Публично-правовые науки / Public Law Sciences

Научная статья
DOI: 10.12731/2576-9634-2026-10-2-271
УДК 347.73:339.543

Original article
EDN: NNXQKC

Таможенные споры об отнесении товаров к подакцизным и исчислении акциза: анализ ключевых категорий дел по судебной практике 2023-2025 гг.

Н.С. Городилов
Московский инновационный университет, Москва, Российская Федерация

Аннотация

Обоснование. Статья посвящена таможенным спорам, возникающим при взимании акциза в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Евразийского экономического союза (далее - ЕАЭС). Обосновывается, что споры об отнесении товаров к подакцизным и об исчислении акциза образуют самостоятельную разновидность таможенных споров, поскольку их разрешение требует установления юридически значимых конструктивных, технических и физико-химических характеристик товара и последующего соотнесения этих характеристик с признаками подакцизных товаров, закрепленными в главе 22 Налогового кодекса РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (далее - НК РФ).

Цель исследования состоит в выявлении основных подвидов таможенных споров об отнесении товаров к подакцизным и об исчислении акциза при ввозе, а также в определении их места в системе таможенных споров.

Методология. Исследование основано на формально-юридическом и сравнительно-правовом методах, анализе положений НК РФ, Таможенного кодекса Евразийского экономического союза(приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза от 11.04.2017; далее - ТК ЕАЭС), актов судебной практики Верховного Суда РФ и арбитражных судов за 2023-2025 годы.

Результаты. Выделены три группы споров: споры об электронных системах доставки никотина и жидкости для них; споры о квалификации нефтепродуктов как прямогонного бензина или средних дистиллятов; споры о порядке определения налоговой базы по акцизу при ввозе легковых автомобилей. Показано, что для данной категории дел ключевое значение имеют технические, конструктивные и физико-химические характеристики товара, а также их последующее соотнесение с признаками подакцизного товара, закрепленными в главе 22 НК РФ.

Область применения результатов. Выводы могут быть использованы при подготовке правовых позиций участников внешнеэкономической деятельности (далее - ВЭД) совершенствовании таможенного администрирования и дальнейшей научной классификации таможенных споров.

Ключевые слова: таможенные споры; акциз; подакцизные товары; квалификация товара; НК РФ; электронные системы доставки никотина; средние дистилляты; прямогонный бензин; легковые автомобили; таможенный контроль; налоговая база; судебная практика

Для цитирования. Городилов, Н. С. (2026). Таможенные споры об отнесении товаров к подакцизным и исчислении акциза: анализ ключевых категорий дел по судебной практике 2023-2025 гг. *Russian Studies in Law and Politics / Российские исследования. Право и политика*, *10*(2), 4-23. https://doi.org/10.12731/2576-9634-2026-10-2-271

Customs disputes on the classification of goods as excisable and the calculation of excise tax: an analysis of key categories of cases in judicial practice from 2023 to 2025

N.S. Gorodilov
Moscow Innovation University, Moscow, Russian Federation

Abstract

Background. The article examines customs disputes arising in connection with the collection of excise duty upon the importation of goods into the customs territory of the Eurasian Economic Union (EAEU). It is argued that disputes concerning the classification of goods as excisable and the calculation of excise duty constitute an independent type of customs dispute, since their resolution requires establishing legally relevant structural, technical, and physicochemical characteristics of the goods and subsequently correlating those characteristics with the features of excisable goods set out in Chapter 22 of the Tax Code of the Russian Federation.

The **purpose** of the study is to identify the main subtypes of customs disputes concerning the classification of goods as excisable and the calculation of excise duty upon importation, as well as to determine their place within the system of customs disputes.

Methodology. The study is based on formal legal and comparative legal methods, as well as an analysis of the provisions of the Tax Code of the Russian Federation, the Customs Code of the Eurasian Economic Union, and judicial acts of the Supreme Court of the Russian Federation and commercial courts for 2023-2025.

Results. The article identifies three groups of disputes: disputes concerning electronic nicotine delivery systems and liquids for such systems; disputes concerning the

classification of petroleum products as straight-run gasoline or middle distillates; and disputes concerning the procedure for determining the excise tax base upon the importation of passenger cars. It is shown that, in this category of cases, decisive importance is attached to the technical, structural, and physicochemical characteristics of the goods, as well as to their subsequent correlation with the features of excisable goods established in Chapter 22 of the Tax Code of the Russian Federation. The article also notes that differences in excise regulation among the EAEU member states affect the uniformity of customs administration.

Practical implications. The findings may be used in preparing legal positions for participants in foreign economic activity, selecting evidence strategies in disputes requiring technical or physicochemical assessment of goods, improving customs administration, and developing further scholarly classifications of customs disputes.

Keywords: customs disputes; excise duty; excisable goods; classification of goods; Tax Code of the Russian Federation; electronic nicotine delivery systems; middle distillates; straight-run gasoline; passenger cars; customs control; tax base; judicial practice

For citation. Gorodilov, N. S. (2026). Customs disputes on the classification of goods as excisable and the calculation of excise tax: an analysis of key categories of cases in judicial practice from 2023 to 2025. *Russian Studies in Law and Politics*, *10*(2), 4-23. https://doi.org/10.12731/2576-9634-2026-10-2-271

Введение

Установление акцизов как особой разновидности налоговых платежей в отношении отдельных категорий товаров обусловлено не только фискальными, но и выраженными социальными целями. Российское государство исходит из того, что налоги могут использоваться для ограничения доступности продукции, потребление которой способно причинять вред здоровью населения. Так, в Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака и иной никотинсодержащей продукции в Российской Федерации на период до 2035 года и дальнейшую перспективу прямо предусмотрено «применение ценовых и налоговых мер с целью снижения доступности табачной и иной никотиносодержащей продукции для населения» [8].

В доктрине акцизы традиционно рассматриваются как разновидность косвенных налогов на потребление. Как отмечают С.Г. Пепеляев, Е.В. Кудряшова и М.В. Никонова, акцизы представляют собой «налоги на потребление с «узким» предметом обложения»

[7]. Зарубежные исследования также связывают акцизное налогообложение с сочетанием фискальной функции и задач регулирования потребления социально чувствительных товаров [18; 19; 20].

Сравнительно-правовые исследования подтверждают, что акцизы традиционно сосредоточены вокруг ограниченного круга социально и экономически значимых товаров. Так, при анализе акцизных систем Ассоциация государств Юго-Восточной Азии (ASEAN / Association of Southeast Asian Nations) Р. Прис выделяет, в частности, алкоголь, табак, автомобили, мотоциклы, топливо и безалкогольные напитки как самостоятельные категории подакцизных товаров [19].

Из содержания ст. ст. 181 и 182 НК РФ следует, что акциз устанавливается только в отношении строго ограниченного перечня товаров, прямо отнесенных законодателем к подакцизным, и лишь применительно к тем хозяйственным операциям, которые признаются объектом налогообложения. К числу упомянутых в ст. 182 НК РФ обстоятельств, с которыми связано возникновение обязанности по исчислению и уплате акциза, относится ввоз подакцизных товаров на территорию РФ (пп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Несмотря на то, что акцизы относятся к налогам, их взимание при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС осуществляется таможенными органами. Это обусловлено тем, что в силу ст. ст. 46 и 351 ТК ЕАЭС акцизы, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию Союза, прямо отнесены к таможенным платежам, а их взимание и контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты возложено на таможенные органы. Сказанное означает, что в отношениях, регулируемых таможенным правом, акциз, сохраняя природу косвенного налога, одновременно выступает элементом системы таможенных платежей, администрируемых таможенными органами. Несмотря на то, что взимание акцизов предусмотрено ТК ЕАЭС, их установление не может носить произвольный характер, поскольку оно не должно противоречить смыслу экономического союза стран, подписавших Договор о ЕАЭС, а потому следует согласиться с Е.Ш. Курмакаевой и А.О. Рындиной, которые приходят к выводу, что «различия

в акцизном налогообложении стран-участниц ЕАЭС по отдельным видам товаров приводит к диспропорциям» [4].

С учетом того, что между участниками внешнеэкономической деятельности, перемещающими подакцизные товары через таможенную границу, и таможенными органами объективно существует противоречие частного и публичного интереса, соответствующие отношения закономерно приобретают конфликтный характер в конкретных ситуациях. В философской литературе противоречие традиционно рассматривается не как отклонение, а как внутреннее основание движения и развития общественных отношений. Так, Г.В.Ф. Гегель указывал, что «противоречие есть корень всякого движения и жизненности» [2]. В сфере таможенного регулирования этот постулат объективирован в стремлении декларанта исключить либо минимизировать фискальную нагрузку и в корреспондирующем стремлении таможенного органа обеспечить полноту взимания обязательных платежей в публичных интересах.

Упомянутое диалектическое противоречие частного и публичного интересов влияет на возникновение конфликтов между участниками ВЭД и таможенными органами по поводу взимания акцизов, которые, будучи переданными на рассмотрение компетентного юрисдикционного органа, приобретают характер правовых споров. Несмотря на формализацию перечня подакцизных товаров и построение по типу закрытого списка объектов налогообложения, между участниками таможенных правоотношений возникают споры о том, относится ли конкретный ввозимый товар к числу подакцизных.

Актуальность исследования определяется тем, что в 2023-2025 годах судебная практика по акцизам при ввозе товаров стала концентрироваться вокруг товаров со сложными техническими, конструктивными и физико-химическими характеристиками. Корневыми причинами соответствующих споров являются быстрое появление новых товарных форм, отсутствие специальных правил для отдельных составных товаров, зависимость налоговой базы от технических параметров товара и расхождения в акцизном регулировании государств - членов ЕАЭС, влияющие на единообразие таможенного администрирования.

Научная новизна исследования состоит в обосновании самостоятельного места споров об отнесении товаров к подакцизным и об исчислении акциза в системе таможенных споров, в выделении трех устойчивых категорий таких дел по судебной практике 2023-2025 годов и в формулировании общего правила их разрешения: последовательного установления фактических свойств товара и их соотнесения с признаками подакцизного товара, закрепленными в главе 22 НК РФ.

Практическая значимость исследования выражается в возможности использования его выводов участниками ВЭД при подготовке правовых позиций и ходатайств о назначении экспертиз, таможенными органами - при оценке доказательств и мотивировке решений о доначислении акциза, судами - при разграничении споров о квалификации товара и споров об определении налоговой базы.

Материалы и методы

Материалом исследования выступили положения НК РФ, ТК ЕАЭС, акты Верховного Суда РФ, Конституционного Суда РФ и арбитражных судов, связанные с взиманием акциза при ввозе товаров на таможенную территорию ЕАЭС. Методологическую основу исследования составили формально-юридический метод, позволивший раскрыть содержание признаков подакцизного товара в главе 22 НК РФ, сравнительно-правовой метод, использованный для сопоставления подходов российских исследователей с подходами их зарубежных коллег, метод анализа судебной практики, а также метод правовой квалификации, необходимый для соотнесения фактических свойств товара с нормативно установленными признаками объекта обложения акцизом.

Результаты и обсуждение

В качестве одной из наиболее противоречивых разновидностей споров об отнесении товара к подакцизным можно привести группу споров, связанных с ввезенными электронными системами доставки никотина (далее – «ЭСДН»).

Отправной точкой формирования судебной практики в отношении данного товара следует признать дело № А51-2493/2023, по которому судья Верховного Суда РФ определением от 26.07.2024 отказал в передаче кассационной жалобы для рассмотрения [10]. Предметом спора являлись одноразовые электронные системы доставки никотина, предварительно заполненные никотинсодержащей жидкостью. Арбитражный суд Приморского края, рассмотревший данный спор в качестве суда первой инстанции, при вынесении решения исходил из того, что из системного толкования подп. 15 и 16 п. 1 ст. 181 НК РФ следует разграничивать электронные системы доставки никотина и жидкости для них как самостоятельные объекты обложения акцизом. Основываясь на данном тезисе, а также на том, что НК РФ, по мнению суда первой инстанции, признает подакцизным товаром любую жидкость для ЭСДН, Арбитражный суд Приморского края установил, что при ввозе на территорию РФ одноразовой электронной сигареты имеет место сразу два объекта налогообложения. Данная позиция была поддержана судами проверочных инстанций, включая Судебную коллегию по экономическим спорам Верховного Суда РФ (далее – «СКЭС Верховного Суда РФ»).

Именно этот подход был затем воспроизведен Верховным Судом РФ в деле № А40-121786/2023, где нижестоящие суды первоначально встали на сторону декларантов [11]. В деле № А40-121786/2023 предметом спора также являлись одноразовые ЭСДН, заправленные никотиносодержащей жидкостью. Суды трех инстанций исходили из того, что одноразовое устройство представляет собой единый, неделимый товар, а потому уплата акциза отдельно за устройство и отдельно за находящуюся внутри него жидкость привела бы к неправомерному «двойному» налогообложению. По этому вопросу Арбитражный суд Московского округа выразил следующую правовую позицию: «Заявителем ввезен один подакцизный товар, один объект обложения акцизом, предусмотренный подпунктом 15 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса Российской Федерации - электронная система доставки никотина, понятие которой охватывает все ее конструктивные элементы, в том числе содержащуюся в

ней жидкость. Жидкость же для ЭСДН в качестве самостоятельного товара обществом через таможенную границу не перемещалась и на территорию Российской Федерации не ввозилась».

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации отменила судебные акты по данному делу и отказал в удовлетворении требований общества, указав, что закон прямо относит к подакцизным товарам как электронные системы доставки никотина, так и жидкости для них, не предусматривая исключения для встроенной жидкости в одноразовую электронную сигарету.

Аналогичным образом был разрешен спор по делу № А40-159568/2023. Предметом перемещения здесь выступали одноразовые электронные системы доставки никотина, содержащие встроенную несменяемую никотиносодержащую жидкость объемом от 3 до 11,5 мл. Суды первой и апелляционной инстанций признали решения таможенного органа незаконными, исходя из того, что указанные устройства являются единым товаром, готовым к использованию, а жидкость внутри них не образует самостоятельного объекта обложения акцизом. Однако Арбитражный суд Московского округа отменил принятые по данному делу судебные акты и указал, что НК РФ не предусматривает особенностей налогообложения жидкости для ЭСДН в зависимости от того, поставляется ли она отдельно, в комплекте с устройством либо в составе его компонентов; напротив, жидкость для ЭСДН прямо выделена законодателем в качестве самостоятельного подакцизного товара. Верховный Суд РФ согласился с указанным подходом, подтвердив, что встроенная в одноразовую ЭСДН жидкость не утрачивает качества самостоятельного объекта акцизного обложения лишь в силу конструктивной неотделимости от устройства [12].

Таким образом, начиная с дела № А51-2493/2023, в судебной практике закрепился подход, согласно которому одноразовая электронная система доставки никотина и содержащаяся в ней жидкость рассматриваются для целей главы 22 НК РФ как два подакцизных товара, а довод о двойном налогообложении одного и того же товара призна-

ется несостоятельным. В дальнейшем сходные подходы были продемонстрированы в делах № А40-121786/2023, № А40-159568/2023, № А40-235183/2023, № А40-100579/2023, № А56-90749/2022, № А40-84260/2023, № А60-8614/2023, № А40-156734/2023.

Представляется, что указанный подход не основан на экономической природе акциза. Конституционный Суд РФ, в частности в определении от 13.03.2018 № 592-О высказывал следующую позицию относительно предмета акциза: «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» [9]. Таким образом, в конституционно-правовом истолковании предметом акциза выступает именно товар как объект гражданских прав, поступающий и реализующийся на рынке.

Поскольку НК РФ не содержит определения понятия «товар» как для целей главы 22, так и в целом для налогового законодательства, то при характеристике предмета акциза следует обратиться к исходному пониманию товара как экономической категории. Такой методологический прием основан на соотношении сущности и ее проявления в формуле Г.В.Ф. Гегеля: «сущность должна являться». И допустимость такого подхода не исключается законодателем, не установившим специального содержания анализируемого понятия.

Итак, в классической экономической литературе товар определяется как самостоятельное благо, обладающее потребительной ценностью и предназначенное для участия в обмене. Так, К. Маркс указывал, что «товар есть прежде всего внешний предмет, вещь, которая, благодаря своим свойствам, удовлетворяет какие-либо человеческие потребности» [5]. К. Менгер определял товары как «экономические блага… предназначенные для обмена» [6]. Российский экономист Е.Ф. Борисов указывает, что «товар – созданная трудом общественная полезность, предназначенная для равноценного обмена на рынке на другой продукт» [1], а также отдельно делает релевантный для настоящего исследования вывод, что «товар имеет

два свойства: полезность и стоимость» [1].

Из приведенных высказываний авторитетных экономистов следует, что товаром выступает не любой физически выделяемый элемент вещи, а самостоятельное благо, отвечающее свойствам полезности и стоимости. Встроенная в одноразовую ЭСДН жидкость не обладает ни полезностью, ни стоимостью, оторванная от ЭСДН, она не может участвовать в обороте, а потому не может рассматриваться в качестве товара, то есть предмета акциза. Подходы, изложенные в приведенных судебных актах, противоречат пониманию самой сущности товара, допускают к отнесению к товару физического предмета, который таковым являться не может. Следовательно, представляется возможным пересмотр сложившейся тенденции правоприменения, который был бы направлен на восстановление справедливости в указанной категории споров с таможенными органами.

В доктрине также указывается на неточность использования самой терминологии, применяемой к соответствующим устройствам: К.Ю. Калабин отмечает, что «сам по себе термин «электронные системы доставки никотина» является в корне не верным» [3]. Данный тезис также заслуживает внимания в пересмотре имеющейся тенденции правоприменения.

В качестве второго подвида споров об уплате акцизов выступают дела, связанные с ввозом нефтепродуктов, в которых предметом судебного контроля является соответствие импортируемого товара признакам подакцизных прямогонного бензина и средних дистиллятов (нефтепродуктов) (подп. 10 и 11 п. 1 ст. 181 НК РФ). В отличие от вышеупомянутых споров по электронным системам доставки никотина, здесь разногласия возникают не по поводу обложения составной части товара, а по поводу отнесения ввозимого товара к подакцизным с учетом его физико-химических свойств.

Предметом таможенного спора, рассмотренного Арбитражным судом г. Москвы в рамках дела № А40-221331/2023, стал вопрос об отнесении к подакцизным товарам нефтепродуктов, полученных из битуминозных пород [13]. Данный товар ввозился декларантом по шести декларациям на товары, при совершении таможенных операций

таможенный орган в рамках таможенного контроля произвел отбор проб и образцов и назначил таможенную экспертизу. По результатам изучения заключений таможенного эксперта по двум декларациям таможней было принято решение о доначислении акциза как за прямогонный бензин, а по четырем другим декларациям акциз был доначислен как за средние дистилляты, несмотря на то, что во всех случаях речь шла о тождественном товаре. Общество, оспаривая решения таможенного органа, ссылалось в суде на то, что выводы таможенного эксперта не позволяют отнести ввезенный товар ни к прямогонному бензину, ни к средним дистиллятам.

Как было установлено судом первой инстанции на основании заключений таможенного эксперта, плотность исследуемых проб при температуре 20 °С составляла около 794 кг/м³ (с учетом разных данных нескольких исследований), а сам товар был охарактеризован таможенным экспертом как нефтепродукт, относящийся к легким дистиллятам. Указанные выводы были положены судом в основу умозаключения об отсутствии достаточных оснований для квалификации ввезенного товара в качестве прямогонного бензина либо среднего дистиллята в смысле подп. 10 и 11 п. 1 ст. 181 НК РФ, поскольку из содержания указанных норм следует, что плотность прямогонного бензина не может превышать 749 кг/м³ при температуре 20 °С , а взимание акциза в отношении легких дистиллятов НК РФ не предусмотрено. В дальнейшем данное решение было проверено Девятым арбитражным апелляционным судом и Арбитражным судом Московского округа и также оставлено без изменения.

Совершенно иной подход был продемонстрирован в других делах, рассмотренных Арбитражным судом г. Москвы, в которых при схожих фактических обстоятельствах вопрос об отнесении ввезенного нефтепродукта к числу подакцизных товаров был разрешен иначе.

Данным судебным органом был рассмотрен таможенный спор в рамках дела № А40-241885/2023 относительно отнесения к подакцизным ввезенного обществом товара, заявленного как деароматизированный углеводородный растворитель D60 [14]. По результатам таможенной экспертизы таможня пришла к выводу о соответствии

физико-химических характеристик товара определению среднего дистиллята, содержащемуся в подп. 11 п. 1 ст. 181 НК РФ, и инициировала корректировку сведений, заявленных в декларации на товары с учетом необходимости уплатить акциз. Арбитражный суд г. Москвы выразил свое согласие с позицией таможенного органа, решение которого было принято на основе заключения таможенного эксперта, указавшего, что спорный товар следует отнести к нефтепродуктам, являющимся легким дистиллятом, при плотности 790,2 кг/м³ при 20 °С. Таким образом, арбитражный суд при разрешении данного таможенного спора руководствовался установленными физико-химическими характеристиками ввезенного товара и буквальным содержанием подп. 11 п. 1 ст. 181 НК РФ, относящего все смеси углеводородов, плотность которых не превышает 930 кг/м³ при 20 °С, к облагаемым акцизом средним дистиллятам и принял решение об отказе в удовлетворении требований участника ВЭД, проявившего процессуальное бездействие в части возможного назначения по делу судебной экспертизы.

Похожий по фабуле спор был рассмотрен Арбитражным судом г. Москвы в рамках дела № А40-243793/2023 [15]. В этом деле также оспаривались решение Центральной электронной таможни о внесении изменений в сведения, заявленные в декларации на товары, и решение Центрального таможенного управления в части отнесения ввезенного товара к средним дистиллятам. Из текста судебного акта суда первой инстанции следует, что по результатам проведенной таможенной экспертизы таможенный орган пришел к выводу о соответствии свойств спорного товара описанным в НК РФ признакам среднего дистиллята, что повлекло принятие таможенным органом решения о корректировке декларации с расчетом подлежащего уплате акциза. Арбитражный суд г. Москвы отказал в удовлетворении требований общества, указав на обоснованность выводов таможенных органов и достаточность совокупности представленных ими доказательств для подтверждения обоснованности вывода об отнесении спорного товара к средним дистиллятам с учетом его плотности 793 кг/м³ при 20 °С.

Как видно из приведенных примеров, для данного подвида споров существенное значение приобретает правильное определение физико-химических свойств ввозимого товара и правильное сопоставление этих свойств, выявленных на основе специальных познаний, с текстом статьи 181 НК РФ в части признаков подакцизного товара. Вместе с тем анализ указанных судебных актов свидетельствует о том, что арбитражные суды несколько противоречиво разрешали вопрос об отнесении товара к подакцизным при весьма близких показателях его плотности (основной классификационный критерий): в одном случае – около 794 кг/м³, в двух других – 790,2 кг/м³ и 793 кг/м³ при одинаковой температуре 20 °С. Представляется более обоснованной позиция арбитражных судов по делам № А40-241885/2023 и № А40-243793/2023, поскольку в данных судебных актах ввезенные смеси углеводородов были отнесены к средним дистиллятам на основании сопоставления признаков данного подакцизного товара, прямо закрепленных в НК РФ. Судами был продемонстрирован подход о безоговорочном приоритете интерпретации средних дистиллятов как налогово-правовой категории, абстрагированной от товарно-номенклатурной и экспертной терминологии. В этой связи использование в заключении таможенного эксперта обозначения товара как легкого дистиллята само по себе не должно предопределять вывод о невозможности его квалификации в качестве среднего дистиллята для целей главы 22 НК РФ.

В качестве третьей условно выделяемой группы споров об уплате акцизов следует отнести дела, связанные с ввозом легковых автомобилей. Спецификой данных таможенных споров является то, что в них разногласия возникают не по вопросу об отнесении товара к подакцизным (что имело место в ранее рассмотренных случаях), а по вопросу учета технических характеристик транспортного средства при определении налоговой базы для исчисления акциза. Все дело в том, что размер данного обязательного платежа определяется по прогрессивной шкале, предусмотренной ст. 193 НК РФ, и напрямую зависит от мощности двигателя транспортного средства.

В этом смысле показательным примером является дело № А40-167100/2024 [16]. Спор между декларантом и таможенным органом

возник по поводу двух ввезенных легковых автомобилей гибридного типа L7, оснащенных двумя электрическими двигателями и вспомогательным двигателем внутреннего сгорания, который, как следовало из технической документации, не имел механической связи с колесами и выполнял функцию генератора для подзарядки батареи. Участник ВЭД исчислил акциз, исходя из суммарной мощности электрических двигателей в размере 150 кВт, однако таможенный орган потребовал скорректировать декларацию и доплатить акциз, приняв за налоговую базу суммарную мощность электродвигателей и двигателя внутреннего сгорания в общем размере в 260 кВт. Арбитражный суд г. Москвы признал ненормативный правовой акт таможенного органа незаконным, исходя из того, что мощность двигателя внутреннего сгорания при исчислении акциза не подлежала учету, поскольку этот двигатель не являлся приводящим в движение колеса транспортного средства. Суд также указал, что при таких обстоятельствах акциз подлежал исчислению по ставке, соответствующей мощности 150 кВт, а уплаченные обществом суммы акциза и НДС в части, рассчитанной сверх этого показателя, являются излишне внесенными.

Проблематика определения налоговой базы в отношении гибридного двигателя транспортного средства также нашла свое отражение в деле № А40-136847/2023 [17]. Предметом спора являлись ввезенные обществом новые легковые автомобили Mercedes-Benz в количестве 95 единиц. При декларировании декларант исчислил акциз без учета мощности электродвигателя, тогда как Центральная акцизная таможня по результатам камеральной таможенной проверки пришла к выводу о необходимости внесения изменения в декларации и доначисления акциза исходя из суммарной мощности двигателя внутреннего сгорания и электродвигателя.

Арбитражный суд г. Москвы отказал в удовлетворении требований участника ВЭД, Девятый арбитражный апелляционный суд оставил данное решение без изменения. Арбитражный суд Московского округа, соглашаясь с выводами нижестоящих судов, отметил, что налоговая база и ставки акциза, установленные ст. 193 НК РФ, не

ставятся в зависимость от конструктивных особенностей легкового автомобиля, для целей налогообложения имеет значение исключительно показатель мощности силовой установки – двигателя либо двигателей. С учетом наличия у ввезенных транспортных средств двигателя внутреннего сгорания и электродвигателя суд округа признал правомерным исчисление акциза исходя из суммарной мощности данных двигателей.

Заключение

1. Таможенные споры об отнесении товаров к подакцизным и об исчислении акциза при ввозе образуют самостоятельную разновидность таможенных споров, которые объединяет то обстоятельство, что во всех случаях конфликт был связан либо с самой необходимостью уплаты акциза при перемещении товаров через таможенную границу ЕАЭС, либо с правильным определением размера соответствующего платежа.

2. Рассматриваемая категория таможенных споров по своей специфике во многом схожа со спорами о классификации товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (далее - ТН ВЭД ЕАЭС), поскольку для обеих этих категорий характерно то, что для их правильного разрешения требуется обращение к свойствам предметов реального мира, установления их физико-химических характеристик и последующего сопоставления выявленных свойств с нормативно установленными признаками той или иной категории товаров.

3. Внутри данной категории дел могут быть выделены как минимум три устойчивые группы: споры об электронных системах доставки никотина и жидкостях для них; споры о квалификации нефтепродуктов как прямогонного бензина или средних дистиллятов; споры о порядке определения налоговой базы при ввозе легковых автомобилей.

4. По спорам об электронных системах доставки никотина сложившаяся судебная практика исходит из осуществления самостоятельного обложения акцизом как устройства, так и содержащейся

в нем жидкости. Данный подход нуждается в дальнейшем научном обсуждении, поскольку встроенная в одноразовое устройство жидкость не обладает признаками самостоятельного товара как объекта оборота.

5. По спорам о нефтепродуктах решающее значение имеет юридическое сопоставление фактически установленных физико-химических характеристик товара с признаками подакцизного товара, закрепленными в статье 181 НК РФ.

6. По спорам о легковых автомобилях при определении налоговой базы по акцизу необходимо учитывать не только формальное наличие двигателя, но и его функциональную роль в конструкции транспортного средства. Такой подход позволяет разграничивать двигатели, участвующие в приведении автомобиля в движение, и вспомогательные генераторные установки.

7. Дальнейшее специальное исследование данной категории споров имеет значение для формирования единообразной судебной практики, повышения предсказуемости таможенного администрирования, учета различий в акцизном регулировании государств - членов ЕАЭС и защиты имущественных интересов участников ВЭД.

8. Научная новизна проведенного исследования выражается в том, что споры об отнесении товаров к подакцизным и об исчислении акциза при ввозе рассмотрены не как разрозненные дела, а как самостоятельная разновидность таможенных споров с общим предметом доказывания и сходной логикой правовой квалификации.

9. Перспективы дальнейшего развития проблемы связаны с выработкой единых подходов к оценке составных товаров, уточнением роли таможенной и судебной экспертизы, а также с сопоставлением российских подходов с регулированием иных государств - членов ЕАЭС.

Информация о конфликте интересов. Автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Информация о спонсорстве. Исследование не имело спонсорской поддержки.

Список литературы

1. Борисов, Е. Ф. (2008). *Экономическая теория: учебник для вузов* (4-е изд., перераб. и доп.). Высшее образование.
2. Гегель, Г. В. Ф. (1971). *Наука логики* (Т. 2). Мысль.
3. Калабин, К. Ю. (2022). Совершенствование налогообложения продажи электронных сигарет в Российской Федерации. *Финансовые рынки и банки*, (2), 35–39. EDN: https://elibrary.ru/MUUWWP
4. Курмакаева, Е. Ш., & Рындина, А. О. (2019). Анализ применения акцизов при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в условиях членства в ЕАЭС. *Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия: Экономика. Управление. Право*, 19(4), 394–399. https://doi.org/10.18500/1994-2540-2019-19-4-394-399. EDN: https://elibrary.ru/XZPHKT
5. Маркс, К. (1983). *Капитал. Критика политической экономии* (Т. 1, кн. 1: Процесс производства капитала). Политиздат.
6. Менгер, К. (1903). *Основания политической экономии*. Типография Г. М. Левинсона.
7. Пепеляев, С. Г., Кудряшова, Е. В., & Никонова, М. В. (2015). *Правовые основы косвенного налогообложения: учебное пособие* (С. Г. Пепеляев, ред.). Статут. ISBN 978-5-8354-1160-3. EDN: https://elibrary.ru/YTBPUB
8. Правительство Российской Федерации. (2019). *Распоряжение от 18 ноября 2019 г. № 2732-р «Об утверждении Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака и иной никотинсодержащей продукции в Российской Федерации на период до 2035 года и дальнейшую перспективу»*. Официальный интернет-портал правовой информации. https://publication.pravo.gov.ru/document/0001201911220010
9. Конституционный Суд Российской Федерации. (2018). *Определение от 13 марта 2018 г. № 592-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества „Дека“ на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 3 и 12 пункта 1 статьи 182, пунктом 2 статьи 187 Налогового кодекса Российской Федерации»*. https://base.garant.ru/71913854
10. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации. (2024). *Определение от 26 июля 2024 г. № 303-ЭС24-10500 по делу № А51-2493/2023*. https://apkrfkod.ru/pract/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-26072024-n-303-es24-10500-po-delu-n-a51-24932023
11. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации. (2025). *Определение от 7 февраля 2025 г. № 305-ЭС24-21395 по делу № А40-121786/2023*. СПС «КонсультантПлюс».
12. Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации. (2025). *Определение по делу № А40-159568/2023*. https://sudrf.cntd.ru/document/1312415211

13. Арбитражный суд города Москвы; Девятый арбитражный апелляционный суд; Арбитражный суд Московского округа. (2024). *Судебные акты по делу № А40-221331/2023*. https://sudact.ru/arbitral/case/YnJ8gZW7mPoW
14. Арбитражный суд города Москвы. (2024). *Решение от 19 июня 2024 г. по делу № А40-241885/2023*. https://sudact.ru/arbitral/doc/ewf86ztLQ0Wm
15. Арбитражный суд города Москвы. (2025). *Решение от 21 января 2025 г. по делу № А40-243793/2023*. https://sudact.ru/arbitral/doc/5v1ejBih1GU1
16. Арбитражный суд города Москвы. (2024). *Решение от 31 октября 2024 г. по делу № А40-167100/2024*. https://sudact.ru/arbitral/doc/mxmi62REInLO
17. Арбитражный суд города Москвы; Девятый арбитражный апелляционный суд; Арбитражный суд Московского округа. (2023–2024). *Судебные акты по делу № А40-136847/2023*. https://sudact.ru/arbitral/doc/BUaJKdZLgfHg
18. Cnossen, S., & Smart, M. (2005). Taxation of tobacco. In S. Cnossen (Ed.), *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving* (pp. 20–55). Oxford University Press. https://doi.org/10.1093/0199278598.003.0002
19. Preece, R. (2008). Key controls in the administration of excise duties. *World Customs Journal*, 2(1), 73–92. https://doi.org/10.55596/001c.91321
20. OECD. (2024). *Consumption tax trends 2024: VAT/GST and excise, core design features and trends*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en

References

1. Borisov, E. F. (2008). *Economic theory: A textbook for universities* (4th ed., rev. and enl.). Vysshee obrazovanie.
2. Hegel, G. W. F. (1971). *Science of logic* (Vol. 2). Mysl'.
3. Kalabin, K. Yu. (2022). Improving the taxation of electronic cigarette sales in the Russian Federation. *Financial Markets and Banks*, (2), 35–39. EDN: https://elibrary.ru/MUUWWP
4. Kurmakaeva, E. Sh., & Ryndina, A. O. (2019). Analysis of the application of excise duties on the import of goods into the territory of the Russian Federation under the conditions of EAEU membership. *Izvestiya of Saratov University. New Series. Series: Economics. Management. Law*, 19(4), 394–399. https://doi.org/10.18500/1994-2540-2019-19-4-394-399. EDN: https://elibrary.ru/XZPHKT
5. Marx, K. (1983). *Capital: A critique of political economy* (Vol. 1, Book 1: The process of capital production). Politizdat.
6. Menger, C. (1903). *Principles of economics*. G. M. Levinson's Printing House.
7. Pepelyaev, S. G., Kudryashova, E. V., & Nikonova, M. V. (2015). *Legal foundations of indirect taxation: A study guide* (S. G. Pepelyaev, Ed.). Statut. ISBN 978-5-8354-1160-3. EDN: https://elibrary.ru/YTBPUB

8. Government of the Russian Federation. (2019). *Order No. 2732-r of November 18, 2019, "On approval of the Concept for implementing the state policy to counteract the consumption of tobacco and other nicotine-containing products in the Russian Federation for the period up to 2035 and beyond"*. Official Internet Portal of Legal Information. https://publication.pravo.gov.ru/document/0001201911220010
9. Constitutional Court of the Russian Federation. (2018). *Ruling No. 592-O of March 13, 2018, "On refusal to accept for consideration the complaint of Joint Stock Company 'Deka' regarding the violation of constitutional rights and freedoms by subitems 3 and 12 of item 1 of Article 182, and item 2 of Article 187 of the Tax Code of the Russian Federation"*. https://base.garant.ru/71913854
10. Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation. (2024). *Ruling of July 26, 2024, No. 303-ES24-10500 in case No. A51-2493/2023*. https://apkrfkod.ru/pract/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-26072024-n-303-es24-10500-po-delu-n-a51-24932023
11. Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation. (2025). *Ruling of February 7, 2025, No. 305-ES24-21395 in case No. A40-121786/2023*. ConsultantPlus Legal Reference System.
12. Judicial Collegium for Economic Disputes of the Supreme Court of the Russian Federation. (2025). *Ruling in case No. A40-159568/2023*. https://sudrf.cntd.ru/document/1312415211
13. Arbitration Court of Moscow; Ninth Arbitration Appellate Court; Arbitration Court of the Moscow District. (2024). *Judicial acts in case No. A40-221331/2023*. https://sudact.ru/arbitral/case/YnJ8gZW7mPoW
14. Arbitration Court of Moscow. (2024). *Decision of June 19, 2024, in case No. A40-241885/2023*. https://sudact.ru/arbitral/doc/ewf86ztLQ0Wm
15. Arbitration Court of Moscow. (2025). *Decision of January 21, 2025, in case No. A40-243793/2023*. https://sudact.ru/arbitral/doc/5v1ejBih1GU1
16. Arbitration Court of Moscow. (2024). *Decision of October 31, 2024, in case No. A40-167100/2024*. https://sudact.ru/arbitral/doc/mxmi62REInLO
17. Arbitration Court of Moscow; Ninth Arbitration Appellate Court; Arbitration Court of the Moscow District. (2023–2024). *Judicial acts in case No. A40-136847/2023*. https://sudact.ru/arbitral/doc/BUaJKdZLgfHg
18. Cnossen, S., & Smart, M. (2005). Taxation of tobacco. In S. Cnossen (Ed.), *Theory and practice of excise taxation: Smoking, drinking, gambling, polluting, and driving* (pp. 20–55). Oxford University Press. https://doi.org/10.1093/0199278598.003.0002
19. Preece, R. (2008). Key controls in the administration of excise duties. *World Customs Journal*, 2(1), 73–92. https://doi.org/10.55596/001c.91321
20. OECD. (2024). *Consumption tax trends 2024: VAT/GST and excise, core design features and trends*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/dcd4dd36-en

ДАННЫЕ ОБ АВТОРЕ

Городилов Никита Сергеевич, аспирант; адвокат Адвокатской палаты города Москвы
Московский инновационный университет
ул. Малая Ордынка, 7, г. Москва, Российская Федерация
gorodilovw@gmail.com

DATA ABOUT THE AUTHOR

Nikita S. Gorodilov, PhD candidate; Attorney-at-Law, Moscow Bar Association
Moscow Innovation University
7, Malaya Ordynka Str., Moscow, Russian Federation
ORCID: https://orcid.org/0009-0006-0808-2719
gorodilovw@gmail.com

Поступила 25.05.2026 Received 25.05.2026
После рецензирования 20.06.2026 Revised 20.06.2026
Принята 26.06.2026 Accepted 26.06.2026