другие коды, в отношении которых не вносились изменения в перечень и не существовало аналогичных прецедентов. Таким образом, было проигнорировано обстоятельство, что юридически обсуждаемый кейс не затрагивал эти другие коды, что открыло путь к дальнейшим судебным ошибкам [17, с. 517].

Кроме того, изложенная Верховным Судом позиция от 2019 года, на наш взгляд, должна применяться не только к спорному коду 9018, но и к иным товарным позициям, подпадающим под общий режим регулирования. В противном случае неизбежным стало бы фрагментарное и непоследовательное применение налогового законодательства, что нарушает принципы правовой определенности и единообразия в судебной практике. Распространение логики определения на другие коды, несмотря на отсутствие точных прецедентов, позволило выстроить системный подход, соответствующий духу закона и позиции высшей судебной инстанции [16, с. 60].

Очевидно, что отсутствие единой нормативной базы, универсального методического подхода к соотношению кодов и перечней, а также разночтения в применении правовых норм создают неопределённость как для налогоплательщиков, так и для контролирующих органов. Устранение данной неопределённости возможно путём законодательного закрепления издания единого перечня товаров, содержащего коды ОКПД2 и коды ТН ВЭД, в отношении которых применяется ставка НДС в размере 10%.

В отсутствие прямого нормативного требования, налоговые (таможенные) органы на практике требуют представления декларации о соответствии или сертификата соответствия, что якобы подтверждает отнесение продукции к конкретному коду. Однако судебная практика последовательно отстаивает позицию, согласно которой «подтверждение классификационного кода не обязательно должно быть обеспечено сертификатом» [14].

Существенные правовые трудности возникают при определении возможности применения ставки НДС в размере 10% к переработанной продукции. Например, хотя пункт 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации упоминает овощи как подлежащие налогообложению по ставке 10 процентов, при этом не уточняя форму их обработки, в разъяснениях Министерства финансов Российской Федерации (Письмо Минфина России № 03-07-14/17900 от 25.02.2025) отмечается, что «ставка НДС в размере 20 процентов применяется к сушёным, замороженным и иным переработанным овощам, не входящим в класс 01 ОКПД2» [9]. Это объясняется тем, что указанная продукция относится к категории переработанных продуктов (подкласс 10.3) и отсутствует в перечне товаров, облагаемых налогом по пониженной ставке. Исключение сделано только для продукции детского питания, соответствующей коду 10.86.10.200.

Аналогичным образом обстоит ситуация с книжной продукцией и периодическими печатными изданиями. В соответствии с Постановлением № 41 продукция, реализуемая в электронном виде, не входит в перечень, за исключением электронных периодических изданий информационных агентств. Следовательно, в большинстве случаев такая продукция облагается НДС по ставке 20 процентов.

Более того, органы контроля нередко требуют справку Роспечати как необходимый документ для применения ставки НДС в размере 10%, хотя суды допускают возможность применения ставки 10 процентов и без данной справки, если продукция объективно соответствует требованиям [15, с. 32].

Согласно пункту 2 Примечания к перечню, утвержденному Постановлением № 41, «соответствие видов продукции, производимой и реализуемой редакциями средств массовой информации, издательствами, издающими организациями и информационными агентствами, продукции, указанной в настоящем перечне, подтверждается документами (справками), выдаваемыми Министерством цифрового развития, связи и массовых коммуникаций Российской Федерации» [6].

В данном случае основополагающим является определение того, можно ли рассматривать каждый предмет как самостоятельную товарную единицу. Если да, ставка определяется индивидуально по каждому элементу. Если же комплект представляет собой неразрывную вещь (например, журнал с приложением), то ставка применяется по основному компоненту [1, с. 208].

Наиболее проблематичным становится тот факт, что в отдельных случаях Правительство РФ, вводя изменения в перечни, не делало ссылок на ретроспективный характер таких изменений. Так, известен пример витаминно-минерального комплекса, классифицированного до 2014 года по коду 210690980 ТН ВЭД

и включенного в льготный перечень. После изменения классификации решением Коллегии ЕЭК №85 от 02.06.2015 на код 210690920 ТН ВЭД, товар оказался вне перечня. Только в 2018 году Постановлением Правительства РФ от 23 января 2018 г. № 50 «О внесении изменений в постановление Правительства Российской Федерации от 15 сентября 2008 г. № 688» новый код был включен в перечень, что означало признание фактической ошибки и ее корректировку [4, с. 76]. Однако за период между 2014 и 2018 годами ввоз товара осуществлялся с уплатой НДС по ставке 10%, и попытки налогоплательщика вернуть излишне уплаченные суммы сталкивались с отказами таможенных органов.

Таким образом, применение ставки НДС в размере 10% при ввозе отдельных категорий товаров, включая медицинские изделия, сопряжено с целым рядом методологических, правовых и процедурных сложностей, главным из которых является несогласованность перечней по классификаторам ОКПД2 и ТН ВЭД. Судебная практика по данному вопросу неоднородна: если ранее суды признавали достаточным наличие товара в любом из перечней, то с 2019 года преобладающей стала позиция о приоритете перечня по ТН ВЭД при ввозе. Это создало риски отказа в применении налоговой ставки. Для достижения баланса между фискальными интересами и правами налогоплательщика требуется уточнение нормативной базы и унификация подходов к толкованию налоговых преференций.

Библиографический список

1. Балашова О.А., Харитонов Ю.Н. Налог на добавленную стоимость налоговый вычет и льготы по НДС // Инновации. Наука. Образование. – 2021. – № 26. – С. 207-211.
2. Давиденко, Л.Г. Особенности применения налога на добавленную стоимость при импорте товаров на территорию Евразийского экономического союза и его место в доходах государств / Л.Г. Давиденко // Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии. – 2021. – № 4(45). – С. 5-12. – EDN GBFBTL.
3. Зондов К.Х., Ионичева В.Н. К проблеме гармонизации и унификации косвенного налогообложения при ввозе товаров в ЕАЭС // Региональные проблемы преобразования экономики. – 2021. – № 6 (128). – С. 167-172.
4. Маслова И.Н. и др. Налог на добавленную стоимость: политика учета и оптимизация в производственных организациях АПК // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2022. – Т. 15. – №. 4. – С. 75-77.
5. Отказ в применении льготной ставки НДС: обзор основных ошибок импортеров // Альта-Софт. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.alt.ru/expert_opinion/67499/?ysclid=m8x4tb72q0316515014.

6. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. № 7. июль, 2014.
7. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 12.04.2010 по делу № А17-3337/2009 // Консультант-Плюс.
8. Протасова И.И. Организация системы налогообложения и налогового контроля НДС в цифровой экономике // Налоги и налогообложение. – 2024. – № 1. – С.31-43.
9. Сладкова А.А. Некоторые особенности предоставления льготы по уплате налога на добавленную стоимость в отношении медицинских товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Право. – 2019. – № 2. – С. 59-66.
10. Швед Ю.Н. НДС при трансграничном оказании услуг в ЕАЭС: соотношение наднационального и национального регулирования // Научные труды. Российская академия юридических наук. – 2023. – С. 517-522.

THE SPECIFICS OF APPLYING THE 10% VAT RATE WHEN IMPORTING CERTAIN CATEGORIES OF GOODS INTO THE TERRITORY OF THE RUSSIAN FEDERATION

S.M. Butova, Student

M.V. Saushkin, senior Lecturer

**North-West Institute of Management of the Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration
(Russia, St. Petersburg)**

Abstract. *The article examines the legal and practical features of the application of a reduced value added tax (VAT) rate of 10% for the import and sale of certain categories of goods in the Russian Federation, including medical devices. The article considers the features of regulatory regulation based on the differentiation of the classifiers OKPD2 and HS EAEU, as well as the consequences of their inconsistency in determining the right to apply a reduced rate. Special attention is paid to the law enforcement difficulties in importing medical devices related to the confirmation of their status and the corresponding HS code, as well as the analysis of judicial practice, including decisions of the Supreme Court of the Russian Federation, which form the key criteria for the lawful application of tax benefits. Based on the analysis of rulings of the Supreme Court of the Russian Federation and rulings of arbitration courts, trends towards the formation of a strict and systematic approach to the qualification of operations involving non-residents and the circulation of medical products have been identified. The author substantiates the need for regulatory unification of the lists containing the OKPD2 and HS codes, as well as clarifying the mechanisms for applying a reduced VAT rate in order to ensure legal certainty and uniformity of judicial practice.*

Keywords: *value added tax; tax rate of 10%; medical devices; commodity nomenclature of foreign economic activity; import of goods; reduced rate; tax code.*