

УДК 334.012.64

DOI: 10.18524/2413-9998.2022.1 (50).270399

О. В. Побережець,

доктор економічних наук, професор,
заступник декана економіко-правового факультету,
Одеський національний університет імені І. І. Мечникова,
Французький бульвар, 24/26, м. Одеса, 65058, Україна.
e-mail: olga-poberezhec@ukr.net

В. В. Шмагіна,

кандидат економічних наук, доцент,
Одеський національний університет імені І. І. Мечникова,
Французький бульвар, 24/26, м. Одеса, 65058, Україна.
e-mail: vshmagina@ukr.net

О. І. Конопля,

студентка 4 курсу спеціальності «Облік і оподаткування»
Одеський національний університет імені І. І. Мечникова,
Французький бульвар, 24/26, м. Одеса, 65058, Україна.
e-mail: arisha04konoplya@gmail.com

МЕХАНІЗМ ВИКОРИСТАННЯ РРО ТА ПРРО В УМОВАХ ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

У статті досліджено теоретичні і методичні засади механізму використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування. Сформовано та проаналізовано трирівневу систему нормативно-правового регулювання використання в діяльності суб'єктів господарювання реєстраторів розрахунків операцій. Виокремлено загальну тенденцію розвитку касових апаратів в Україні, яка полягає в поступовій, починаючи з 2015 року, фіскалізації розрахункових операцій представників малого бізнесу – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування. Виявлено, що головною передумовою початку процесу фіскалізації розрахункових операцій в Україні став занадто високий рівень тіньової економіки, який призводить до недоотримання значної частки доходів бюджету. Визначено мету фіскалізації розрахункових операцій, яка полягає у зниженні рівня тіньової економіки та захисті прав споживачів. Обґрунтовано позицію в питаннях необхідності використання касових апаратів при отриманні розрахунків через онлайн-банкінг з використанням мобільних додатків, при отриманні розрахунків на картку-ключ та у випадку отримання оплати за реалізовані товари через платіжного посередника Nova Pay. Здійснено класифікацію та порівняльну характеристику реєстраторів розрахункових операцій з визначенням переваг та недоліків класичних і програмних РРО з метою сприяння прийняттю якісних управлінських рішень при виборі типу касових апаратів.

Ключові слова: реєстратор розрахункових операцій (РРО), Програмний реєстратор розрахункових операцій (ПРРО), податкове адміністрування.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Сучасне перебування України в умовах підвищеної геополітичної напруженості внаслідок загострення територіальних протиріч призводить до дестабілізації й уповільнення внутрішнього соціально-економічного розвитку країни, що об'єктивно сприяє зростанню обсягів тіньової економіки. Однією з основних причин тінізації є зловживання суб'єктами підприємницької діяльності спрощеною системою оподаткування, яка не передбачає ведення повноцінного обліку й унеможлиблює здійснення якісного контролю за походженням і повнотою відображення доходів. У результаті проведення готівкових операцій поза межами обліку відбувається цілеспрямоване заниження бази обкладання податками, які є основним джерелом фінансування доходної частини державного та місцевих бюджетів. Як наслідок, держава недоотримує величезні суми коштів і не має можливості повною мірою виконувати покладені на неї функції. Саме тому актуалізується питання пошуку механізмів здійснення дієвого контролю та аналізу за показниками економічної активності платників податків з метою зниження рівня тіньової економіки та захисту прав споживачів, одним з яких є обов'язкове застосування реєстраторів розрахункових операцій.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичні аспекти функціонування РРО досліджували: О. О. Бандурка, В. Т. Білоус, І. Л. Бородін, Н. В. Дутова, Н. Ю. Єршова, К. А. Ішук, О. Кравчук, О. І. Линник, В. Б. Марченко, А. А. Нечай, М. А. П'ятак, Ю. В. Панура, Ю. Пех, В. М. Попович, Л. А. Савченко, О. В. Тимошенко, А. Фатенюк-Ткачук та ін. Недостатньо дослідженим залишається питання методології фінансового та податкового обліку витрат на придбання, експлуатацію, ліквідацію класичних та програмних РРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування.

Постановка завдання. Дослідити теоретичні і методичні засади механізму використання РРО та ПРРО в умовах підвищення рівня податкового адміністрування.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні склалася трирівнева система нормативно – правового регулювання застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів роз-

рахункових операцій.

На першому рівні встановлюються найвищі вихідні правові норми та положення, які регулюють відносини у сфері застосування РРО. Основним нормативно-правовим актом є Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР (далі – Закон №265). Він визначає загальні положення щодо використання, ремонту та технічного обслуговування РРО/ПРРО, а також відповідальність господарюючих суб'єктів за порушення вимог чинного законодавства у сфері застосування касових апаратів.

Податковий кодекс України від 02. 12. 2010 року № 2755-VI [3] безпосередньо питання у сфері використання РРО не регулює, проте виступає єдиним законодавчим актом, який окрім Закону №265, визначає норми щодо незастосування касових апаратів суб'єктами господарювання.

На другому рівні на підставі чинних законів вищими органами державної виконавчої влади в особі Кабінету міністрів України та Правління Національного банку України приймаються постанови, які з дня опублікування регулюють окремі питання в області застосування РРО. Основними актами вищих органів виконавчої влади є Постанова КМУ №1336 від 23. 08. 2000 року «Про забезпечення реалізації статті 10 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» (далі – Постанова №1336) та Постанова КМУ від 16 березня 2017 року №231 «Про затвердження переліку груп технічно складних побутових товарів, які підлягають гарантійному ремонту (обслуговуванню) або гарантійній заміні, в цілях застосування реєстраторів розрахункових операцій» (далі – Постанова №231).

Постанова №1336 визначає види діяльності, проведення яких дозволяє не застосовувати суб'єктам господарювання касові апарати, проте зобов'язує використовувати зареєстровані в органах Державної податкової служби України книги обліку розрахункових операцій та розрахункові книжки.

Постанова №231 визначає види технічно складних побутових товарів, торгівля якими незалежно від форми та місця проведення розрахунків не звільняє від обов'язку застосування РРО ні юридичних, ні фізичних осіб-підприємців, що спрямоване на виконання п. 1 та п. 9

ст. 9 Закону №265.

На третьому рівні на підставі чинних законів вищими органами державної виконавчої влади в особі Міністерства фінансів України та ДПСУ розробляються накази, якими затверджують окремі порядки, положення та інструкції у сфері використання РРО. Основним є Наказ МФУ № 496 від 03. 09. 2021 року «Про затвердження Порядку ведення обліку товарних запасів для фізичних осіб-підприємців, у тому числі платників єдиного податку» (далі – Порядок №496). Він на підставі Закону № 265 визначає загальні правила ведення товарного обліку приватними підприємцями, починаючи з 26 листопада 2021 року.

Таким чином, сучасний стан законодавчого регулювання застосування РРО та ПРРО в Україні характеризується наявністю надмірної кількості нормативних актів, які в сукупності визначають єдині правові засади поведінки сторін господарських правовідносин під час здійснення готівкових та безготівкових розрахунків. Саме тому важливими є систематизація та формування відповідних рівнів нормативно-правового забезпечення, що уможливило розуміння процесу впровадження РРО та ПРРО в діяльність підприємств, визначаючи особливості обліку та контролю.

Історія становлення та розвитку використання касових апаратів в діяльності суб'єктів господарювання на території України дозволяє виділити три етапи.

Перший етап (1993 – 2009 рр.) характеризується формуванням законодавчої бази з питань правового регулювання застосування РРО. Саме в цей період прийнято основні нормативно-правові акти – Закон №265 та Постанову №1336. Цікаво, що до 2000 року обов'язок використання касових апаратів виникав у тих суб'єктів господарювання, які здійснювали виключно готівкові розрахунки. Тільки починаючи з 1 січня 2001 року він поширився на розрахунки в безготівковій формі. Варто зауважити, що п. 6 ст. 9 Закону №265 в редакції від 21.12.2000 року вже визначав норму, яка звільняла фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування від застосування РРО, проте зобов'язувала використовувати касові апарати приватними підприємцями, які перебували на загальній системі оподаткування і здійснювали торгівлю підакцизними товарами.

Другий етап (2010 – 2021 рр.) відзначився прийняттям Податкового кодексу України, який став регулювати питання в частині застосування

РРО фізичними особами-підприємцями, і початком часткової фіскалізації розрахункових операцій представників малого бізнесу. Так, норма п. 10 ст. 177 ПКУ в редакції від 02.12.2010 року визначала обов'язок використання касових апаратів ФОП на загальній системі оподаткування незалежно від виду діяльності й залишилася незмінною дотепер. Складніша ситуація виникла з ФОП-платниками єдиного податку, адже подальші зміни в законодавстві щодо необхідності застосування РРО стосувалися саме цих суб'єктів господарювання. Крім цього, визначальною характеристикою зазначеного періоду є впровадження з 1 серпня 2020 року програмних РРО, які не скасували дію традиційних апаратних реєстраторів, а стали їх альтернативою на вибір користувачів.

Наразі триває третій етап (починаючи з 1 січня 2022 року) історичного розвитку РРО, який характеризується початком повної фіскалізації розрахункових операцій представників малого бізнесу – юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців на спрощеній системі оподаткування.

Таким чином, можна виокремити загальну тенденцію розвитку касових апаратів в Україні – поступова, починаючи з 2015 року, фіскалізація розрахунків шляхом розширення кола суб'єктів господарювання, зобов'язаних застосовувати РРО під час здійснення підприємницької діяльності.

Здебільшого, розширення фіскалізації торкнулося представників малого бізнесу – юридичних та фізичних осіб – підприємців на спрощеній системі оподаткування, окрім платників єдиного податку першої групи, адже обов'язок використання касових апаратів юридичними особами і приватними підприємцями на загальній системі оподаткування існував завжди.

Головною передумовою початку процесу фіскалізації розрахункових операцій в Україні став занадто високий рівень тіньової економіки, який призводить до недоотримання значної частки доходів бюджету, в результаті чого держава не в змозі повною мірою виконувати покладені на неї функції.

Загальні тенденції тінізації економіки за розрахунками Міністерства економіки України у 2010 – 2021 роках представлено на рис. 1.

Наведена динаміка показників свідчить про те, що протягом останніх кількох років спостерігається тенденція до зростання рівня тіньової

економіки, який станом на кінець 2021 року становив 31% обсягу ВВП, що на 4 в. п. вище показника 2019 року. Для порівняння, рівень тіньової економіки розвинутих країн світу не перевищує 12 – 16% ВВП.

Серед наявних причин тінізації економіки вагомим місцем посідають дві – проведення готівкових операцій поза межами обліку та цілеспрямоване заниження доходів або завищення видатків з метою ухилення від сплати податків. Здебільшого, зазначені порушення характерні саме для представників малого бізнесу на спрощеній системі оподаткування, оскільки вона згідно діючого законодавства не передбачає ведення повноцінного обліку, в результаті чого проконтролювати повноту відображення доходів неможливо.

Рівень тінізації економіки України за 2010-2021 роки, % до обсягу офіційного ВВП

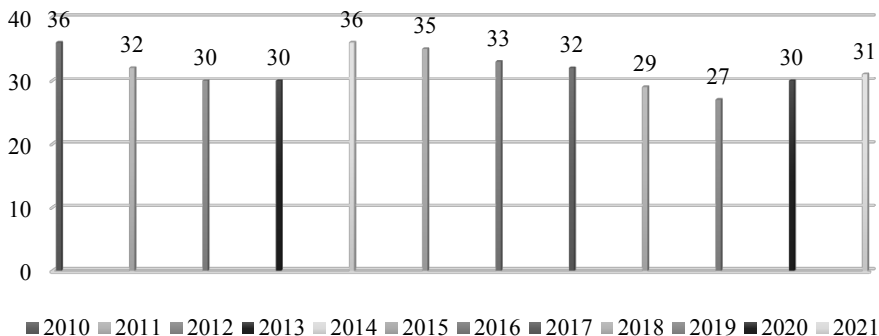


Рис. 1. Рівень тінізації економіки України за 2010-2021 роки

Джерело: [2]

Крім вищезазначеного, зловживання спрощеною системою оподаткування характерне для великого бізнесу, який шляхом використання «псевдо-ФОП» здійснює реалізацію товарів на значні суми, що призводить до незаконної мінімізації податкових платежів.

За розрахунками експертів, із загальної кількості зареєстрованих фізичних осіб-підприємців близько 20% порушників перебуває на другій групі єдиного податку і близько 10% – на третій, внаслідок чого щороку держава втрачає від 6 до 8,3 млрд гривень податкових надходжень.

Отже, ключова мета фіскалізації розрахункових операцій в Укра-

їні – це зменшення рівня тіньової економіки та гарантія захисту прав споживачів.

Гарантія захисту прав споживачів забезпечується за рахунок отримання розрахункового документа (фіскального чека), видача якого є обов'язковою умовою будь-якого РРО, що спрямоване на виконання вимог Закону України «Про захист прав споживачів».

Процес масової фіскалізації, який протягом останніх кількох років відбувається в економіці нашої держави, викликає безліч питань, які умовно можна поділити на три групи:

- 1) категорії суб'єктів господарювання, які зобов'язані використовувати РРО/ПРРО та вести товарний облік;
- 2) сутність та види розрахункових операцій, які потребують обов'язкового застосування РРО/ПРРО;
- 3) можливість законного уникнення від обов'язкового застосування РРО/ПРРО.

У преамбулі чинної редакції Закону №265 чітко визначено, що обов'язок застосування РРО та ПРРО поширюється на усіх суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції у сфері послуг, громадського харчування та торгівлі, у готівковій та/або безготівковій формі.

Отже, першою умовою необхідності застосування касових апаратів є приналежність до суб'єктів господарювання. До них належать як юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми (приватні підприємства, товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю тощо), так і фізичні особи-підприємці на загальній і спрощеній системах оподаткування. Виключення становлять особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність (нотаріуси, приватні виконавці, арбітражні керуючі, адвокати тощо).

Другою умовою необхідності застосування касових апаратів є наявність у суб'єкта господарювання розрахункових операцій, сутність яких представлена чотирма складовими (рис. 2).

Іншими словами, розрахункові операції передбачають рух коштів між контрагентами з приводу купівлі-продажу товарів чи надання послуг як в готівковій, так і в безготівковій формах. Важливою умовою визнання розрахункових операцій є місце реалізації товарів (послуг).

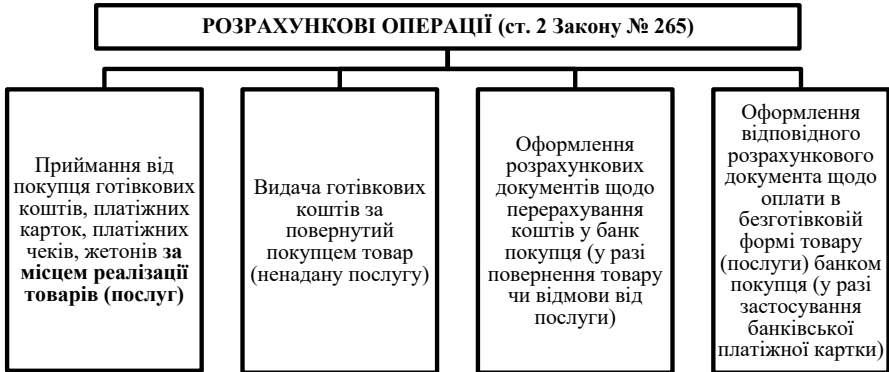


Рис. 2. Складові розрахункових операцій

Джерело: [3]

Українське законодавство надає доволі широке визначення місцю проведення розрахунків, розуміючи під цим не тільки місце безпосереднього отримання від покупців і зберігання готівкових коштів, а й місце видачі попередньо оплаченого за допомогою систем дистанційного обслуговування товару.

Відповідно до п. 3 Постанови Правління НБУ №148 від 29.12.2017 року «Про затвердження Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні» (далі – Постанова №148), готівкові розрахунки передбачають приймання від покупців за реалізовані товари (надані послуги) та видачу грошових знаків національної валюти України – банкнот і монет. Усі без виключення готівкові операції є розрахунковими, а отже без сумніву потребують обов'язкового використання РРО.

Дещо складніша ситуація склалася з безготівковими розрахунками. Відповідно до п. 1.4 Постанови Правління НБУ №22 від 21. 01. 2004 року «Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті» (далі – Постанова №22), безготівкові операції здійснюються без контакту з банкнотами та монетами двома шляхами:

- 1) шляхом безпосереднього перерахування коштів з рахунку платника на рахунок одержувача;
- 2) шляхом перерахування коштів, передчасно внесених готівкою в

касу банку, на рахунок одержувача за дорученням клієнта, тобто з посередництвом банківської установи.

Проте варто звернути увагу, що не всі безготівкові операції є розрахунковими, і не завжди потребують обов'язкового застосування РРО (рис. 3).

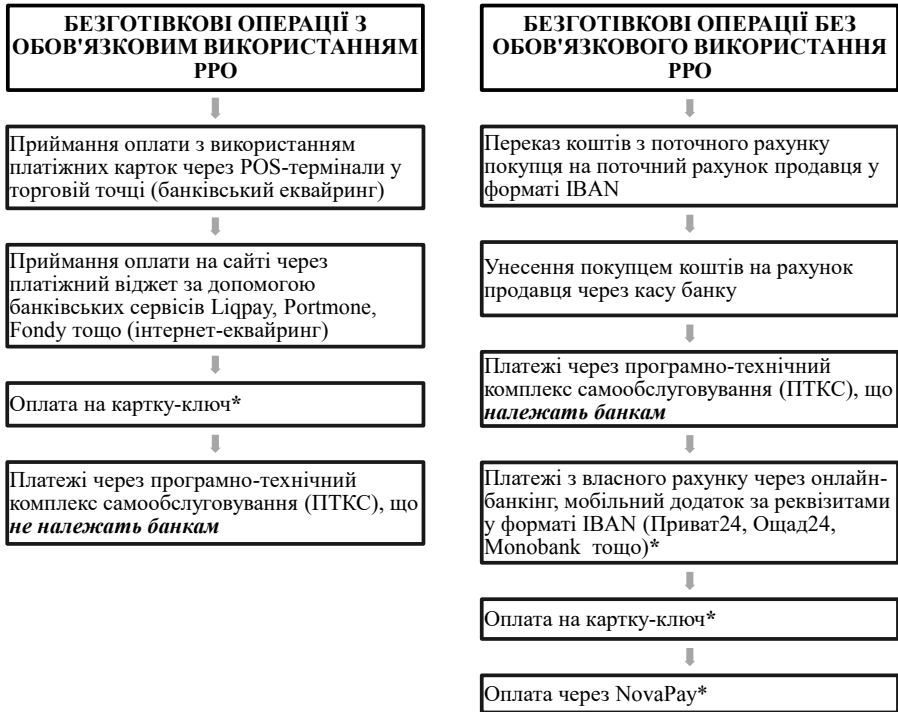


Рис. 3. Приклади використання РРО при безготівкових розрахунках

Джерело: [1]

За даними рис. 3, бачимо, що ті безготівкові операції, які здійснюються за участю еквайра (банківської чи іншої фінансової установи) на підставі раніше укладених договорів еквайрингу без сумніву потребують обов'язкового використання РРО. Визначальною характеристикою еквайрингових розрахунків є відсутність можливості ідентифікувати особу-платника, адже платежі за один операційний день

перераховуються на рахунок клієнта загальною сумою за вирахуванням еквайрингової комісії на наступний робочий день.

Ті безготівкові операції, які здійснюються шляхом перерахування коштів з власного поточного рахунку на поточний рахунок продавця або через касу банку за умови наявності рахунка-фактури із зазначенням реквізитів для сплати у форматі IBAN без сумніву не потребують обов'язкового використання РРО.

Варто зауважити, що питання необхідності використання касових апаратів при отриманні розрахунків через онлайн-банкінг з використанням мобільних додатків досить неоднозначне. Роз'яснення податкових органів з цього приводу займають дві протилежні позиції: одні наголошують на тому, що оплати через платіжні додатки Приват24, Монобанк тощо є розрахунковими операціями, а отже реєструються через РРО [1]; інші проводять аналогію з оплатою за допомогою банківських відділень і доходять висновку про відсутність ознак розрахункових операцій [2].

Ми погоджуємось з останніми висновками податківців і вважаємо, що оплата через інтернет-банкінг не передбачає безпосереднє приймання фізичної картки продавцем, адже відбувається на підставі рахунків за реквізитами у форматі IBAN з можливістю ідентифікації особи-платника, а отже за сутністю не є розрахунковою операцією і не передбачає застосування касових апаратів.

Питання необхідності використання касових апаратів при отриманні розрахунків на картку-ключ також неоднозначне. Вважаємо, що у даному випадку наявність чи відсутність обов'язкового застосування РРО залежатиме від способу оплати, який пропонується покупцеві: якщо через платіжний віджет на сайті (інтернет-еквайринг) – РРО потрібний, якщо на підставі реквізитів у форматі IBAN через касу банку або інтернет-банкінг – РРО не потрібний. Схожу позицію висловлюють і контролюючі органи ДПСУ.

Проте найбільш актуальним наразі залишається питання необхідності використання касових апаратів суб'єктами господарювання у випадку отримання ними оплати за реалізовані товари через платіжного посередника Nova Pay (раніше For Post). У даному випадку існує два варіанти. Перший варіант – отримання коштів від платіжного посередника на поточний рахунок суб'єкта господарювання, другий – отримання готівки на умовах післяплати у відділенні служби доставки. В

обох випадках обов'язок застосування РРО виникає виключно у платіжного посередника, а не в суб'єкта господарювання, адже розрахункова операція в розумінні Закону №265 відсутня. Тотожні позиції висловлюють податкові органи. Однак вважаємо за необхідне звернути увагу на те, що у випадку отримання готівки у відділенні кур'єрської служби господарські правовідносини виникають між платіжним посередником та фізичною особою, а не суб'єктом господарювання, що тягне за собою декларування отриманих доходів за наслідками року та обкладання їх податком на доходи фізичних осіб у розмірі 18% та військовим збором у розмірі 1,5%.

Попри те, що з 1 січня 2022 року більшість суб'єктів господарювання все ж таки зобов'язані здійснювати діяльність із використанням РРО/ПРРО, існують випадки, які звільняють від застосування касових апаратів, не порушуючи при цьому вимог чинного законодавства:

- 1) відсутність розрахункових операцій в розумінні Закону №265;
- 2) пільги із ст. 9 Закону №265;
- 3) пільги із ст. 10 Закону №265.

Між положеннями ст. 9 та ст. 10 Закону №265 існує принципова відмінність. Ті суб'єкти господарювання, які звільняються від обов'язку використання касових апаратів на підставі ст. 10 Закону №265, повинні застосовувати зареєстровані в податкових органах КОРО та РК, але ця норма спрацьовує виключно за умови здійснення діяльності в межах визначеного Постановою №1336 граничного розміру річного обсягу розрахункових операцій (рис. 4).

Ті суб'єкти господарювання, які звільняються від обов'язку використання касових апаратів на підставі ст. 9 Закону №265, ні КОРО, ні РК застосовувати не повинні. Найбільше питань викликають п. 1 та п. 9 ст. 9 Закону №265. Відповідно до п. 1 ст. 9 Закону №265, РРО/ПРРО, КОРО з РК не використовуються виключно юридичними особами, які торгують продукцією власного виробництва, тобто продукцією, яку виготовляють і реалізують самостійно.

Згідно з п. 9 ст. 9 Закону №265, РРО/ПРРО, КОРО з РК не використовуються фізичними особами, які торгують промисловими або продуктовими товарами виключно на ринках і виключно за готівкові кошти.

Торгівля на ринку в даному випадку передбачає наявність певного торгового місця у вигляді площі для розміщення торговельного інвен-

тарю (вагів, лотків, прилавоків). Тобто таких об'єктів оподаткування як магазини, які розташовані на території ринку, дана норма не стосується.

У межах 167 розмірів мінімальної заробітної плати станом на 01 січня поточного року (з 01.01.2022-1085500 грн.)	•Роздрібна торгівля <i>на території села, селища</i> товарами (<i>крім підакцизних товарів</i>), що здійснюється фізичними особами - підприємцями, які сплачують єдиний податок.
У межах 500 тис. грн. на один суб'єкт господарювання	•Роздрібна торгівля на <i>ринках</i> , ярмарках (за винятком розташованих на їх території магазинів, кіосків тощо) та інші.
У межах 250 тис. грн. на один структурний підрозділ	•Роздрібна торгівля медичними і фармацевтичними товарами та надання медичних і ветеринарних послуг <i>на території села, селища</i> та інші.
Без обмежень	•Продаж товарів і надання послуг поштовими відділеннями та пунктами зв'язку <i>в селах, селищах</i> та інші.

Рис. 4. Перелік видів діяльності, звільнених від застосування РРО з використанням КОРО та РК

Джерело: сформовано авторами.

Крім вищезазначеного, варто зауважити, що норми п.1 та п. 9 ст. 9 Закону № 265 не поширюються на фізичних осіб-підприємців взагалі, а також на юридичних і фізичних осіб, які здійснюють торгівлю:

1) технічно складними побутовими товарами, що підлягають гарантійному ремонту: перелік даних товарів наведений в Постанові №231 (наприклад, духові шафи, холодильники, принтери, пральні машини тощо);

2) лікарськими засобами та виробами медичного призначення;

3) ювелірними та побутовими виробами з дорогоцінного металу.

Важливим є п. 6 ст. 9 Закону №265, який робить посилання на ПКУ в частині незастосування РРО/ПРРО. Зокрема, п. 296.10 ст. 296 ПКУ передбачено, що з 1 січня 2022 року РРО або ПРРО не використовуються виключно платниками єдиного податку першої групи [3, п.

296.10 ст. 296].

Якщо з питанням використання касових апаратів усе більш-менш зрозуміло, то питання ведення обліку товарних запасів відповідно до Порядку №496 залишається відкритим. На виконання вимог п. 12 ст. 3 Закону №265 суб'єкти господарювання зобов'язані вести в порядку, встановленому законодавством, облік товарних запасів, та здійснювати продаж лише тих товарів, що відображені в такому обліку. Наголошуємо, що з 01 січня 2022 року аналогічно з обов'язковістю використання РРО, обов'язковість ведення товарного обліку поширюється як на юридичних осіб, так і на фізичних осіб - підприємців на загальній та спрощеній системах оподаткування другої – четвертої групи, що чітко визначено в п. 61 підрозділу 10 Розділу XX ПКУ та в Порядку №496 [0, п. 61 підр. 10 розд. XX.

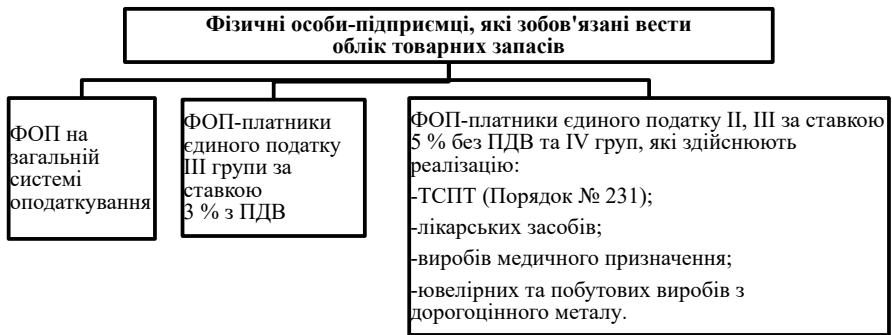


Рис. 5. Фізичні особи-підприємці, які здійснюють облік товарних запасів

Джерело: сформовано авторами

Таким чином, сучасний етап історичного розвитку РРО та ПРРО в Україні характеризується великою кількістю аспектних змін і трансформацій, які на підставі надмірності та неоднозначності законодавчих норм спричиняють появу низки проблем у процесі впровадження касових апаратів у діяльність суб'єктів господарювання. Саме тому, з метою вирішення зазначених протиріч, важливим є надання узагальнюючого висновку щодо необхідності застосування РРО/ПРРО: з 1 січня 2022 року реєстратори розрахункових операцій застосовуються юри-

дичними особами та фізичними особами-підприємцями на загальній та спрощеній системах оподаткування за умови здійснення розрахункових операцій в готівковій та безготівковій формах за місцем реалізації товарів чи надання послуг, за виключенням платників єдиного податку першої групи та суб'єктів господарювання, на яких поширюється дія ст. 9 та ст. 10 Закону №265.

Для реєстрації розрахункових операцій суб'єктів господарювання призначений спеціальний пристрій – реєстратор розрахункових операцій.

Чинним законодавством передбачено два види реєстраторів: класичний і програмний, які додатково за функціональним призначенням, способом отримання або типом використання поділяються на підвиди.

На підставі класифікації можна виділити ключові відмінності апаратного і програмного РРО, які систематизовано в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика класичного і програмного РРО

Ознака	Класичний РРО	Програмний РРО
Фіскальні функції	Інформація про обсяг здійснених розрахункових операцій зберігається у фіскальній пам'яті РРО й автоматично передається до серверу ДПС	Інформація про обсяг здійснених розрахункових операцій передається до серверу ДПС із застосуванням мережі Інтернет, після чого фіскалізація чеків відбувається на сервері
Термін реєстрації сервером ДПС	Тиждень (опломбування РРО в ЦСО – подача документів в податкову – введення в експлуатацію)	Декілька днів (подача документів в податкову – реєстрація ЕЦП касира)
Строк корисного використання	Не більше 9 років з дати випуску і 7 років з моменту введення в експлуатацію	Залежить від пристрою, на який встановлюється програмний додаток
Необхідність ЕЦП	Не потрібен	Потрібен ЕЦП на кожного касира
Видача чека	У паперовому вигляді самим РРО	В електронному вигляді на e-mail або в паперовому через додаткове підключення принтеру

Формування Z-звіту	Формується касиром самостійно після закриття зміни	Формується автоматично під час закриття зміни
Вартість	Залежить від функціональних характеристик, від 5 тисяч гривень і вище	Програмний додаток може бути безкоштовним або оплачуватися його обслуговування, потребує придбання додаткового пристрою для його встановлення

Джерело: складено авторами

За даними таблиці бачимо, що обидва види РРО мають як переваги, так і недоліки в застосуванні.

Програмний реєстратор має більш просту і швидку процедуру реєстрації, автоматично формує Z-звіти, дає можливість заощадити кошти за рахунок отримання безкоштовного додатку від податкових органів, проте більш залежний від мережі Інтернет, що не дозволяє виконувати фіскальні функції у випадку його відключення, і потребує оформлення цифрового підпису на кожного касира, що іноді викликає проблеми зі збереженням та адмініструванням ЕЦП. У той же час, апаратний реєстратор менш залежний від мережі Інтернет, не потребує реєстрації цифрового підпису на кожного окремого касира, що дуже зручно у випадку плинності кадрів, проте передбачає тривалу процедуру реєстрації та має досить високу вартість. Попри це, вибір виду РРО залежить від потреб та можливостей суб'єктів господарювання. Виключення становлять торгівці пального, які згідно чинного законодавства зобов'язані користуватися апаратними реєстраторами.

Таким чином, порівняльна характеристика зазначених інструментів обліку та контролю дозволяє визначити переваги та недоліки класичних і програмних РРО, що сприяє прийняттю якісних управлінських рішень при виборі типу реєстраторів розрахункових операцій. Це надасть змогу оптимально поєднати функціонування обраних касових апаратів з існуючими на підприємстві програмними продуктами бухгалтерського обліку, що підвищить можливості моніторингу розрахункових операцій з поступовим формуванням фінансової та податкової звітності.

Висновки та пропозиції. Таким чином, сучасний етап історичного розвитку РРО та ПРРО в Україні характеризується великою кількістю аспектних змін і трансформацій, які на підставі і надмірності та неодно-

значності законодавчих норм спричиняють появу низки проблем у процесі впровадження касових апаратів у діяльність суб'єктів господарювання. Саме тому, з метою вирішення зазначених протиріч, важливим є надання узагальнюючого висновку щодо необхідності застосування РРО/ПРРО: з 1 січня 2022 року реєстратори розрахункових операцій застосовуються юридичними особами та фізичними особами-підприємцями на загальній та спрощеній системах оподаткування за умови здійснення розрахункових операцій в готівковій та безготівковій формах за місцем реалізації товарів чи надання послуг, за виключенням платників єдиного податку першої групи та суб'єктів господарювання, на яких поширюється дія ст. 9 та ст. 10 Податкового кодексу України. Для реєстрації розрахункових операцій суб'єктів господарювання призначений спеціальний пристрій – реєстратор розрахункових операцій.

Чинним законодавством передбачено два види реєстраторів: класичний і програмний, які додатково за функціональним призначенням, способом отримання або типом використання поділяються на підвиди.

Список використаної літератури

1. Інтернет-банкінг та РРО: свіжі роз'яснення від ДПС. Дебет-Кредит. 2020. URL: <https://news.dtkr.ua/state/cash-handling/66352> (дата звернення: 27.12.2021 року).
2. Індивідуальна податкова консультація від 14.06.2021 р. № 2381/ІПК/99-00-07-05-01-06. Державна податкова служба України. 2021. С. 1-2. URL: <https://euconlaw.com/wp-content/uploads/2021/06/ipk-%E2%84%96-2381.pdf>. (дата звернення: 27.12.2021 року).
3. Податковий кодекс України: Закон України від 02. 12. 2010 року № 2755-VI. Офіційний вісник України. 2010. № 92. Т. 1. С. 9. Ст. 3248.

Стаття надійшла 12.01.2022 року

O. V. Poberezhets,

Doctor of Economic Sciences, Professor,
Deputy Dean of the Faculty of Economics and Law
Odesa I. I. Mechnykov National University,
24/26, Frantsuzkyi bulvar, Odesa, 65058, Ukraine
e-mail: olga-poberezhcec@ukr.net

V. V. Shmagina,

PhD in Economics, Associate Professor,
Odesa I. I. Mechnykov National University,
24/26, Frantsuzkyi bulvar, Odesa, 65058, Ukraine
e-mail: vshmagina@ukr.net

A. I. Konoplya,

4th year student of Accounting and Taxation,
Odesa I. I. Mechnykov National University,
24/26, Frantsuzkyi bulvar, Odesa, 65058, Ukraine
e-mail: arisha04konoplya@gmail.com

**MECHANISM OF USING RRO AND PRO IN CONDITIONS
OF INCREASING THE LEVEL OF TAX ADMINISTRATION**

The article investigates the theoretical and methodological principles of the mechanism of using RRO and PRRO in terms of increasing the level of tax administration. A three-level system of legal regulation of the use of registrars of transactions in the activities of economic entities has been formed and analyzed. The general tendency of development of cash registers in Ukraine, which consists in gradual, starting from 2015, fiscalization of settlement operations of small business representatives - legal entities and natural persons-entrepreneurs on a simplified taxation system, is highlighted. It was found that the main prerequisite for the process of fiscalization of settlement operations in Ukraine was too high level of the shadow economy, which leads to a shortfall in a significant share of budget revenues. The goal of fiscalization of settlement operations, which is to reduce the level of the shadow economy and protect consumer rights, has been determined. The position on the need to use cash registers when receiving payments through online banking using mobile applications, when receiving payments on a key card and in the case of receiving payment for goods sold through a payment intermediary Nova Pay is substantiated. The classification and comparative characteristics of registrars of settlement operations with the definition of the advantages and disadvantages of classical and software RRO in order to facilitate the adoption of quality management decisions when choosing the type of cash registers.

Keywords: registrar of settlement operations (RRO), Software registrar of settlement operations (RRO), tax administration.

References

1. Internet-bankinh ta RRO: svizhi roziasnennia vid DPS (2020). [Internet banking and PRO: fresh clarifications from the DPS]. Debet-Kredyt. – Debit-Credit. Retrieved from: <https://news.dtkr.ua/state/cash-handling/66352> [in Ukrainian].
2. Indyvidualna podatkova konsultatsiia vid 14.06.2021 r. № 2381/IPK/99-00-07-05-01-06 (2021). [Individual tax consultation dated June 14, 2021 No. 2381/IPK/99-00-07-05-01-06]. Derzhavna podatkova sluzhba Ukrainy. - State Tax Service of Ukraine. Pp. 1-2. Retrieved from: <https://euconlaw.com/wp-content/uploads/2021/06/ipk-%E2%84%96-2381.pdf>. [in Ukrainian].
3. Podatkovi kodeks Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 02. 12. 2010 roku № 2755-VI [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine dated December 2, 2010 No. 2755-VI]. Ofitsiyni visnyk Ukrainy. – Official Gazette of Ukraine [in Ukrainian].