

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-ЭС25-755

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Дело № А55-1658/2024

Резолютивная часть определения объявлена 28 мая 2025 г.  
Полный текст определения изготовлен 30 мая 2025 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Якимова А.А.,  
судей Першутова А.Г., Тютинина Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Мурманской таможни на решение Арбитражного суда Самарской области от 2 мая 2024 г. постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 ноября 2024 г. по делу № А55-1658/2024

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Бруско Импорт» о признании недействительными решений Мурманской таможни о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в декларации на товары, и уведомлений Самарской таможни о неоплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, общества с ограниченной ответственностью «Универсальная логистическая компания».

В судебном заседании приняли участие представители:  
общества с ограниченной ответственностью «Бруско Импорт» –  
Нефедов Р.А., Сапунова И.В.,

Мурманской таможни – Панькина Л.И., Романов Е.Д., Шаулов В.В.,  
Самарской таможни – Емеличева Е.И.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав представителей общества с ограниченной ответственностью «Бруско Импорт», Мурманской таможни и Самарской таможни, изучив материалы дела, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**установила:**

общество с ограниченной ответственностью «Бруско Импорт» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Самарской области с заявлением о признании недействительными решений Мурманской таможни (далее – таможенный орган) от 26 декабря 2023 г., 9 января 2024 г., 10 января 2024 г., 12 января 2024 г., 15 января 2024 г., 16 января 2024 г. о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в декларации на товары (далее – ДТ), после выпуска товаров №№ 10005030/280322/3125211 (товар № 1), 10005030/130522/3148159 (товар № 1), 10005030/191222/3348649 (товар № 1), 10005030/131222/3341993 (товар № 1), 10005030/140722/3192379 (товар № 1), 10005030/300822/3232740 (товар № 1), 10005030/190922/3251656 (товар № 1), 10005030/200922/3251878 (товар № 1), 10005030/190922/3251709 (товар № 1), 10005030/160922/3249069 (товар № 1), 10005030/221122/3316436 (товар № 1), 10005030/150722/3193528 (товар № 1), 10005030/151122/3309201 (товар № 1), 10005030/120822/3216516 (товар № 1), 10005030/080722/3187585 (товар № 1), 10005030/131222/3341965 (товар № 1), 10005030/190822/322202 (товар № 1), 10005030/230822/3225245 (товар № 1), 10005030/200922/3251905 (товар № 1), 10005030/190922/3251685 (товар № 1), 10005030/210922/3253461 (товар № 1), 10005030/190922/3251670 (товар № 1), 10005030/231122/3317636 (товар № 1), 10005030/071122/3301112 (товар № 1), 10005030/201022/3283681 (товар № 1), 10009100/161122/3147796 (товар № 2), 10009100/130922/3107817 (товар № 2), 10009100/271222/3174030 (товар № 2), 10005030/011122/3295884 (товар № 1), 10005030/210922/3253395 (товар № 1), 10009100/081122/3142665 (товар № 2), 10005030/300822/3232752 (товар № 1), 10005030/011122/3295700 (товар № 1), 10009100/291122/3156250 (товар № 2), 10005030/011122/3295780 (товар № 1), 10009100/260822/3098736 (товар № 2), 10009100/231122/3151636 (товар № 2), 10005030/310522/3160206 (товар № 1), 10005030/021122/3297342 (товар № 1)

10005030/210922/3253837 (товар № 1), 10005030/210922/3253305 (товар № 1)  
10005030/011122/3295905 (товар № 1), 10005030/011122/3296060 (товар № 1)  
10005030/231222/3355623 (товар № 1), 10005030/060422/3129248 (товар № 1),  
и уведомлений (уточнений к уведомлению) Самарской таможни (далее –  
таможенный орган) от 26 декабря 2023 г., 27 декабря 2023 г., 11 января 2024 г.,  
12 января 2024 г., 15 января 2024 г., 16 января 2024 г., 17 января 2024 г.,  
22 января 2024 г. №№ 10412000/У2023/0002470, 10412000/У2024/0000170,  
10412000/У2024/0000168, 10412000/У2024/0000166, 10412000/У2024/0000164,  
10412000/У2024/0000162, 10412000/У2024/0000155, 10412000/У2024/0000153,  
10412000/У2024/0000151, 10412000/У2024/0000149, 10412000/У2024/0000134,  
10412000/У2024/0000132, 10412000/У2024/0000130, 10412000/У2024/0000142,  
10412000/У2024/0000122, 10412000/У2024/0000138, 10412000/У2024/0000136,  
10412000/У2024/0000140, 10412000/У2024/0000124, 10412000/У2024/0000120,  
10412000/У2024/0000126, 10412000/У2024/0000144, 10412000/У2024/0000128,  
10412000/У2024/0000146, 10412000/У2024/0000097, 10412000/У2024/0000093,  
10412000/У2024/0000095, 10412000/У2024/0000091, 10412000/У2024/0000089,  
10412000/У2024/0000105, 10412000/У2024/0000099, 10412000/У2024/0000109,  
10412000/У2024/0000107, 10412000/У2024/0000103, 10412000/У2024/0000101,  
10412000/У2024/0000077, 10412000/У2024/0000075, 10412000/У2024/0000073,  
10412000/У2024/0000071, 10412000/У2023/0002478, 10412000/У2023/0002474,  
10412000/У2023/0002466, 10412000/У2023/0002476, 10412000/У2023/0002472,  
10412000/У2024/0000231 о неоплаченных в установленный срок суммах  
таможенных платежей, специальных антидемпинговых, компенсационных  
пошлин, процентов и пеней на общую сумму 864 353 108,32 рублей.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего  
самостоятельных требований относительно предмета спора, привлечено  
общество с ограниченной ответственностью «Универсальная логистическая  
компания».

Решением Арбитражного суда Самарской области от 2 мая 2024 г.,  
оставленным без изменений постановлением Одиннадцатого арбитражного  
апелляционного суда от 25 июля 2024 г., заявленные требования общества  
удовлетворены.

Арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 15 ноября  
2024 г. оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление  
суда апелляционной инстанции.

Мурманская таможня обратилась в Верховный Суд Российской  
Федерации с кассационной жалобой, в которой просит указанные судебные  
акты отменить, в удовлетворении требования обществу отказать.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 14 апреля 2025 г. кассационная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

До начала рассмотрения кассационной жалобы Самарская таможня обратилась с ходатайством об отложении рассмотрения дела в связи с обращением в Арбитражный суд Самарской области с заявлением о пересмотре оспариваемых судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам.

Судебная коллегия, выслушав мнение представителей Мурманской таможни и представителей общества с ограниченной ответственностью «Бруско Импорт», совещаясь на месте, определила в удовлетворении ходатайства Самарской таможни отказать.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291<sup>14</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе, отзывах на нее, выслушав представителей общества и таможенных органов, в отсутствие представителя извещенного надлежащим образом о времени и месте судебного заседания общества с ограниченной ответственностью «Универсальная логистическая компания», Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в 2022 году обществом по ДТ №№ 10005030/280322/3125211 (товар № 1), 10005030/130522/3148159 (товар № 1), 10005030/191222/3348649 (товар № 1), 10005030/131222/3341993 (товар № 1), 10005030/140722/3192379 (товар № 1), 10005030/300822/3232740 (товар № 1), 10005030/190922/3251656 (товар № 1), 10005030/200922/3251878 (товар № 1), 10005030/190922/3251709 (товар № 1), 10005030/160922/3249069 (товар № 1), 10005030/221122/3316436 (товар № 1), 10005030/150722/3193528 (товар № 1), 10005030/151122/3309201 (товар № 1), 10005030/120822/3216516 (товар № 1), 10005030/080722/3187585 (товар № 1), 10005030/131222/3341965 (товар № 1), 10005030/190822/322202 (товар № 1), 10005030/230822/3225245 (товар № 1), 10005030/200922/3251905 (товар № 1), 10005030/190922/3251685 (товар № 1), 10005030/210922/3253461 (товар № 1), 10005030/190922/3251670 (товар № 1), 10005030/231122/3317636 (товар № 1), 10005030/071122/3301112 (товар № 1), 10005030/201022/3283681 (товар № 1), 10009100/161122/3147796 (товар № 2), 10009100/130922/3107817 (товар № 2), 10009100/271222/3174030 (товар № 2), 10005030/011122/3295884 (товар № 1), 10005030/210922/3253395 (товар № 1), 10009100/081122/3142665 (товар № 2)

10005030/300822/3232752 (товар № 1), 10005030/011122/3295700 (товар № 1)  
10009100/291122/3156250 (товар № 2), 10005030/011122/3295780 (товар № 1)  
10009100/260822/3098736 (товар № 2), 10009100/231122/3151636 (товар № 2)  
10005030/310522/3160206 (товар № 1), 10005030/021122/3297342 (товар № 1)  
10005030/210922/3253837 (товар № 1), 10005030/210922/3253305 (товар № 1)  
10005030/011122/3295905 (товар № 1), 10005030/011122/3296060 (товар № 1)  
10005030/231222/3355623 (товар № 1), 10005030/060422/3129248 (товар № 1)  
ввезены на таможенную территорию ЕАЭС и помещены под таможенную  
процедуру выпуска для внутреннего потребления товары «части электронной  
системы доставки никотина: картридж к многоразовой электронной системе  
доставки никотина», задекларированный товар классифицирован в  
подсубпозиции 8543 90 000 0 ТН ВЭД ЕАЭС «Машины электрические и  
аппаратура, имеющие индивидуальные функции, в другом месте данной  
группы не поименованные или не включенные: части», ставка ввозной  
таможенной пошлины по которой составила 0%, декларантом уплачен налог на  
добавленную стоимость по ставке 20%, акциз уплачен не был.

На основании документов и сведений, представленных обществом в ходе  
камеральной таможенной проверки, сведений, содержащихся в документах,  
представленных в ходе таможенного декларирования товаров, выводов,  
указанных в заключениях таможенных экспертов, а также информации,  
находящейся в общем доступе в сети Интернет, Мурманской таможней  
установлено, что проверяемые товары представляют собой картриджи  
многоразового использования, предназначенные для установки в электронную  
систему доставки никотина (далее – ЭСДН); картридж в ЭСДН предназначен  
для преобразования жидкости для электронных систем доставки никотина в  
аэрозоль (пар), вдыхаемый потребителем.

По результатам проведенной камеральной таможенной проверки  
(акт камеральной таможенной проверки от 21 ноября 2023 г.  
№ 10207000/210/211123/A000022) Мурманская таможня пришла к выводу о  
том, что проверяемые товары представляют собой электронные системы  
доставки никотина и подпадают под действие подпункта 15 пункта 1 статьи 181  
Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) (здесь и далее  
нормы в редакции, действовавшей в период декларирования), в связи с чем  
подлежат обложению акцизом.

По результатам проведенной таможенной проверки Мурманской  
таможней приняты оспариваемые решения о внесении изменений (дополнений)  
в сведения, заявленные в ДТ, после выпуска товаров.

На основании принятых решений Мурманской таможни о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в ДТ, после их выпуска, Самарской таможней обществу направлены оспариваемые уведомления о неоплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней.

Не согласившись с указанными решениями и уведомлениями, общество оспорило их в арбитражном суде.

Удовлетворяя требования общества и признавая оспариваемые решения и уведомления недействительными, суды трех инстанций исходили из того, что в рассматриваемом случае объектом налогообложения является исключительно ЭСДН в виде единого устройства (комплекта) компонентов и приспособлений, непосредственно готовая к использованию потребителем без дополнительного оснащения, а с учетом технического описания товаров, заключения таможенных экспертов, представленного обществом заключения эксперта, ввезенные обществом товары являются компонентом ЭСДН.

Между тем, указанные выводы судов нельзя признать правомерными.

В соответствии с частью 1 статьи 182 НК РФ объектом налогообложения акцизом является, в том числе, ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

В целях исчисления акцизов в соответствии с подпунктом 15 пункта 1 статьи 181 НК РФ подакцизными товарами признаются ЭСДН, устройства для нагревания табака. Положениями данной статьи регламентировано, что в целях применения главы 22 «Акцизы» НК РФ ЭСДН признаются электронные устройства, используемые для преобразования жидкости для электронных систем доставки никотина в аэрозоль (пар), вдыхаемый потребителем.

Статьей 193 НК РФ утверждены ставки акцизов по подакцизным товарам, ввозимым в Российскую Федерацию: в отношении товара «Электронные системы доставки никотина» на период с 1 января по 31 декабря 2022 года включительно установлена ставка акциза - 62 рубля за 1 штуку.

Подпункт 15 пункта 1 статьи 181 НК РФ не содержит каких-либо ссылок на нормативно-правовой акт, определяющий понятие ЭСДН, в том числе как единого законченного изделия, которым необходимо руководствоваться при налогообложении акцизом.

Таким образом, Налоговый кодекс является единственным законодательным актом, определяющим категории подакцизных товаров, в связи с чем, для целей налогообложения акцизом определяющее значение имеет соответствие ввозимого товара определению ЭСДН, приведенному в

статье 181 НК РФ: электронные устройства, используемые для преобразования жидкости для электронных систем доставки никотина в аэрозоль (пар), вдыхаемый потребителем.

Т.е. критерием отнесения товаров к подакцизным является их назначение (функция) как устройства, используемого для преобразования жидкости для электронных систем доставки никотина в аэрозоль (пар), вдыхаемый потребителем.

Согласно описанию товаров и техническим характеристикам, картридж представляет собой емкость с установленным испарителем, которая заполняется никотинсодержащей жидкостью. В картридже имеется горловина, через которую потребителем осуществляется заправка никотинсодержащей жидкостью, что обеспечивает возможность многократного использования, а также соединенная с испарителем контактная группа, предназначенная для присоединения к источнику электричества в виде аккумулятора (аккумуляторного блока).

Установленный в картридже испаритель состоит из корпуса, в который помещен нагревательный элемент (нить или сетка накаливания), обернутый впитывающим никотинсодержащую жидкость материалом. Под тепловым воздействием нагревательного элемента, возникающим вследствие протекания по нему электрического тока, содержащаяся в картридже жидкость нагревается и преобразуется в аэрозоль (пар), вдыхаемый через картридж потребителем в результате затяжки.

В связи с изложенным, по мнению таможенного органа, спорные товары являются основными функциональными компонентами (элементами) электронной системы доставки никотина, которые выполняют функцию - преобразование жидкости в пар, в связи с чем подпадают под действие подпункта 15 пункта 1 статьи 181 НК РФ, то есть подлежали обложению акцизом.

В ходе рассмотрения дела таможенный орган приводил доводы о том, что ввезенные картриджи согласно сведениям о технических характеристиках и описании товаров, заявленные декларантом при таможенном декларировании, выводам таможенных экспертиз, проведенными в отношении части проверяемых товаров до их выпуска, представляют собой устройства, предназначенные для многократной заправки никотинсодержащей жидкостью и ее преобразования в пар; преобразование жидкости в пар происходит непосредственно в самом устройстве за счет работы компонентов устройства,

специально для этого предназначенных. Иного предназначения спорных товаров в ходе проведения таможенного контроля и судебного разбирательства не установлено.

Указанные доводы не получили надлежащей правовой оценки в обжалуемых судебных актах. Выводы судов о том, что таможенный орган не привел доказательств того, что именно представляет собою ввезенный товар и какую функцию он выполняет, противоречат представленным в материалы дела доказательствам.

При этом согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в Определении от 13 марта 2018 г. № 592-О, акциз, по своему экономико-правовому содержанию (сущности), призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становиться барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления. Учитывая такую природу акциза применительно к спорной ситуации, при ввозе частей электронной системы доставки никотина, представляющих собой устройства, выполняющие главную функцию по преобразованию жидкости в пар, посредством неуплаты акциза не достигается цель его введения.

Также в соответствии с положениям Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака и иной никотинсодержащей продукции в Российской Федерации на период до 2035 года и дальнейшую перспективу, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 18 ноября 2019 г. № 2732-р, развитие производства и распространение табачных изделий и иной никотинсодержащей продукции противоречит национальным целям в области здорового образа жизни, определенным Указом Президента Российской Федерации от 7 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года».

При этом под никотинсодержащей продукцией в целях Концепции понимаются продукция, содержащая никотин и предназначенная для потребления никотина любым способом (за исключением лекарственных средств, зарегистрированных в соответствии с законодательством Российской Федерации), а также устройства для потребления такой продукции.

Согласно статье 1 раздела IV Концепции для реализации задачи по сокращению спроса на табак и иную никотинсодержащую продукцию среди населения предусматривается, в том числе, применение ценовых и налоговых

мер с целью снижения доступности табачной и иной никотинсодержащей продукции для населения.

Поскольку судами неправильно применены нормы материального права, подлежащие применению к возникшим правоотношениям, что повлекло неполное установление юридически значимых обстоятельств, подлежащих проверке, вывод судов о незаконности оспариваемых решений и уведомлений таможенных органов является преждевременным.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия считает, что суды трех инстанций допустили существенные нарушения норм материального и процессуального права, повлиявшие на исход дела и без устранения которых невозможна защита охраняемых законом публичных интересов, поэтому на основании пункта 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат отмене, а дело - направлению на новое рассмотрение в арбитражный суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела суду надлежит учесть изложенное, всесторонне и полно исследовать имеющиеся в деле доказательства в их совокупности, правильно применив нормы материального и процессуального права, принять законное и обоснованное решение.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> – 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

**определила:**

решение Арбитражного суда Самарской области от 2 мая 2024 г., постановление Одиннадцатого арбитражного апелляционного суда от 25 июля 2024 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 15 ноября 2024 г. по делу № А55-1658/2024 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Самарской области.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судья

А.Г. Першутов

Судья

Д.В. Тютин