

УДК 657.9

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЗАСТОСУВАННЯ РРО ПЛАТНИКАМИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

ІРИНА КОВОВА,
канд. екон. наук, доцент кафедри
обліку і аудиту Київської державної
академії водного транспорту
імені гетьмана Петра
Конашевича-Сагайдачного

В статті розглядаються актуальні питання застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку в Україні в зв'язку зі змінами законодавства. Розкрито особливості організації обліку розрахункових операцій платниками єдиного податку та основні аспекти застосування ними реєстраторів розрахункових операцій. Виявлено суперечності в вітчизняному законодавстві щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку. Матеріал статті може бути використано фізичними і юридичними особами підприємцями – платниками єдиного податку, науковцями та аспірантами.

Ключові слова: єдиний податок, реєстратор розрахункових операцій, облік розрахункових операцій.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Інтеграція економічної системи України до Європейського простору та вимоги міжнародних кредиторів спонукають до постійного удосконалення умов діяльності економічних суб'єктів та їх «детінізації». В зв'язку з чим в 2014-2015 роках спостерігається регулярна зміна податкового законодавства. Це викликає негативну реакцію суб'єктів господарювання на постійні зміни і нововведення, адже в багатьох випадках вони супроводжуються не полегшенням діяльності суб'єктів господарювання, а навпаки провокують додаткові витрати та більш жорсткі умови роботи. Одним з найкритичніших моментів виступило запровадження обов'язкового застосування реєстраторів розрахункових операцій (РРО) для платників єдиного податку, тобто тих підприємців, що обрали спрощену систему оподаткування обліку та звітності. Сектор малого бізнесу є дуже чутливим до різних нововведень, а кризове становище, що спостерігається протягом останніх років в економіці України, ще більш негативно впливає на економічну стійкість малих підприємств.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Грунтовно дослідження проблематики суб'єктів малого підприємництва, і зокрема питаннями застосування чи незастосування РРО в господарській діяльності займаються такі фахівці як Є. Во-

доп'янова, Г.Зубарь, Н.Кожевина, К.Ляпіна, О.Продан [1, 7], котрі виступають з законотворчими ініціативами на підтримку малого бізнесу та покращення умов його функціонування. Питання організації та оптимізації обліку при застосуванні спрощеної системи оподаткування досліджують Т. Гоголь, Н. Ніпорко, В. Юрчик та інші [2,12]. Однак, після низки законодавчих актів щодо впровадження РРО та послаблення щодо їх застосування необхідно узагальнити і роз'яснити всі питання щодо застосування реєстраторів розрахункових операцій платниками єдиного податку.

Мета статті. Дослідження та узагальнення нормативно-правової бази щодо застосування платниками єдиного податку реєстраторів розрахункових операцій.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

НОРМАТИВНО-ПРАВОВА ІДЕНТИФІКАЦІЯ ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

По-перше, необхідно остаточно з'ясувати хто відноситься суб'єктів господарювання - платників єдиного податку, адже це спеціальний податковий режим, який застосовують не всі малі суб'єкти господарювання, а лише ті, хто обрав спрощену систему оподаткування обліку та звітності. Згідно статті 291.2. Податкового Кодексу України - спрощена система оподаткування, обліку та звітності - особливий механізм справляння податків і зборів, що встанов-

лює заміну сплати п'яти окремих податків і зборів, визначених в статті 297.2, на сплату єдиного податку з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності [11].

Вперше в Україні спрощена система оподаткування, обліку та звітності була запроваджена як механізм підтримки малого бізнесу указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 03.07.1998 № 727/98.

В загальному розумінні, згідно статті 55, пункту 3 Господарського Кодексу України малими визначаються суб'єкти малого підприємництва та суб'єкти мікропідприємництва, на підставах ряду критеріїв. Зокрема:

– суб'єктами мікропідприємництва є: фізичні та юридичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України;

– суб'єктами малого підприємництва визначаються: фізичні та юридичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України [3]. Середньооблікова чисельність працюючих визначається з урахуванням усіх працівників, у тому числі й тих, що працюють за договорами та за сумісництвом, а також працівників представництв, філій, відділень та інших відокремлених підрозділів. Дане визначення суб'єктів малого підприємництва відповідає критеріям які використовуються в країнах Європейської співдружності.

Однак для застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності використовуються інші критерії, дещо звужені у порівнянні з загальним трактуванням малих суб'єктів господарювання.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності,

поділяються на такі групи платників єдиного податку:

1) перша група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб, здійснюють виключно роздрібний продаж товарів з торговельних місць на ринках та/або провадять господарську діяльність з надання побутових послуг населенню і обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 300000 гривень;

2) друга група - фізичні особи - підприємці, які здійснюють господарську діяльність з надання послуг, у тому числі побутових, платникам єдиного податку та/або населенню, виробництво та/або продаж товарів, діяльність у сфері ресторанного господарства, за умови, що протягом календарного року відповідають сукупності таких критеріїв: не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, одночасно не перевищує 10 осіб, а обсяг доходу не перевищує 1500000 гривень. До цієї групи не відносяться фізичні особи - підприємці, які надають посередницькі послуги з купівлі, продажу, оренди та оцінювання нерухомого майна, а також здійснюють діяльність з виробництва, постачання, продажу (реалізації) ювелірних виробів. Такі фізичні особи - підприємці належать виключно до третьої групи платників єдиного податку, якщо відповідають вимогам, встановленим для такої групи;

3) третя група - фізичні особи - підприємці, які не використовують працю найманих осіб або кількість осіб, які перебувають з ними у трудових відносинах, не обмежена та юридичні особи - суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми, у яких протягом календарного року обсяг доходу не перевищує 20000000 гривень;

4) четверта група - сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків [11].

Звернемо увагу, що третя група обмежується річним оборотом у 20 млн. грн., і при перевищенні вказаної межі суб'єкт господарювання повинен автоматично перейти на загальну систему оподаткування, обліку та звітності. Однак, відсутність обмежень щодо кількості працюючих говорить про те, що при використанні праці більш ніж 50 осіб, коли суб'єкт

господарювання фактично втрачає статус малого, він все одно може застосовувати спрощену систему оподаткування.

Щодо четвертої групи платників єдиного податку слід відзначити відсутність обмежень щодо кількості працюючих та обсягу річного обороту не вказано, тому даним спеціальним режимом можуть користуватись всі суб'єкти господарювання. Основною умовою її застосування є сільськогосподарський напрям діяльності.

ЗАКОНОДАВЧІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ РРО ТА ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Згідно останніх змін в законодавстві не застосовувати реєстратори розрахункових операцій мають право платники єдиного податку:

- першої групи;
- другої і третьої груп (фізичні особи – підприємці) незалежно від обраного виду діяльності, обсяг доходу яких протягом календарного року не перевищує 1000000 гривень. У разі перевищення в календарному році обсягу доходу понад 1000000 гривень застосування реєстратора розрахункових операцій для такого платника єдиного податку є обов'язковим. Застосування реєстратора розрахункових операцій розпочинається з першого числа першого місяця кварталу, наступного за виникненням такого перевищення, та продовжується у всіх наступних податкових періодах протягом дії свідоцтва платника єдиного податку [4].

Таким чином можна констатувати, що обов'язковим є застосування реєстраторів розрахункових операцій для платників єдиного податку:

- фізичних осіб-підприємців другої та третьої груп обсяг доходу яких протягом календарного року перевищує 1000000 гривень;
- юридичних осіб третьої групи незалежно від обсягу доходу;
- фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб четвертої групи незалежно від обсягу доходу.

Виключення становлять лише ті суб'єкти господарювання які застосовують безготівкову форму розрахунків, у такому випадку відпадає необхідність застосування РРО.

Згідно статті 3. п.2 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»

суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу зобов'язані: видавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, включаючи ті, замовлення або оплата яких здійснюється з використанням мережі Інтернет, при отриманні товарів (послуг) в обов'язковому порядку розрахунковий документ встановленої форми на повну суму проведеної операції [5].

В свою чергу розрахунковий документ - це документ встановленої форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну [5].

Також розрахунковий документ - документ на переказ коштів, що використовується для ініціювання переказу з рахунка платника на рахунок отримувача [6].

Тож виходячи з цієї норми закону всі суб'єкти господарювання повинні видати покупцеві розрахунковий документ встановленої форми, зокрема це може бути як фіскальний чек, так і інший документ (товарний чек тощо).

Враховуючи, що за умов застосування спрощеної системи оподаткування обліку та звітності платники єдиного податку ведуть облік відповідно до статті 296 Податкового кодексу України, в якій визначено, що платники єдиного податку першої і другої груп та платники єдиного податку третьої групи (фізичні особи - підприємці), які не є платниками податку на додану вартість, ведуть Книгу обліку доходів. Платники єдиного податку третьої групи (юридичні особи) використовують дані спрощеного бухгалтерського обліку щодо доходів та витрат з урахуванням

положень пунктів 44.2, 44.3 статті 44 Податкового Кодексу [11]. Для організації спрощеного бухгалтерського обліку такі платники єдиного податку опираються на Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку № 422[8], що передбачають просту і спрощену форму обліку для заповнення фінансового звіту ф. 2-м. та Методичні рекомендації № 720[9], що визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них без застосування подвійного запису для складання ф. 2-мс.

Таким чином, доцільно зробити висновки, що «єдинники» першої та другої групи, а також фізичні особи підприємці третьої групи, які не є платниками податку на додану вартість не зобов'язані вести жодного обліку, окрім Книги обліку доходів, а отже і облік розрахункових операцій в тому числі. Отже ведення обліку розрахункових операцій є, виключно, ініціативою самих підприємців «єдинників», якщо вони забажають його вести. Хоча підсумовуючи вищевказані норми законів доцільно дійти висновку, що облік розрахункових операцій вести вони не зобов'язані, а от розрахунковий документ покупцеві видати зобов'язані. Дані норми законів породжують певні суперечності між собою і є питанням спорів при податкових перевірках, тому доцільно на законодавчому рівні усунути вказану суперечність.

Слушно зауважити, що жодних особливостей обліку і в тому числі розрахункових операцій платники єдиного податку четвертої групи не мають, отже повинні його вести на загальних підставах.

ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ ЗАСТОСУВАННЯ РРО ПЛАТНИКАМИ ЄДИНОГО ПОДАТКУ

У застосуванні РРО є ряд певних незручних моментів, які є досить суперечливими для фізичних осіб-підприємців. Одним з них виступає вартість ре-

єстратора та витрати на його обслуговування. Адже сучасний апарат з електронною стрічкою та вбудованим модемом, який сам подає звітність до фіскальної служби коштує від 6000 гривень, а фіскальний принтер, що дозволить працювати з інформаційною системою обліку коштує від 9000 гривень. Вартість щомісячного обслуговування коливається від 150-200грн., що в рік складе 1800-2400грн., і це, не враховуючи, вартості кодування пристроїв чи їх адаптації до системи обліку. В умовах фінансово-економічної кризи, зниження товарообороту і доходів переважна більшість підприємців «єдинників» другої групи не можуть дозволити собі понести такі витрати. Додатковими витратами часу для підприємця стають освоєння апарату та ведення книги обліку розрахункових операцій. В умовах, якщо фізична особа-підприємець працює без найманих працівників, це втрата його часу, який він міг витратити на створення додаткової вартості (виробництво продукції, надання послуги), що зумовить або взяття на роботу бухгалтера або приведе до зниження продуктивності фізичної особи-підприємця.

Однак для тих підприємців, які дозволять собі витрати на РРО є ряд зручностей для пільгового режиму впровадження РРО. По-перше мораторій на перевірки до 2018 року для всіх хто встановить реєстратор до 1 січня 2016 року. По-друге, за порушення розрахункової дисципліни вперше – символічний штраф у розмірі 1 гривні. По-третє, сучасні РРО з електронною стрічкою самостійно щодня подають дані до фіскальної служби і немає більше необхідності возити щомісячні звіти. Автоматичне формування розрахункового документу за допомогою РРО займає менше часу, ніж виписка товарного чеку вручну. До того ж, немає необхідності підбивати підсумки дня по доходах, адже реєстратор робить це автоматично при формуванні щоденного звіту.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Таким чином, варто підсумувати, що впровадження РРО в практику фізичних-осіб підприємців є досить зручним інструментом як для фіскальних органів, так і для самих підприємців, головне питання в ціні такого впровадження. Зобов'язувати підприємців примусово застосовувати РРО можливо лише при наявності державної програми з фінансування компенсації вартості фіскальних апаратів для тих категорій підприємців яким це потрібно (для прикладу 2 група), тоді не буде спротиву з боку самих підприємців. Однак, враховуючи для прикладу, що від компенсації вартості фіскальних апаратів для підприємців «єдинників» другої групи надходження до місцевого бюджету не зміняться, адже сума їх податку не залежить від

суми доходів у межах 1,5 млн. грн., то позитивного фіскального ефекту від такого запровадження не буде. Тому в умовах фінансово-економічної кризи примусове запровадження РРО є недоцільним, так як тільки погіршує загальний економічний клімат та умови праці підприємців.

Підбиваючи підсумки вищесказаного, доцільно дійти до висновків, що в майбутньому при стабілізації економічної ситуації в Україні загальнообов'язкове використання реєстраторів розрахункових операцій неминуче. Тому необхідно усувати суперечності законодавства з обліку розрахункових операцій, спростувати та уніфікувати процедури з їх реєстрації. Європейський вектор інтеграції спрямований на приведення функціонування малого бізнесу в прості, зрозумілі і зручні для бізнесу умови з максимальною дерегуляцією, однак з прозорою системою контролю яку здатне забезпечити обов'язкове запровадження РРО.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Водоп'янова Є.Н.** Все про РРО с 01.07.2015: кого касается, чего ждать, что делать [Електронний ресурс] Дебет-Кредит – Режим доступу <http://news.dtkr.ua/state/cash-handling/34261>
2. **Гоголь Т.А., Ніпорко Н.І.** Спрощена форма організації бухгалтерського обліку для підприємств малого бізнесу (не платників ПДВ) без застосування подвійного запису // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №11. – С. 3–17.
3. **Господарський** Кодекс України 16.01.2003 № 436-IV.
4. **Закон** України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України щодо застосування реєстраторів» від 01.07.2015 № 569-VIII
5. **Закон** України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» №265/95-вр від 06.07.1995
6. **Закон** України «Про платіжні системи та переказ коштів в Україні» від 05.04.2001 № 2346-III
7. **Зубарь Г.** Применение РРО: изменения-2015 [Електронний ресурс] Ліга-Закон – Режим доступу http://bz.ligazakon.ua/magazine_article/BZ007375
8. **Методичні** рекомендації по застосуванню реєстраторів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ МФУ від 25.06.2003р. № 422.
9. **Методичні** рекомендації із застосування реєстраторів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ МФУ від 15.06.2011р. № 720.
10. **Міжнародні** стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, МСБО та тлумачення КТМФЗ) // http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010.
11. **Податковий** кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
12. **Юрчик В. І.** Облікова політика підприємств малого бізнесу і оптимізація оподаткування: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 ; МОНМС України, ЖДТУ. - Житомир, 2012. - 21 с.

В статье рассматриваются актуальные вопросы применения регистраторов расчетных операций плательщиками единого налога в Украине в связи с изменениями законодательства. Раскрыты особенности организации учета расчетных операций плательщиками единого налога и основные аспекты применения ими регистраторов расчетных операций. Выявлены противоречия в отечественном законодательстве относительно применения регистраторов расчетных операций плательщиками единого налога. Материал статьи может быть использован физическими и юридическими лицами предпринимателями - плательщиками единого налога, учеными и аспирантами.

Ключевые слова: *единый налог, регистратор расчетных операций, учет расчетных операций.*

The article deals with issues of application payment transactions single tax payers in Ukraine in connection with changes in legislation. The features of accounting settlement operations of single tax payers and key aspects of their payment transactions. Revealed discrepancies in national legislation on the application of payment transactions single tax. Material of article can be used individuals and legal entities entrepreneurs – a single tax payers, scientists and graduate students.

Keywords: *single tax, payment transactions, account payments.*