

*На правах рукописи*

**РЕШЕТНИКОВ Никита Андреевич**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ  
СУБЪЕКТОВ, ОКАЗЫВАЮЩИХ РЕКЛАМНЫЕ УСЛУГИ**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

**АВТОРЕФЕРАТ**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Саратов – 2013

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия».

**Научный руководитель** доктор юридических наук, профессор,  
академик МАН ВШ  
**Химичева Нина Ивановна**

**Официальные оппоненты:** **Гриценко Валентина Васильевна**  
доктор юридических наук, доцент,  
ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», профессор

**Бехер Вероника Виссарионовна**  
кандидат юридических наук, ФГБОУ  
ВПО «Саратовский государственный  
социально-экономический университет», заведующий кафедрой

**Ведущая организация** ФГБОУ ВПО «**Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)**» (юридический факультет)

Защита состоится 25 декабря 2013 г. в 12 часов на заседании диссертационного совета Д-212.239.01 при федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, зал заседаний диссертационных советов.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Саратовская государственная юридическая академия» по адресу: 410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104.

Автореферат разослан «\_\_» ноября 2013 года.

**Ученый секретарь  
диссертационного совета**



**Кобзева Елена Васильевна**

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы диссертационного исследования.** Произошедший в 1991 году распад СССР был связан с коренными изменениями общественной, политической и экономической системы страны. В Основном Законе Российской Федерации – Конституции были провозглашены принципы свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, поддержки конкуренции, свободы экономической деятельности (ст. 8), право граждан на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ст. 34). Соответственно этому активизировалось развитие рыночной экономики, что обусловило и полноценное развитие рекламы, которая традиционно является одной из важнейших составляющих экономической инфраструктуры, социальной и политической жизни общества.

Налогообложение субъектов рекламной деятельности в России недостаточно урегулировано нормами налогового законодательства. Так, в налогово-правовых нормах отсутствуют четкие и однозначные формулировки понятия «расходы на рекламу», используемого в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость, термина «наружная реклама», широко применяемого в нормах, регулирующих взимание единого налога на вмененный доход и т.п.

После отмены в 2005 году специфического отраслевого налога – налога на рекламу – нормативно-правовое регулирование налогообложения рекламной деятельности осуществляется в общем порядке лишь с некоторыми особенностями. Однако при всем многообразии данного вида деятельности, ее субъектов, а также форм рекламных услуг наблюдается недостаточная разработанность норм о налогообложении в сфере рекламы и рекламных услуг. В п. 6 ст. 3, п. 1 ст. 17 Налогового кодекса РФ предусмотрено, что при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. При этом акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

В настоящее время в действующем налоговом законодательстве о рекламе далеко не полностью отражены все существующие её значения, что вызывает необходимость устранения любой вероятности смешения понятий рекламы, рекламной деятельности со смежными правовыми терминами, закрепленными в нормах Налогового кодекса РФ. Однако правовые нормы, как известно, обязаны носить однозначный

характер, не допускающий произвольного толкования, чтобы быть пригодными для принятия единообразных правовых решений. Между тем ни в действующих нормативно-правовых актах, ни в юридической литературе нет исчерпывающего ответа на вопрос о том, чем рекламная информация отличается от собственно информации. В связи с этим существует необходимость в проведении научного анализа обозначенных проблем, в том числе и с целью включения в ст. 3 Федерального закона «О рекламе»<sup>1</sup> однозначно и четко сформулированных терминов и определений, исключающих вероятность их неверного толкования.

Возможности совершенствования российской налоговой системы связаны с обеспечением полноценных условий реализации норм законодательства о налогах и сборах, прав и обязанностей налогоплательщиков и государства.

Немаловажной проблемой, обусловившей актуальность настоящего исследования, является необходимость оптимизации процесса распределения налоговых поступлений в бюджеты различных уровней бюджетной системы РФ. Учитывая непростую ситуацию, сложившуюся на муниципальном уровне при недостатке собственных бюджетных средств, одним из инструментов решения данных проблем может стать совершенствование механизма правового регулирования налогообложения в сфере рекламной деятельности.

Актуальность обозначенных проблем и запросов практики определили выбор темы данного исследования.

**Степень научной разработанности темы.** Проблемы налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги, в науке финансового и налогового права в достаточной мере еще не изучены. Отсутствуют комплексные теоретические разработки в области взимания налогов с упомянутых субъектов, недостаточно затронуты вопросы структуры и отдельных элементов налогообложения при взимании налога на прибыль, налога на добавленную стоимость (НДС), единого налога на вмененный доход (ЕНВД). При этом общие вопросы правового регулирования налогообложения рекламных организаций и рекламодателей являлись предметом исследования специалистов в области финансового, гражданского и административного права, однако носили узкопредметный характер.

Отдельные аспекты правового регулирования процесса налогообложения субъектов, осуществляющих рекламные услуги, были предметом

---

<sup>1</sup> См. Федеральный закон от 13 марта 2006 г. № 38-ФЗ (с изм. от 21 октября 2013 г., № 274-ФЗ) «О рекламе» // СЗ РФ. 2006. № 12. Ст. 1232; 2013. № 43. Ст. 5444.

исследования таких специалистов, как: О.Е. Аникеева, А.В. Брызгалин, А.М. Бойкова, А.А. Егоров, Е.В. Орлова и др.

Вопросы правовой регламентации рекламной деятельности, оказания рекламных услуг освещались такими исследователями, как: А.Н. Андреев, С.Г. Богацкая, Д.А. Копытин, Г.М. Мишулин, В.Л. Нечуй-Ветер, А.Н. Толкачев, Ю.В. Романец, Г.А. Свердлык, Е.А. Свиридова, М.А. Спиридонова, Э.Л. Страунинг, Н.М. Удалова, К.Э. Хачатурян, Ю.В. Черячукин, С.В. Яцковский.

Следует отметить, что понятия рекламы и рекламной деятельности традиционно рассматриваются и с позиций экономической науки как предмет изучения экономических и маркетинговых дисциплин.

Общая концепция рекламы как экономического, маркетингового, социального понятия рассматривалась в работах таких зарубежных авторов, как: Д. Бернет, Н. Бродбент, А. Дейлян, К.Л. Келлер, Ф. Котлер, К. Ретцол, Н. Сэндвидж, У. Уэллс, В. Фрабургер и др., а также российских исследователей: Л.Ю. Гермогеновой, В.Л. Музыканта, А.М. Пономаревой, И.Я. Рожкова, А.А. Романова, Б.Д. Семенова, М.М. Терещенко, О.А. Феофанова и др.

Исторические аспекты рекламы освещаются в трудах А.Н. Мудрова, Н.В. Старых, В.В. Ученовой.

Однако ряд вопросов не нашел отражения в научной литературе. Так, несмотря на многочисленные исследования генезиса рекламы как таковой, отсутствует развернутый анализ истории последовательного совершенствования правового регулирования рекламной деятельности в России, а также сопоставительный анализ развития законодательства о рекламе в России и в других государствах. Кроме того, требует правового анализа и оценки существующее несоответствие действующего налогового законодательства требованиям рекламного рынка и качественно новому состоянию информационных технологий, Интернета и телефонной связи, что предопределяет отставание правовых норм от реалий рекламного бизнеса.

Так, в нормах налогового, административного, гражданского законодательства отсутствует комплексный подход к определению содержания понятий: «реклама», «рекламная информация», «рекламные услуги», «рекламная деятельность». Вместе с тем в нормах действующего законодательства о рекламе прочно закрепились такие внутренне противоречивые и неразработанные понятия, как «социальная реклама» и «политическая реклама». Недостаточно полно в налоговом законодательстве освещены вопросы применения рекламной терминологии, что порождает ряд проблем на практике, нередко вызывая судебные споры. Так, сложности вызывают вопросы определения элементов налогообло-

жения субъектов, оказывающих рекламные услуги, в части отнесения размещаемой информации к рекламной или нерекламной, в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на добавленную стоимость; отнесения расходов организации к рекламным расходам; толкования понятий «рекламная продукция», «наружная реклама» в том смысле, который заложен в налогово-правовых нормах и т.п.

Кроме того, по данным, опубликованным Федеральной антимонопольной службой России, только в 2012 году антимонопольные органы рассмотрели более 16 тысяч фактов, указывающих на событие нарушения законодательства Российской Федерации о рекламе. Было рассмотрено 6151 заявление о несоответствии рекламы требованиям законодательства о рекламе, возбуждено 6147 дел об административных правонарушениях, по результатам рассмотрения которых вынесено 5153 постановления о наложении штрафа на сумму 167 832 600 рублей<sup>2</sup>. Эти данные наглядно иллюстрируют, какие проблемы создает на практике несовершенство законодательства в сфере рекламы.

Сглаживанию существующих проблем, равно как и защите интересов субъектов рекламных правоотношений, могло бы способствовать развитие саморегулирования в рекламной отрасли. Создание действенной, эффективной системы саморегулирования, обладающей системой обязательных для своих участников норм, правил и требований, призвано восполнить пробелы действующего законодательства, в том числе в спорных вопросах налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги.

Все это свидетельствует о том, что в настоящее время вопросы совершенствования налогового законодательства в сфере рекламы с целью внедрения комплексной, рациональной и эффективной модели налогообложения, ориентированной на удовлетворение потребностей как налогоплательщиков, так и фискальных органов, представляющих интересы государства, являются особенно актуальными. Недостаточная теоретическая разработанность и большая практическая значимость данных вопросов в современных экономических условиях обусловили выбор темы диссертационной работы, определили цель, задачи и последовательность научного исследования.

**Объектом исследования** выступают общественные отношения, которые складываются между субъектами, оказывающими рекламные услуги, и государством в лице налоговых органов по поводу уплаты налогов.

---

<sup>2</sup> Результаты работы антимонопольных органов по пресечению правонарушений Закона о рекламе в 2012 году [Электронный ресурс] // Федеральная антимонопольная служба (официальный сайт). URL: <http://www.fas.gov.ru/spheres/advertising.html?theme=5> (дата обращения: 25 августа 2013г.).

**Предмет исследования** составляют применимые к объекту исследования нормы финансового, налогового, а также иных смежных отраслей и подотраслей права, подзаконные нормативные акты, акты правоприменительной практики, научные концепции и разработки, содержащиеся в правовой и экономической литературе.

**Цель и задачи исследования.** Цель настоящей работы заключается в разработке концептуальных подходов к решению проблем правового регулирования налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги.

В соответствии с целью определяются следующие **задачи** исследования:

1) разработка понятийного аппарата в сфере законодательства о рекламе;

2) определение соотношения понятий «реклама», «рекламная информация», «рекламные услуги», «формы и виды рекламных услуг», «субъекты, оказывающие рекламные услуги» в целях установления объекта налогообложения и субъектного состава налоговых правоотношений в сфере оказания рекламных услуг;

3) выявление генезиса правового регулирования рекламных услуг и их налогообложения с учетом российского и зарубежного опыта;

4) определение сущности субъектов рекламной деятельности, выявление особенностей налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги, в зависимости от их конкретного вида;

5) выявление правовых коллизий в нормах рекламного законодательства и законодательства о налогах и сборах, регулирующих деятельность субъектов, оказывающих рекламные услуги, и разработка путей их преодоления;

6) анализ и систематизация судебной практики по налоговым спорам хозяйствующих субъектов, осуществляющих оказание рекламных услуг либо производство рекламной продукции, в целях выявления наиболее типичных проблем налогообложения, обусловленных несогласованностью норм действующего законодательства;

7) разработка основных предложений по совершенствованию норм законодательства о рекламе и норм законодательства о налогах и сборах, позволяющих оптимизировать налогообложение в данной сфере.

**Теоретическую основу диссертационного исследования** составили научные разработки ученых в области финансового и налогового права, таких как: А.А. Ахполов, А.А. Бастриков, А.В. Брызгалин, Е.Л. Васянина, И.А. Дрожжин, А.А. Исаев, В.Г. Князев, Б.Г. Маслов, Н.В. Миляков, Г.В. Петрова, В.В. Попов, Л.В. Попова, Н.И. Химичева, И.И. Янжул и др.

Выявление сущности правового статуса субъектов налогообложения, оказывающих рекламные услуги, стало возможно на базе исследований таких известных специалистов в области теории государства и права, как: А.В. Малько, Н.И. Матузов, А.В. Серегин, Н.М. Чепурнова и др.

Кроме того, диссертант опирался на работы ученых-цивилистов Е.Н. Абрамовой, Н.Н. Аверченко, Ю.В. Байгушевой, Д.А. Копытина, А.П. Сергеева, Е.А. Суханова, Ю.К. Толстого и др.; специалистов в области административного права: А.Г. Бабичева, П.П. Беликова, С.Ю. Зюзина, А.В. Кирилина, М.М. Мокеева, С.Ю. Наумова, Л.А. Резниковой и др., а также в области рекламоведения: С.Г. Богацкой, Е.А. Комаровой, Г.Г. Николайшвили, А.М. Потехина, М.А. Спиридоновой, А.Н. Толкачева, Н.М. Удаловой и др.

Ввиду специфики исследования автор обращался к работам специалистов в области налогообложения, налогового и бухгалтерского учета – М.Ю. Ильюшенко, М.А. Климовой, Е.В. Орловой, В.Г. Панскова и др.

Концепция рекламы как экономического понятия рассматривалась в работах таких зарубежных экономистов, как: Н. Бродбент, А. Дейлян, К.Л. Келлер, Ф. Котлер, а также российских исследователей: И.Я. Рожкова, А.А. Романова и др.

**Методологическую основу исследования** составляют общенаучные методы познания, такие как диалектический метод, позволяющий наиболее полно и всесторонне исследовать проблемы налогообложения в сфере рекламных услуг в процессе его развития и взаимодействия с различными институтами финансового, налогового, гражданского и административного права. Применялись также общенаучные (исторический, логический, функциональный и др.) и частнонаучные, присущие юридической науке (сравнительно-правовой, формально-юридический и др.) методы познания.

Надежность и достоверность результатов исследования обеспечивалась теоретической обоснованностью его исходных позиций, применением комплекса исследовательских методов, адекватных объекту, предмету, целям и задачам исследования, использованием статистических методов обработки полученных данных в сочетании с качественным анализом результатов.

**Нормативную базу исследования** составляют Конституция Российской Федерации, Гражданский кодекс Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральные законы «О рекламе», «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», «Об общих принципах организации местного са-



моуправления в Российской Федерации», «О саморегулируемых организациях», Закон Российской Федерации «О средствах массовой информации» и другие законы и подзаконные акты.

**Эмпирической базой исследования** послужили акты высших судебных инстанций, в том числе акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, федеральных арбитражных судов округов, информационные письма Министерства финансов Российской Федерации, официальные данные Федеральной службы государственной статистики.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в том, что на основе системного анализа правового регулирования деятельности коммерческих организаций в сфере рекламы были выработаны концептуальные подходы к налогообложению доходов субъектов в сфере рекламных услуг, позволившие выдвинуть ряд научно обоснованных предложений, направленных на совершенствование налогового правового регулирования в обозначенной сфере.

Специфика работы обусловлена тем, что в ней проведено системное исследование норм законодательства о рекламе, уточнена его терминология, затронуты исторические аспекты рекламы как социально-правового явления, осуществлен анализ субъектно-объектного состава рекламной деятельности, классифицированы рекламные услуги. Автором также исследованы акты исполнительной власти (Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы), носящие рекомендательный характер, а также многочисленные материалы судебной практики, составляющие на сегодняшний день основу для разрешения споров в отношении налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги. Сформулированы выводы о тенденциях дальнейшего развития налогового правового регулирования рекламной деятельности, в частности предложены некоторые изменения в нормы действующего законодательства о рекламе и налоговые нормы, а также высказано предложение о введении местного налога на рекламу как существенного источника пополнения местных бюджетов с учетом значительных изменений в социально-экономической обстановке и сложившейся рыночной конъюнктуры.

Научная новизна находит непосредственное выражение в следующих **основных положениях, выносимых на защиту:**

1. Термин «реклама» имеет несколько значений и наиболее полно раскрывается через понятие деятельности, действий по распространению определенного вида информации с присущим ей объектом, субъектом и содержанием. Законодательное определение термина «рекла-

ма», которое сводится к тому, что реклама – это определенный вид информации, неоправданно узко сформулировано и не раскрывает содержание данного понятия в полной мере. Кроме того, это приводит к смещению понятия «реклама» со смежными социально-правовыми явлениями. Предлагаются авторские определения понятий «рекламная информация», «рекламные услуги», «рекламные объекты».

2. Исследуются исторические аспекты развития рекламы в России и за рубежом. Отмечается, что законодательное регулирование не всегда адекватно отражало потребности рекламной практики. Даже принятие в 2006 году нового Федерального закона «О рекламе» не смогло устранить всех имеющихся пробелов в данной сфере, оставив нерешенными проблемы терминологического и методологического характера. Сохраняется правовая неопределенность в регулировании налогообложения рекламного бизнеса, сформировавшаяся после отмены местного налога на рекламу.

3. В настоящее время законодатель не учитывает дифференциации по формам и видам рекламных услуг, доход от которых положен в основу объекта налогообложения, однако в дальнейшем, в случае введения налога на рекламу, возможна существенная градация ставок налога в зависимости от отнесения рекламы к тому или иному виду (коммерческая или социальная реклама) либо в зависимости от формы рекламы (телевизионная, печатная, наружная и др.). Классификация рекламных услуг по формам и видам позволяет не только провести теоретическое разграничение собственно рекламных услуг и маркетинговых услуг (брендинг, медиапланирование и т.д.), хотя и тесно связанных с рекламными, но таковыми не являющихся, но и урегулировать вопросы налогообложения субъектов, участвующих в рекламной деятельности – рекламодателей, рекламопроизводителей и рекламораспространителей, ввиду внедрения более четкого определения объекта налогообложения при взимании единого налога на вмененный доход, а также налогов на добавленную стоимость, на прибыль и предлагаемого налога.

4. Доказывается, что понятие рекламных услуг является обобщающим, включающим собственно услуги и работы, а также комплексные действия, объединяющие работы и услуги в сфере рекламной деятельности. Следовательно, договор может носить название «Договор на оказание рекламных услуг», несмотря на сочетание в его предмете и услуг, и работ.

5. Сложности, которые возникают на практике с определением налогово-правового статуса рекламопроизводителя и(или) рекламораспространителя, нередко бывают обусловлены наличием многочислен-

ных посредников в рекламных правоотношениях, поэтому при рассмотрении вопроса о применении мер административной ответственности суды вынуждены в каждом конкретном случае выяснять, какой из исполнителей является рекламораспространителем. Решением данной проблемы могло бы стать изложение абз. 7 ст. 3 Федерального закона «О рекламе» в следующей редакции:

«реklamораспространитель – лицо, осуществляющее распространение рекламы любым способом, в любой форме и с использованием любых средств для донесения рекламной информации до конечного потребителя».

Это позволило бы исключить из круга рекламораспространителей рекламные организации, которые осуществляют продажу/покупку рекламного времени и являются промежуточными звеньями между рекламодателем и рекламораспространителем.

6. В среде различных объединений рекламопроизводителей и рекламораспространителей (ассоциаций, союзов и объединений) предпочтительным является развитие саморегулирования в целях разработки и распространения обязательных требований и стандартов, направленных на унификацию рекламной деятельности. Так, предлагается включить в ст. 3 Федерального закона «О рекламе» требования о принадлежности организаций, осуществляющих деятельность по производству и распространению рекламы, к одной из саморегулируемых организаций в обозначенной сфере, дополнив её абзацем 7.1 следующего содержания: «В случае, если рекламопроизводителем/реklamораспространителем выступает субъект предпринимательской деятельности, обязательным требованием для него является членство в саморегулируемой организации».

7. Обосновывается необходимость выработки ряда изменений в законодательство о рекламе, конкретизирующих основные термины и определения, а также уточнение и дополнение норм законодательства о налогах и сборах, касающихся налогообложения как рекламодателей, так и исполнителей рекламных услуг. В частности, предлагается разделение понятий «рекламная информация» и «носитель рекламной информации», «техническое средство размещения рекламной информации». Представляется также необходимой конкретизация понятия «информация, адресованная неопределенному кругу лиц» как информации, не имеющей конкретного адресата и легко доступной любому потребителю.

8. В целях усовершенствования налогово-правовой регламентации расходов на рекламу и устранения имеющихся пробелов предлагается внести изменения в перечень «прочих расходов», учитываемых при

расчете налога на прибыль организации, изложив абзацы 2 и 4 п. 4 ст. 264 Налогового кодекса РФ в следующей редакции:

- «расходы на изготовление и размещение наружных технических средств-носителей рекламной информации (вывесок, стендов, щитов и т.д.)»;

- «... а также расходы на иные виды рекламы, не указанные в абз. 2-4 настоящего пункта, связанные с распространением доступной для неопределенного круга лиц (потребителей) информации, направленной на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке...».

9. Вносится предложение по включению в перечень местных налогов налога на рекламу с целью увеличения источников собственных доходов бюджетов муниципальных образований. Формулируются основные положения, которые могут использоваться при подготовке нормативной базы для введения этого налога.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования** состоит в углублении и расширении научных познаний в области финансового и налогового права, в частности, касающихся налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги. Содержащиеся в диссертации положения могут послужить теоретической основой для дальнейших исследований проблем налогообложения субъектов рекламной деятельности, а также будут полезны при осмыслении смежных финансово-налоговых категорий и институтов.

Теоретические выводы и предложения, сформулированные в работе, могут найти применение в образовательной деятельности – при подготовке учебников, учебных пособий, практикумов и иной литературы по финансовому и налоговому праву, а также при преподавании дисциплин «Финансовое право» и «Налоговое право»; в правотворческой деятельности – при совершенствовании Налогового кодекса РФ и законодательства о рекламе; в профессиональной деятельности сотрудников налоговых органов и практикующих юристов.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, сформулированные в диссертации, обсуждены и одобрены на заседании кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Полученные научные результаты апробированы посредством участия автора в ряде научно-практических конференций: Международная научно-практическая конференция «Институциональные проблемы современного финансового права» (г. Саратов, СГЮА, 2 июня 2011 г.); Международная научно-практическая конференция «Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские пра-

новые чтения)» (г. Саратов, СГЮА, 3-4 июня 2011 г.); Международная научно-практическая конференция «Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы» (г. Саратов, СГЮА, 31 мая 2012 г.); Всероссийская научно-практическая конференция «Юридическая наука и правоприменение» (г. Саратов, СГЮА, 1-2 июня 2012 г.).

Результаты диссертационного исследования используются при проведении лекционных и семинарских занятий по дисциплинам «Финансовое право», «Налоговое право» в ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия».

Основные итоги настоящей работы нашли отражение в девяти научных статьях, три из них опубликованы в рецензируемых научных журналах, перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России.

**Структура диссертации.** Внутреннее построение работы предопределено особенностями поставленных задач, объектом и целью исследования. Диссертация состоит из введения, трёх глав, объединяющих десять параграфов, заключения и библиографического списка использованных источников.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность избранной темы диссертации, формулируются объект и предмет исследования, обосновывается постановка цели и задач работы, определяются теоретическая и методологическая основы, научная новизна работы, ее теоретическая и практическая значимость, формулируются основные положения, выносимые на защиту, приводятся данные об апробации полученных научных результатов.

**Глава первая «Теоретико-правовые основы налогообложения рекламных услуг»**, состоящая из трех параграфов, посвящена исследованию гражданско-правовых и налогово-правовых аспектов основных понятий в сфере рекламной деятельности, детальному рассмотрению форм и видов рекламных услуг в структуре элементов налогообложения, а также анализу основных этапов исторического развития механизма правового регулирования рекламных услуг и их налогообложения на примере российского и зарубежного опыта.

В *первом параграфе «Понятия «реклама», «рекламная деятельность» и «рекламные услуги»: гражданско-правовые и налогово-правовые аспекты»* рассматриваются существующие в экономической и правовой науке понятия: «реклама», «рекламная деятельность» и «рекламные услуги». Установлено, что основные рекламные термины и определения ведут свое происхождение из экономических наук,

прежде всего из маркетинга. Наиболее широкое и емкое определение термина «реклама» было дано американскими учеными У. Уэллсом, Д. Бернетом, С. Мориарти, которые определяли рекламу как оплаченную неперсонализированную коммуникацию, осуществляемую индентифицированным спонсором и использующую средства массовой информации с целью склонить к чему-то аудиторию или повлиять на нее<sup>3</sup>. В правовом смысле понятие «реклама» чаще всего отождествляется с понятием «информация» в силу определения, содержащегося в ст. 3 Федерального закона «О рекламе». Однако данный подход представляется автору чрезмерно узким.

В такой ситуации более предпочтительным следует определить информацию как понятие более широкое по своему содержанию, чем понятие реклама. Иными словами, реклама – разновидность информации. Общность этих понятий заключается в том, что оба они представляют собой деятельность по распространению определенных данных. Что же касается отличий, то на основе анализа представленных данных можно кратко сформулировать их следующим образом: область применения (реклама в предпринимательской деятельности, а информация в любой области); цель (коммуникативное воздействие на потенциального потребителя у рекламы и возможное отсутствие такой цели у информации); характер деятельности (добровольный у рекламы и принудительный у информации); направленность воздействия (на неопределенный круг лиц у рекламы и на любых лиц у информации).

Несмотря на то, что реклама является комплексным социально-экономическим и правовым явлением, в настоящее время в российском законодательстве отражены далеко не все её значения, что обусловило потребность в формулировании принципиально нового понятия рекламы, позволяющего устранить любую вероятность смешения понятий рекламы, рекламной деятельности со смежными социально-правовыми явлениями. Автором предложено ввести в оборот понятие «рекламная деятельность», сформулировано его определение и проведено разграничение с понятием «реклама».

Диссертант обосновывает необходимость включения в ст. 3 Федерального закона «О рекламе» авторских определений терминов: «рекламная информация (реклама)», «рекламная продукция», «рекламные услуги», в совокупности являющихся элементами понятия «реклама» в широком смысле, так как в ст.3 вышеуказанного Закона данное поня-

---

<sup>3</sup> См.: Уэллс У., Бернет Д., Мориарти С. Реклама: принципы и практика. СПб, 1999. Цит. по: Толкачев А.Н. Реклама и PR в бизнесе/А.Н. Толкачев. М.:Эксмо, 2009. С.12.

тие определено неоправданно узко. Диссертантом предполагается, что в дальнейшем эти определения могут быть перенесены и в область гражданско-правовых отношений по оказанию рекламных услуг.

Во *втором параграфе «Формы и виды рекламных услуг в структуре элементов налогообложения»* устанавливается, что роль первого элемента механизма правового регулирования отношений в сфере рекламной деятельности выполняет комплекс правовых норм различного назначения, который может включать в свой состав как нормы налогового права, так и нормы смежных отраслей права, в частности гражданского. В то же время определение понятия «рекламные услуги» обладает практической значимостью не только в вопросах налогообложения доходов субъектов, которые выступают рекламопроизводителями либо рекламораспространителями (имеются в виду налог на прибыль и налог на добавленную стоимость), но и при определении рекламных расходов рекламодателей, которые подлежат вычету при определении налоговой базы. На основе проведенного автором анализа терминологии, используемой организациями, оказывающими рекламные услуги, и с учетом противоречивой судебной практики с участием субъектов, оказывающих рекламные услуги, и налоговых органов, определяется, что понятие «формы рекламных услуг» означает способы их внешнего выражения (например, наружная реклама, реклама в печатных изданиях, на телевидении и т.п.), а дефиниция «виды рекламных услуг» основана на характеристике их внутреннего содержания (реклама товара, реклама фирмы, спонсорская реклама и т.п.). Практическое значение четкого разграничения форм и видов рекламных услуг как элементов налогообложения можно отследить как при отнесении деятельности субъектов, оказывающих рекламные услуги, к подпадающей под уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД), так и при учете расходов на рекламу при определении налоговой базы по реализации товаров и (или) имущественных прав у рекламодателя. По мнению диссертанта, отсутствие единообразия в судебной практике по спорам с участием субъектов, оказывающих рекламные услуги, является следствием отсутствия единообразного терминологического подхода в сфере рекламного законодательства и законодательства о налогах и сборах.

В *третьем параграфе «Генезис правового регулирования рекламных услуг и их налогообложения: российский и зарубежный опыт»* посвящен исследованию истории развития института рекламы в целом, а также генезису правового регулирования налоговых отношений в обозначенной сфере услуг. По мнению автора, многими исследователями истории рекламы зачастую применяется неоправданно расширенный подход

к использованию данного термина по отношению к любым коммуникационным проявлениям. При этом становление и развитие рекламы прошло, на взгляд автора, ряд последовательных стадий.

Первая стадия – появление первой устной рекламы в древних античных государствах (Древней Греции, Древнем Риме, Финикийском государстве), а также зарождение наружной рекламы в виде объявлений о социально значимых событиях, вывесок ремесленных лавок и др.

Вторая значимая стадия связана с возникновением печатного дела. Изобретение И. Гуттенбергом печатного станка в середине XV века в Германии стало серьезным шагом к развитию рекламы в массовых печатных изданиях. В дальнейшем печатное дело распространяется по всей средневековой Европе, предопределяя возникновение и развитие деятельности по распространению частных рекламных объявлений в печати. При этом государством предпринимаются первые попытки взять под контроль бурно растущую отрасль – как в области порядка и содержания рекламных публикаций, так и в области налогообложения рекламы. В 1797 г. в Англии был введен первый налог на рекламу, предусматривающий отчисления в государственную казну с каждого рекламного объявления в газете.

Третья стадия, по мнению диссертанта, связана с возникновением в XIX веке рекламных агентств, специализировавшихся на оказании услуг рекламного содержания, которые получили наибольшее развитие в крупных американских городах.

Четвертая стадия может быть сопоставлена с внедрением достижений технического прогресса – новых эффективных средств массовой информации (радио, телевидения, мобильной связи и, наконец, Интернета как технологии, объединяющей достижения всех предыдущих).

Российскую историю рекламы отличали некоторые особенности. Если средневековая и последующие стадии становления рекламной деятельности были практически идентичны зарубежному опыту, то с начала XX века российская реклама развивалась по своему пути, в условиях практически полной монополии государства. В стране существовало три рекламные организации: «Союзторгреклама», «Копторгреклама», осуществлявшие рекламную деятельность внутри страны, и «Внешторгреклама «Соверо»», ориентированная на работу с иностранными клиентами. В условиях плановой экономики сложно было говорить о рекламе как методе конкурентной борьбы, поскольку государственные предприятия в борьбе за потребителя практически не участвовали. Кроме того, рекламе как практической деятельности уделялось крайне мало внимания, она сводилась все к тем же вывескам и рекламным плакатам, например: «Летайте самолетами Аэрофлота».



Крайне мало реклама была представлена в печати, ограничиваясь, по сути, специализированными изданиями промышленной рекламы.

Последующий переход экономики страны к рыночным условиям предопределил, что российская рекламная отрасль прошла все этапы развития, которые в мировом опыте растянулись почти на сто лет, всего за полтора-два десятилетия. При этом достаточно непоследовательный характер носил процесс формирования нормативной базы для налогообложения в сфере рекламной деятельности. Так, изначально был введен налог на рекламу в соответствии с положениями ст. 21 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». При этом порядок исчисления и уплаты данного налога регулировался нормативными правовыми актами региональных органов власти или соответствующими актами органов местного самоуправления, что служило основанием многочисленных дискуссий о правомерности существования налога, не регламентированного основным нормативным актом о налогах и сборах. Для обеспечения единообразия применения муниципальных нормативных актов о налоге на рекламу было издано Письмо Минфина РФ, Госналогслужбы РФ и Комиссии Совета республик ВС РФ по бюджету, планам, налогам и ценам от 2,4 июня 1992 г. № № 4-5-20, ИЛ-6-04/176, 5-1/693<sup>4</sup>. В соответствии с подпунктом «з» пункта 1 статьи 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» местный налог на рекламу уплачивали юридические и физические лица, рекламирующие свою продукцию, по ставке, не превышающей 5 % стоимости услуг по рекламе. Налог на рекламу регламентировался решениями представительных органов муниципального уровня и зачислялся в районные бюджеты районов, городские бюджеты городов либо по решению районных и городских органов перечислялся в районные бюджеты районов (в городах), бюджеты поселков и сельских населенных пунктов (пункт 4 статьи 21 упомянутого Закона). Обязанность уплаты данного налога возникала у экономических субъектов, осуществляющих расходы по рекламе собственной продукции, работ и услуг.

На основе исследования генезиса правового регулирования рекламных услуг автор пришел к выводу, что непоследовательность процесса формирования нормативной базы для налогообложения в рекламной отрасли предопределила и неразработанность понятийного аппарата, отсутствие единообразия подходов к налогообложению субъектов рекламного бизнеса, в том числе в антимонопольной и судебной практике,

---

<sup>4</sup> Экономика и жизнь. 1992. № 37 (утратило силу).

наличие многочисленных споров с участием налоговых органов. В конечном итоге, основной причиной отмены налога на рекламу послужила именно его правовая неразработанность, наличие многочисленных «слабых мест», а также тот факт, что данный налог не был регламентирован в отдельной главе части второй Налогового кодекса РФ, в которой бы подробно описывались его основные элементы. Таким образом, существенный источник доходов местных бюджетов просто прекратил свое существование без какой-либо адекватной альтернативы. В настоящее время в российском законодательстве о налогах и сборах отсутствует специальный налог, которым облагалась бы деятельность по распространению рекламной информации.

В главе второй **«Налогово-правовой статус субъектов, оказывающих рекламные услуги»**, объединяющей четыре параграфа, определяются понятие и основные виды субъектов, оказывающих рекламные услуги, в том числе выявляются особенности участия публично-правовых образований (государства, муниципалитетов) в правоотношениях по оказанию рекламных услуг. Рассматриваются публично-правовые и частноправовые аспекты правового статуса субъектов, оказывающих рекламные услуги. В работе отмечаются проблемные вопросы, связанные с саморегулированием рекламной деятельности, в целях защиты интересов ее членов, выработки общих стандартов и требований, обеспечения контроля за их выполнением, что дало автору возможность сформулировать предложения по совершенствованию нормативной базы саморегулирования в рекламе.

В первом параграфе *«Субъекты, оказывающие рекламные услуги: понятие и виды»* определяется круг субъектов, которые занимаются оказанием рекламных услуг, в частности рассматривается такой спорный термин, как «рекламное агентство», функции которого не ограничиваются агентированием, а нередко агентских услуг эти субъекты не оказывают вообще. Так, оказывать рекламные услуги могут юридические лица, физические лица-индивидуальные предприниматели, редакции средств массовой информации.

На основе анализа частноправовых аспектов рекламных правоотношений делается вывод о том, что возможно и целесообразно именовать различные смешанные договоры, несущие в себе элементы оказания услуг и иных правоотношений, устойчивым определением «договор на оказание рекламных услуг», а исполнителей по данным договорам – «субъектами, оказывающими рекламные услуги».

Исполнитель по договору рекламных услуг может являться как рекламопроизводителем, так и рекламораспространителем (нередко эти субъекты совпадают в одном лице) в том смысле, который заложен в

ст. 3 Федерального закона «О рекламе». Анализ рекламных правоотношений, направленный на правильное определение статуса субъекта этих правоотношений имеет решающее значение при привлечении к административной ответственности рекламораспространителя, например, при распространении недобросовестной или недостоверной рекламы. Немаловажным статус рекламораспространителя является и для субъектов, предоставляющих принадлежащее им имущество для размещения на нем рекламной продукции, поскольку налогообложение таких субъектов осуществляется в особом порядке.

Во *втором параграфе «Права и обязанности субъектов, оказывающих рекламные услуги: публично-правовые и частноправовые аспекты»* автор подробно останавливается на исследовании особенностей правового статуса субъектов, оказывающих рекламные услуги, как в рамках соответствующих гражданских правоотношений, так и на основе требований административного, налогового законодательства. Таким образом, возможно определить наличие правового статуса субъектов, оказывающих рекламные услуги, в широком смысле – как совокупности прав, обязанностей и ответственности, установленных действующим законодательством в целом (нормами законодательства о рекламе, административными, налоговыми и иными правовыми нормами), и в узком смысле – как комплекса прав и обязанностей по договору об оказании рекламных услуг, выполнению работ либо по смешанному договору любого рода (договору, устанавливающему требования о качестве оказываемых услуг, сроках и др.). В целом права и обязанности субъектов, оказывающих рекламные услуги, обусловлены спецификой требований к рекламной деятельности, которая урегулирована Федеральным законом «О рекламе».

В *третьем параграфе «Организационно-правовые формы субъектов, оказывающих рекламные услуги как основание вариативного налогообложения»* автором отмечается, что с отменой налога на рекламу в 2005 году единственным специфическим налогом, упоминаемым в Налоговом кодексе РФ в связи с производством и распространением рекламы, остался единый налог на вмененный доход (ЕНВД), взимаемый с субъектов, которые предоставляют место для размещения наружной рекламы и рекламы на транспорте. При этом налогоплательщиками – организациями и индивидуальными предпринимателями – с доходов от указанных видов деятельности не уплачивается налог на прибыль, налог на доходы физических лиц для предпринимателей, налог на имущество, НДС. При налогообложении субъектов остаются спорные вопросы, ряд из них уже являлся предметом рассмотрения в судах, и по некоторым сформировалась устойчивая судебная практи-

ка, которая опирается (как и в других случаях налогообложения рекламной деятельности) на указания Министерства финансов РФ. Так, не являются налогоплательщиками единого налога на вмененный доход субъекты хозяйственной деятельности – рекламодатели, распространяющие рекламную информацию о производимых ими товарах (работах, услугах). Доходы, получаемые налогоплательщиками от передачи во временное владение или пользование другим хозяйствующим субъектам по договорам аренды (субаренды) средств наружной рекламы, подлежат налогообложению в общеустановленном порядке или в соответствии с упрощенной системой налогообложения. В аналогичном порядке осуществляется налогообложение доходов агентов, предоставляющих рекламодателям средства наружной рекламы по поручению владельцев средств наружной рекламы – принципалов.

Указанные особенности обложения единым налогом на вмененный доход распространителей наружной рекламы в очередной раз показывают наличие пробелов как в законодательстве о рекламе, так и в налоговых правовых нормах, регулирующих налогообложение рекламного бизнеса. Несмотря на важнейший принцип налогообложения, содержащийся в п.1 ст. 17 Налогового кодекса РФ, о том, что налог считается установленным лишь в случае, если определены налогоплательщики и элементы налогообложения, в вопросах налогообложения распространителей наружной рекламы наблюдаются серьезные недоработки. Все это ставит налогоплательщиков в зависимость от трактовки законодательства о налогах и сборах официальными ведомствами, акты которых не являются нормативно-правовыми актами, а зачастую продиктованы сугубо фискальными интересами и, кроме того, могут быть в любой момент отменены новыми разъяснениями либо в судебном порядке. Суды вправе не принимать во внимание данные акты как необязательные к исполнению. Следовательно, налицо необходимость внесения соответствующих уточнений в нормы Налогового кодекса РФ, или издание разъяснений высших судебных инстанций.

Автором отмечается, что на практике зачастую возникают сложности с определением статуса рекламопроизводителя и (или) рекламораспространителя, которые нередко бывают обусловлены наличием многочисленных посредников в рекламных правоотношениях, поэтому при применении мер административной ответственности суды вынуждены в каждом конкретном случае выяснять, какой из исполнителей является рекламораспространителем.

По мнению диссертанта, решением данной проблемы могло бы стать более детальное разграничение участников рекламных правоотношений в Законе о рекламе. В связи с этим предлагается изложить

абз. 7 ст. 3 Федерального закона «О рекламе» в авторской редакции, которая выносится на защиту.

Кроме того, в целях избежания проблем, связанных с многоступенчатой системой правоотношений в рекламной деятельности, одним из путей выхода в сложившейся ситуации может стать законодательное закрепление принципа «генерального подряда» в договорах в сфере рекламной деятельности. В частности, следует добавить в ст. 38 Федерального закона «О рекламе» норму о том, что в случае привлечения рекламопроизводителем и рекламодателем для исполнения обязательств по производству и (или) распространению рекламы посреднических организаций, ответственность, предусмотренную данной статьей, несет организация, заключившая договор на производство и (или) распространение рекламы непосредственно с рекламодателем.

По мнению диссертанта, указанные меры позволят урегулировать многие вопросы, связанные с определением статуса субъекта рекламных правоотношений, что имеет решающее значение как при налогообложении указанных лиц, так и при решении вопросов привлечения их к административной ответственности (например, рекламодателя в случае распространения им недобросовестной или недостоверной рекламы).

Автором обосновывается значение деятельности саморегулируемых организаций в рекламной отрасли, которые осуществляли бы распространение обязательных требований и стандартов, направленных на унификацию рекламной деятельности, и, как следствие – повышение качества рекламных услуг, защиту как производителей, так и потребителей рекламы, снижение количества нарушений в данной сфере. В связи с изложенным предлагается новая редакция статьи 3 Федерального закона «О рекламе», в которой содержится требование о принадлежности организаций, осуществляющих деятельность по производству и распространению рекламы, к числу саморегулируемых организаций.

*Параграф четвертый «Публично-правовые образования в отношениях по оказанию рекламных услуг»* посвящен изучению различных форм участия публично-правовых образований в правоотношениях по оказанию рекламных услуг. На основе проведенного анализа норм действующего законодательства делается вывод о том, что публично-правовые образования выступают не только субъектами, осуществляющими регулирующие и контрольные функции в сфере рекламной деятельности по целому ряду направлений, но и самостоятельными участниками на рынке рекламы.

Так, государство выполняет роль регулятора цивилизованного рекламного рынка, и его воздействие направлено на совершенствование этого рынка в соответствии с общемировыми экономическими и социальными тенденциями развития законодательства о рекламе. Весьма важным является также осуществление государственного контроля в данной сфере, который составляет неотъемлемую часть рекламной деятельности. Органом, осуществляющим контроль в данной области, является Федеральная антимонопольная служба.

При этом государство может выступать стороной в рекламных правоотношениях, с учетом соответствующей специфики, посредством участия органов государственной власти. Как представляется, участие государства в рекламном процессе возможно в двух случаях: либо в качестве заказчика так называемой «социальной рекламы», либо рекламы государственных услуг.

Муниципальные органы вправе принимать на своем уровне акты, устанавливающие порядок размещения средств наружной рекламы и контролировать их выполнение. Участие муниципальных образований в рекламных правоотношениях заключается как в распоряжении принадлежащими им муниципальными землями (и иным имуществом) для размещения наружной рекламы в виде рекламных щитов, конструкций и иных сооружений, так и в осуществлении контрольных функций – выдаче разрешений на установку рекламных конструкций, аннулированию таких разрешений, выявлению самовольно установленных рекламных конструкций, выдаче предписаний об их демонтаже, обращению в суд или арбитражный суд с иском о принудительном осуществлении демонтажа рекламной конструкции и о признании разрешения на установку рекламной конструкции недействительным.

**Третья глава «Особенности налогообложения субъектов правоотношений по оказанию рекламных услуг»**, объединяющая три параграфа, раскрывает существующее положение дел в области налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги. Автором рассматриваются налоги, уплачиваемые субъектами, оказывающими рекламные услуги; анализируется правовая регламентация учета расходов на рекламу, а также вносятся предложения по совершенствованию законодательства о налогообложении субъектов, оказывающих рекламные услуги.

В *первом параграфе «Налоги, уплачиваемые субъектами, оказывающими рекламные услуги»* отмечается, что действующим российским законодательством о налогах и сборах предусмотрены общие требования для субъектов, оказывающих рекламные услуги, с некоторыми особенностями.

Диссертант, анализируя порядок взимания налога на добавленную стоимость и налога на прибыль с субъектов, оказывающих рекламные услуги, и отмечая, что данный порядок не обладает специфическими особенностями, одновременно констатирует, что законодательством о налогах и сборах предопределены особые требования к самим договорам между рекламодателями, рекламопроизводителями и рекламораспространителями в части формулирования наименований оказываемых услуг.

Обращается внимание на то, что определенные особенности взимания налогов с субъектов, оказывающих рекламные услуги, существуют в действующем российском законодательстве о налогах и сборах в отношении специальной системы (режима) налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Данная система может применяться при осуществлении двух форм деятельности, связанных с оказанием рекламных услуг: при распространении наружной рекламы и при размещении рекламы на транспорте (автобусах любых типов, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах). Плательщиками данного налога по указанным видам деятельности являются субъекты, осуществляющие предпринимательскую деятельность по распространению и (или) размещению наружной рекламы или рекламы на транспорте (пп. 10, 11 п. 2 ст. 346.26, п. 1 ст. 346.28 Налогового кодекса РФ).

Во *втором параграфе третьей главы «Правовая регламентация учета расходов на рекламу»* автором определяется, что учет особенностей налогово-правового регулирования рекламных расходов субъектов, выступающих на стороне рекламодателя, очень важен прежде всего для исчисления налога на прибыль. При этом правильное оформление документации бухгалтерского и налогового учета с указанием наименования оказываемых рекламных услуг имеет существенное значение для обеих сторон – рекламодателя и рекламопроизводителя (рекламораспространителя), поскольку в условиях высокой конкуренции именно субъект, оказывающий рекламные услуги, заинтересован в чистоте заключаемых им сделок, в том числе в налогово-правовом смысле. Действующим законодательством о налогах и сборах расходы на рекламу делятся на ненормируемые и подлежащие нормированию, причем перечень ненормируемых расходов на рекламу является закрытым и расширительному толкованию не подлежит, тогда как перечень нормируемых рекламных расходов – открытый. Следовательно, теоретически налогово-правовые нормы позволяют налогоплательщику при исчислении налогооблагаемой прибыли учесть расходы на любые виды рекламы, однако на практике зачастую требуется доказывать

рекламный характер расходов, что вызывает затруднения ввиду неразработанности терминологической базы в области рекламы. Проблемы, связанные с учетом расходов на рекламу, обусловлены, по мнению диссертанта, недостатками рекламного законодательства и, как следствие, – нечеткими формулировками понятия рекламных расходов в Налоговом кодексе РФ, отсутствием четкой классификации расходов в рекламной сфере.

*Третий параграф третьей главы «Тенденции развития законодательства о налогообложении субъектов, оказывающих рекламные услуги».* По мнению диссертанта, отмена в 2005 году налога на рекламу в России представляет собой непродуманный шаг, лишивший муниципальные бюджеты существенных источников пополнения. Имеющиеся социально-экономические проблемы муниципалитетов (жилищные, коммунальные, транспортные, энергетические) приводят к активному оттоку населения и, в свою очередь, к существенному дисбалансу экономической сферы в центре и на периферии. Как привлечение внебюджетных инвестиций, так и приход частного бизнеса в малые города России (где проживает около 38% городского населения) маловероятны, следовательно, налоговые источники становятся единственной, практически безальтернативной формой пополнения местных бюджетов. В связи с этим автором предлагается вновь ввести в российскую систему налогов и сборов местный налог на рекламу.

Диссертант подвергает критике доводы сторонников отмены налога на рекламу как налога на расходы экономических субъектов. Однако в мире существует два конкурирующих принципа определения налоговой базы: принцип полных доходов и принцип расходов. Кроме того, в целях поддержания баланса налоговой системы в большинстве стран применяются смешанные, гибридные формы, сочетающие в себе налоги на доходы и на потребление.

По мнению автора, налогообложение расходов на рекламу могло бы стимулировать экономичность производителей и продавцов, высвобождение некоторого объема средств на развитие материально-технической базы бизнеса и на выплаты наемным работникам.

В связи с изложенными аргументами предлагается авторская концепция налога на рекламу. Необходимо усовершенствование законодательной конструкции налога на рекламу с соблюдением принципа (основного начала) законодательства о налогах и сборах, упомянутого в п. 6 ст.3 Налогового кодекса РФ: «При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в ка-



ком порядке он должен платить». Это означает, что в Налоговый кодекс РФ должны быть включены нормы, определяющие субъектов налогообложения, а также все элементы налога на рекламу, перечень которых установлен общими нормами законодательства о налогах и сборах (ст. 17 Налогового кодекса РФ). Особо отмечается, что для целей налога на рекламу следует внести уже упомянутые уточнения в Закон о рекламе – понятия рекламы, рекламной информации, рекламных услуг, рекламодателя и рекламораспространителя.

В **заключении** подведены итоги проведенного исследования, изложены результаты и выводы, полученные автором, описанные в отдельных параграфах и главах диссертации, сформулированы основные предложения, направленные на совершенствование действующего законодательства о налогах и сборах.

**Основные научные результаты диссертации получили отражение в следующих опубликованных автором работах:**

*Статьи в рецензируемых научных изданиях,  
перечень которых утвержден ВАК при Минобрнауки России*

1. *Решетников, Н. А.* Проблемы терминологии российского законодательства о рекламе [Текст] / Н. А. Решетников // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2013. – № 1 (90). – С. 171-175 (0,5 п.л.);

2. *Решетников, Н. А.* Проблемы реализации принципа налогообложения в рекламной деятельности [Текст] / Н. А. Решетников // Ленинградский юридический журнал. – 2013.– № 3(33). – С. 163-166 (0,25 п.л.);

3. *Решетников, Н. А.* Субъекты рекламных правоотношений: некоторые вопросы налогообложения [Текст] / Н. А. Решетников // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2013. – № 6 (95) (0,5 п.л.);

*Статьи в иных научных изданиях*

4. *Решетников, Н. А.* История рекламы и ее правового регулирования в России [Текст] / Н.А. Решетников // Современная юридическая наука и правоприменение (IV Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 3-4 июня 2011 г.). – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «СГАП», 2011. – С. 191-192 (0,25 п.л.);

5. *Решетников, Н.А.* Налогово-правовой статус организаций, оказывающих рекламные услуги [Текст] / Н.А. Решетников // Институциональные проблемы современного финансового права : сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 2 июня 2011 г.). – Саратов : Изд-во ГОУ ВПО «СГАП», 2011. – С. 290-293 (0,25 п.л.);

6. *Решетников, Н.А.* Особенности налогообложения субъектов, оказывающих рекламные услуги [Текст] / Н.А. Решетников // Финансовая безопасность: экономические и правовые проблемы : сб. науч. тр. (по матер. междунар. науч.-практ. конф., Саратов, 21 мая 2012 г.); ФГБОУ ВПО «СГЮА». – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «СГЮА», 2012. – С. 155-158 (0,25 п.л.);

7. *Решетников, Н.А.* Особенности правового регулирования расходов на рекламу [Текст] / Н.А. Решетников // Юридическая наука и правоприменение (V Саратовские правовые чтения) : сб. тез. докл. (по матер. всерос. науч.-практ. конф., Саратов, 1-2 июня 2012 г.). – Саратов : Изд-во ФГБОУ ВПО «СГЮА», 2012. – С. 224-225 (0,25 п.л.);

8. *Решетников, Н.А.* Правовое регулирование интернет-рекламы и ее налогообложение [Текст] / Н.А. Решетников // Актуальные проблемы публичного права : сб. науч. тр. молод. уч. / ред. О.Ю. Бакаева. – Саратов : Изд-во Саратовский социально-экономический университет, 2012. – С. 76-77 (0,1 п.л.);

9. *Решетников, Н.А.* Законодательная регламентация вопросов налогообложения рекламной деятельности [Текст] / Н.А. Решетников // Модернизация России: актуальные проблемы формирования и реализации налогово-финансовой политики (по матер. междунар. науч.-практ. конф.) / отв. ред. О.С. Кириллова – Саратов : Изд-во Саратовский социально-экономический университет, 2013. – С. 174-179 (0,4 п.л.).

Подписано в печать 21.11.2013 г. Формат 60x84<sup>1</sup>/<sub>16</sub>.  
Бумага офсетная. Гарнитура «Times». Печать офсетная.  
Усл. печ. л. 1,5. Тираж 130 экз. Заказ 451

Отпечатано в типографии издательства  
ФГБОУ ВПО «Саратовская государственная юридическая академия»  
410056, Саратов, ул. Вольская, 1.

