

ПЕРЕДПЛАТА ПЕРІОДИЧНИХ ВИДАНЬ: ОБЛІК ВИТРАТ

ЗА МІНЛИВИХ УМОВ ДІЇ ЧИННОГО ЗАКОНОДАВСТВА ВИНИКАЄ ПОСТІЙНА ПОТРЕБА В ОТРИМАННІ КОРИСНОЇ, АКТУАЛЬНОЇ ІНФОРМАЦІЇ У СВОЇЙ ГАЛУЗІ. БАГАТО ПІДПРИЄМСТВ ВИРІШУЮТЬ ЦЮ ПРОБЛЕМУ, ПЕРЕДПЛАЧУЮЧИ СПЕЦІАЛІЗОВАНІ ПЕРІОДИЧНІ ВИДАННЯ НЕОБХІДНОЇ ТЕМАТИКИ. РОЗГЛЯНЕМО У НАШІЙ СТАТТІ ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ТАКИХ ВИТРАТ В ПОДАТКОВОМУ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ.

У підготовці матеріалу брав участь Ігор Попов, заступник директора з економічних питань ПП «Бухгалтерська Фірма «Спеціаліст»», www.spec.od.ua.

ПЕРЕДПЛАТА СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ ПЕРІОДИЧНИХ ВИДАНЬ

З набранням чинності Податковим кодексом України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) правила обліку витрат на придбання періодики дещо змінилися. На відміну від старого законодавства, де такі витрати відносилися до витрат подвійного призначення (підп. 5.4.2 п. 5.4 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР), тепер витрати на передплату періодичних видань враховуються у складі інших витрат. Відповідно до підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ, до складу інших витрат (зокрема інших операційних витрат) включаються витрати на інформаційне забезпечення господарської діяльності платника податку, в тому числі з питань законодавства, на придбання літератури, оплату Інтернет-послуг і передплату спеціалізованих періодичних видань.

Передусім слід зазначити, що періодичне видання – це серійне видання, яке виходить через визначені проміжки часу з постійним для кожного року числом номерів (випусків), без повторів у змісті, з однотипно оформленими, нумерованими та/або датованими випусками, під одним і тим самим заголовком (наказ Міністерства культури та туризму «Про затвердження Інструкції з обігу документів, що знаходяться в бібліотечних фондах» від 03.04.2007 р. № 22).

Необхідно пам'ятати про обов'язковий зв'язок тематики підписного видання з господарською діяльністю підприємства. В іншому випадку перевіряючі органи можуть побачити в цьому фінансуванні особистих потреб працівника з усіма наслідками у вигляді податку на доходи фізичних осіб.

Для того щоб довести зв'язок з господарською діяльністю, досить закріпити потребу підприємства у такому виданні наказом керівника, зафіксувавши в ньому конкретні виробничі (не розважальні чи загальнопізнавальні) цілі.

Особливу увагу слід звернути на тематику видання. Тут можна виділити наступні категорії.

1. Газети і журнали з чітко вираженим галузевим напрямом, який пов'язаний з одним із видів статутної діяльності. Як правило, в них надаються роз'яснення дозвільних, контролюючих, наглядових органів, а також статистичні дані, різноманітні довідки, описуються технології та стандарти.



2. Періодика, необхідна для нормальної діяльності будь-якого відділу/підрозділу, який забезпечує господарську діяльність. Це спеціалізовані видання, орієнтовані на таких фахівців, як бухгалтери, юристи, маркетологи і т. д.

3. Видання, які не входять в попередні дві категорії, але забезпечують підприємство важливою інформацією, наприклад суспільно-політична і загальноділова преса («Урядовий кур'єр», «Голос України» або «Офіційний вісник України»). У будь-якому разі якщо зв'язок спеціалізації видання з господарською діяльністю не завжди очевидний, не останню роль відіграє наказ керівника.

Слід уважно поставитися до правильності та переконливості обґрунтування потреб підприємства, пов'язавши їх з тематикою видання. Наприклад, спеціалізоване бухгалтерське видання передплатують для отримання актуальної інформації про зміни в законодавстві та роз'яснень з метою правильного ведення обліку, своєчасної та повної сплати податків. А регіональну газету – для отримання інформації про рішення органів місцевого самоврядування, про місцеві події та офіційні заходи і т. д.

Відповідно до п. 138.2 ст. 138 ПКУ витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі **первинних документів**, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського

обліку, та інших документів, встановлених розділом II ПКУ. Документальним підтвердженням здійснених на оплату періодики витрат будуть:

- рахунок на передплату;
- касовий або товарний чек (для розрахунку готівкою), платіжне доручення і виписка банку (для безготівкових розрахунків);
- передплатний абонемент (в якому окремими рядками виділяють назву видання, період передплати, її вартість).

Принцип відображення витрат на передплату зі вступом в силу Податкового кодексу істотно змінився: тепер передплата не змінює податкових наслідків з податку на прибуток (підп. 139.1.3 п. 139.1 ст. 139 ПКУ). Замість цього витрати на придбання спеціалізованих періодичних видань **слід відобразити за фактом надходження періодики або на дату складання акта**, тобто вони визнаються витратами того звітного періоду, в якому були здійснені (п. 138.5 ст. 138 ПКУ).

Підприємство може вибрати різні способи передплати періодичних видань – через пошту, передплатне агентство чи безпосередньо через редакцію.

Передплата через пошту. У цьому випадку періодичне видання, яке передплатується, буде представлено в спеціалізованому Каталозі, котрий складає Державне підприємство по розповсюдженню періодичних видань «Преса» (далі – ДП «Преса»). Ця ж установа присвоює виданню передплатний індекс.

У свою чергу, Українське державне підприємство поштового зв'язку «Укрпошта» (далі – УДППЗ «Укрпошта») приймає передплату і доставляє примірники видання через розгалужену мережу своїх поштових відділень.

Таким чином, з одного боку УДППЗ «Укрпошта» – платник податку на прибуток на загальних підставах, з іншого – УДППЗ «Укрпошта» та ДП «Преса» фактично є посередниками між читачем і видавництвом. Ці організації в передплатній діяльності дотримуються Правил розповсюдження періодичних друкованих видань від 10.12.1998 р. № 169/81/492 (далі – Правила № 169/81/492). У цьому документі використовується термін «договір передплати», який розповсюдженець укладає з видавцем.

Враховуючи главу 68 Цивільного кодексу України від 16.01.2003 р. № 435-IV (далі – ЦКУ), можна стверджувати, що фактичним продавцем газети чи журналу залишається видавництво (редакція). Отже право власності на періодичне видання до УДППЗ «Укрпошта» не переходить. Значить для клієнтів цієї організації податковий статус має значення тільки в частині оплачуваних ними послуг з оформлення передплати. Таким чином їм слід переконатися, що статус платника податку на прибуток за ставкою 21% має і видавець. Зазвичай редакції повідомляють про свій статус, причому документ, який вони можуть надати для його підтвердження, не регламентовано. А як відомо, правочин можна вчинити навіть шляхом обміну листами (ст. 207 ЦКУ).

Крім того, у загальну суму вартості передплати входить не тільки ціна газети (журналу), але і сума послуг розповсюдженця, оплачуваних споживачем

за оформлення передплати та/або доставку видання. Витрати для визначення об'єкту оподаткування по ним залежать вже від статусу розповсюдженця періодики.

Передплата через агентства. Більшість передплатних агентств, укладаючи з видавцями договори передплати (доручення), дотримуються Правил № 169/81/492. Обслуговуючи клієнтів, вони діють від свого імені та за свій рахунок. Тобто так само, як і за договорами доручення. Деякі посередники навіть спеціально підкреслюють, що право власності на тираж до них не переходить. Отже і тут приходимо до аналогічного висновку: статус агентства, яке розповсюджує вітчизняні видання, має значення тільки для оприбуткування наданих ним послуг з оформлення та доставки (якщо їх можна виділити із загального платежу). Контрагентом передплатника з поставки конкретного журналу або газети за такою схемою виступає видавництво (редакція).

При **передплаті через редакцію** наявний прямий договір. Найчастіше редакції повідомляють про свій статус платника податку на прибуток у підписному абонементі або договорі. Абонемент (екземпляр договору) залишається у передплатника у випадку вимоги контролерів.

Отже можна підсумувати, що при передоплаті підприємство не несе витрат, воно лише робить передоплату (аванс) і починає отримувати періодичні видання. Тому, незалежно від способу передплати (через пошту, через передплатні агентства чи шляхом редакційної передплати), сам факт передоплати за періодичні видання ніяк не впливає на податок на прибуток.

Стосовно **податку на додану вартість** (далі – ПДВ) зазначимо наступне.

Згідно з підп. 197.1.25 п. 197.1 ст. 197 ПКУ звільняються від обкладення ПДВ операції з поставки (передплати) періодичних видань друкованих засобів масової інформації та книжок, крім видань еротичного характеру, учнівських зошитів, підручників та навчальних посібників українського виробництва, словників українсько-іноземної або іноземно-української мови; доставки таких періодичних видань друкованих засобів масової інформації на митній території України. Отже на податковий кредит при передплаті розраховувати не доводиться.

У той же час на пільгові поставки в загальному порядку повинні виписуватися податкові накладні. Таким чином, платнику податків видається податкова накладна з посиланням в нижній її частині на пункт, який звільняє операцію від оподаткування (у нашому випадку згідно з підп. 197.1.25 п. 197.1 ст. 197 ПКУ). Передплатник повинен відобразити її в розділі II Реєстру виданих та отриманих податкових накладних з внесенням суми в графу 8 і в графи 9, 11 або 15 – залежно від виду діяльності. У декларації з ПДВ така операція може відобразитися у рядках 11.1, 11.2.

Бухгалтерський облік витрат на придбання періодики безпосередньо залежить від терміну її корисного використання. Спеціалізовані періодичні видання в основному мають термін корисного використання менше одного року. Це пов'язано з

тим, що, дізнавшись інформацію з одного номера отриманого періодичного видання, працівники підприємства відкладають його і чекають наступного номера. Тому логічно відображати вартість передплати на періодичні видання в складі витрат підприємства як витрати на інформаційний супровід (обслуговування) діяльності підприємства.

Однак ці витрати не можуть бути визнані витратами поточного періоду, оскільки попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг не визнається витратами (підп. 9.2 п. 9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»). Відображаються витрати на періодику у витратах майбутніх періодів на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (п. 36 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Ба-

ланс») та у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. № 291).

По мірі надходження на підприємство періодичного видання витрати по ньому списуються на відповідну статтю витрат та в залежності від виду та напрямку періодики відображаються на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Приклад 1

Підприємство зробило річну передплату на щомісячне видання «Податковий огляд» через поштове відділення УДППЗ «Укрпошта». Вартість передплати становить 1200 грн (100 грн на місяць).

№ п/п	ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ	БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК		СУМА (грн)	ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК
		Дт	Кт		ВИТРАТИ
1	Перераховано передоплату за передплату на друкований журнал «Податковий огляд» на 12 місяців по 100 грн за місяць	37	31	1200	-
2	Передоплату за видання включено до витрат майбутніх періодів	39	63	1200	-
3	Відображено залік заборгованостей	63	37	1200	-
4	Отримано перший номер журналу із супровідною первинною документацією	92, 93	39	100	100

ПЕРЕДПЛАТА ЕЛЕКТРОННИХ ПЕРІОДИЧНИХ ВИДАНЬ

Електронне видання – електронний документ (група електронних документів), який пройшов редакційно-видавничу обробку і призначений для розповсюдження у незмінному вигляді та має вихідні дані.

Щодо **податку на прибуток** ситуація з електронними періодичними виданнями повторює ситуацію з друкованими.

Для включення витрат на передплату до складу витрат платника податку необхідне дотримання наступних умов:

- спеціалізація тематики видання, зв'язок з основною діяльністю (підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ);

- документальне підтвердження витрат. Пункт 138.2 ст. 138 ПКУ вимагає для визнання витрат наявність первинних документів. Тому навіть поставку електронних журналів потрібно буде оформляти первинними документами.

Моментом відображення витрат буде факт отримання електронного документа (групи електронних документів) або дата складання акту. Факт передплати тут також ні на що не впливає.

Відносно ПДВ можна відзначити, що підп. 197.1.25 п. 197.1 ст. 197 ПКУ стосується саме друкованої продукції. За часів дії Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р.

№ 168/97-ВР в газеті «Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації» від 11 червня 2007 р. № 24 було опубліковано консультацію начальника відділу масово-роз'яснювальної роботи та звернень громадян Державної податкової інспекції у Подільському районі м. Києва Любові Краснокутської, в якій вона так само відзначала звільнення від ПДВ друкованої продукції.

У той же час у Законі України «Про друковані засоби масової інформації (пресу) в Україні» від 16.11.1992 р. № 2782-ХІІ під друкованими засобами масової інформації (пресою) в Україні розуміють «періодичні і такі, що продовжуються, видання, які виходять під постійною назвою, з періодичністю один і більше номерів (випусків) протягом року на підставі свідоцтва про державну реєстрацію». А друкований засіб масової інформації вважається виданим «якщо він підписаний до виходу в світ і надрукований будь-яким тиражем». Таким чином, на нашу думку, поставки періодичних електронних видань не звільняються від ПДВ, а значить обкладаються ним за загальними правилами.

Бухгалтерський облік витрат на передплату електронного видання аналогічний випадку з передплатою друкованого видання.

Приклад 2

Підприємство зробило річну передплату на отримання щомісячного електронного видання «Податкові новини». Вартість передплати становить 600 грн з ПДВ (12 місяців по 50 грн).

№ п/п	ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКОЇ ОПЕРАЦІЇ	БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК		СУМА (грн)	ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК
		Дт	Кт		ВИТРАТИ
1	Перераховано передоплату за передплату на електронний журнал «Податкові новини» на 12 місяців по 50 грн за місяць	37	31	600	–
2	Відображено ПДВ	641/ПДВ	644	100	–
3	Передоплату за видання включено до витрат майбутніх періодів	39 644	63 63	500 100	–
4	Відображено залік заборгованостей	63	37	600	–
5	Отримано перший номер журналу із супровідною первинною документацією	92, 93	39	41, 67	41,67

ВИДАННЯ У ПОДАРУНОК

Досить часто трапляється так, що оформивши передплату на будь-яке спеціалізоване періодичне видання, підприємство отримує в подарунок перший рекламний номер іншого нового періодичного видання того ж видавництва. Такий подарунок слід враховувати відповідно до п. 137.10 ст. 137 ПКУ, де зазначається, що суми безповоротної фінансової допомоги та безоплатно отримані товари (роботи, послуги) вважаються доходами на дату фактичного отримання платником податку товарів (робіт, послуг) або за датою надходження коштів на банківський рахунок чи в касу платника податку, якщо інше не передбачено цим розділом. Отже безкоштовно отримані товари визнаються доходом на дату їх фактичного отримання. А розмір таких доходів визначається згідно з підп. 135.5.4 п. 135.5 ст. 135 ПКУ як вартість товарів, робіт, послуг, безоплатно отриманих платником податку у звітному періоді, визначена на рівні не нижче звичайної ціни, суми безповоротної фінансової допомоги, отриманої платником податку у звітному податковому періоді, безнадійної кредиторської заборгованості, крім випадків, коли операції з надання/отримання безповоротної фінансової допомоги проводяться між платником податку та його відокремленими підрозділами, які не мають статусу юридичної особи.

У бухгалтерському обліку при отриманні безкоштовного номера журналу дохід підприємства слід збільшити на його справедливую вартість. Дохід визнається під час збільшення активу за його справедливою вартістю (пп. 5, 22 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»). Справедливою вартістю вважається сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. (п. 4 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»). Таким чином, підприємству необхідно поцікавитися фактичною ціною безоплатно отриманого номера періодики.

Крім того, величина доходу в бухгалтерському обліку залежить від того, яким активом визнано подарунок. Так, якщо отриманий подарунок має термін використання менше одного року і відноситься до складу оборотних активів, то при оприбуткуванні сума його вартості відноситься до доходу (рахунок 71 «Інший операційний дохід»). Якщо подарунок має термін використання більше одного року (відноситься до основних засобів або нематеріальних активів), то дохід визнається щомісячно в сумі нарахованої амортизації (одночасно з її нарахуванням) і відображається на рахунку 74 «Інші доходи».

О. Сухарська

ВИКОРИСТАНІ НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ

ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-V.

ЦКУ – Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

Закон України «Про друковані засоби масової інформації (пресу) в Україні» від 16.11.1992 р. № 2782-XII.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР.

Закон № 168/97 – Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. № 168/97-В.

Наказ № 22 – наказ Міністерства культури та туризму «Про затвердження Інструкції з обігу документів, що знаходяться в бібліотечних фондах» від 03.04.2007 р. № 22.

Правила № 169/81/492 – Правила розповсюдження періодичних друкованих видань від 10.12.1998 р. № 169/81/492.

П(С)БО 2 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» від 31.03.1999 р. № 87.

П(С)БО 19 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 07.07.1999 р. № 163.

П(С)БО 15 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999 р. № 290.

П(С)БО 16 – Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. № 318.