

УДК 336. 221

**Синчак В. П.,***доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри менеджменту, фінансів та кредиту Хмельницького університету управління та права*

## **КЛАСИФІКАЦІЙНА ОЗНАКА РЕКЛАМИ ЯК ДЕТЕРМІНАНТА ПОДАТКОВОЇ СТАВКИ**

*Визначено окрему класифікаційну ознаку реклами за особливостями її оподаткування. Установлено причини виникнення нерівних податкових умов для виробників і розповсюджувачів реклами. Доведено необхідність запровадження в законодавстві значення часового лагу для верифікації одноразової та реклами тривалого часу.*

**Ключові слова:** класифікаційна ознака реклами, одноразова реклама, реклама тривалого часу, податкова ставка, податок з реклами.

*Определено отдельный классификационный признак рекламы за особенностями её налогообложения. Выяснено причины возникновения неравных налоговых условий для производителей и распространителей рекламы. Доказана необходимость установления в законодательстве величины часового лага для верификации однократной и рекламы длительного времени.*

**Ключевые слова:** классификационный признак рекламы, однократная реклама, реклама длительного времени, налоговая ставка, налог с рекламы.

*A separate classification sign of advertising after the features of taxation is defined. The causes of arising of unequal tax treatments for manufacturers and distributors of advertising are established. The necessity of introducing into the legislation the value of a time lag for the verification one-time and long-time advertising is proved.*

**Key words:** a classification sign of advertising, one-time advertising, long-time advertising, tax rate, tax, is from advertising.

**Постановка проблеми.** У системі місцевого оподаткування однією з найбільш стабільних статей власних доходів бюджетів територіальних громад має бути податок із реклами, зважаючи на широке застосування останньої у сфері реалізації товарів, робіт і послуг, що дає підстави сподіватись у майбутньому на розширення бази оподаткування та збільшення податкових надходжень. Проте недосконалість законодавства та відсутність єдиних підходів у локальних актах органів місцевого самоврядування до верифікації класифікаційних ознак одноразової реклами і розміщеної на тривалий час, стають на окремих територіях причиною створення неоднакових податкових умов для платників податку та не сприяють за-

стосуванню достовірних граничних податкових ставок за чинного порядку її оподаткування, що, з одного боку, призводить до порушення принципів податкової системи, а з іншого – впливає на величину бюджетних фінансових ресурсів. Зазначені питання й зумовлюють проблему теоретичного та прикладного змісту і потребують її додаткового дослідження.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Відразу доцільно зауважити, що в сучасній вітчизняній літературі, за невеликим винятком, майже не має наукових публікацій присвячених питанням оподаткування реклами. Здебільшого наукові розвідки стосуються лише обґрунтування сутності та її класифікаційних ознак, визначення ефективності рекламних носіїв і частки податку з реклами в доходах місцевих бюджетів, а також інших питань, що досліджуються в працях Сергеевої Н. В., Павленко А. Ф., Новаківського І. І., Кириленко О. П., Маркової Л. Г., Панасюк Л. В. і ін.

**Мета і завдання дослідження.** Недостатнє опрацювання й осмислення особливостей функціонування податку з реклами та необхідність обґрунтування авторських підходів до верифікації класифікаційних ознак останньої, з метою встановлення податкових ставок в умовах її оподаткування, зумовили мету та завдання цієї статті.

**Виклад основного матеріалу.** З позиції досліджуваної проблематики важливе місце в оподаткуванні реклами слід відводити її науково обґрунтованій класифікації. Адже за достатнього теоретичного умотивування однієї з її груп, або декількох з них, і за умови сприйняття їх практикою зі запровадження платежів, можливо гнучкіше підійти до нарахування податку з реклами. Проте проведений аналіз літературних джерел [1-3], дозволив виявити розбіжність поглядів та неоднозначність підходів до їхнього формулювання, а також і те, що поза увагою дослідників залишається ще одна класифікаційна ознака, яка, між тим, має безпосереднє практичне застосування. Йдеться про два види реклами, визначених податковим законодавством, власне, одноразову та тривалого часу, як детермінанти встановлення величини податкових ставок.

Відтак, вважаємо, що наведені різновиди можуть утворювати окрему класифікаційну групу реклами з своєрідною назвою, зокрема, за особливостями її оподаткування. Таке виокремлення, як нам видається, повинно сприйматись беззаперечно, оскільки, по-перше, відмінності в оподаткуванні цих двох видів реклами, навіть за величиною податкових ставок все ж таки існують, і, по-друге, органи місцевого самоврядування можуть передбачати й свої, до того ж, різні та з характерними ознаками справляння податку для кожної територіальної громади, звісно, в межах дії чинного податкового законодавства нашої держави.

Поряд з наведеним доцільно зазначити й те, що Законом України “Про рекламу” від 3 липня 1996 р. №270/96-ВР (Закон №270), який (Законом України від 11 липня 2003 року №1121-IV) викладено в новій редакції [7], сформульовано й інші форми реклами. Проте, як видно з їх назв, вони, по

суті, складають перелік змішаних загальновідомих класифікаційних ознак (порівняльна та соціальна реклама; реклама на телебаченні, радіо й у друкованих засобах масової інформації; реклама послуг; реклама на транспорті; реклама, що надається з використанням електрозв'язку та під час демонстрування кіно– та відеофільмів; зовнішня та внутрішня реклама) і не мають чіткого групового поділу, який можна було б застосувати при оподаткуванні реклами. Причому, з усіх її видів лише для однієї, зокрема соціальної, зазначеним законом наголошено про обов'язок справляння податку згідно з Декретом Кабінету Міністрів України “Про місцеві податки і збори” [8] (Декрет №56-93).

Така норма Закону №270, безперечно, викликає запитання щодо встановлення податку на інші різновиди рекламувань. Хоча цілком очевидно, що законодавець, передбачаючи пільгові умови розміщення та надання соціальної реклами, з метою її здешевлення, небезпідставно акцентував увагу на утриманні з неї місцевого податку, як компенсації за надані преференції (поширення на виробників і розповсюджувачів соціальної реклами пільг, передбачених законодавством України для благодійної діяльності, безкоштовне її розміщення в засобах масової інформації (ЗМІ), надання привілеїв останніми її замовникам, зокрема бюджетним закладам освіти, культури, охорони здоров'я тощо).

Звісно, такий підхід не може викликати заперечень з точки зору державного регулювання суспільних відносин, враховуючи важливість і соціальне спрямування рекламного продукту. Однак, як нам видається, основний законодавчий акт про рекламу, яким є Закон №270, має передбачати в прикінцевих положеннях або в інших його розділах, що стосуються сплати податку, узагальнену норму, яка розповсюджувалася б на всі види рекламувань, а не лише на окремі з них. Останнім достатньо переконливо, на нашу думку, доведено необхідність внесення змін до чинного законодавчого акта та завбачення в ньому обов'язковості встановлення податку з реклами, що справляється згідно з Декретом №56-93, власне, з усіх її форм (без виокремлення лишень однієї).

У зв'язку з цим виправдано привернути увагу і до цього документа, на підставі якого, поряд з іншими законами, органи місцевого самоврядування запроваджують на своїй території та передбачають особливості нарахування й сплати податку з реклами. Останнє особливо важливо, якщо врахувати те, що в пропонуваній класифікаційній ознаці, Декретом №56-93 визначено два терміни розміщення реклами: одноразово та на тривалий час. Хоча, і на цьому доцільно наголосити, такі форми афішування не передбачено Законом №270, прийнятим набагато пізніше від вказаного нормативно-правового акту. До того ж, ні в зазначеному декреті, ні в указаному законі не подається тлумачення наведеним двом видам реклами, що, безумовно, має як теоретичне, так і практичне значення. Бо, не давши визначення кожній з них, не можна чітко встановити, в якому випадку

вона вважатиметься одноразовою, а коли – розміщеною на тривалий час. На нашу думку, все залежатиме від того, який період вона охоплюватиме. Якщо її розглядати з позиції одного дня, то за одноразового розміщення в ефірі, вона, безумовно, відноситиметься до першої підгрупи, а у разі виходу декілька разів на день – до другої.

Тут лише зауважимо, що саме від того, до якої підгрупи класифікаційної ознаки вона буде віднесена й залежатиме величина податкової ставки. Так відповідно до Декрету №56-93 за одноразову рекламу та ту, що надається тривалий час, граничний розмір податку не повинен перевищувати відповідно 0,1 % та 0,5 % вартості послуг за її розміщення.

На перший погляд все здавалося б настільки очевидним і зрозумілим, що в принципі не повинно було би викликати будь-яких опротестовувань. Однак, коли цей етап збільшити до одного місяця та встановити періодичність появи оголошення один раз у тиждень, то з такою впевненістю на поставлене запитання, зокрема стосовно ставки оподаткування, відповіді стає вже проблематично. Причому, ця проблема ще більше посилюється, якщо до уваги взяти інтереси платників та місцевих бюджетів. Не важко передбачити, що прихильники перших з них вбачатимуть у цьому випадку рекламу, розміщену на тривалий час, і пропонуватимуть сплачувати податок за ставкою 0,5%, тоді як послідовники іншої сторони – доведуть її до одноразового походження і тим самим намагатимуться збільшити платіж у два рази.

Розглядаючи можливі випадки оподаткування вартості послуг із розміщення реклами на тривалий час за податковими ставками, встановленими для одноразових її форм, зустрічаємося на практиці з наведеною вище гіпотезою. Так, відповідно до рішення Запорізької міської ради “Про внесення змін до положень про місцеві податки та збори” від 30 листопада 2005 року №6 [9], за розміщення реклами на строк до 6-ти місяців та одноразову рекламу в засобах масової інформації, передбачено ставку в розмірі 0,1 %, а від 6-ти місяців до одного року та протягом одного календарного місяця у засобах масової інформації – 0,5 відсотка.

Зі змісту наведеного локального акту територіальної громади, порівняно з податковим законодавством, не має сумніву, простежується два різних підходи до класифікації реклами за терміном її розповсюдження. Адже, по-перше, для виробників і розповсюджувачів афіш із застосуванням будь-яких форм і способів, за винятком, хіба що, засобів масової інформації, з терміном до 6-ти місяців вона вважатиметься одноразовою, і, по-друге, здійснення подібного рекламування протягом такого ж таки етапу, але вже через ЗМІ, сприйматиметься рекламою тривалого часу.

У найбільш загальному вигляді це означає, що в першому випадку протягом 6-ти місяців, з усіх видів повідомлень, які передають інформацію з комерційною метою з використанням рекламних щитів, технічних засобів (окрім ЗМІ), скажімо, на вулицях, магістралях, майданах, будинках, тран-

спорті та в інших місцях, повинен сплачуватись податок за ставкою 0,1 %. На відміну від зазначених особливостей, доведення вказаних відомостей до зацікавлених у них споживачів, зокрема, за допомогою засобів масової інформації, передбачає перерахування платежу, який у два рази менший, ніж у попередньому випадку. Тому, на нашу думку, така різнобічність у встановленні податкових ставок є щонайменше навіть не коректною.

Проте очевидним є і те, що крім періодизації органами місцевої влади до уваги взято ще й спосіб і засіб розповсюдження оголошень. Безумовно, такий підхід заслуговує уваги. Причому, як видно з вказаного документу, остання ознака стала суттєвим впливовим чинником, від якого, між іншим, залежить ставка оподаткування. І це при тому, що він безпосередньо не передбачений Декретом №56-93. Не важко спрогнозувати, що застосований органом місцевої влади додатковий критерій, за чинного податкового механізму, може сприйматись неоднозначно, хоча, як доведено вище, він є більш вирішальним у встановленні податкової ставки.

Звісно, з позиції прихильників цього підходу можна опонувати, що до повноважень органів місцевого самоврядування, як прописано в зазначеному декреті, якраз і належить встановлення та визначення порядку сплати місцевих податків і зборів відповідно до переліку та в межах встановлених граничних розмірів ставок оподаткування. З огляду на вимоги податкового законодавства та наданих прав місцевим органам влади, цілком природно стверджувати про відповідність прийнятого рішення чинним нормативно-правовим актам. Однак з позиції платників податку, враховуючи відсутність у законодавстві єдиних підходів до верифікації класифікаційних ознак одноразової та реклами тривалого часу, а отже – і встановлення величини податкових ставок, ці питання все ж таки є дискусійними і потребують уточнення.

По-перше, за браком єдиних законодавчих визначень для одноразової та реклами тривалого часу відбувається, з одного боку, застосування неоднакових періодів її розміщення, що залежать від груп платників, а з іншого – здійснюється справляння податку за невідповідними ставками оподаткування. Так, за окремими рішеннями органів місцевої влади, як очевидно із зазначеного вище документу, для осіб, які встановлюють рекламу, наприклад, на вулицях, магістралях, майданах, будинках, транспорті та в інших місцях, період одноразової реклами складає 6 місяців, тоді як для розповсюджувачів її через засоби масової інформації – набагато менше та дорівнює одному факту (випадку) ілюстрації. Хоча в аналізованому документі “Положення про податок з реклами” Запорізької міської ради так і не зазначено, на коли ця одноразовість має припадати: день, місяць, квартал, півріччя і тощо, що породжує ще одну проблему, яка впливає з попередньої.

З іншого боку, зі змісту цього локального акта складається враження, що для першої категорії платників вимоги Декрету №56-93 недостатньо враховані, оскільки для них таке поняття, як одноразове розміщення, на

відміну від ЗМІ, взагалі не застосовується. Більше того, з огляду на особливості оподаткування цього кола осіб, порівняно з другою групою індивідів, а також і з носіями рекламної продукції, спостерігається запровадження нового мірила з шестимісячною тривалістю для визначення одноразової реклами, яку, між іншим, можливо ідентифікувати лише завдяки величині податкової ставки.

Останнє цілком стосується й багаторазового рекламування. Проте абсолютно очевидним є те, що відсутність паритетності в цьому питанні не сприяє однаковому підходу до виробників і розповсюджувачів рекламної продукції. Адже за визначення податку з реклами така різнобічність призводить до порушення принципів побудови системи оподаткування, зокрема, рівності, який, до речі, затверджений у нашій державі Законом України “Про систему оподаткування”.

По-друге, введення в практику та застосування різних ознак за термінами розміщення чи розповсюдження одноразової або реклами тривалого часу в одному регіоні може призвести до переміщення носіїв рекламної продукції на прилеглу територію інших міст, селищ, сільських населених пунктів, в яких чинними є положення тутешніх органів місцевого самоврядування зі значно вигіднішими критеріями поділу платників на відповідні підгрупи з метою встановлення величини ставки оподаткування, зокрема, 0,1 % чи 0,5 відсотка. Внаслідок чого відбудеться перерозподіл фінансових ресурсів між бюджетами територіальних громад, певна річ, на користь останніх, тоді як перші з них, не доодержавши частину власних доходів, намагатимуться збільшити їх за рахунок дотацій або з інших джерел. У той самий час слід очікувати зменшення чисельності зайнятого населення у сфері надання рекламних послуг на одній території та його збільшення на іншій, їх подорожчання для рекламодавців і зростання вартості рекламованої продукції, що стане додатковим тягарем для споживачів з низьким рівнем доходів.

По-третє, потрібно чіткіше в Декреті №56-93 виписати компетенцію територіальних громад у регулюванні процесів справляння місцевих податків і зборів взагалі та податку з реклами зокрема. Адже два терміни “встановлення” та “визначення порядку сплати”, якими акцентується увага в статті 18 на повноваженнях останніх у галузі оподаткування, не відображають ще однієї складової, зокрема обчислення цих платежів. Не протиставляючи їх категорично один одному, необхідно все ж таки виходити з того, що за чинної редакції у першому випадку все стосується встановлення (запровадження) податків і зборів із вибраного (законодавчо встановленого) переліку, тоді як у другому – визначення порядку (правил) їхньої сплати. Останнє може передбачати авансові внески до бюджету, сплату коштів за щомісячними, квартальними або річними звітними податковими періодами і т. п. . Однак це не має прямого відношення до особливостей їхнього обчислення, до яких, на нашу думку, доцільно відне-

сти спосіб розміщення реклами, механізм визначення її оподаткованої величини, в тому числі для окремої класифікаційної ознаки і т. п., що й повинно відобразитись у положеннях органів місцевого самоврядування.

Вищенаведений аналіз дає підстави для висновку про необхідність уведення до законодавчої та податкової лексики двох визначень, зокрема, для одноразової та реклами тривалого часу. Тут маються на увазі чинні редакції Закону №270 і Декрету №56-93, оскільки в першому з них такі види рекламувань взагалі не прописані, а в другому – вони хоч і мають вирішальне значення для встановлення розмірів податкових ставок, проте відсутність понятійного апарату для цих двох дефініцій, саме в цьому документі, не сприяє дотриманню не лише принципу рівності в оподаткуванні виробників і розповсюджувачів реклами, як доведено вище, але й призводить до порушення іншої важливої домінанти – забезпечення єдиного підходу при розробці органами місцевого самоврядування положень про місцеві податки та збори. Якраз їхня відсутність, на нашу думку, слугує появі в локальних актах останніх недостатньо аргументованих критеріїв стосовно величини часового лагу при верифікації зазначених видів реклами, що й спричиняє некоректне застосування ставок оподаткування. Крім того, в самих цих документах потрібні визначення також відсутні, чим порушується загальноприйнята структурованість нормативно-правових актів із питань оподаткування.

Відтак, вважаємо, що наведена вище думка про доцільність уведення, окрім як у Законі №270, ще й в податковому законодавстві додаткових узагальнених визначень одноразової та реклами тривалого часу, може в перспективі реалізовуватись із одночасним урахуванням в останньому з них особливостей дії чинних звітних податкових періодів (щомісячних, щоквартальних, щорічних) для нарахування і сплати досліджуваного платежу. Так, для платника, який здійснює розрахунки з бюджетом за податком із реклами зі щомісячним звітним податковим періодом, одноразовою вважатиметься реклама, яка розповсюджується через засоби масової інформації один раз у місяць, а за щоквартальним – один раз у квартал і т. д. Як уже зазначалось вище, з таких видів афішувань, відповідно до Декрету №56-93, податок сплачуватиметься за ставкою, що не перевищує 0,1 % вартості послуг із їхнього розміщення. Усі подальші випадки демонстрації рекламного продукту вважатимуться рекламою тривалого часу, що оподатковуватиметься за іншою податковою ставкою (0,5 % вартості послуг за чинного порядку). Безумовно, у наступному звітному періоді наведений порядок оподаткування повторюватиметься та поширюватиметься на нові угоди.

Суттєво не відрізнятиметься застосування визначення одноразової реклами і для виробників, які встановлюють рекламу, скажімо, на вулицях, магістралях, майданах, будинках, транспорті та в інших місцях. Проте для таких платників потребує уточнення сам період тривалості одноразового розміщення реклами. На нашу думку, його можна передбачити на рівні одного дня (із застосуванням чинної податкової ставки 0,1 %). Решту днів мі-

сяця рекламування визнаватимуться рекламою тривалої дії, з якої сплачуватиметься податок за ставкою 0,5 %, як це й передбачено за чинного порядку.

**Висновки.** Узагальнення класифікаційних ознак реклами дозволили виокремити особливу їх групу з характерними двома підгрупами та відсутністю визначення в законодавстві зі здійсненням розмежування лише за величиною податкових ставок. Практична реалізація цих положень дозволяє органам місцевого самоврядування маніпулювати періодом тривалості рекламувань, а відтак і ставками оподаткування, та створювати нерівні податкові умови для виробників і розповсюджувачів реклами. Уведення загальнодержавним законодавством нормативно-правового значення часового лагу для верифікації одноразової та реклами тривалого часу відповідатиме змісту рівночасності, сприятиме однозначності цих понять, позитивно впливатиме на їх сприйняття з позиції різних категорій платників, усуватиме можливі випадки суб'єктивного впливу органів місцевої влади на ділову активність останніх через механізм податкових ставок.

### Література:

1. Сергєєва Н. В. Межі реклами: рекламна інформація чи інформаційна реклама / Н. В. Сергєєва // Вісник ХДАДМ. – 2006. – № 5. – С. 63-67.
2. Павленко А. Ф. Маркетинг: Підручник / А. Ф. Павленко, А. В. Войчак. – К.: КНЕУ, 2003. – 246 с.
3. Новаківський І. І. Оцінювання ефективності internet-реклами / І. І. Новаківський, Л. С. Любомудрова // Вісник національного університету “Львівська політехніка”. Проблеми економіки та управління. – 2009. – №640. – С. 175-182.
4. Кириленко О. П. Актуальні проблеми місцевих фінансів в Україні / О. П. Кириленко // Розвиток фінансової системи України в умовах ринкових трансформацій: зб. матеріалів III Всеукр. міжвуз. наук.-пр. конф. вчених, викладачів та практичних пр-ків, 16-17 лют. 2006 р. – Вінниця: Книга-Вега, 2006. – Т. 1. – 2006. – С. 21-23.
5. Маркова Л. Г. Місцеві податки і збори як чинник формування доходів місцевих бюджетів / Л. Г. Маркова, В. Б. Хмельницька // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії: Економічні науки. – 2009. – №1(21). – С. 93-101.
6. Панасюк Л. В. Місцеві бюджети як основа фінансового забезпечення місцевих органів влади / Л. В. Панасюк // Наука й економіка. – 2008. – №1(9). – С. 73-78.
7. Про рекламу: Закон України від 3 лип. 1996 р. №270/96-ВР (зі змінами) [Електронний ресурс]. – Режим доступу до закону: <http://zakon1.gada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=270%2F96-%E2%F0>
8. Про місцеві податки та збори: Декрет Кабінету Міністрів України від 20.05.1993 р. №56-93 // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 87. – С. 180.
9. Про внесення змін до положень про місцеві податки та збори: Рішення Запорізької міської ради від 30 листопада 2005 року №6 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до рішення: <http://www.meria.zp.ua/test/index.php?id=147&pid=390&type=rish>