

Реализация товаров через торговые автоматы

Преимущества использования торговых автоматов – низкая стоимость обслуживания, техническая простота установки, мобильность, отсутствие затрат на рекламу и прочее – активно продвигают вендинг как альтернативный канал розничной торговли. Рассмотрим особенности работы данных аппаратов с наличными денежными средствами, а также вопросы бухгалтерского учета и налогообложения.

Общие положения

Согласно п. 22 Закона от 08.01.2014 № 128-З «О государственном регулировании торговли и общественного питания в РБ» (далее – Закон № 128-З) розничная торговля связана с приобретением и продажей товаров для личного, семейного, домашнего и иного подобного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью, если иное не установлено законодательными актами РБ.

Разносная торговля – розничная, осуществляемая вне стационарных торговых объектов с использованием передвижных средств либо без них (п. 21 Закона № 128-З, подп. 1.2.7 п. 1 постановления Минторга РБ от 26.06.2014 № 24 «О классификации форм розничной торговли»). К таковым относится торговый автомат, представляющий собой специальное приспособление для реализации товаров методом самообслуживания, оснащенное купюроприемником для приема наличных денежных средств (п. 2 «Инструкции о порядке классификации розничных торговых объектов по видам и типам», утв. постановлением Минторга от 26.06.2014 № 25).

Согласно п. 1 ст. 468 Гражданского кодекса РБ (ГК) в случаях, когда продажа товаров производится с использованием автоматов, их владелец обязан довести до покупателей информацию о продавце (фирменное наименование, местонахождение, режим работы, действия, которые покупателю необходимо совершить для получения товара) путем ее помещения на автомате или предоставления иным способом.

Договор розничной купли-продажи с использованием автоматов считается заключенным с момента совершения покупателем действий, необходимых для получения товара (п. 2 ст. 468 ГК).

Через торговые автоматы (как из передвижных средств разносной торговли) запрещено реализовывать:

- пиво и слабоалкогольные напитки с объемной долей этилового спирта не более 7% (подп. 1.3 п. 1 постановления Совмина от 06.03.2006 № 317 «Об отдельных вопросах регулирования розничной торговли пивом и слабоалкогольными напитками и о внесении изменений и дополнений в некоторые постановления Совмина РБ по вопросам осуществления розничной торговли»);

- алкогольные напитки с объемной долей этилового спирта 7% и более (подп. 1.14 п. 1 ст. 11 Закона от 27.08.2008 № 429-З «О государственном регулировании производства и оборота алкогольной, непивовой спиртосодержащей продукции и непивового этилового спирта»).

Согласно п. 35 Правил продажи отдельных видов товаров и осуществления общественного питания, утв. постановлением Совмина от 14.11.2018 № 824, при продаже товаров с использованием передвижных средств разносной торговли или без них запрещается реализация средств защиты растений, технически сложных товаров бытового назначения, экземпляров аудиовизуальных произведений, компьютерных программ и фонограмм, одежды из натуральных меха и кожи, а также пищевых продуктов, за исключением мороженого; безалкогольных напитков, чая, кофе, соковой продукции, в т.ч. в розлив; кондитерских и хлебобулочных изделий, сухих картофелепродуктов и завтраков, кулинарной продукции; свежих овощей, фруктов и бахчевых культур; живой рыбы.

Работа с наличными денежными средствами

В соответствии с подп. 2.2 п. 2 постановления № 924/16 юридические лица и ИП с 1 июля 2018 г.

при продаже товаров, выполнении работ, оказании услуг принимают наличные денежные средства с использованием автоматических электронных аппаратов, торговых автоматов с установленным средством контроля налоговых органов (далее – СКНО) либо со встроенным кассовым суммирующим аппаратом с установленным СКНО.

Установка, обслуживание, снятие СКНО, а также функции центра обработки данных системы контроля торговых автоматов и системы контроля кассового оборудования осуществляются РУП «Информационно-издательский центр по налогам и сборам» (подп. 2.3 п. 2 постановления № 924/16). Порядок и особенности установки и обслуживания СКНО в торговых автоматах прописаны в постановлении МНС от 02.03.2012 № 9 «Об утверждении Инструкции о порядке установки, обслуживания, снятия средства контроля налоговых органов и порядке осуществления функций центра обработки данных».

Согласно п. 31 постановления № 924/16 при продаже товаров (работ, услуг) с использованием автоматического электронного аппарата, торгового автомата со встроенным кассовым суммирующим аппаратом с установленным СКНО данным оборудованием формируется и выдается покупателю платежный документ.

Не допускается использование автомата в случаях, если:

- он не обеспечивает учет принятых наличных денежных средств;
- в него не встроен кассовый суммирующий аппарат или не установлено СКНО, либо после его установки оно неисправно или отключено;
- в него встроен кассовый суммирующий аппарат, модель (модификация) которого не включена в Государственный реестр, и (или) кассовый суммирующий аппарат не соответствует технической документации и эталонному образцу модели (модификации), включенного в Госреестр. Указанное обстоятельство подтверждается актом (заключением) о результатах технического освидетельствования кассового суммирующего аппарата, выданным юридическим лицом, определенным Госстандартом (п. 33 постановления № 924/16).

Изъятие наличных денежных средств из автоматов осуществляется не реже одного раза в 7 дней.

Субъекты хозяйствования должны обеспечить раздельный учет в произвольной форме изымаемых средств в разрезе каждого автомата (п. 34 постановления № 924/16).

Отражение в бухгалтерском учете

Организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное владение и пользование, за исключением случаев, установленных законодательством;

организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;

- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена (п. 4 «Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств»).

Торговые аппараты в соответствии с постановлением Минэкономики от 30.09.2011 № 161 «Об установлении нормативных сроков службы основных средств и признании утратившими силу некоторых постановлений Минэкономики РБ» относятся к группе 458 «Оборудование торговли и общественного питания», подгруппа «Оборудование механическое, автоматы, полуавтоматы, кофе-аппараты и вендинговые аппараты и прочее торгово-технологическое оборудование» (шифр 45804, нормативный срок службы – 5 лет).

Таким образом, приобретенные организацией торговые автоматы включаются в состав основных средств по первоначальной стоимости, определенной в соответствии с п. 10 «Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств».

Согласно п. 8 «Инструкции по бухгалтерскому учету запасов», утв. постановлением Минфина от 12.11.2010 № 133, организации, осуществляющие

розничную торговлю, могут оценивать приобретенные товары по розничным ценам.

Если учет ведется таким образом, для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, налогах, включаемых в цену товаров, используется счет 42 «Торговая наценка» (п. 33 «Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50)).

При принятии к бухучету товаров суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, отражаются по Д-ту сч. 41 «Товары» и К-ту сч. 42 «Торговая наценка». Суммы торговых наценок (скидок, надбавок), налогов, включаемых в цену товаров, приходящихся на реализованные товары, учитываемые по розничным ценам, отражаются сторнировочной записью по Д-ту сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и К-ту сч. 42 «Торговая наценка» (п. 33 Инструкции № 50).

Перемещение товара

Перемещение товаров с места хранения (например, со склада) в торговые автоматы относится к внутреннему перемещению. Данное действие оформляется ТТН, ТН либо иным первичным учетным документом (ПУД) по форме, разработанной организацией самостоятельно с учетом требований, предъявляемых к ПУД (п.п. 1 и 2 ст. 10 Закона № 57-З; п. 1 Инструкции «О порядке заполнения товарно-транспортной накладной и товарной накладной»).

Если автоматы находятся в одном населенном пункте, также можно выписать отдельную накладную (ПУД по самостоятельно разработанной форме) на отгрузку товаров в каждый из них. Как вариант, организация может оформить одну накладную на все отгружаемые для пополнения автоматов товары. В этом случае строку «Пункт разгрузки» ТТН можно заполнить одним из следующих способов:

- указать в данной строке полные адреса (наименование населенного пункта, улицы, номер дома и пр.) местоположения всех автоматов, для пополнения которых перевозятся товары;

- внести в качестве пункта разгрузки только наименование населенного пункта. Такой вариант заполнения указанной строки предусмотрен п. 3 «Инструкции о порядке заполнения товарно-транспортной накладной и товарной накладной»,

утв. постановлением Минфина от 10.08.2018 № 58. Организация, торгующая посредством вендинговых аппаратов, может применить такой же порядок при перевозке товаров в пределах одного населенного пункта.

Данный вариант выписки одной ТТН (ТН) на все отгружаемые товары приемлем, если учетной политикой организации не предусмотрено ведение аналитического учета по сч. 41 (субсч. 41-2 «Товары в розничной торговле») в разрезе мест хранения (п. 32 Инструкции № 50; п. 4 ст. 9 Закона № 57-З). Если же аналитика на сч. 41 ведется по местам хранения, организация может выписать отдельную накладную на отгрузку товаров в каждый автомат. Но зачастую на момент выписки продавец не знает, каким именно товаром и в каком количестве надо пополнить конкретный автомат, так как это выясняется уже по факту. Поэтому для фиксации количества помещенного товара в каждый конкретный автомат целесообразно разработать отдельный документ, например акт загрузки в торговые аппараты. В нем необходимо указать, какие товары, в каком количестве и куда были загружены.

Пример 1. На условиях 100%-ной предоплаты организация для реализации через торговые автоматы приобрела у поставщика товары стоимостью

Д-т сч.	К-т сч.	Сумма	Содержание операции
60	51	2750	Произведена предоплата за товары
41/2	60	2500	Оприходованы товары, поступившие от поставщика (2750 × 100 / 110)
18	60	250	Отражается НДС по поступившим товарам
68/2	18	250	Принят НДС к зачету
41/2	42/1	500	Отражается торговая надбавка, включенная в розничную цену товаров (2500 × 20 / 100)
41/2	42/3	300	Отражается НДС, включенный в розничную цену товаров ((2500 + 500) × 10 / 100)
50 (57)	90/1	2310	Отражается выручка от реализации товаров через торговые автоматы
90/4	41/2	2310	Списаны реализованные товары
90/2	68/2	210	Начислен НДС по реализации товаров (2310 × 10 / 110)
90/4	42/3	210	Сторнируется сумма НДС, включенная в розничную цену реализованных товаров
90/4	42/1	350	Сторнируется сумма торговой надбавки, включенная в розничную цену товаров ((2310 – 210) × 20 / 120)

2750 руб. с НДС (НДС – 10%). Товары учитываются по розничным ценам с НДС. Выручка от реализации через торговые автоматы за отчетный период составила 2310 руб., ставка НДС – 10%, торговая надбавка – 20%.

Налогообложение

Реализация товаров через торговые автоматы является объектом налогообложения НДС, поскольку п. 1 ст. 115 Налогового кодекса РБ (НК) установлено, что объектами налогообложения признаются обороты по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Беларуси.

Согласно п. 21 ст. 120 НК по товарам, реализуемым по свободным и регулируемым (фиксированным) розничным ценам плательщиками, осуществляющими розничную торговлю и общественное питание, получающими по этим товарам доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок и исчисляющими налог на добавленную стоимость в соответствии с п. 5 ст. 128 НК, налоговой базой является стоимость реализованных товаров (с учетом всех налогов, сборов (пошлин) и иных платежей в бюджет либо бюджеты государственных внебюджетных фондов, взимаемых при реализации товаров).

Пунктом 5 ст. 128 НК определено, что плательщики, осуществляющие розничную торговлю и (или) общественное питание и получающие доход в виде разницы в ценах, наценок, надбавок по товарам, реализуемым по свободным и регулируемым (фиксированным) розничным ценам, могут производить исчисление налога на добавленную стоимость исходя из налоговой базы и доли суммы НДС по товарам, имеющимся в календарном месяце, в их стоимости (с учетом всех налогов, сборов (пошлин) и иных платежей), включая товары, освобожденные от налога на добавленную стоимость.

Расчет налога на добавленную стоимость исходя из налоговой базы и доли суммы НДС при реализации товаров по розничным ценам заполняется по установленной форме и порядку.

При отсутствии отдельного учета сумм налога на добавленную стоимость, включенных в цену товара, а также отдельного учета оборотов по реализации товаров, облагаемых по различным налоговым ставкам, исчисление налога на добавленную

стоимость при реализации товаров по розничным ценам производится по ставке, указанной в п. 3 ст. 122 НК.

Для применения расчетной ставки НДС необходимо соблюдение следующих условий:

- она применяется только в отношении товаров, реализуемых по розничным ценам – свободным и регулируемым (фиксированным). При этом товары могут быть реализованы как физическим, так и юридическим лицам;

она не применяется в отношении оборотов по реализации основных средств, нематериальных и прочих активов, а также в отношении оборотов по реализации работ (услуг);

- при определении расчетной ставки НДС сумма налога, включенная в цену товаров, делится на общую стоимость товаров, включая товары, освобожденные от НДС, что ведет к уменьшению ее размера;

для применения расчетной ставки плательщик обязан обеспечить:

- учет товаров по ценам реализации (по розничным ценам). При этом в цену реализации включаются все налоги, сборы и отчисления, взимаемые при реализации товаров;

- отдельный учет сумм НДС, включенных в цену товаров, а также наличие отдельного учета оборотов по реализации товаров, облагаемых по различным ставкам.

Форма расчета НДС, исходя из налоговой базы и доли его суммы при реализации товаров по розничным ценам, и порядок ее заполнения утверждены постановлением МНС от 03.01.2019 № 2 (прил. 27 к постановлению № 2).

Данный расчет не является приложением к налоговой декларации по НДС, а значит, не представляется в налоговый орган. Однако форма определения расчетной ставки обязательна к заполнению, на основании указанного расчета плательщик заполняет строку 10 налоговой декларации по НДС. Данный расчет должен храниться у плательщика и представляться налоговому органу по его требованию либо во время проведения камеральной проверки, либо во время проведения выездной проверки.

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

кандидат экономических наук,
налоговый консультант