

## ОСОБЛИВОСТІ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПРАВИЛ РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ ТА ВИЗНАЧЕННЯ ФІНАНСОВИХ САНКЦІЙ ЗА ЇХ ПОРУШЕННЯ

**Монаєнко Антон Олексійович,**

orcid.org/0000-0002-3728-1622

доктор юридичних наук, професор, заслужений юрист України,

головний науковий співробітник

відділу публічно-правових досліджень

інституту правотворчості та науково-правових експертиз

Національної академії наук України



У статті автор зазначається, що розрахункові операції є класичною сферою для ухилення від оподаткування. Тому податковий контроль стає інструментом виявлення ризикових платників, руйнування схем ПДВ, запобігання тінізації ринку. Такий контроль за розрахунками забезпечує рівні конкурентні умови, унеможливорює здійснення діяльності «в тіні» без сплати податків, формує позитивні сигнали для іноземних інвесторів. З іншого боку держава, зберігаючи контроль за ризиковими операціями, має не ускладнювати діяльність малого та середнього бізнесу там, де ризики є мінімальними під час проведення розрахункових операцій. Також автор обґрунтовує застосування до спірних правовідносин Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» в тій редакції, яка була чинною на час існування таких правовідносин; непоширення дії нових редакцій норм Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» на правовідносини, які виникли і закінчились до набрання чинності нової редакції цих норм Закону; норми Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» є спеціальними по відношенню до спірних правовідносин у порівнянні з нормам Податкового кодексу України; застосування лише однієї фінансові санкції, яка передбачена пунктом 1 частини 1 статті 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» на момент спірних правовідносин.

**Ключові слова:** податковий контроль, розрахункова операція, податкова перевірка, фінансова санкція, штраф, відповідальність, платник податків, неправомірна поведінка.

### **Monaienko Anton. Features of tax control over compliance with the rules of settlement operations and determination of financial sanctions for their violations**

The author notes in the article that settlement transactions are a classic area for tax evasion. Therefore, tax control becomes a tool for identifying risky payers, destroying VAT schemes, and preventing market shadowing. Such control over settlements ensures equal competitive conditions, makes it impossible to carry out activities "in the shadows" without paying taxes, and generates positive signals for foreign investors. On the other hand, the state, while maintaining control over risky transactions, should not complicate the activities of small and front-line businesses where the risks are minimal during settlement transactions. The author also justifies the application to the disputed legal relations of the Law of Ukraine "On the use of registrars of settlement transactions in the sphere of trade, public catering and services" in the version that was in force at the time of the existence of such legal relations; non-extension of the new editions of the norms of the Law of Ukraine "On the use of registrars of settlement transactions in the sphere of trade, public catering and services" to legal relations that arose and ended before the entry into force of the new edition of these norms of the Law; the norms of the Law of Ukraine "On the use of registrars of settlement transactions in the sphere of trade, public catering and services" are special in relation to disputed legal relations in comparison

*with the norms of the Tax Code of Ukraine; application of only one financial sanction, which is provided for by clause 1 of part 1 of article 17 of the Law of Ukraine "On the use of registrars of settlement transactions in the sphere of trade, public catering and services" at the time of the disputed legal relations.*

**Key words:** tax control, settlement transaction, tax audit, financial sanction, fine, liability, taxpayer, misconduct.

**Вступ.** Розрахункові операції є ключовим елементом у формуванні бази оподаткування для ПДВ, податку на прибуток, єдиного податку. В умовах воєнного стану та бюджетного дефіциту контроль за розрахунками дозволяє мінімізувати тіньовий оборот; забезпечити стабільні надходження до бюджету; зробити податкову систему більш передбачуваною.

Розрахункові операції є класичною сферою для ухилення від оподаткування, зокрема, не проведення операцій через РРО/ПРРО; заниження суми виручки; подвійна бухгалтерія; використання «скруток» через неконтрольовані готівкові операції; торгівля без фіскалізації в інтернеті.

Тому податковий контроль стає інструментом виявлення ризикових платників, руйнування схем ПДВ, запобігання тінізації ринку. Такий контроль за розрахунками забезпечує рівні конкурентні умови, унеможлиблює здійснення діяльності «в тіні» без сплати податків, формує позитивні сигнали для іноземних інвесторів (верховенство права, прозорий ринок). Крім того, прозорість фінансових потоків є однією з вимог ЄС згідно з правилами боротьби з відмиванням коштів та директивами ЄС щодо безготівкових платежів.

**Постановка завдання.** Дослідити проблемні аспекти застосування спеціального у порівнянні із Податковим кодексом України Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та правильного визначення в часі розміру фінансових санкцій за порушення вимог цього Закону.

Результати. Сучасні інформаційні технології змінили підходи до податкового контролю, зокрема, було здійснено впровадження ПРРО (програмних РРО), електронних чеків та е-обліку, автоматизованих систем аналізу ризиків, Big Data у податковій службі. Це робить податковий контроль більш точним, дешевим та

менш обтяжливим для бізнесу, але водночас підвищує очікування держави щодо прозорості платників.

Розрахункові операції є одним із ключових елементів протидії відмиванню коштів і фіктивним операціям: приховані готівкові розрахунки є класичною схемою відмивання коштів; неконтрольовані онлайн-платежі використовуються для незаконних транзакцій; фіскалізація створює трасування фінансових потоків, що є вимогою Директиви Європейського Парламенту та Ради (ЄС) 2015/849 від 20 травня 2015 року про запобігання використанню фінансової системи для цілей відмивання грошей або фінансування тероризму, про внесення змін до Регламенту Європейського Парламенту та Ради (ЄС) № 648/2012 та про скасування Директиви Європейського Парламенту та Ради 2005/60/ЄС та Директиви Комісії 2006/70/ЄС.

Фіскальний чек є підтвердженням факту купівлі, підставою для гарантії та повернення товарів, інформацією про податки, які сплачені з товару/послуги. Податковий контроль за розрахунками забезпечує справедливе ціноутворення та прозорість діяльності продавців.

Актуальність контрольних механізмів зросла через дискусії щодо доцільності скорочення РРО для ФОПів, ризиків масових зловживань у сегменті роздрібною торгівлі, обмеження готівкових розрахунків. Держава повинна зберігати контроль за ризиковими операціями, але не ускладнювати діяльність малого та середнього бізнесу там, де ризики є мінімальними.

Податковий контроль на практиці стикається із масою порушень правил розрахункових операцій з боку суб'єктів господарювання. Проте, є непоодинокі випадки помилок податкових інспекторів під час проведення податкових перевірок на предмет дотримання цими суб'єктами господарювання Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових

операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» та посадових осіб податкових органів при прийнятті ними відповідних податкових повідомлень-рішень за результатами цих перевірок. Так, зокрема, одними із питань, що виникають в податковій практиці, часто-густо є наступні: 1) чи підлягає застосуванню до правовідносин Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» в тій редакції, яка була чинною на час існування таких правовідносин; 2) чи поширюється дія нових редакцій Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» на правовідносини, якщо такі правовідносини виникли і закінчилися до набрання чинності нової редакції Закону; 3) чи є норми Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» спеціальними та мають застосовуватись відносно до норм Податкового кодексу України, а саме відносно пункту 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України; 4) чи застосовується лише одна фінансова санкція згідно пункту 1 частини 1 статті 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» за наслідками перевірки за умови, якщо протягом календарного року контролюючим органом попередньо не було встановлено порушення суб'єктом господарювання таких же вимог Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг».

*Однією із фабул справи ТОВ «А» є наступна.* У період з 03.01.2019 по 30.09.2019 року здійснювало реалізацію ковбасних виробів не власного виробництва покупцям, розрахунки проводились в готівковій формі, відповідно відбувалось бухгалтерське оформлення даних розрахунків – виписувались прибуткові касові ордери, які заносились в касову книгу. Розрахунки проводились по касовим ордерам, квитанції до прибуткового касового ордеру видавались

покупцям, але без застосування реєстратора розрахункових операцій. Дані суми повністю були відображені Товариством як дохід від реалізації товарів, вони включені Товариством до декларації по прибутку, в декларації по ПДВ, з них відповідно сплачені податки в повному обсязі. Проведеною перевіркою територіальним органом ДПС України за вищевказаний період було в повному обсязі досліджено всі документи на підтвердження господарських операцій, а саме перевірка проводилась відповідно до даних головної книги, касових книг (з додатками по складам підприємства, розташованим в різних регіонах України), приходно-касових ордерів та жодних зауважень щодо неповноти документів, наданих на перевірку від перевіряючих як і порушень «Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004 р. № 637 та «Положення про ведення касових операцій в національній валюті в Україні», затвердженого постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148 – не було виявлено. Разом з тим, встановлено допущення ТОВ «А» порушення пункту 1 статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», а саме: проведення розрахункових операцій щодо реалізації товару не власного виробництва за готівкові кошти в період з 03.01.2019 по 30.09.2019 року без застосування реєстратора розрахункових операцій на суму 47 707 995,56 грн. У зв'язку з чим за вчинене вперше правопорушення до ТОВ «А» було застосовано штрафну санкцію згідно з пункту 1 частини 1 статті 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» в редакції закону, яка діяла не на момент спірних правовідносин у 2019 році, а на момент перевірки – у 2021 році, зокрема, було застосовано до ТОВ «А» фінансову санкцію у розмірі 47 707 995,56 грн. У податковому повідомленні-рішенні 2021 року було зазначено, що порушення пункту 1 статті 3 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, гро-

мадського харчування та послуг» було вчинене вперше. Обґрунтовуючи застосування штрафної санкції в редакції Закону на момент перевірки, податковий орган посилався на пункт 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України.

Відповідно до статті 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи [3].

Згідно з рішенням Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99 у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів) положення частини першої статті 58 Конституції України про зворотну дію в часі законів та інших нормативно-правових актів у випадках, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи, стосується фізичних осіб і не поширюється на юридичних осіб. Але це не означає, що цей конституційний принцип не може поширюватись на закони та інші нормативно-правові акти, які пом'якшують або скасовують відповідальність юридичних осіб. Проте надання зворотної дії в часі таким нормативно-правовим актам може бути передбачено шляхом прямої вказівки про це в законі або іншому нормативно-правовому акті [5]. Виходячи з аналізу вищенаведеного рішення Конституційного Суду України, можна стверджувати, що закон, який пом'якшує відповідальність юридичних осіб, може мати зворотну дію у випадку, якщо закон прямо містить таку норму. Тобто, незворотна дія законів у часі діє і у відношенні до юридичних осіб.

Нові норми, які посилюють відповідальність або вводять нові обов'язки, не можуть застосовуватись до подій минулого. Право не може бути застосоване ретроспективно таким чином, щоб створювати нові обов'язки, погіршувати становище особи або встановлювати інший правовий режим для подій, що вже відбулись.

Оскільки Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського хар-

чування та послуг» (далі – Закон про РРО) регулює порядок проведення розрахункових операцій та відповідальність за порушення такого порядку, то він є спеціальним нормативно-правовим актом в цій сфері. Редакція Закону про РРО, що чинна на момент певного податкового правопорушення, є визначальною.

Крім того, варто зазначити, що відповідальність і склад податкового правопорушення визначаються законодавством, чинним на момент здійснення розрахункової операції, а не на дату податкової перевірки чи прийняття відповідного рішення контролюючим органом, оскільки оцінюється поведінка (дотримання податкової дисципліни) платника податків у певний момент, за яку він може бути притягнений до фінансової відповідальності, у разі її протиправності. Правові норми, які посилюють відповідальність, не застосовуються ретроспективно. Зважаючи на це, фінансові санкції не можуть ґрунтуватися на редакції норм, які набрали чинності після здійснення відповідної розрахункової операції, яка становила протиправну поведінку платника податків. Якщо правовідносини виникли у певний період, то застосовується саме та редакція Закону України про РРО, яка діяла впродовж цього періоду.

Пізніше ухвалені зміни до Закону про РРО не можуть застосовуватись до подій минулого, якщо вони встановлюють нові обов'язки, посилюють відповідальність, змінюють юридичний склад відповідного правопорушення. Натомість вони можуть застосовуватись ретроспективно тільки тоді, коли пом'якшують санкції, скасовують юридичну відповідальність тощо.

Отже, норми Закону про РРО підлягають застосуванню до правовідносин в тій редакції, яка була чинною на час існування таких правовідносин. Нова редакція цих норм Закону про РРО не поширює свою дію на правовідносини, що виникли і закінчилися до набрання чинності нової редакції вказаних норм зазначеного Закону.

Відповідно до пункту 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України (далі – ПКУ) штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за наслідками перевірок, які здійснюються

контролюючими органами, застосовуються у розмірах, передбачених законом, чинним на день прийняття рішень щодо застосування таких штрафних (фінансових) санкцій (з урахуванням норм пункту 7 цього підрозділу) [4].

Окремо слід звернути увагу, що підрозділ 10 розділу XX ПКУ доповнено пунктом 11 згідно із Законом № 3609-VI від 7 липня 2011 року [4].

Відповідно до пункту 1 частини 1 статті 17 Закону про РРО (*редакція станом на 1 січня 2019 року – на момент існування спірних правовідносин*) за порушення вимог цього Закону до суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням відповідних органів доходів і зборів застосовуються фінансові санкції у таких розмірах [1]:

у разі встановлення протягом календарного року в ході перевірки факту: проведення розрахункових операцій з використанням реєстраторів розрахункових операцій або розрахункових книжок на неповну суму вартості проданих товарів (наданих послуг); не проведення розрахункових операцій через реєстратори розрахункових операцій з фіскальним режимом роботи; невідповідності у юридичних осіб на місці проведення розрахунків суми готівкових коштів сумі коштів, зазначеній у денному звіті, більше ніж на 10 відсотків розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, а в разі використання юридичною особою розрахункової книжки – загальної суми продажу за розрахунковими квитанціями, виданими з початку робочого дня; нероздрукування відповідного розрахункового документа, що підтверджує виконання розрахункової операції, або проведення її без використання розрахункової книжки на окремому господарському об'єкті такого суб'єкта господарювання:

- вчинене вперше – 1 гривня;
- за кожне наступне вчинене порушення – 100 відсотків вартості проданих з порушеннями, встановленими цим підпунктом, товарів (послуг).

Вказані положення Закону про РРО були внесені згідно із Законом від

2 грудня 2010 року № 2756-VI (в редакції від 1 липня 2015 року) [1].

Натомість положення ПКУ застосовуються до визначення податкових правопорушень, які передбачені в ПКУ, та відповідно до цих положень застосовуються фінансові санкції до платників податків за ці правопорушення. Тобто, правило, передбачене у пункті 11 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» ПКУ, регламентує визначення розміру штрафних санкцій за порушення правил ПКУ.

Аналіз преамбули Закону про РРО вказує на те, що цей Закон визначає правові засади застосування реєстраторів розрахункових операцій та програмних реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [1]. Дія його поширюється на усіх суб'єктів господарювання, їх господарські одиниці та представників (уповноважених осіб) суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі. Розділ V цього Закону регулює питання відповідальності за порушення його вимог та конкретно вказує на розміри штрафних санкцій (на час виникнення спірних правовідносин), застосування яких віднесено до компетенції податкових органів, але їх розміри аж ніяк не визначаються Податковим кодексом України, а визначаються саме цим Законом.

Відносини з РРО є частиною податкових відносин, в яких деталізуються механізми обліку та контролю платежів, тоді як ПКУ містить загальні правила оподаткування та регламентує застосування штрафних санкцій за передбачені у ПКУ податкові правопорушення. Тобто Закон про РРО містить спеціальні норми, які конкретизують правила ПКУ, та переслідує спеціальну мету, відмінну від цілей ПКУ.

Підтвердженням цього є відображена у рішенні Конституційного Суду України від 18 червня 2020 року № 5-р(II)/2020 позиція у справі за конституційною скаргою громадянки України Левченко Ольги Миколаївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) припису пункту 5 розділу III «Прикінцеві положення» Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо пенсійного забезпечення» від

2 березня 2015 року № 213-VIII, за якою принцип верховенства права (правовладдя) вимагає суддівської дії у ситуаціях, коли співіснують суперечливі норми одного ієрархічного рівня. У таких ситуаціях до судів різних видів юрисдикції висунуто вимогу застосовувати класичні для юридичної практики формули (принципи): «закон пізніший має перевагу над давнішим» (*lex posterior derogat priori*); «закон спеціальний має перевагу над загальним» (*lex specialis derogat generali*); «закон загальний пізніший не має переваги над спеціальним давнішим» (*lex posterior generalis non derogat priori specialis*). Якщо суд не застосовує цих формул (принципів) за обставин, що вимагають від нього їх застосування, то принцип верховенства права (правовладдя) втрачає свою дієвість [6].

Відповідно до цього ж рішення Конституційного Суду України імператив надання дієвості принципів верховенства права (правовладдя) вимагає одночасного застосування всіх трьох класичних формул. Узяті сукупно формули *lex posterior derogat priori*, *lex specialis derogat generali*, *lex posterior generalis non derogat priori specialis* вказують на те, що Закон № 1697-VII як такий, що є одночасно і спеціальним законом, і таким, що набрав чинності пізніше в часі, має перевагу над Законом № 213-VIII, що набрав чинності раніше. Тому Закон № 213-VIII як загальний не є застосовним у розв'язанні спору між автором клопотання та адміністративними органами держави. Натомість застосовним є Закон № 1697-VII за двома підставами – і тому, що він є спеціальним законом (*lex specialis*), який має перевагу над загальним (*lex specialis derogat generali*), і тому, що ухвалений пізніше в часі загальний закон (Закон № 213-VIII) не скасовує закону спеціального (*lex posterior generalis non derogat priori specialis*) [6].

Тут варто зазначити, що принцип «*lex specialis derogat generali*» (спеціальний закон має перевагу над загальним) застосовується, якщо існує закон, який регулює певну конкретну сферу, і загальний закон про цю сферу, проте спеціальний закон точніше і детальніше врегульовує ці питання, то в такому випадку положення спеціального закону мають

пріоритет у застосуванні. Застосування спеціального закону гарантує правову визначеність, захищає права та інтереси, дозволяє уникнути колізій. Пріоритет спеціального закону дозволяє уникнути «розмитого» застосування норм загального характеру та забезпечує більш точне регулювання спірних питань.

Керуючись логікою рішення Конституційного Суду України від 18 червня 2020 року № 5-р(II)/2020 у забезпеченні дієвості принципу верховенства права при поєднанні трьох принципів «*lex posterior derogat priori*» (закон пізніший має перевагу над давнішим), «*lex specialis derogat generali*» (спеціальний закон має перевагу над загальним) та «*lex posterior generalis non derogat priori specialis*» (закон загальний пізніший не має переваги над спеціальним давнішим), вище наведені положення Закону про РПО (були внесені згідно із Законом від 2 грудня 2010 року № 2756-VI в редакції від 1 липня 2015 року) є спеціальними у порівнянні з вище наведеними положеннями Податкового кодексу України (підрозділ 10 розділу XX ПКУ доповнено пунктом 11 згідно із Законом № 3609-VI від 7 липня 2011 року).

Крім того, відповідно до частин 1 та 2 статті 11 Закону України «Про правотворчу діяльність» від 24 серпня 2023 року № 3354-IX Кодекс – це закон, який створений шляхом систематизації норм права, містить загальні засади, на підставі яких комплексно регулює однорідну сферу суспільних відносин, забезпечуючи стабільність правового регулювання. При прийнятті законів, що розвивають положення кодексу у відповідній сфері, повинні дотримуватися основні принципи правового регулювання суспільних відносин, встановлені кодексом [2].

Відповідно до частини 1 стаття 12 вище наведеного Закону первинний закон – це закон, що системно регулює окрему сферу суспільних відносин. Первинний закон приймається Верховною Радою України, як правило, у разі: 1) виникнення нової сфери суспільних відносин; 2) суттєвої зміни суспільних відносин, врегульованих законом; 3) необхідності за результатами здійснення правового моніторингу; 4) упорядкування або систематизації інших первинних законів [2].

Хоч Закон про РРО був прийнятий раніше за ПКУ, проте цей Закон про РРО детальніше у порівнянні із ПКУ регулює окрему сферу суспільних відносин, зокрема, розрахункових відносин, а також встановлює фінансові санкції за порушення вимог саме цього Закону.

Враховуючи наведене, норми Закону про РРО є спеціальними та мають пріоритетне застосування до правовідносин щодо розрахункових операцій за товари (послуги) у порівнянні із нормами Податкового кодексу України.

З аналізу пункту 1 частини 1 статті 17 Закону про РРО (*редакція станом на 1 січня 2019 року – на момент існування спірних правовідносин*) випливає, що за правилами цього Закону у разі встановлення *вперше* протягом календарного року в межах однієї податкової перевірки факту порушення вимог Закону до суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням податкових органів має застосовуватися одна фінансова санкція у розмірі 1 гривня за умови, якщо протягом цього календарного року податковим органом попередньо не було встановлено порушення цими суб'єктами господарювання таких же вимог Закону про РРО. У разі вчинення цими ж суб'єктами господарювання протягом календарного року *кожного наступного порушення* вимог Закону про РРО податковим органом має фіксуватися такий факт документально в межах податкової перевірки і застосовуватися фінансова санкція у розмірі 100 відсотків вартості проданих з порушеннями товарів (послуг).

Підтвердженню даної правової позиції слугує відповідна практика Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду. Так, відповідно до пункту 15 рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 5 вересня 2019 року у справі № 822/328/15 за вчинення правопорушення, відповідальність за вчинення якого передбачена пунктом першим статті 17 Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», встановленого контролюючим органом в межах однієї перевірки суб'єкта

господарської діяльності, контролюючий орган може застосувати лише одну фінансову санкцію у розмірі 1 грн, за умови, якщо протягом календарного року контролюючим органом попередньо не було встановлено порушення суб'єктом господарювання таких же вимог Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [7].

Відповідно до рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 27 серпня 2020 року у справі № 815/4014/16 диспозиція пункту 1 частини першої статті 17 Закону №265/95-ВР говорить, що кваліфікуючою ознакою згідно якої можна віднести правопорушення до повторно вчиненого є обставина його виявлення контролюючим органом за наслідками проведеної перевірки протягом одного календарного року, в якому аналогічне правопорушення по тому ж платнику було зафіксовано контролюючим органом. Враховуючи приписи статті 61 Конституції України, суд зауважив про відсутність права у відповідача застосовувати до позивача санкцію за допущене ним правопорушення у сфері РРО як за таке, що вчинено повторно, оскільки матеріалами справи не підтверджено обставин виявлення відповідачем такого ж правопорушення, що було вчинено позивачем протягом останнього календарного року [8].

Отже, відповідно до пункту 1 частини 1 статті 17 Закону про РРО (*редакція станом на 1 січня 2019 року – на момент існування спірних правовідносин*) за *вперше* встановлене в ході податкової перевірки порушення протягом календарного року вимог цього Закону до суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), за рішенням відповідних податкових органів може застосовуватися одна фінансова санкція у розмірі 1 гривня за умови, якщо протягом календарного року податковим органом попередньо не було встановлено порушення суб'єктом господарювання таких же вимог Закону про РРО.

**Висновки.** Податковий контроль за розрахунковими операціями є критично актуальним, оскільки він гарантує справедливий розподіл податкового наван-

таження, забезпечує бюджетні надходження в умовах війни, знижує обсяги тіньової економіки, підвищує прозорість і довіру до ринку, відповідає євроінтеграційним вимогам, посилює фінансову стабільність держави.

Норми Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» підлягають застосуванню до правовідносин в тій редакції, яка була чинною на час існування таких правовідносин. Нова редакція норм Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» не поширює свою дію на правовідносини, що виникли і закінчились до набрання їх чинності. Норми вказаного Закону є спеціальними

та мають пріоритетне застосування до правовідносин щодо розрахункових операцій за товари (послуги) у порівнянні із нормами Податкового кодексу України. Відповідно до пункту 1 частини 1 статті 17 цього ж Закону України (редакція станом на 1 січня 2019 року – на момент існування спірних правовідносин) за вперше встановлене в ході податкової перевірки порушення протягом календарного року вимог цього Закону до суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції за товари (послуги), застосовується фінансова санкція у розмірі 1 гривня за умови, якщо протягом календарного року податковим органом попередньо не було встановлено порушення суб'єктом господарювання таких же вимог вище наведеного Закону.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 6 липня 1995 року № 265/95-ВР (із змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/265/95-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення 27.11.2025).
2. Закон України «Про правотворчу діяльність» від 24 серпня 2023 року № 3354-ІХ. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3354-20#Text> (дата звернення: 02.12.2025).
3. Конституція України від 28 червня 1996 року (із змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80#Text> (дата звернення: 25.11.2025).
4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 28.11.2025).
5. Рішення Конституційного Суду України від 9 лютого 1999 року № 1-рп/99 у справі за конституційним зверненням Національного банку України щодо офіційного тлумачення положення частини першої статті 58 Конституції України (справа про зворотню дію в часі законів та інших нормативно-правових актів). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v001p710-99#n54> (дата звернення: 25.11.2025).
6. Рішення Конституційного Суду України від 18 червня 2020 року № 5-р(ІІ)/2020 у справі за конституційною скаргою громадянки України Левченко Ольги Миколаївни щодо відповідності Конституції України (конституційності) припису пункту 5 розділу III „Прикінцеві положення“ Закону України „Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо пенсійного забезпечення“ від 2 березня 2015 року № 213-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/va05p710-20#Text> (дата звернення 01.12.2025).
7. Рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 5 вересня 2019 року у справі № 822/328/15. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/84076964> (дата звернення 03.12.2025).
8. Рішення Касаційного адміністративного суду у складі Верховного Суду від 27 серпня 2020 року у справі № 815/4014/16. URL: <https://reyestr.court.gov.ua/Review/91252396> (дата звернення: 03.12.2025).

Дата першого надходження статті до видання: 13.02.2026

Дата прийняття статті до друку після рецензування: 10.03.2026

Дата публікації (оприлюднення) статті: 08.05.2026



Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)