

УДК 339.543

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ЛЬГОТЫ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ В ОТНОШЕНИИ МЕДИЦИНСКИХ ТОВАРОВ, ВВОЗИМЫХ НА ТЕРРИТОРИЮ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

А. А. Сладкова

ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», г. Тверь

Рассматриваются льготы по уплате налога на добавленную стоимость в отношении медицинских товаров, ввозимых на территорию РФ. По результатам анализа судебной практики автором выявляются некоторые противоречия по вопросу отнесения медицинского товара к льготной категории в зависимости от присвоенного кода ТН ВЭД ЕАЭС и ОКП.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, таможенные органы, льготы по уплате налога на добавленную стоимость в отношении ввозимых товаров, медицинские товары.

Одним из видов таможенных платежей, закрепленных в ст. 46 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза (далее – ТК ЕАЭС)¹, является налог на добавленную стоимость (далее – НДС). НДС взимается только при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС. Порядок налогообложения, налоговые ставки и льготы по уплате НДС устанавливаются национальным законодательством каждой из стран-членов ЕАЭС.

В Российской Федерации с 01.01.2019 г. максимальная ставка НДС стала составлять не 18%, а 20%. При этом сохраняется льготная ставка 0% и 10% в отношении определенной категории товаров:

Категория товаров	Ставка НДС	Нормативный правовой акт, утверждающий перечень товаров
Детские товары	10%	Постановление Правительства РФ от 31.12.2004 г. № 908 «Об утверждении перечней кодов видов продовольственных товаров и товаров для детей, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.04.2019 г.)
Продовольственные товары	10%	

¹ Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // Официальный сайт Евразийского экономического союза. <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 12.04.2017 г.).

Медицинские товары	10%	Постановление Правительства РФ от 15.09.2008 г. № 688 (ред. от 20.03.2018 г.) «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов»
Медицинские товары	0%	Постановление Правительства РФ от 30.09.2015 г. № 1042 (ред. от 20.03.2018 г.) «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»
Технологическое оборудование, аналоги которого не производятся в РФ	0%	Постановление Правительства РФ от 30.04.2009 г. № 372 (ред. от 28.02.2019 г.) «Об утверждении перечня технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, ввоз которого на территорию Российской Федерации не подлежит обложению налогом на добавленную стоимость»
Товары, ввозимые иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями	0%	Постановление Правительства РФ от 23.07.1996 г. № 883 «О льготах по уплате ввозной таможенной пошлины и налога на добавленную стоимость в отношении товаров, ввозимых иностранными инвесторами в качестве вклада в уставный (складочный) капитал предприятий с иностранными инвестициями»

Наибольший интерес представляет льготное налогообложение медицинских товаров.

В целях определения льготы по уплате НДС в отношении ввозимого на территорию РФ медицинского товара необходимо придерживаться следующего алгоритма:

1. Любое медицинское изделие, как отечественного, так и зарубежного производства, предполагаемое к медицинскому применению, подлежит государственной регистрации. Регистрационное удостоверение с присвоением кода по Общероссийскому

классификатору продукции по видам экономической деятельности (далее – ОКП) выдается Федеральной службой по надзору в сфере здравоохранения (Росздравнадзор) с учетом анализа документов от производителя и лабораторных исследований.

2. Декларант самостоятельно в процессе изучения наименования, состава, свойств, назначения медицинского изделия определяет классификационный код в соответствии с Товарной номенклатурой Евразийского экономического союза (далее – ТН ВЭД ЕАЭС). При декларировании товара таможенный орган проверяет верность определения классификационного кода, определенного декларантом, и имеет право его изменить.

3. Декларант проверяет по коду ТН ВЭД ЕАЭС и ОКП включенность товара в перечень, утвержденный Постановлением Правительства № 688 или № 1042.

Стоит обратить внимание на Постановление № 688, которым утверждены два перечня:

- перечень кодов медицинских товаров в соответствии с ОКП, облагаемых НДС по налоговой ставке 10 % при их реализации;
- перечень кодов медицинских товаров в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС, облагаемых НДС по налоговой ставке 10 % при их ввозе в РФ.

На практике возникают ситуации, связанные с тем, что код по ОКП может совпасть с кодом, указанным в Постановлении № 688, а код по ЕТН ВЭД ЕАЭС – нет, и наоборот. Для разрешения подобных ситуаций суды учитывают позицию, изложенную в п. 20 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30 мая 2014 года № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее – Постановление Пленума ВАС РФ № 33), согласно которому для применения пониженной налоговой ставки достаточно, чтобы реализуемый (ввозимый) товар соответствовал коду, определенному Правительством Российской Федерации со ссылкой хотя бы на один из двух источников - Общероссийский классификатор продукции или Товарную номенклатуру внешнеэкономической деятельности. Согласно примечанию 1 Перечня Постановления № 688 коды ТН ВЭД, приведенные в настоящем перечне, применяются в отношении медицинских изделий, которые зарегистрированы в установленном порядке и на которые имеются регистрационные удостоверения².

² Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // СПС «КонсультантПлюс».

Например, при рассмотрении спора, связанного с отказом в предоставлении льготы по уплате НДС в отношении медицинского изделия «аппаратура для переливания крови – лейкоцитарная система для заготовки крови с мешками для плазмы, мешками для крови, переходниками с воздушными клапанами, иглами для отбора крови на исследование, арт. 791-05u», таможенные органы заняли позицию, что код ОКП не имеет правового значения, так как понятия «ввоз товара» и «реализация товара» не являются тождественными; при ввозе товара для применения льготы необходимо исходить из наличия или отсутствия кода ТН ВЭД в соответствующем перечне. Тем более, что введение двух перечней кодов (ТН ВЭД и ОКП) связано с разграничением двух случаев возможного применения пониженной ставки НДС (при ввозе и при реализации) и преследует разные экономические цели. В кассационной жалобе таможенный орган указывает на то, что Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.06.2015 г. № 655 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 15 сентября 2008 г. № 688» из перечня, установленного Постановлением № 688, исключена позиция 9018 ТН ВЭД, за исключением позиции 9018 31 «Шприцы медицинские», поэтому значение для предоставления льготы имеет только код ТН ВЭД³.

Далее данное дело было передано для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, в котором было выяснено следующее:

1. В тех случаях, когда взимание НДС производится в связи с ввозом товаров на территорию РФ и администрирование налога осуществляется таможенными органами, налоговая ставка 10 процентов, предусмотренная п. 2 ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)⁴, по общему правилу применяется, если ввозимый товар отвечает надлежащему коду ТН ВЭД, а не коду ОКП.

2. Позиция, изложенная в Постановлении Пленума ВАС РФ № 33, о том, что реализуемый (ввозимый) товар должен соответствовать хотя бы одному коду ОКП или ТН ВЭД, применительна к вопросам, имевшим место в судебной практике по состоянию на момент принятия данного Постановления № 688 – когда классификация товара в ОКП отличалась от классификации того же товара в ТН ВЭД, т. е. имели место отдельные противоречия в отнесении ввозимого товара к

³ Определение Верховного Суда РФ от 18.01.2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017// СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 01.05.2019 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

соответствующей группе товаров (отдельные несовпадения в наименовании, различия в описании одного и того же товара), порождавшие произвольность в налогообложении и неустраняемые неясности в определении условий применения налоговой ставки, установленной п. 2 ст. 164 НК РФ. Следовательно, приведенные в п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ № 33 разъяснения неприменимы, если такого рода противоречия отсутствуют, и установленный перечень кодов по ТН ВЭД (с учетом внесенных Правительством Российской Федерации изменений) в последующем стал охватывать более узкий перечень товаров в сравнении с перечнем кодов по ОКП.

3. Перечень кодов медицинских товаров в соответствии с ТН ВЭД (в редакции Постановления Правительства Российской Федерации от 30.06.2015 г. № 655, действующей с 11.07.2015 г.⁵) более не содержит упоминания о коде 9018, за исключением одного вида медицинских изделий – шприцы медицинские (код ТН ВЭД 9018 31). Противоречия в отнесении ввезенных обществом товаров к категории медицинских изделий между ТН ВЭД и ОКП по настоящему делу места не имеют⁶.

В следующем примере суды также указывают, что в тех случаях, когда взимание НДС производится в связи с ввозом товаров на территорию Российской Федерации и администрирование налога осуществляется таможенными органами, налоговая ставка 10 процентов, предусмотренная п. 2 ст. 164 НК РФ, по общему правилу применяется, если ввозимый товар отвечает надлежащему коду ТН ВЭД, а не коду ОКП⁷.

В целях устранения противоречий в правоприменительной практике таможенных органов и приведения к единообразию судебной практики необходимо внести изменения в п. 2 ст. 164 НК РФ о том, что для налогообложения по налоговой ставке 10% медицинских товаров отечественного и зарубежного производства решающим является код ТН ВЭД ЕАЭС, так как именно он имеет правовое значение в связи с перемещением товара через таможенную границу ЕАЭС.

По вопросу освобождения от уплаты НДС в отношении медицинских товаров, указанных в Перечне, утвержденном Постановлением № 1042, встречаются ситуации, когда таможенный

⁵ Постановление Правительства Российской Федерации от 30.06.2015 г. № 655 «О внесении изменений в Постановление Правительства РФ от 15.09.2008 г. № 688» // СПС «КонсультантПлюс».

⁶ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

орган указывает, что медицинский товар для декларирования должен быть представлен в полном комплекте и со всеми составными частями, которые указаны в регистрационном удостоверении. Так, например, таможенный орган отказал декларанту в освобождении от уплаты НДС в связи с тем, что медицинское изделие – устройство для проведения МРТ – было задекларировано не в полном составе, отсутствовали смарт-карты. Все судебные инстанции, включая Верховный Суд РФ, определили, что ввезенный товар входит в перечень важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которого на территории РФ обложению НДС не подлежит, поскольку отсутствие двух позиций комплектности товара не означает, что произошло изменение потребительских свойств либо классификационных признаков товара (статуса изделия медицинской техники)⁸.

В аналогичной ситуации суды определяют, что «если в регистрационном удостоверении Росздравнадзора или в приложении к нему указаны термины "в составе", "в комплекте" или "набор", то при декларировании должны быть представлены все указанные в регистрационном удостоверении составляющие медицинского изделия»⁹.

Таким образом, типичные спорные ситуации по вопросу льготного налогообложения НДС по ставке 10% или 0% в отношении медицинских товаров связаны:

1) с тем, что заявленный в декларации код ТН ВЭД ЕАЭС должен присутствовать в Перечне кодов медицинских товаров, утвержденных Постановлением Правительства РФ № 688 или в Постановлении Правительства РФ № 1042. При этом изменение таможенным органом классификационного кода в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС может привести к тому, что вновь определенный код может уже и не содержаться в Перечне, утвержденном Постановлением Правительства РФ № 688 или в Постановлении Правительства РФ № 1042.

2) с решением вопроса по одновременному совпадению кода в соответствии с ТН ВЭД ЕАЭС и ОКП, указанных в Постановлении Правительства РФ № 688 или в Постановлении Правительства РФ № 1042.

3) с вопросом по комплектности медицинского товара, ввозимого на территорию РФ.

⁸ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.11.2017 г. № Ф01-4836/2017 по делу № А43-35778/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

⁹ См.: Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2019 г. № 15АП-19499/2018 по делу № Ф32-19122/2018 // СПС «КонсультантПлюс».

Список литературы

1. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // Официальный сайт Евразийского экономического союза. URL: <http://www.eaeunion.org/> (дата обращения: 12.04.2017 г.).

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 01.05.2019 г.) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

3. Постановление Правительства Российской Федерации от 30.06.2015 г. № 655 «О внесении изменений в Постановление Правительства РФ от 15.09.2008 г. № 688» // СПС «КонсультантПлюс».

4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30.05.2014 г. № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // СПС «КонсультантПлюс».

5. Определение Верховного Суда РФ от 18.01.2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

6. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

7. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 14.03.2019 г. № 305-КГ18-19119 по делу № А41-88886/2017 // СПС «КонсультантПлюс».

8. Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.11.2017 г. № Ф01-4836/2017 по делу № А43-35778/2016 // СПС «КонсультантПлюс».

9. Постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.01.2019 г. № 15АП-19499/2018 по делу № Ф32-19122/2018 // СПС «КонсультантПлюс».

**SOME FEATURES OF GRANTING OF PRIVILEGES ON PAYMENT
OF VALUE ADDED TAX IN RESPECT OF MEDICAL GOODS
IMPORTED INTO THE TERRITORY OF THE RUSSIAN
FEDERATION**

A. A. Sladkova
Tver State University

We consider the benefits of payment of value added tax in respect of medical goods imported into the territory of the Russian Federation. According to the results of the analysis of judicial practice, the author reveals some contradictions on the issue of referring medical goods to the preferential category depending on the assigned code of FEACN of the EAEU and ОКР.

Keywords: *value added tax, customs authorities, privileges on payment of the value added tax concerning the imported goods, medical goods.*

Об авторе

СЛАДКОВА Алена Александровна – доцент кафедры экологического права и правового обеспечения профессиональной деятельности юридического факультета ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», e-mail: sladkova.alen@yandex.ru

SLADKOVA Alena – associate professor of subdepartment of environmental law and legal support of professional activity of the Law Department, Tver State University. E-mail: sladkova.alen@yandex.ru

Сладкова А.А. Некоторые особенности предоставления льготы по уплате налога на добавленную стоимость в отношении медицинских товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации // Вестник ТвГУ. Серия: Право. 2019. № 2 (58). С. 59 – 66.