



Верховний
Суд

ОГЛЯД
судової практики
Касаційного адміністративного суду
у складі Верховного Суду
щодо розрахункових операцій

Рішення, внесені до ЄДРСР, за період
із жовтня 2024 року до серпня 2026 року



Supreme LAB

База правових позицій



ЗМІСТ

1. Підстави та обов'язок застосування РРО	3
1.1. Про застосування РРО під час реалізації технічно складних побутових товарів	3
1.2. Про незастосування РРО у випадку внесення депозитів і виплати виграшів у букмекерській діяльності в мережі «Інтернет»	4
1.3. Про незастосування РРО під час продажу товарів через інтернет-магазин на умовах повної післяплати з оплатою через небанківську фінансову установу	5
2. Фактичні перевірки та розрахункові документи	7
2.3. Про правомірність фактичної перевірки на підставі інформації про можливі порушення та використання даних СОД РРО як податкової інформації	9
2.4. Про відповідальність за відсутність цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку у фіскальних чеках	10
2.5. Про підстави проведення фактичної перевірки	11
3. Доказування порушень	12
3.1. Про застосування штрафних санкцій за ненадання документів, що підтверджують облік товарних запасів, які знаходяться в місці продажу	12
3.2. Про кваліфікацію різниці між задекларованим доходом і сумами, проведеними через РРО	13
4. Маркетингові акції та повнота розрахунку	14
4.1. Про фактичну перевірку та проведення розрахунків за акційною ціною	14
4.2. Про проведення розрахунків за акційною ціною	16
4.3. Про відображення вартості товарів у фіскальних чеках під час проведення маркетингової акції та доказове значення даних СОД РРО	17

1. Підстави та обов'язок застосування РРО

1.1. Про застосування РРО під час реалізації технічно складних побутових товарів

Фізична особа – підприємець (платник єдиного податку третьої групи) звернулася до суду з позовом про скасування податкового повідомлення-рішення, яким було застосовано фінансову санкцію за проведення розрахункової операції без застосування РРО. Під час фактичної перевірки податковий орган здійснив контрольну закупку годинника без проведення операції через РРО. Платник заперечував проти застосування санкції, покликаючись на те, що придбаний годинник не є смартгодинником і не належить до товарної підсубпозиції 9102290000 УКТ ЗЕД, а тому його реалізація не потребує застосування РРО.

Ключовим питанням у справі є визначення, чи підлягає застосуванню РРО під час реалізації фізичною особою – підприємцем, яка є платником єдиного податку, наручного годинника, який не є смартгодинником, але належить до Групи 91 «Годинники всіх видів та їх частини» Переліку груп технічно складних побутових товарів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 16 березня 2017 року № 231.

Верховний Суд зацентрував, що суб'єкти господарювання зобов'язані використовувати РРО під час реалізації технічно складних побутових товарів, що підлягають гарантійному обслуговуванню. Постанова Кабінету Міністрів України від 16 березня 2017 року № 231 відносить до таких товарів Групу 91 «Годинники всіх видів та їх частини» (коди УКТ ЗЕД 9101–9107), що охоплює годинники всіх видів і їхні частини згідно з кодами УКТ ЗЕД 9101–9107, а також окремо смартгодинники. Водночас Міністерство економічного розвитку і торгівлі у коментарі до вказаної постанови Кабінету Міністрів України зазначило, що коди УКТ ЗЕД наводяться довідково, а основною підставою для застосування РРО є відповідність товару найменуванню та опису в переліку, а не лише код УКТ ЗЕД.

Покликання на те, що товар не є смартгодинником і не належить до товарної підсубпозиції 9102290000, не спростовує обов'язку застосування РРО, оскільки згідно з описом товару цей годинник належить до Групи 91 і підлягає гарантійному обслуговуванню. Тому його реалізація підпадає під вимоги щодо обов'язкового застосування РРО.

Верховний Суд підтвердив раніше сформовану правову позицію, відповідно до якої визначальним для обов'язку застосування РРО під час продажу годинників є їхня приналежність до Групи 91 «Годинники всіх видів та їх частини», а не те, чи є конкретний годинник смартгодинником.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 15 жовтня 2025 року у справі № 805/1956/18-а можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131018998>.

1.2. Про незастосування РРО у випадку внесення депозитів і виплати вигравшів у букмекерській діяльності в мережі «Інтернет»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Букмекерська компанія „Фавбет“» здійснювало організацію та проведення азартних ігор казино в мережі Інтернет на підставі ліцензії. За результатами перевірки податковий орган дійшов висновку, що платник здійснював розрахункові операції з продажу гравцям електронних грошових замінників, які надають можливість робити ставки в азартних іграх, а також виплати вигравшів на загальну суму 1,423 млрд грн без застосування РРО / ПРРО та без формування відповідних розрахункових документів.

Платник заперечував правомірність таких висновків, стверджуючи, що електронний грошовий замінник не є товаром, а лише еквівалентом грошових коштів, внесених гравцем на клієнтський рахунок із правом зворотного обміну; право власності на такі кошти до моменту ставки залишається у гравця; усі розрахунки здійснювалися в безготівковій формі через сервіси переказу коштів (Товариство з обмеженою відповідальністю «Даймонд Пей»), що звільняє від застосування РРО відповідно до пункту 14 статті 9 Закону № 265/98-ВР.

Ключовим питанням спору було визначення правової природи операцій з внесення гравцем коштів на клієнтський рахунок, їх обліку у вигляді електронних грошових замінників, здійснення ставок та виплати вигравшів під час організації азартних ігор у мережі Інтернет, а саме: чи є вони розрахунковими операціями, що потребують застосування РРО / ПРРО.

Верховний Суд зауважив, що електронний грошовий замінник не є товаром у розумінні підпункту 14.1.244 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, оскільки не відповідає ознакам матеріального чи нематеріального активу, не придбавається організатором азартних ігор у власність і не може бути ідентифікований для цілей бухгалтерського обліку на підставі статей 4, 7 НП(С)БО 7, статті 4 НП(С)БО 8.

Операція з внесення гравцем депозиту (обмін грошових коштів на електронні грошові замінники) не є продажем товару чи наданням послуги, оскільки йдеться про переказ коштів на клієнтський рахунок гравця з метою подальшої участі в азартній грі; до моменту ставки кошти залишаються у власності гравця; після завершення гри електронні грошові замінники підлягають обміну на грошовий еквівалент (повернення депозиту або виплата вигравшу); усі розрахунки (внесення депозитів, повернення коштів, виплата вигравшів) здійснюються лише в безготівковій формі через ліцензовані сервіси переказу коштів. Отож такі операції підпадають під пільгу, визначену пунктом 14 статті 9 Закону № 265/98-ВР, яка звільняє суб'єкта



господарювання від обов'язку застосування РРО / ПРРО під час здійснення розрахунків за послуги лише за допомогою банківських систем дистанційного обслуговування та/або сервісів переказу коштів.

Онлайн-система організатора азартних ігор не прирівнюється до «каси» в розумінні Закону № 265/95-ВР, якщо діяльність з організації та проведення азартних ігор в мережі Інтернет здійснюється без визначеного фізичного місця надання послуг та проведення розрахунків.

Тому Верховний Суд виснував, що в суб'єкта господарювання, який провадить діяльність щодо організації та проведення азартних ігор казино в мережі Інтернет, відсутній обов'язок щодо застосування РРО / ПРРО в межах операцій з внесення депозитів, повернення коштів та виплати виграшів, якщо такі операції проводяться лише в безготівковій формі через сервіси переказу коштів.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 19 травня 2026 року у справі № 320/11360/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/136683313>.

1.3. Про незастосування РРО під час продажу товарів через інтернет-магазин на умовах повної післяплати з оплатою через небанківську фінансову установу

Фізична особа – підприємець здійснювала продаж товарів через інтернет-магазини з доставкою службою перевезення та отриманням оплати від покупців «Нова Пошта» на умовах післяплати. Оплата покупцями проводилась через сервіс Nova Pay, після чого кошти в безготівковій формі було перераховувано на рахунок підприємця.

За результатами документальної перевірки податковий орган установив, що платник не застосовував РРО під час таких операцій, у зв'язку із чим прийняв податкове повідомлення-рішення про застосування штрафних санкцій в сумі понад 92 млн грн згідно з пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР. Податковий орган уважав, що отримання підприємцем коштів від покупців через сервіс Nova Pay на умовах післяплати з доставкою товару службою «Нова Пошта» є розрахунковою операцією, яка потребує застосування РРО.

Підприємець заперечував, зазначаючи, що не здійснював розрахункових операцій у розумінні Закону № 265/95-ВР, оскільки не приймав кошти безпосередньо від покупців, а отримував їх лише в безготівковій формі від фінансової установи.

Ключовим питанням спору є правомірність застосування штрафних санкцій за незастосування РРО під час реалізації товарів через інтернет-магазин на умовах повної післяплати, якщо продавець отримує кошти від небанківської фінансової установи в безготівковій формі, а не безпосередньо від покупця.



Верховний Суд зазначив, що метою застосування РРО є забезпечення повного обліку розрахунків і недопущення приховування доходів. Якщо платник здійснює відкритий облік господарської діяльності, отримує всі кошти офіційно на банківський рахунок через фінансову установу, а контролюючий орган не довів фактів приховування доходів або необлікованої виручки, немає підстав для застосування фінансових санкцій.

У випадку продажу товарів через мережу Інтернет на умовах післяплати, продавець на момент передачі товару перевізнику не може достовірно знати, чи буде товар отриманий покупцем та чи відбудеться його оплата. За таких умов господарська операція ще не є завершеною, а момент виникнення обов'язку щодо оформлення розрахункового документа чітко не визначено в законодавстві. Відсутність належного правового регулювання застосування РРО до таких операцій та можливість неоднозначного тлумачення поняття «розрахункова операція» не можна тлумачити на шкоду платникові і бути підставою для застосування фінансових санкцій.

Розрахунки, у межах яких покупець вносить кошти небанківській фінансовій установі для їх подальшого переказу продавцю, є безготівковими для продавця. У разі відсутності безпосереднього приймання продавцем готівкових коштів або платіжних карток від покупця такі правовідносини відрізняються від класичних розрахункових операцій, на які поширюються вимоги Закону № 265/95-ВР.

Для притягнення до відповідальності згідно з пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР контролюючий орган зобов'язаний довести факт здійснення саме розрахункової операції та її непроведення через РРО. Саме по собі отримання продавцем коштів у безготівковій формі від небанківської фінансової установи, яка здійснює переказ коштів від покупця, не доводить проведення продавцем розрахункової операції.

Правові висновки Верховного Суду щодо застосування РРО під час продажу товарів на умовах передоплати не підлягають застосуванню до правовідносин, пов'язаних із реалізацією товарів на умовах повної післяплати, оскільки є різними алгоритм продажу, порядок проведення розрахунків та момент завершення господарської операції у цих випадках.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 03 червня 2026 року у справі № 520/27700/25 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/137125453>.

2. Фактичні перевірки та розрахункові документи

2.1. Про наслідки скасування реєстрації РРО

Контрольний орган під час проведення фактичної перевірки господарської одиниці платника виявив порушення положень Закону № 265/95-ВР щодо проведення операцій через незареєстрований РРО, реєстрація якого в установленому порядку була скасована з огляду на закінчення строку експлуатації, про що платник був повідомлений через електронний кабінет шляхом розміщення відповідної довідки. На підставі акта перевірки було прийняте податкове повідомлення-рішення про накладення штрафу, що відповідає 150 % вартості товарів, проданих з порушеннями. Платник стверджував, що оскаржуване податкове повідомлення-рішення було прийнято безпідставно, оскільки контролюючий орган не попередив його за місяць про необхідність скасування реєстрації РРО, а його подальше використання було зумовлене умовами воєнного стану, евакуацією більшості працівників та їх перебуванням у відпустках, що унеможливило своєчасний контроль за закінченням строку експлуатації РРО.

У цій справі ключове питання полягало в тому, чи є порушенням пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР проведення розрахункових операцій та видача покупцям розрахункових документів через РРО, реєстрацію якого скасовано, але який фактично продовжує працювати та формувати фіскальні чеки.

Верховний Суд зазначив, що суб'єкти господарювання зобов'язані створювати відповідні розрахункові документи в паперовій та/або електронній формі, а також проводити розрахункові операції лише через зареєстровані, опломбовані та переведені у фіскальний режим роботи РРО.

Проведення розрахункових операцій через РРО, реєстрацію якого скасовано, та видача розрахункових документів, сформованих (видрукованих) РРО, реєстрацію якого скасовано, є порушенням вимог пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР і призводить до відповідальності, установлені пунктом 1 статті 17 цього Закону.

Попередження платника про виведення РРО з експлуатації не впливає на обов'язок контрольного органу скасувати реєстрацію не пізніше двох робочих днів із дня настання терміну виведення такого реєстратора з експлуатації.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 02 жовтня 2024 року у справі № 280/9850/23 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/122039375>.

2.2. Про проведення фактичної перевірки та застосування штрафних санкцій за порушення вимог до фіскальних чеків

Під час проведення фактичної перевірки господарської одиниці платника контрольний орган виявив, що в розрахункових операціях у фіскальних чеках, виданих через РРО, не було вказано серії та номери марки акцизного податку. За результатами перевірки було складено акт та податкове повідомлення-рішення, яким до платника були застосовані штрафні санкції в сумі 1 500 745,84 грн.

Платник заперечував правомірність проведення фактичної перевірки, покликаючись на неналежне оформлення наказу про її призначення та на те, що висновки контролюючого органу ґрунтувалися на інформації з СОД РРО, отриманій до початку перевірки. На думку платника, перевірка чеків за попередній період виходила за межі предмета фактичної перевірки, а дані СОД РРО самі по собі не могли підтверджувати факт порушення.

Ключовими питаннями спору були правомірність призначення фактичної перевірки на підставі інформації з баз даних податкових органів про можливі порушення, межі її проведення щодо розрахункових операцій, здійснених до перевірки, доказове значення даних СОД РРО та правові наслідки відсутності у фіскальних чеках цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку.

Верховний Суд зазначив, що правомірність дій контролюючого органу щодо проведення фактичної перевірки підтверджують належні підстави для її призначення. Видання наказу про проведення перевірки на підставі доповідної записки, робить обґрунтованою потребу в перевірці, відповідає вимогам статті 80 Податкового кодексу України, що дозволяє проводити фактичні перевірки на підставі отриманої від державних органів або місцевого самоврядування інформації, яка вказує на порушення податкового законодавства.

Інформація з баз даних податкових органів є належним доказом для підтвердження порушень, що стали підставою для проведення фактичної перевірки. Використання системи обробки даних РРО в межах податкової перевірки є відповідним способом забезпечення виконання податкових функцій та реалізації державної фінансової політики.

Контрольний орган має право призначати фактичні перевірки без обмеження конкретними періодами, за винятком строків давності. Перевірка має охоплювати діяльність платника в період, що підпадає під предмет перевірки.

Порушення Закону № 265/95-ВР полягає в неповному виконанні обов'язків суб'єкта господарювання, зокрема у видачі фіскальних чеків без зазначення обов'язкових реквізитів. Розрахункові документи, які не містять обов'язкових реквізитів, таких як цифровий штриховий код марки акцизного податку, не можуть бути визнані дійсними.



Відсутність штрихового коду марки акцизного податку у фіскальних чеках на алкогольні напої робить такі чеки юридично неповними, що унеможливорює їх використання для підтвердження правомірності розрахункових операцій. За таке порушення відповідно до цього Закону мають бути застосовані штрафні санкції, розмір яких залежить від характеру порушення (первинне чи повторне).

Отже, контролюючий орган має право під час фактичної перевірки досліджувати розрахункові операції за попередні періоди в межах строків давності та використовувати для цього дані СОД РРО, якщо такі операції охоплюються предметом перевірки. Інформація із СОД РРО є належною податковою інформацією та можуть використовуватися контролюючим органом під час фактичної перевірки для встановлення обставин можливого порушення, однак їх доказове значення підлягає оцінці судом з урахуванням усіх наявних у справі доказів. Відсутність у фіскальних чеках обов'язкових реквізитів, зокрема цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку, є порушенням установлених вимог до розрахункових документів та підставою для застосування фінансових санкцій.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 06 лютого 2025 року у справі № 120/11036/23 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/124983811>.

2.3. Про правомірність фактичної перевірки на підставі інформації про можливі порушення та використання даних СОД РРО як податкової інформації

На підставі наказу, виданого відповідно до підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України, контролюючий орган провів фактичну перевірку платника за місцем здійснення господарської діяльності. Підставою для її призначення була інформація Державної податкової служби України про можливі порушення законодавства щодо здійснення розрахункових операцій та обігу підакцизних товарів. Платник вказував, що фактична перевірка проведена контролюючим органом безпідставно, оскільки обґрунтуванням встановленого в акті порушення є лише наявна у відповідача ще до початку перевірки інформація з СОД РРО, а така податкова інформація не може вважатись належним доказом і її наявність не може бути підставою для встановлення факту порушень допущених суб'єктом.

Ключовими питаннями спору були правомірність призначення фактичної перевірки на підставі інформації про можливі порушення, отриманої контролюючим органом від Державної податкової служби України відповідно до підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України; можливість використання під час фактичної перевірки податкової інформації, що міститься в СОД РРО, а також доказове значення даних СОД РО для підтвердження встановлених порушень.



Верховний Суд розмежував підставу для призначення фактичної перевірки та інформацію, яку можна використовувати під час її проведення.

СОД РРО є інформаційною системою, призначеною, зокрема, для збору, зберігання та використання даних РРО і ПРРО, зокрема електронних копій розрахункових документів та фіскальних звітних чеків. Інформація в СОД РРО показує дані про проведені розрахункові операції та реквізити фіскальних чеків, а тому є податковою інформацією, яку контролюючі органи мають право використовувати під час здійснення податкового контролю, зокрема під час фактичних перевірок.

Верховний Суд визнав, що дані СОД РРО є належною податковою інформацією та можуть використовуватися контролюючим органом під час фактичної перевірки для встановлення обставин можливого порушення, однак їх доказове значення підлягає оцінці судом з урахуванням усіх наявних у справі доказів.

У цій справі дані СОД РРО, які показували розрахункові операції платника у відповідний перевірюваний період, разом із фіскальними чеками, Z-звітами та іншими документами підтверджували відсутність у чеках обов'язкового реквізиту – цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 07 серпня 2025 року у справі № 280/6835/23 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/129420869>.

2.4. Про відповідальність за відсутність цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку у фіскальних чеках

Фізична особа – підприємець здійснювала роздрібну торгівлю алкогольними напоями. За результатами фактичних перевірок податковий орган склав акти, у яких зафіксував порушення підприємцем вимог пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР, зокрема відсутність цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку, що зумовлює неவிдачу розрахункового документа встановленої форми та змісту.

Платник стверджував, що відсутність цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку у фіскальних чеках не є підставою для застосування штрафів, оскільки законодавство не визначає це як самостійне правопорушення.

Ключовим питанням спору стало те, чи відсутність у фіскальному чеку обов'язкового реквізиту – цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку на алкогольні напої – позбавляє такий документ статусу розрахункового і є підставою для застосування відповідальності згідно з пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95 ВР як за неவிдачу розрахункового документа встановленої форми та змісту.



Верховний Суд зазначив, що цифрове значення штрихового коду марки акцизного податку є обов'язковим реквізитом фіскального касового чека. Відсутність цифрового значення штрихового коду марки акцизного податку позбавляє фіскальний чек статусу розрахункового документа встановленої форми та вказує на здійснення розрахункової операції без належного документального оформлення, що на підставі пункту 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР призводить до застосування фінансових санкцій у розмірі 100 % від вартості проданих товарів. Такий недолік не є формальним, а має істотне значення для дотримання фіскальної дисципліни, тому не може бути незначною помилкою, яка не впливає на зміст або достовірність розрахункової операції.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 11 вересня 2025 року у справі № 580/7450/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/130178603>.

2.5. Про підстави проведення фактичної перевірки

Контролюючий орган провів фактичну перевірку платника, за результатами якої встановив порушення порядку проведення розрахункових операцій та застосував штрафні санкції в розмірі 41 810 597,65 грн. Податковий орган уважав, що платник проводив розрахункові операції без створення та видачі належних розрахункових документів, оскільки під час продажу товару в межах акції покупцеві надавався промокод доступу до бібліотеки «Алло», а на вартість такого промокоду зменшувалася вартість придбаного товару. Платник не погодився з установленними порушеннями та зазначив, що фіскальні чеки було сформовано на повну суму покупки, вони містили всі обов'язкові реквізити, а надання покупцеві знижки на товар у розмірі вартості промокоду не доводить порушення пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР. Платник також акцентував на відсутності законних підстав для проведення фактичної перевірки, оскільки податковий орган не мав отриманої в установленому законом порядку інформації від державного органу або органу місцевого самоврядування про можливі порушення платником податкового законодавства.

Ключовим питанням у справі стало визначення того, чи є достатньою підставою для проведення фактичної перевірки відповідно до підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України інформація про можливі порушення платника, отримана контролюючим органом із засобів масової інформації, інформаційних ресурсів та оформлена доповідною запискою, чи така інформація має бути отримана саме від визначених цією нормою суб'єктів – державних органів або органів місцевого самоврядування.

Верховний Суд погодився з висновками судів попередніх інстанцій про відсутність належної фактичної підстави для проведення перевірки, оскільки наказ та доповідна записка не містили інформації, яка відповідала



б вимогам підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України.

Контролюючий орган має право використовувати інформацію із засобів масової інформації та інтернет-ресурсів для виявлення можливих ризиків. Однак така інформація сама по собі, без її належного опрацювання та передачі відповідним державним органом або органом місцевого самоврядування, не створює визначеної підпунктом 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України підстави для призначення фактичної перевірки. Доповідна записка контролюючого органу, яка лише містить покликання на такі джерела або відтворює норми законодавства, також не замінює інформації від визначених цією нормою суб'єктів.

Відсутність відповідної інформації показує відсутність законної фактичної підстави для проведення перевірки та є істотним процедурним порушенням, яке зумовлює відсутність правових наслідків фактичної перевірки.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 09 червня 2026 року у справі № 160/1167/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/137277099>.

3. Доказування порушень

3.1. Про застосування штрафних санкцій за ненадання документів, що підтверджують облік товарних запасів, які знаходяться в місці продажу

Фізична особа – підприємець, яка провадила діяльність із реалізації лікарських засобів, оскаржила податкові повідомлення-рішення про застосування штрафів за ненадання під час фактичної перевірки документів на товарні запаси та неправильне ведення їх обліку. Під час фактичної перевірки у 2024 році податковий орган вимагав надати первинні документи на товари, придбані ще у 2021 році, і, не отримавши їх, – нарахував штраф у розмірі вартості цих товарів як за відсутність обліку відповідно до статті 20 Закону № 265/95-ВР), а також штраф 1020 грн за ненадання документів. Платник заперечував проти правомірності штрафів, зазначаючи, що облік товарних запасів було здійснено в належний спосіб, відповідні журнали обліку велися, а контролюючий орган не встановив, які саме товари перебували в місці продажу на момент перевірки. Платник також уточнив те, що запит про надання документів не було належним чином вручено уповноваженій особі.

Ключовим питанням, яке належало вирішити суду за результатом касаційного перегляду, було обсяг документів, які платник податків зобов'язаний надати під час фактичної перевірки для підтвердження обліку товарних запасів відповідно до пункту 12 статті 3 Закону № 265/95-ВР, а також межі повноважень контролюючого органу щодо їх витребування.



Верховний Суд зауважив, що пункт 12 статті 3 Закону № 265/95-ВР зобов'язує суб'єкта господарювання надати під час перевірки документи (у паперовій або електронній формі), які підтверджують облік та походження лише тих товарних запасів, які на момент перевірки знаходяться в місці продажу (господарському об'єкті).

Контролюючий орган має право вимагати документи саме на товари, наявність яких було встановлено в місці продажу на момент перевірки. Вимагати під час фактичної перевірки документи на товари, які вже вибули з обігу (реалізовані, списані тощо), виходить за межі повноважень контролюючого органу.

Відповідальність згідно зі статтею 20 Закону № 265/95-ВР застосовується лише за ненадання документів на товари, які фактично перебували в місці продажу на момент перевірки, а не на весь товар, який коли-небудь був в обігу суб'єкта господарювання. Якщо податковий орган не встановив перелік товарів, які знаходилися в місці продажу під час перевірки, і вимагав документи на товари, перебування яких на момент перевірки не було підтверджено, то відсутні підстави для застосування фінансової санкції.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 20 листопада 2025 року у справі № 160/20114/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/131921873>.

3.2. Про кваліфікацію різниці між задекларованим доходом і сумами, проведеними через РРО

Фізична особа – підприємець здійснювала роздрібну торгівлю. За результатами документальної перевірки податковий орган установив, що сума доходу, відображена в книзі обліку доходів і витрат та деклараціях про майновий стан і доходи, суттєво перевищувала суми, проведені через зареєстровані РРО. У платника були відсутні банківські рахунки, і він не надав документів, які б підтверджували надходження коштів у безготівковій формі. На цій підставі податковий орган кваліфікував різницю як проведення розрахункових операцій без застосування РРО та без видачі розрахункових документів встановленої форми, тому застосував фінансову санкцію згідно з пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР.

Ключовим питанням спору було те, чи різниця між задекларованим доходом і сумами, проведеними через РРО, у разі відсутності банківських рахунків і документів про безготівкові надходження вказує на порушення пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР.

Верховний Суд постановив, що в разі відсутності банківських рахунків і будь-яких документів, які підтверджують безготівкові надходження, вся різниця між сумою доходу, показаною в обліку та деклараціях,



і сумами, проведеними через РРО, підлягає кваліфікації як розрахункові операції, здійснені без застосування РРО та без видачі розрахункових документів установленої форми. Таке порушення є підставою для застосування відповідальності, установленої пунктом 1 статті 17 Закону № 265/95-ВР.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 05 серпня 2026 року у справі № 804/3767/17 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/138803108>.

4. Маркетингові акції та повнота розрахунку

4.1. Про фактичну перевірку та проведення розрахунків за акційною ціною

Контролюючий орган провів фактичну перевірку господарської одиниці платника з метою перевірки дотримання законодавства щодо обігу готівки, розрахункових операцій, ведення касових операцій, порядку обліку товарних запасів та інших вимог. За результатами перевірки було встановлено порушення щодо неправильного оформлення розрахункових операцій через РРО, оскільки під час продажу товару частина його вартості була зменшена на вартість додаткової послуги (доступу до електронних книг), віднесеної до фіскального чека без згоди покупця.

Платник стверджував, що податкове законодавство дозволяє встановлювати такі ціни на товари, тому що всі розрахункові операції було проведено через РРО на повну суму покупки, а суми у фіскальних чеках відповідали фактично отриманим коштам. При цьому не було встановлено жодних розбіжностей, нестач чи надлишків коштів. Товариство також акцентувало, що має право самостійно визначати ціну реалізації товарів, а електронні книги було показано в розрахункових документах і цей товар фактично придбавали споживачі.

Ключовими питаннями у справі стали правомірність проведення фактичної перевірки на підставі підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України та наявності у діях платника порушення пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР у разі, коли загальна сума, проведена через РРО та зазначена у фіскальному чеку, відповідає повній сумі покупки, але в чеку вартість товару та електронного контенту показана окремими позиціями.

Верховний Суд зауважив, що відповідно до статей 62, 75, 80 і 81 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право проводити фактичні перевірки в разі наявності встановлених законодавством підстав для контролю за дотриманням норм податкового законодавства, зокрема щодо розрахункових операцій, обігу підакцизних товарів та наявності дозвільних документів.

Податковий орган має право призначати фактичну перевірку лише у випадку наявності достатніх підстав, що підтверджують можливі порушення



податкового законодавства й отримані в установленому порядку. Обґрунтованість підстав перевірки та відповідність наказу законодавчим вимогам є ключовими критеріями оцінки правомірності дій контролюючих органів та відповідних наслідків.

Згідно з пунктом 81.1 статті 81 Податкового кодексу України наказ про проведення перевірки має відповідати встановленим вимогам щодо форми та змісту, зокрема містити інформацію про дату видавання, підстави для перевірки, мету, період діяльності, що підлягає перевірці. Неналежне розкриття змісту підстав проведення перевірки в наказі (зокрема, лише з використанням нумераційного позначення відповідного пункту статті Податкового кодексу України) не є автоматичною підставою для визнання наказу протиправним, якщо загальні положення підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 цього Кодексу охоплюють такі підстави.

Верховний Суд уточнив, що правомірність призначення фактичної перевірки залежить від наявності визначених підпунктом 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України підстав та належного їх показу в наказі про проведення перевірки. У цій справі підставою для призначення перевірки була доповідна записка управління податкового аудиту, яка містила інформацію про можливі порушення платником вимог законодавства, зокрема щодо неповного відображення вартості товарів у фіскальних чеках. Суди попередніх інстанцій не встановили недоліків цієї інформації, які б доводили відсутність врегульованої законом підстави для проведення перевірки.

Водночас Верховний Суд зацентрував, що зазначення в наказі про проведення фактичної перевірки лише номера підпункту 80.2.2 пункту 80.2 статті 80 Податкового кодексу України в разі встановлених у справі обставин не доводить саме по собі його невідповідність вимогам закону, якщо зміст наказу та матеріали, що стали підставою для перевірки, дають змогу встановити визначену законом фактичну підставу її проведення.

Акційна схема (знижка на основний товар при одночасному придбанні комплекту електронних книг) сама по собі не є порушенням вимог щодо проведення розрахункових операцій на повну суму, якщо фіскальний чек містить повну інформацію про всі позиції (основний товар та комплект електронних книг) і загальну суму, сплачену покупцем.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 19 листопада 2024 року у справі № 160/2202/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/123151915>.

4.2. Про проведення розрахунків за акційною ціною

Контролюючий орган провів фактичну перевірку платника, за результатами якої встановив порушення вимог законодавства щодо застосування РРО, що полягало у проведенні розрахункових операцій не на повну суму вартості проданих товарів, та застосував штрафні санкції в розмірі 4 089 894,70 грн. Указані висновки було зроблено на підставі того, що під час проведення маркетингової акції платник зменшував вартість основного товару на вартість комплекту електронних примірників аудіокниг, який було віднесено до фіскального чека, хоча, на думку контролюючого органу, покупці не замовляли такі аудіокниги. Платник не погодився з установленними порушеннями та зазначив, що товари було реалізовано на умовах маркетингової акції за погодженою з покупцями акційною ціною, а фіскальні чеки містили всі придбані товари та були сформовані на повну суму фактично сплачених покупцями коштів.

Ключовим питанням у справі було, чи доводить зменшення вартості основного товару на вартість іншого товару в межах маркетингової акції про проведення розрахункової операції не на повну суму, якщо чек містить усі придбані товари, а його сума відповідає фактично сплаченій, а також чи можливе застосування санкцій без доказів проведення операції на більшу суму, ніж відображено через РРО / ПРРО.

Верховний Суд виснував, що зменшення вартості основного товару на вартість іншого товару, який покупець одночасно придбаває в межах маркетингової акції, саме по собі не показує проведення розрахункової операції не на повну суму покупки в розумінні пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР, якщо фіскальний чек містить інформацію про всі придбані товари, а його загальна сума відповідає фактично сплаченій покупцем сумі. Оскільки ціни на товари, які не підлягають державному регулюванню, є вільними та можуть бути визначені суб'єктом господарювання з урахуванням знижок і умов маркетингових акцій, то реалізація товару за акційною ціною за умови одночасного придбання покупцем іншого товару є допустимою формою ціноутворення.

У випадку відсутності належних і допустимих доказів того, що покупці не були поінформовані про умови акції, не погоджувалися на придбання відповідного комплекту товарів або фактично сплатили суму, більшу за зазначену у фіскальному чеку, контролюючий орган не має підстав вважати, що розрахункова операція була проведена не на повну суму покупки. При цьому інформація з мережі Інтернет про можливе незамовлення покупцями окремих товарів без підтвердження її належними доказами не може бути покладена в основу висновку про порушення пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР. Отже, у разі відсутності доказів фактичного проведення розрахункової операції на більшу суму, ніж показано через



РРО / ПРРО, протиправним є застосування до суб'єкта господарювання фінансових санкцій за проведення розрахункової операції не на повну суму.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 21 травня 2026 року у справі № 320/41294/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/136717627>.

4.3. Про відображення вартості товарів у фіскальних чеках під час проведення маркетингової акції та доказове значення даних СОД РРО

Платник здійснював роздрібну торгівлю електронною апаратурою. За результатами фактичної перевірки податковий орган установив, що товариство проводило розрахункові операції не на повну вартість проданих товарів, чим було порушено пункти 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР. Такі висновки ґрунтувалися на аналізі фіскальних чеків ПРРО, у яких, на думку контролюючого органу, ціна основного товару зменшувалася на вартість «комплекту електронних примірників аудіокниг», тоді як загальна сума чека відповідала ціні, зазначеній на ціннику. На цій підставі контролюючий орган прийняв податкове повідомлення-рішення, яким застосував штраф у розмірі 4,28 млн грн, що становило 150 % вартості товарів, які, за твердженням контролюючого органу, було реалізовано з порушенням.

Платник пояснював, що проводив маркетингову акцію «Комплект аудіо книг», за умовами якої при одночасному придбанні товару та комплекту аудіокниг основний товар продавався за акційною (зниженою) ціною. Умови акції були оформлені наказом, доведені до споживачів через цінники, а фіскальні чеки відображали реальну узгоджену вартість товарів із урахуванням знижки.

Ключовими питаннями спору по суті стало те, чи є проведення розрахункової операції на суму, що відповідає акційній (зниженій) ціні товару, за умови одночасного придбання іншого товару в межах маркетингової акції, проведенням розрахункової операції не на повну суму вартості проданого товару та, відповідно, порушенням пунктів 1, 2 статті 3 Закону № 265/95-ВР, а також чи можуть відомості з інформаційних баз податкових органів про попередні розрахункові операції без належного підтвердження обставин формування та узгодження сторонами ціни товару бути достатньою підставою для встановлення такого порушення та застосування штрафних санкцій.

Верховний Суд зазначив, що ціна товарів, які реалізовував платник, не підпадає під державне регулювання цін, а тому є вільною. Відповідно до частини першої статті 11 Закону України від 21 червня 2012 року № 5007-VI «Про ціни і ціноутворення» суб'єкт господарювання має право самостійно встановлювати ціни на товари за згодою сторін. Отже, реалізація товарів за акційною ціною в межах маркетингової акції сама по собі не вказує на проведення розрахункової операції не на повну вартість товару.



Наявність у фіскальних чеках ПРРО відомостей про найменування товарів, їхню вартість та суму проведеної розрахункової операції підтверджує здійснення розрахунків відповідно до визначеної суб'єктом господарювання та погодженої з покупцем ціни. Контролюючий орган зобов'язаний довести, що покупці сплачували суму, більшу за зазначену у чеках, або що чек був сформований не на всю отриману від покупця суму.

Суд також виснував, що наявність інформації, отриманої з інформаційних систем податкового органу або від інших підрозділів, може мати доказове значення, бути підставою для проведення перевірки та породжувати сумніви щодо відповідності операцій платника вимогам законодавства, однак сама по собі не є беззаперечним доказом вчинення платником податкового правопорушення. Контролюючий орган зобов'язаний довести обставини, на яких ґрунтується прийняте ним податкове повідомлення-рішення, а висновки про порушення мають ґрунтуватися на належних і достатніх доказах.

Детальніше з текстом постанови КАС ВС від 11 серпня 2026 року у справі № 320/41361/24 можна ознайомитися за посиланням: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/138935063>.

Огляд судової практики Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду щодо розрахункових операцій. Рішення, внесені до ЄДРСР, за період із жовтня 2024 року до серпня 2026 року / Упоряд.: управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду; управління аналітичної та правової роботи Касаційного адміністративного суду департаменту аналітичної та правової роботи Апарату Верховного Суду / Відпов. за вип.: секретар судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів канд. юрид. наук Р. Ф. Ханова; науковий консультант відділу забезпечення роботи секретаря та суддів судової палати управління забезпечення роботи судової палати з розгляду справ щодо податків, зборів та інших обов'язкових платежів секретаріату Касаційного адміністративного суду доктор юрид. наук А. А. Барікова. Київ, 2026. – 18 с.

Застереження: видання містить короткий огляд деяких судових рішень. У кожному з них викладено лише основний висновок щодо правового питання, яке виникло у справі. Для правильного розуміння висловленої в судовому рішенні правової позиції необхідно ознайомитися з його повним текстом, розміщеним у Єдиному державному реєстрі судових рішень.

Стежте за нами онлайн



supreme.court.gov.ua



fb.com/supremecourt.ua



t.me/supremecourtua



@supremecourt_ua



x.com/supremecourt_ua



so.supreme.court.gov.ua