

Ставка НДС 10 процентов

Перечень групп товаров, при реализации которых применяется ставка НДС 10 процентов, приведен в п. 2 ст. 164 НК РФ. Перечислим их.

Продовольственные товары, облагаемые НДС по ставке 10 процентов

К продовольственным товарам, облагаемым по ставке 10 процентов, относятся (пп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ):

- скот и птица в живом весе. До 01.01.2018 услуги по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа облагаются НДС по ставке 10 процентов (ст. 26.3 Федерального закона от 05.08.2000 № 118-ФЗ);
- мясо и мясопродукты. Исключение составляют деликатесные мясопродукты: вырезки, телятина, языки, колбасные изделия (сырокопченые в/с, сырокопченые полусухие в/с, сыровяленые, фаршированные в/с); копчености из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы – балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинина и говядина запеченные; консервы (ветчина, бекон, карбонад и язык заливной). Указанные мясопродукты облагаются по ставке 18 процентов;
- молоко и молокопродукты (включая мороженое, произведенное на их основе). Исключение составляет мороженое, которое вырабатывается на плодово-ягодной основе, фруктовом и пищевом льду, – оно реализуется по ставке 18 процентов;
- яйца и яйцепродукты;
- масло растительное;
- маргарин, жиры специального назначения (кулинарные, кондитерские, хлебопекарные), заменители молочного жира, эквиваленты, улучшители и заменители масла какао, спреда, топленые смеси;
- сахар, включая сахар-сырец;
- соль;
- зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы;
- масло семян и продукты их переработки (шроты, жмыхи);
- хлеб и хлебобулочные изделия (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия). О том, применяется ли пониженная ставка НДС к хлебобулочным изделиям с начинкой;
- крупы;
- мука;
- макаронные изделия;
- рыба живая. Исключение составляют ценные породы рыб: белорыбица, лосось балтийский и дальневосточный, осетровые (белуга, бестер, осетр, севрюга, стерлядь), семга, форель (кроме морской), нельма, кета, чавыча, кижуч, муксун, омуль, сиг сибирский и амурский, чир. Они реализуются по ставке 18 процентов.
- море- и рыбопродукты (включая рыбу охлажденную, мороженую и рыбу других видов обработки, сельдь, консервы и пресервы). Исключением являются деликатесные море- и рыбопродукты: икра осетровых и лососевых

рыб, белорыбица, лосось балтийский, осетровые рыбы (белуга, бестер, осетр, севрюга, стерлядь), семга, спинка и теша нельмы х/к; кета и чавыча слабосоленые, среднесоленые и семужного посола, спинка кеты, чавычи и кижуча х/к, теша кеты и боковника чавычи х/к, спинка муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к, пресервы филе (ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного), мясо крабов и наборы отдельных конечностей крабов варено-мороженных, лангусты;

- продукты детского и диабетического питания;
- овощи (включая картофель).

Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908 утверждены:

- Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (далее – ОКП), которые реализуются по ставке НДС 10 процентов;
- Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (далее – ТН ВЭД ТС), облагаемых НДС по ставке 10 процентов при ввозе на территорию РФ.

Соответствие кода продукции тому, который указан в Перечне, подтверждается **сертификатом соответствия или декларацией о соответствии** (Федеральный закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ "О техническом регулировании").

Применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации хлебобулочных изделий с начинкой (блинов, пиццы)?

Почему возник вопрос

Подпунктом 1 п. 2 ст. 164 НК РФ предусмотрено применение ставки НДС 10 процентов при реализации **хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия)**. В Перечне кодов видов продовольственных товаров (по Общероссийскому классификатору продукции ОК 005-93, далее – ОКП), облагаемых НДС по ставке 10 процентов, утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908, в разделе "Хлеб и хлебобулочные изделия" прямо указана только группа с кодом **91 1900 "Пироги, пирожки и пончики (91 1960 - 91 1985)"**. Поэтому применить ставку 10 процентов без риска можно исключительно при реализации пирогов, пирожков и пончиков. Вопрос применения льготной ставки НДС при реализации иных хлебобулочных изделий с начинкой (например, блинов, пиццы) **является спорным**.

Рекомендации для осторожных налогоплательщиков

При реализации пиццы и блинчиков с начинкой **применять ставку 18 процентов**, как советуют контролирующие органы. Обосновывается данная позиция следующим.

НДС по ставке 10 процентов облагаются продовольственные товары, если их коды по ОКП указаны в Перечне, утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908. Продукция с наименованием "пицца" и "блины" в данном Перечне отсутствует. Поэтому при их реализации следует применять ставку НДС 18 процентов.

(См. письма Минфина России от 10.09.2010 № 03-07-14/63, УФНС России по г. Москве от 16.03.2005 № 19-11/16469).

Рекомендации для тех, кто готов отстаивать свою позицию

При реализации пиццы и блинчиков с начинкой **можно применить ставку НДС 10 процентов**. Однако это может повлечь претензии со стороны контролирующих органов.

Аргументы в пользу данной позиции следующие.

Положения п.п. 1 и 8 раздела 2 ГОСТ Р 51785-2001 "Изделия хлебобулочные. Термины и определения" позволяют отнести пиццу и блины с начинкой к хлебобулочным изделиям.

Что не исключает возможность отнесения данной продукции к группе "Пироги, пирожки и пончики" (код по ОК 005-93 – 91 1960). Согласно Перечню, утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908, такие изделия облагаются НДС по ставке 10 процентов. Следовательно, применение пониженной ставки налога при реализации пиццы и блинов с начинкой правомерно.

(См. постановления ФАС Московского округа от 20.01.2012 № А40-14236/11-129-66, от 11.08.2008 № КА-А40/4972-08, Северо-Западного округа от 01.09.2008 № А05-12939/2007).

Учитывая вероятность того, что в данном случае право на ставку 10 процентов придется отстаивать в суде, рекомендуем иметь документ о присвоении данной продукции соответствующего кода ОКП (декларацию или сертификат соответствия). Он будет дополнительным аргументом в споре с проверяющими.

Обратите внимание, что ввоз в РФ и реализация импортных хлебобулочных изделий с начинкой (блинов, пиццы) также облагается по ставке НДС 10 процентов. Поскольку наименования данной продукции относятся к группе "Хлеб и хлебобулочные изделия" Перечня кодов товаров по ТН ВЭД ТС, утв. постановлением Правительства РФ от 31 декабря 2004 г. № 908.

(См. письмо ФТС России от 31.10.2012 № 05-12/54082).

Применяется ли ставка НДС 10 процентов в отношении переработанных овощей?

Почему возник вопрос

Пунктом 2 ст. 164 НК РФ установлено, что **ставка НДС 10 процентов применяется при реализации овощей (включая картофель)**.

Однако Налоговый кодекс РФ не уточняет, в каком виде овощи должны быть реализованы. В этой связи не ясно, можно ли применять льготную ставку НДС в отношении **переработанных овощей, например, замороженных или сушеных**.

Рекомендации

К переработанным (в т.ч. замороженным или сушеным) **овощам следует применять ставку НДС 18 процентов**. Так считают контролирующие органы и некоторые суды.

Обоснование тому следующее.

Ставка НДС 10 процентов применяется при реализации и ввозе овощной продукции, коды видов которой включены в Перечни, утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908.

В Перечне с кодами по Общероссийскому классификатору продукции (ОК 005-93, далее – ОКП), который применяется при реализации, к овощам отнесена только продукция, которая в ОКП входит в класс 97 000 "Продукция растениеводства, сельского и лесного хозяйства". Однако продукция переработки овощей классификатором отнесена к подклассу 91 6000. Так, овощам свежемороженым присвоен код ОКП 91 6521, сушеным – коды из подгруппы 91 6400. Поскольку коды из подкласса 91 6000 в Перечне не поименованы, применение ставки НДС 10 процентов при реализации переработанных овощей (в т.ч. сушеных и замороженных) неправомерно.

(См. письма Минфина России от 03.03.2009 № 03-07-07/11, от 25.05.2004 № 04-03-11/80, УФНС России по г. Москве от 05.04.2010 № 16-15/035202, постановления Президиума ВАС РФ от 03.11.2009 № 7475/09, ФАС Волго-Вятского округа от 14.05.2007 № А31-9242/2005-15).

Кроме того, в Перечень с кодами по ТН ВЭД ТС, применяемый при ввозе товаров в РФ, включены только свежие и охлажденные овощи. Замороженные или сушеные овощи, которые согласно ТН ВЭД ТС отнесены к подгруппам 0710, 0712, 0713, 0714, а также продукты переработки овощей, включенные в группу 20, в данном Перечне не упомянуты. Поэтому их ввоз в РФ облагается НДС по ставке 18 процентов.

Применяется ли ставка НДС 10 процентов при отсутствии декларации или сертификата соответствия?

Почему возник вопрос

В п. 2 ст. 164 НК РФ приведены категории товаров, в отношении которых применяется ставка НДС 10 процентов. Конкретные коды по ОКП товаров, которые облагаются по льготной ставке, утв. постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908. При этом **к товару можно применить пониженную ставку, если код, указанный в национальном стандарте, отраслевом стандарте, техническом условии, соответствует коду Перечня. Соответствие продукции данным стандартам подтверждается сертификатом соответствия или декларацией о соответствии** (Федеральный закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ "О техническом регулировании").

Однако Налоговый кодекс РФ не разъясняет, нужно ли подтверждать правомерность применения пониженной ставки НДС документально и необходимы ли для этого декларация или сертификат соответствия.

Рекомендации для осторожных налогоплательщиков

Не применять ставку НДС 10 процентов при отсутствии декларации или сертификата соответствия. Так считают контролирующие органы и некоторые суды.

Обоснование тому следующее.

Условием применения ставки НДС 10 процентов является соответствие присвоенного товару кода ОКП коду, указанному в соответствующем Перечне товаров. При этом соответствие указанных кодов должно быть подтверждено соответствующими документами.

В силу требований Федерального закона от 27.12.2002 № 184-ФЗ "О техническом регулировании" такими документами являются сертификаты соответствия и декларации о соответствии. Так, сертификат соответствия, форма которого утверждена приказом Минпромэнерго России от 22.03.2006 № 53, в числе прочих сведений включает в себя информацию об объекте сертификации, позволяющую идентифицировать этот объект, а именно наименование, а также код по ОК 005-93 (ОКП). Декларацией о соответствии, форма которой утверждена приказом Минпромэнерго России от 22.03.2006 № 54, также предусмотрено указание в соответствующей строке кода вида продукции по ОКП.

При отсутствии указанных документов установить принадлежность товаров к товарам, включенным в Перечни, невозможно. Поэтому применение ставки 10 процентов в отсутствие декларации или сертификата соответствия неправомерно.

(См. письма Минфина России от 26.05.2015 № 03-07-07/30282, ФНС России от 07.12.2011 № ЕД-3-3/4036@, от 01.02.2011 № КЕ-4-3/1420@ (данное письмо отозвано письмом ФНС России от 01.07.2013 № ЕД-4-3/11822), постановления ФАС Северо-Западного округа от 01.02.2012 № А56-29589/2011, от 20.09.2010 № А56-80700/2009, от 27.07.2009 № А56-31402/2008).

Рекомендации для тех, кто готов отстаивать свою позицию

Ставку НДС 10 процентов можно применить и при отсутствии декларации или сертификата соответствия. Однако это может повлечь претензии со стороны контролирующих органов.

Аргументы в пользу данной позиции следующие.

Применение ставки НДС 10 процентов обусловлено соответствием кодов товаров по ОКП кодам, включенным в соответствующий перечень.

В силу п. 9 Положения, утв. постановлением Правительства РФ от 10.11.2003 № 677, код товара по ОКП организация определяет самостоятельно.

Ни требования о документальном подтверждении, ни перечня документов, которыми следовало бы подтверждать принадлежность товара к тому или иному коду ОКП, налоговое законодательство не содержит.

Таким образом, непредставление сертификата или декларации соответствия не может являться основанием для отказа налогоплательщику в применении ставки НДС 10 процентов.

(См. постановления ФАС Волго-Вятского округа от 12.04.2010 № А17-3337/2009, от 26.11.2008 № А82-14889/2007-28, ФАС Московского округа от 13.03.2008 № КА-А40/1415-08, ФАС Северо-Западного округа 28.02.2014 № А56-9963/2013, ФАС Уральского округа от 07.07.2011 № Ф09-3316/11).

Как определить, применяется ли ставка НДС 10 процентов при ввозе и реализации в РФ товаров?

Почему возник вопрос

В п. 2 ст. 164 НК РФ перечислены виды товаров, подпадающие под льготную ставку НДС 10 процентов. Правительство РФ определило перечни кодов:

- для продовольственных товаров и товаров для детей – постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908;
- для медицинских товаров - постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 № 688;
- для периодических изданий и книжной продукции - постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 № 41.

Причем для реализации в РФ отечественной продукции Правительство РФ установило Перечень кодов в соответствии с Общероссийским классификатором продукции (далее – ОКП), а для ввоза товаров в РФ – Перечень кодов в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (далее – ТН ВЭД ТС).

В силу такого разделения один и тот же товар может быть указан в Перечне с кодами ОКП, но отсутствовать в Перечне с кодами ТН ВЭД. То есть при ввозе в РФ и реализации применяются разные налоговые ставки. Кроме того, неясно, каким перечнем руководствоваться при реализации в РФ импортных товаров.

Рекомендации

Для определения ставки НДС при ввозе или реализации товара следует руководствоваться как Перечнем с кодами по ОКП, так и с кодами по ТН ВЭД ТС. Причем пониженную ставку можно применять, если товар назван в одном из Перечней (с кодами ОКП или ТН ВЭД ТС).

Это объясняется тем, что согласно п. 2 ст. 164 НК РФ применение ставки НДС 10 процентов не зависит от того, реализован товар на территории РФ или ввезен на ее территорию. При этом Правительство РФ не вправе вводить дополнительные ограничения на применение пониженной ставки, не установленные НК РФ.

(См. письма Минфина России от 24.08.2015 № 03-07-07/48651, от 25.06.2015 № 03-07-07/36788, от 26.02.2015 № 03-07-14/9593, от 03.10.2014 № 03-07-11/49679, от

01.09.2014 № 03-07-15/43576, от 04.08.2014 № 03-07-07/38358, п. 20 постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33)

При таком подходе налоговые ставки при ввозе товара в РФ и при его реализации должны совпадать.

Отметим, что до выхода Пленума ВАС РФ суды поддерживали иной подход: при реализации в РФ отечественного и импортного товара применяется перечень с кодами по ОКП, а при ввозе товаров – с кодами по ТН ВЭД ТС. То есть ставки при ввозе товара в РФ и его реализации могли не совпадать.

(См. постановления Президиума ВАС РФ от 03.11.2009 № 7475/09, ФАС Московского округа от 27.03.2014 № А40-94516/13, от 15.08.2013 № А40-151466/12-20-681, от 13.06.2013 № А40-149420/12-116-261, ФАС Западно-Сибирского округа от 14.03.2014 № А45-11174/2013)

Напомним, что ранее Минфин России поддерживал иную точку зрения. Так, финансовое ведомство указывало, что при реализации отечественной продукции следует применять Перечень с кодами ОКП, а при ввозе в РФ импортных товаров – Перечень с кодами по ТН ВЭД ТС. Поскольку это прямо указано в постановлениях Правительства РФ. Таким образом, если ввоз товара на территорию РФ (на основании Перечня кодов по ТН ВЭД ТС) облагается НДС по ставке 10 процентов, то при реализации такого товара в РФ следует применять такую же ставку налога.

(См. письма Минфина России от 04.07.2012 № 03-07-08/167, от 20.01.2012 № 03-07-07/08).

Применяется ли ставка НДС 10 процентов при реализации комплекта товаров?

Почему возник вопрос

Организации часто **продают комплекты товаров**. При этом товары, входящие в комплект, могут облагаться НДС как по единой, так и **по разным ставкам**. Например, в детский новогодний подарок входят конфеты и игрушки. При реализации конфет используется ставка НДС 18 процентов, а для игрушек – 10 процентов. Для взрослых покупателей магазины к праздникам могут формировать "фруктовые корзины", куда входят фрукты, облагаемые по ставке 10 процентов, и алкоголь, конфеты и корзина, облагаемые по ставке 18 процентов. Очень часто печатные издания продаются в комплекте с компакт-дисками. Для журнала возможна льготная ставка налога, а для диска – только 18 процентов. В таких случаях возникает вопрос, правомерно ли применение льготной ставки НДС при реализации комплекта товаров?

Рекомендации для осторожных налогоплательщиков

При реализации комплекта товаров НДС нужно начислять по ставке 18 процентов. При этом не имеет значения, по какой ставке облагаются входящие в него товары. Так считают контролирующие органы.

Обоснование тому следующее.

Виды товаров, облагаемых НДС по ставке 10 процентов, перечислены в п. 2 ст. 164 НК РФ. Так, льготная ставка налога используется при реализации ряда продовольственных, детских, медицинских товаров и печатных изданий. Условием применения 10-процентной ставки НДС является соответствие присвоенного товару кода ОКП или ТН ВЭД ТС коду, указанному в соответствующем Перечне товаров. Для продовольственных и детских товаров перечень утвержден постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908; для печатных изданий – постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 № 41; для медицинских товаров – постановлением Правительства РФ от 15.09.2008 № 688.

Данные Перечни носят закрытый характер, и комплекты товаров ни в одном из них не поименованы. Поэтому при реализации комплектов, состоящих из товаров,

облагаемых как по ставке 10 процентов, так и по ставке 18 процентов, НДС следует уплачивать по обычной ставке 18 процентов.

(См. письма Минфина России от 11.03.2009 № 03-07-07/17, от 13.04.2005 № 03-04-05/11, УФНС России по г. Москве от 20.01.2009 № 19-11/003306, от 03.09.2008 № 19-11/83380).

Рекомендации для тех, кто готов отстаивать свою позицию

Если каждый из предметов, входящих в комплект, можно расценивать как отдельный товар, то НДС можно начислять по предусмотренной для него ставке (10 или 18 процентов). Если несколько предметов представляют собой одну вещь, то ко всему комплекту можно применить единую ставку НДС 10 процентов. Однако это может повлечь претензии со стороны контролирующих органов.

Аргументы в пользу данного варианта действий следующие.

В силу ст. 479 ГК РФ комплектом признается определенный набор товаров. При этом товары, составляющие комплект, могут передаваться покупателю как одновременно, так и по отдельности. Для целей налогообложения товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ). Таким образом, каждый из предметов, составляющих комплект, для целей НДС можно расценивать как отдельный товар, облагаемый налогом по своей ставке. При этом в учете и в документах, подтверждающих продажу, отражается реализация самостоятельных товаров, на каждый из которых установлена своя цена. В этом случае налоговая база определяется по каждому товару отдельно (абз. 4 п. 1 ст. 153 НК РФ), а сумма НДС к уплате – путем сложения сумм налогов, исчисленных по соответствующим налоговым ставкам (п. 1 ст. 166 НК РФ).

Если все товары, входящие в комплект, подпадают под ставку НДС 10 процентов, то эту ставку можно применить и в отношении всего комплекта. Товары, включенные в Перечни, облагаются налогом по льготной ставке независимо от того, как они реализуются (ввозятся): вместе или по отдельности.

(См. постановления ФАС Северо-Западного округа от 02.11.2012 № А52-1680/2012, от 14.09.2011 № А56-65901/2010).

Кроме того, комплект товаров может представлять собой единую вещь. Например, к основному товару прилагаются предметы, не имеющие самостоятельной ценности для потребителей, стоимость которых отдельно не установлена (в частности, журнал с приложением деталей для конструирования, диска и т.п.). Если в отношении основного товара предусмотрена ставка НДС 10 процентов, данную ставку можно применять к комплекту в целом. При этом не имеет значения, какая ставка применяется к товару-приложению.

(См. постановление ФАС Московского округа от 10.12.2012 № А40-56031/12-91-312).