

АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АДМИНИСТРИРОВАНИЯ ЛЬГОТ ПО УПЛАТЕ ТАМОЖЕННЫХ ПЛАТЕЖЕЙ В ОТНОШЕНИИ МЕДИЦИНСКИХ ТОВАРОВ И НЕКОТОРЫЕ ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Р.С. Чернев, аспирант

Т.В. Воронченко, д-р экон. наук, профессор

Российская таможенная академия

(Россия, г. Люберцы)

DOI:10.24412/2411-0450-2025-11-319-324

Аннотация. В статье рассматриваются актуальные вопросы, связанные с применением льгот по уплате таможенных платежей в отношении медицинских товаров. Особое внимание уделяется правовым и практическим аспектам соблюдения участниками внешнеэкономической деятельности условий применения ставки налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в размере 10% в отношении ввозимых в Российскую Федерацию медицинских изделий. Цель исследования – проанализировать и оценить основные причины недопоступления в федеральный бюджет сумм НДС в связи с несоблюдением условий предоставления льгот. По результатам проведенного исследования, авторы приходят к выводу, что в целях устранения правовой неопределенности, связанной с разночтением условий применения таможенных льгот необходимо внести изменений в документы, которыми установлены такие льготы, ввести в единую Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (далее – ТН ВЭД ЕАЭС) новую классификационную группировку в целях обеспечения однозначного контроля за кодами льготуемых товаров, а также частично изменить подходы таможенных органов по контролю за условиями предоставления льгот по уплате таможенных платежей.

Ключевые слова: таможенные платежи; льготы по уплате таможенных платежей; таможенное администрирование; федеральный бюджет; доходы; выпадающие доходы.

В условиях нарастающего дефицита федерального бюджета (в 2025 г. параметры доходов и расходов федерального бюджета рассматривались, в результате чего размер дефицита федерального бюджета возрос с 1,17 трлн рублей до 3,79 трлн рублей. Кроме того, планируется повторно пересмотреть основные параметры федерального бюджета. В случае внесения соответствующих изменений в Федеральный закон от 30 ноября 2024 г. № 419-ФЗ «О федеральном бюджете на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов» дефицит бюджета дополнительно возрастет на 1,94 трлн рублей и составит 5,74 трлн рублей) особую актуальность приобретает задача максимизации результата фискальной деятельности таможенных органов – важнейшей составляющей доходов федерального бюджета (в 2025 г. сумма уплаченных таможенных платежей и иных платежей, администрируемых таможенными органами, составит порядка 6 трлн рублей или 16,4% доходов федерального бюджета) [1, 2].

Поскольку предоставление льгот по уплате таможенных платежей объективно ведёт к росту выпадающих доходов федерального бюджета (общая сумма недопоступлений федерального бюджета в связи с применением льгот по уплате таможенных платежей в 2022-2024 гг. составила 2 065 млрд рублей, из них: в 2024 г. – 474,4 млрд рублей, в 2023 г. – 491 млрд рублей, в 2022 г. – 1,1 трлн рублей), отсутствие системного контроля за применением льгот по уплате таможенных платежей способно усугубить дисбаланс бюджетной системы [3-5].

В связи с этим совершенствование механизма контроля за соблюдением условий применения таможенных льгот превращается в критически важное условие поддержания бюджетной стабильности.

Одной из категорий товаров, в отношении которых предоставлены наибольшие суммы таможенных льгот являются медицинские товары (в 2024 г. сведения о сумме предоставленных льгот в отношении медицинских то-

варов не публиковались, в 2023 г. сумма таможенных льгот в отношении медицинских товаров составила 82,91 млрд рублей или 17% от общей суммы предоставленных льгот за 2023 г., в 2022 г. – 64,7 млрд рублей или 7% от общей суммы предоставленных льгот за 2022 г.) [3-5].

Льготы по уплате таможенных платежей применяются в форме освобождения от уплаты таможенных платежей или применения пониженных (льготных) ставок таможенных платежей.

Подпунктом 1 пункта 2 статьи 149 и подпунктом 2 пункта 1 статьи 150 НК РФ установлено освобождение от уплаты НДС ввоза Российской Федерацию медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (Постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2015 г. № 1042 «Об утверждении перечня медицинских товаров, реализация которых на территории Российской Федерации и ввоз которых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежат обложению (освобождаются от обложения) налогом на добавленную стоимость»).

Подпунктом 4 пункта 2 и пунктом 5 статьи 164 НК РФ установлено обложение НДС по льготной налоговой ставке 10% при ввозе в Российскую Федерацию медицинских изделий по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации (Постановление Правительства Российской Федерации от 15 сентября 2008 г. № 688 «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов», далее – Перечень № 688), за исключением медицинских изделий, операции по реализации которых освобождаются от налогообложения в соответствии с подпунктом 1 пункта 2 статьи 149 НК РФ.

Одним из факторов, существенно влияющих на рост сумм предоставленных льгот по уплате таможенных платежей (в частности, НДС в отношении медицинских товаров) является возникновение устойчивой отрицательной (для таможенных органов) судебной практики по товарам с высоким «конфликтным потенциалом» (в части возвратов излишне уплаченных таможенных платежей).

Отмечается, что в настоящее время одной из категорий товаров с высоким «конфликтным потенциалом» являются некоторые медицинские изделия, включенные в раздел II «Медицинские изделия» Перечня № 688.

Согласно примечаниям 2 и 3 Перечня № 688 для целей применения Перечня № 688 необходимо руководствоваться кодами ТН ВЭД ЕАЭС, а наименования товаров приведены для удобства пользования. Для позиций, отмеченных сноской «*», необходимо руководствоваться кодами ТН ВЭД ЕАЭС и наименованиями товаров.

Кроме того, как указано в применении 1 (1) коды ТН ВЭД ЕАЭС, приведенные в разделе II «Медицинские изделия» Перечня № 688, применяются в отношении медицинских изделий при представлении при таможенном декларировании регистрационного удостоверения медицинского изделия, выданного в соответствии с правом Евразийского экономического союза, или регистрационного удостоверения на медицинское изделие, выданного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Таким образом, для применения ставки 10% НДС в отношении медицинских изделий, подпадающих под действие Перечня № 688, необходимо: соответствие кода ТН ВЭД ЕАЭС, соответствие описания товаров (для позиций, отмеченных сноской «*»), и представление таможенному органу регистрационного удостоверения на медицинское изделие, выданному на указанное медицинское изделие.

Как показывает анализ судебных решений, вынесенных в 2024-2025 гг., при заявлении декларантом налоговой ставки НДС в размере 10% в отношении товаров (в частности, «внутридермальных имплантатов», «филлеров», «гиалуроновой кислоты»), классифицируемых кодом 3304 99 000 0 ТН ВЭД ЕАЭС (подпадает под действие Перечня № 688. В Перечне № 688 указано наименование соответствующей позиции – «Средства для ухода за кожей прочие», код 3304 99 000 0 ТН ВЭД ЕАЭС отмечен сноской «*»), такая льгота отменяется таможенными органами, но впоследствии восстанавливается судами в подавляющем большинстве случаев (табл. 1).

Таблица 1. Перечень судебных дел, в рамках которых рассматривались вопросы правомерности применения ставки НДС в размере 10% в отношении средств для ухода за кожей

Номер и дата судебного дела	Описание товара	Таможенный орган	Результат судебного разбирательства
№ А40-179047/25-72-1514 от 30 октября 2025 г.	Полимерный гидрогель из высокоочищенного гиалуроната натрия	Московская таможня	Восстановление льготы
№ А41-36561/25 от 17 октября 2025 г.	Имплантат интрадермальный	Шереметьевская таможня	Восстановление льготы
№ А40-290263/24-122-1655 от 9 апреля 2025.	Имплантаты инъекционные для биоревитализации	Московская таможня	Восстановление льготы
№ А41-86127/24 от 27 марта 2025 г.	Имплантат интрадермальный с гиалуронатом натрия	Шереметьевская таможня	Восстановление льготы
№ А40-141093/24-147-1014 от 18 марта 2025 г.	Имплантат с вязкоупругими свойствами на основе гиалуроната натрия для увлажнения кожных тканей	Центральная электронная таможня	Восстановление льготы
№ А83-17672/2024 от 17 марта 2025 г.	Имплантаты для внутридермального введения с лидокаином	Крымская таможня	Восстановление льготы
№ А40-224288/24-148-1033 от 5 марта 2025 г.	Имплантаты инъекционные для биоревитализации	Московская таможня	Восстановление льготы
№ А40-233733/2023 от 12 февраля 2025 г.	Имплантаты вязко-эластичные внутрикожные	Центральная электронная таможня	Восстановление льготы
№ А51-12122/2024 от 13 декабря 2025 г.	Гель для заполнения мягких тканей на основе гиалуроновой кислоты	Владивостокская таможня	Решение об отмене льготы поддержано судом
№ А40-231363/2023 от 17 сентября 2024 г.	Гель-имплантат на основе гиалуроновой кислоты	Центральная электронная таможня	Восстановление льготы
№ А41-38286/2024 от 5 сентября 2024 г.	Гель интрадермальный с гиалуронатом натрия	Шереметьевская таможня	Восстановление льготы
№ А40-91500/2023 от 21 мая 2024 г.	Гель-имплантат	Центральная электронная таможня	Решение об отмене льготы поддержано судом

В рамках рассматриваемых судебных дел таможенными органами выдвигались доводы о том, что имплантат внутрикожные не относятся к средствам ухода за кожей, так как являются инъекционными и не предназначены для нанесения на кожу человека.

Указанная позиция таможенных органов основывается на том, что «средства для ухода за кожей» по своей природе являются парфюмерно-косметической продукцией, которая согласно пункту 2.102 ГОСТ 32048-2013 «Продукция парфюмерно-косметическая. Термины и определения» является веществом или смесью веществ, предназначенных для нанесения непосредственно на внешний покров человека, в том числе на кожу, волосистой покров, ногти, губы, зубы с единственной или главной целью их очищения, изменения

их внешнего вида, придания приятного запаха, и/или коррекции запаха тела, и/или их защиты, и/или сохранения в хорошем состоянии, и/или ухода за ними (например, крема, мази, пилинги, скрабы, тоники, средства для (защиты от) загара, лубриканты).

В свою очередь, по мнению судов, доводы таможенных органов, не находя своего подтверждения в связи с тем, что уход за кожей – это процедуры, которые поддерживают целостность кожи, улучшают ее внешний вид, облегчают и улучшают состояние кожи.

К уходу за кожей также относятся процедуры, улучшающие внешний вид кожи, такие как использование косметики, пилинг (отшелушивание), микродермабразия (шлифовка), инъекционные кожные наполнители (в том числе на основе гиалуроновой кислоты) и т.д.

Также суды отмечают, что филлеры (внутрикожные имплантаты) являются именно косметологическим средством (а не косметическим), и соответственно, полностью охватывается понятием «Средства для ухода за кожей».

Весомым «аргументом» в позиции судов является правовая позиция, изложенная в определении Верховного Суда Российской Федерации от 31.01.2025 № 305-ЭС24-22442 по делу № А40-231363/23 по указанному вопросу.

Аналогичным образом в 2025 г. складывается крайне негативная судебная практика по

спорам о применении ставки НДС в размере 10% в отношении товаров (в частности, «имплантатов коллаген-содержащих для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах»), классифицируемых в товарной позиции 3004 (подпадает под действие Перечня № 688. В Перечне № 688 указано наименование соответствующей позиции – «Имплантаты (протезы), предназначенные для внутрисуставного инъекционного введения в терапевтических или профилактических целях, расфасованные в стерильные шприцы для однократного применения», код 3004 ТН ВЭД ЕАЭС отмечен сноской «*»), (табл. 2).

Таблица 2. Перечень судебных дел, в рамках которых рассматривались вопросы правомерности применения ставки НДС в размере 10% в отношении внутрисуставных имплантатов

Номер и дата судебного дела	Описание товара	Таможенный орган	Результат судебного разбирательства
№ А41-47765/2025 от 23 октября 2025 г.	Имплантат коллаген-содержащий для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах	Шереметьевская таможня	Восстановление льготы
№ А40-16001/2025 от 16 сентября 2025 г.	Имплантат коллаген-содержащий для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах	Московская таможня	Восстановление льготы
№ А40-256335/2024 от 28 августа 2025 г.	Имплантат коллаген-содержащий для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах	Московская таможня	Восстановление льготы
№ А40-256297/2024 от 10 апреля 2025 г.	Имплантат коллаген-содержащий для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах	Московская таможня	Восстановление льготы
№ А40-151174/2024 от 25 марта 2025 г.	Имплантат коллаген-содержащий для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах я	Московская таможня	Восстановление льготы

При подготовке своей позиции, таможенные органы исходят из того, что медицинское изделие «имплантат коллаген-содержащий для внутрисуставного и периартикулярного введения во флаконах» не подлежит льготному налогообложению НДС по ставке 10%, так как в Перечне № 688 поименованы имплантаты (протезы), расфасованные в стерильные шприцы для однократного применения, а заявителем ввозятся имплантаты, расфасованные во флаконы, в связи с чем наименование ввозимого медицинского изделия не соответствует указанному в Перечне № 688.

Суды считают позицию таможенных органов необоснованной, так как исходя из со-

держания примечания 3 к Перечню № 688 следует, что при его применении необходимо руководствоваться наименованиями товаров, но никак не следует, что наименование товара (медицинского изделия) должно полностью дублировать или содержать наименование, указанное в Перечне № 688.

Иное могло бы свидетельствовать о нарушении пункта 1 статьи 4 НК РФ, согласно которому Правительство Российской Федерации не вправе вводить дополнительные основания ограничений на применение налоговой ставки в размере 10% НДС, которые прямо не вытекают из положений пункта 2 статьи 164 НК РФ.

С учетом изложенного, в целях устранения правовой неопределённости, изменения существующей негативной (для таможенных органов) судебной практики авторы предлагают:

1. Дополнить классификационную группировку 3304 новой позицией 3304 92 000 0 – «для внутрикожного применения».

2. В Перечне № 688 в позиции с кодом «3304 99 000 0» добавить сноску «**». Примечания к Перечню необходимо дополнить примечанием 4 следующего содержания: «Позиции настоящего перечня, отмеченные знаком «**» применяются в отношении медицинских товаров, предназначенных для нанесения на кожу».

3. Таможенным органам в отношении товаров, классифицируемых кодом 3004 ТН

ВЭД ЕАЭС, руководствоваться исключительно описанием товара, указанным в регистрационном удостоверении на медицинское изделие (с учетом ссылки на описание тары, в котором должны поставляться внутрисуставные имплантаты).

Указанные изменения, по мнению авторов, должны более чётко регламентировать условия предоставления льгот по уплате таможенных платежей, что позволит однозначно определять правомерность/ неправомерность заявленных льгот. Это повысит прозрачность таможенного администрирования, сократит количество спорных ситуаций и судебных разбирательств, а также создаст более предсказуемые условия для принятия решений таможенными органами.

Библиографический список

1. Федеральный закон от 24 июня 2025 г. № 152-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов» // СПС «Консультант Плюс».

2. Проект федерального закона № 1026191-8 «О внесении изменений в Федеральный закон «О федеральном бюджете на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов». – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/1026191-8>.

3. Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2024 г.» – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii>.

4. Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2023 г.» – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii>.

5. Ежегодный сборник «Таможенная служба Российской Федерации в 2022 г.» – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://customs.gov.ru/activity/results/ezhegodnyj-sbornik-tamozhennaya-sluzhba-rossijskoj-federaczii>.

**ACTUAL ISSUES OF ADMINISTRATION OF PREFERENCES AND PRIVILEGES
FOR THE PAYMENT OF CUSTOMS DUTIES IN RESPECT OF MEDICAL GOODS AND
SOME WAYS TO SOLVE THEM**

R.S. Chernev, *Postgraduate Student*

T.V. Voronchenko, *Doctor of Economic Sciences, Professor*

Russian Customs Academy

(Russia, Lyubertsy)

Abstract. *The article is devoted to topical issues related to the application of benefits for the payment of customs duties in relation to medical products. Special attention is paid to the legal and practical aspects of compliance by participants in foreign economic activity with the conditions for applying the value-added tax rate (hereinafter referred to as VAT) in the amount of 10% in respect of medical products imported into the Russian Federation. The purpose of the article is to analyze and evaluate the main reasons for non-receipt of VAT amounts to the federal budget due to non-compliance with the conditions for granting benefits. Based on the results of the study, the authors conclude that in order to eliminate the legal uncertainty associated with the varying conditions for the application of customs privileges, it is necessary to amend the documents that establish such privileges and introduce a new classification grouping into the unified Commodity nomenclature for foreign economic activity of the Eurasian Economic Union (hereinafter referred to as the EAEU Customs Code) in order to ensure unambiguous control to monitor the codes of preferential goods, as well as partially change the approaches of customs authorities to control the conditions for granting benefits for the payment of customs duties.*

Keywords: *customs payments; benefits for the payment of customs duties; customs administration; federal budget; revenues; lost revenues.*