

УДК 336.2

**СТАВКА 10 % ПО НАЛОГУ
НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ:
НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ**
**The 10% Value Added Tax:
Several Questions of Theory and Practice**

А. О. Догадин – преподаватель кафедры конституционного и административного права Омского юридического института

А. О. Dogadin – Lecturer of the Department of Constitutional and Administrative Law, Omsk Law Institute

Аннотация. В статье рассматриваются некоторые теоретические и практические вопросы исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость, в частности, спорные вопросы, касающиеся применения ставки НДС 10 %. Автором отвергается принадлежность пониженных ставок НДС к категории налоговых льгот. В качестве примера практических проблем анализируется исчисление НДС при реализации комплекта, состоящего из печатного издания и магнитного (оптического) носителя. Констатируется недостаточность правовой регламентации применения ставки НДС 10 %.

This paper discusses some theoretical and practical issues of calculation and payment of value added tax, in particular, are considered controversial issues regarding the application of the VAT rate of 10%. The author rejects membership in reduced rates of VAT to the category of tax benefits. As an example, he examines the practical problems of calculating VAT in the implementation of a set consisting of printed matter and magnetic (optical) media. In conclusion, he establishes that there is an insufficiency of legal regulation of the VAT rate of 10 %.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, налоговая льгота, ставка НДС, налоговая политика.

Value added tax, tax exemptions, the VAT rate, the tax policy.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) устанавливает пониженные ставки налога на добавленную стоимость (далее – НДС) для некоторых объектов налогообложения. В частности, реализация некоторых социально значимых видов товаров облагается по ставке 10 %. О применении этой ставки и пойдет речь далее.

Установление ставки НДС 10 % имеет очень важную социальную функцию – снижение налогового бремени на носителей налога, т. е. конечных потребителей. Согласно ч. 2 ст. 164 НК РФ по ставке 10 % НДС уплачивается при реализации некоторых продовольственных товаров, товаров для детей, медицинских товаров, а также книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, и периодических печатных

изданий, за исключением изданий рекламного или эротического характера.

Актуальность обозначенной темы заключается в двух ключевых аспектах. Во-первых, в применении пониженной ставки заинтересован конечный потребитель: ведь именно на него ложится бремя уплаты данного налога, так как чем меньше выставленный продавцом НДС, тем меньше и итоговая цена товара. А во-вторых, в применении такой ставки заинтересован и продавец, так как, создав товар, облагаемый по ставке 10 % (например, тетради для школьников, печатные издания), он оплатил НДС своим поставщикам по ставке 18 % – таким образом, сумма вычетов по данному налогу у него может превысить сумму, подлежащую уплате. И у такого налогоплательщика появится право на возме-

шение указанной разницы из госбюджета. Кроме того, отнесение товара к категории товаров, реализация которых облагается по ставке 10 %, уменьшает также сумму налога при ввозе товара на территорию Российской Федерации.

Однако установление данной ставки порождает некоторые спорные вопросы как в теории налогового права, так и в практике исчисления и уплаты НДС. Рассмотрим примеры.

1. В теории возникает закономерный вопрос: является ли установление пониженных ставок НДС налоговой льготой? Достаточно распространена следующая позиция: налоговая ставка – это обязательный элемент налогообложения, и при этом НК РФ не устанавливает право выбора ставок, следовательно, пониженные налоговые ставки не относятся к категории налоговых льгот¹. Следует добавить, что установление ставки НДС 10 % направлено на снижение налогового бремени для носителей налога – конечных потребителей, а ставка НДС 0 % является необходимым условием функционирования косвенного налогообложения при международной торговле, поскольку косвенный налог является налогом на потребление и должен взиматься в стране потребителя, а не производителя.

Согласно НК РФ, налоговая ставка – самостоятельный обязательный элемент налога, а следовательно, не может являться налоговой льготой (т. е. другим элементом налога) с юридической точки зрения. С другой стороны, нельзя не признать, что налоговая ставка – это инструмент налоговой политики, варьируя который, можно обеспечить налоговые преференции определенным категориям налогоплательщиков. Позиция Конституционного Суда РФ по этому вопросу является неоднозначной. В определении Конституционного Суда РФ от 19 января 2005 г. № 41-О² отмечается, что п. 1 ст. 164 НК РФ, устанавливающий перечень операций, облагаемых по ставке 0 %, содержит освобождение от налогообложения, то есть налоговую льготу. Точно так же можно обосновать и возможность

отнесения ставки налога 10 % к категории налоговых льгот.

Однако двумя годами позднее, в определении от 15 мая 2007 г. № 372-О-П³, Конституционный Суд РФ исходит из иной позиции, в соответствии с которой налоговая ставка является обязательным элементом налогообложения и налогоплательщик не может произвольно изменять ее размер в большую сторону либо отказаться от ее применения вовсе, следовательно, пониженная налоговая ставка не является налоговой льготой. Следует учитывать, что в определении № 41-О Конституционный Суд РФ не рассматривал вопрос о том, является ли пониженная ставка НДС льготой по существу, а сделал такой вывод косвенно, при рассмотрении предмета спора. Представляется, что руководствоваться следует более поздним определением Конституционного Суда.

С другой стороны, законодатель может установить пониженную ставку для определенной категории налогоплательщиков, например, НК РФ предусматривает, что ставка земельного налога в отношении земельных участков, отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения, устанавливается местными органами власти и не может превышать 0,3 % кадастровой стоимости земли, в то время как в отношении прочих земельных участков ставка налога не может быть выше 1,5 %. В этом случае пониженная налоговая ставка подпадает под определение налоговой льготы.

В целом же с юридической точки зрения пониженную налоговую ставку в 10 % нельзя считать налоговой льготой.

2. Не менее интересна и противоречива практическая сторона применения ставки НДС 10 %. Например, согласно п. 3 ч. 2 ст. 164 НК РФ ставка 10 % применяется при реализации книжной продукции и периодических изданий, но на полках книжных магазинов не редкость встретить комплекты, состоящие из книги и аудио- или видеоносителя либо компакт-диска. Налоговый кодекс РФ не содержит разъяснений по данному

¹ См.: Волков Д. Б. Налоговые льготы: теория и правоприменение на примере НДС // Финансы. 2009. № 7. С. 12.

² См.: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Оренсал» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 164 НК РФ : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 19 янв. 2005 г. № 41-О. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Акционерная компания трубопроводного транспорта нефтепродуктов «Транснефтепродукт» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 164 НК РФ : определение Конституционного Суда Рос. Федерации от 15 мая 2007 г. № 372-О-П. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

вопросу. В теории и практике существуют даже не две, а три точки зрения. Остановимся на каждой поподробнее.

Официальная позиция Министерства финансов Российской Федерации⁴ заключается в том, что при реализации комплекта, состоящего из книжной продукции (или продукции СМИ) и информационного носителя (аудио, видео, CD), применяется ставка НДС 18 %. Такой вывод Минфин РФ делает исходя из того, что для комплектов товаров возможность применения ставки НДС 10 % Налоговым кодексом не предусмотрена. Минфин также ссылается на постановление Правительства РФ от 23 января 2003 г. № 41⁵, в котором названы коды товаров, облагающихся по ставке 10 %, а кода, соответствующего комплекту, состоящему из книжной продукции и магнитного (или оптического) носителя, в постановлении нет.

Противоположного мнения придерживается Федеральная таможенная служба РФ⁶: к комплекту товаров нужно применять ставку 10 %, потому что при ввозе на территорию РФ такой комплект проходит под одним кодом товарной номенклатуры ВЭД⁷, соответствующим ставке НДС 10 %. Есть и судебные решения, подтверждающие такой подход⁸. Суды приходят к выводу, что реализация комплекта из журнала и компакт-диска облагается НДС по ставке 10 %. Основание – компакт-диск является неотъемлемой частью журнала, поименован в содержании журнала, реализуется в единой индивидуальной упаковке вместе с журналом и отдельно не продается, его содержание неразрывно связано с содержанием журнала, его стоимость отдельно от журнала не установлена.

Некоторые авторы высказывают третью точку зрения: налоговую базу нужно формировать не по комплекту в целом, а по каждой из его составляющих. Соответственно, и ставка НДС будет применяться отдельно в отношении книжной продукции (продукции СМИ) и отдельно в отношении информационных носителей⁹. Представляется, что такой подход наименее жизнеспособен, так как при этом значительно усложняется процесс исчисления, уплаты и администрирования налога на добавленную стоимость.

В данном случае следует исходить из соблюдения интересов налогоплательщиков, то есть конечных потребителей, и из социальной направленности процесса установления пониженных ставок НДС. При таком подходе остается согласиться со второй точкой зрения и применять к такому комплекту товаров ставку 10 %.

В заключение приходится констатировать, что возникновение подобных теоретических и практических спорных вопросов является следствием недостаточного правового регулирования.

При отсутствии четкого порядка регулирования посредством нормы права на помощь при решении подобных проблем налогоплательщиков и налоговых органов снова приходит такой источник права, как судебный прецедент, а именно решения арбитражных судов по конкретным делам. Некоторые проявления прецедентного права в российской правовой системе – это, скорее, положительное явление, т. к. урегулировать абсолютно все вопросы посредством нормы права невозможно.

В научных кругах не утихают дискуссии по поводу применения судебного прецедента в налоговых правоотношениях¹⁰, но это уже тема для самостоятельного научного исследования.

⁴ См.: *О ставке НДС при реализации комплекта товаров* : письмо Минфина Рос. Федерации от 13 апр. 2005 г. № 03-04-05/11 // Экономика и жизнь. 2005. № 20.

⁵ См.: *О перечне видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации НДС по ставке 10 процентов* : постановление Правительства Рос. Федерации от 23 янв. 2003 г. № 41 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2003. № 4, ст. 338.

⁶ См.: *О применении ставки НДС* : письмо Федеральной таможенной службы от 26 мая 2006 г. № 05-11/18275 // Таможенные ведомости. 2006. № 7.

⁷ См.: *Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств (ТН ВЭД СНГ)*. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁸ См.: *Постановление* ФАС Московского округа от 12 авг. 2003 г. № КА-А40/4614-03. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁹ См.: *Греков И. И.* НДС в комплекте // Учет. Налоги. Право. 2005. № 17. С. 34.

¹⁰ См.: *Макарова Ю. Н.* Источники финансового права. Федеральные и региональные аспекты // Современное финансовое право: федеральные и региональные аспекты : сб. науч. тр. / Федер. агентство по образованию РФ, Сарат. гос. акад. права, Междунар. ассоц. финансового права Центра экспертиз и науч. исслед. финансового права ; отв. ред. Е. В. Покачлова. Саратов, 2009. С. 167.