

Штраф за несвоєчасну реєстрацію податкових накладних в аспекті юридичної визначеності

Олександр Шемяткін, адвокат АО «КМ Партнери», розповідає про унікальну можливість для судової влади застосувати один з правових принципів без негативних наслідків для публічних фінансів

25.07.2019, 11:08

«Із конституційних принципів рівності і справедливості випливає вимога визначеності, ясності і недвозначності правової норми, оскільки інше не може забезпечити її однакове застосування, не виключає необмеженості трактування у правозастосовній практиці і неминуче призводить до сваволі» ([Рішення КС від 22 вересня 2005 року № 5-рп/2005](#)).

Яскравим прикладом такого свавілля в наслідок нечіткості норм є ситуація з застосуванням штрафних санкцій за порушення граничних строків реєстрації податкових накладних (далі - ПН) в єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН). Незважаючи на відсутність негативних наслідків для суспільства, принаймні щодо ПН, які не підлягають видачі покупцю, законодавством передбачений значний розмір штрафних санкцій, за порушення строків реєстрації ПН. Контролюючими органами лише за останній рік застосовано штрафних санкцій на сотні мільйонів гривень, але чіткості у питанні хто саме реєструє ПН у ЄРПН бракує.

Аналіз норм податкового законодавства, які визначають процедуру реєстрації ПН в ЄРПН, свідчить про те, що безпосередньо платник податку не здійснює реєстрацію ПН хоча має обов'язок здійснювати таку реєстрацію. Водночас саме для платника податку Податковим кодексом України (далі - ПКУ) встановлена відповідальність за їх несвоєчасну реєстрацію ([п. 1 ст. 1201 ПКУ](#)).



Олександр Шемяткін

Відповідно до п. 109.1 ст. 109 ПКУ податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених цим Кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Отже, для утворення правопорушення мають бути виконанні дві умови: 1) наявна дія (бездіяльність), що призвела до 2) невиконання (неналежного виконання) вимог законодавства.

Стаття 16 ПКУ закріплює чіткий та вичерпний перелік обов'язків платника податку. Обов'язок реєструвати ПН в ЄРПН у такому переліку відсутній. При цьому аналіз усіх обов'язків платника податку, визначених у ст. 16 ПКУ, свідчить про те, що для їх виконання платник податку об'єктивно має можливість самостійно вчинити дії, які утворюють зміст таких обов'язків.

Для прикладу, згадаємо ситуацію з обов'язком подавати до контролюючого органу декларацію або сплачувати податки (пп. 16.1.3, 16.1.4 п. 16.1. ст. 16 ПКУ). Судова практика Верховного Суду України (далі - ВСУ) пішла тим шляхом, що коли платник вчинив покладені на нього обов'язки, то незалежно від наслідків (чи була все ж таки декларація отримана податковим органом або чи надійшли кошти на відповідний рахунок казначейства), платник не притягається до відповідальності. Зокрема, подібний висновок безпосередньо відображений у постановях ВСУ [від 13.02.2018 р. у справі №826/3999/16](#) та [від 07.02.2019 р. у справі №804/462/14](#).

Повертаючись до ситуації з реєстрацією ПН в ЄРПН, можна дійти висновку, що платник податку об'єктивно має можливість лише направити ПН до ЄРПН, однак він не вчиняє дії, які складають власне реєстрацію ПН.

ПКУ не надає визначення, що саме є реєстрацією ПН в ЄРПН. Разом з тим таку відповідь можна отримати з системного прочитання положень ПКУ та [постанови КМУ №1246 від 29.12.2010 року](#) про порядок ведення ЄРПН (далі - Порядок КМУ).

Підпункт 14.1.60 п. 14.1 ст. 14 ПКУ дає визначення ЄРПН - це реєстр відомостей щодо податкових накладних та розрахунків коригування, який ведеться центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику (далі - «ДФС»), в електронному вигляді згідно з наданими платниками податку на додану вартість електронними документами.

Виходячи з наведеного визначення, реєстрація - це внесення інформації (відомостей щодо ПН) до реєстру, який ведеться ДФС, на підставі електронних документів, наданих платниками ПДВ. У зв'язку з цим виникає питання: хто саме вносить інформацію до реєстру?

Якщо вважати, що інформацію до ЄРПН вносить платник податку, то надсилання інформації на сервер ДФС мало б означати реєстрацію ПН у

ЄРПН (оскільки інших дій платник не вчиняє). Але чи відбувається це так насправді?

Пункт 201.10 ст. 201 ПКУ передбачає, що підтвердженням продавцю про прийняття його ПН до ЄРПН є квитанція, яка надсилається протягом операційного дня. Якщо надіслані ПН сформовано з порушенням вимог, а також у разі зупинення реєстрації ПН протягом операційного дня продавцю/покупцю надсилається квитанція про неприйняття їх в електронному вигляді або зупинення їх реєстрації із зазначенням причин [1].

З наведених положень ПКУ випливає, що є дві окремі стадії у процедурі внесення інформації до ЄРПН: 1) надання ПН платником податку; 2) прийняття/неприйняття ПН до ЄРПН. Якщо стадія «надання» ПН залежить від платника ПДВ і є результатом його дій, то друга стадія («прийняття/неприйняття») - від платника ПДВ не залежить, а є результатом роботи програмного забезпечення, що контролюється ДФС, та/або безпосередньо дій працівників ДФС.

Підтвердженням такої стадійності процедури реєстрації ПН в ЄРПН можна визнати положення пункту 201.10 ст. 201 ПКУ, яке передбачає, що якщо протягом операційного дня не надіслано квитанції про прийняття або неприйняття, або зупинення реєстрації ПН, така ПН вважається зареєстрованою в ЄРПН.

Тобто ПКУ чітко розділяє, як окремі події, «отримання» ПН сервером ДФС (що співпадає з направленням ПН платником ПДВ) та «прийняття» (неприйняття, зупинення) ПН до ЄРПН. При цьому саме така подія як «прийняття» вважається реєстрацією ПН.

Пункт 20.2 ст. 20 ПКУ передбачає, що ДФС приймає рішення про реєстрацію / відмову в реєстрації податкових накладних / розрахунків коригування в ЄРПН.

Пункт 2 Порядку КМУ у визначені «ПН» зазначає, що це електронний документ, який надсилається для реєстрації (тобто не реєструється платником ПДВ, а надсилається для реєстрації). Пункт 12 Порядку КМУ передбачає, що після надходження ПН та/або розрахунку коригування до ДФС в автоматизованому режимі здійснюється розшифрування та проводиться перевірка (інформації, наведеної у ПН). За наслідками такої перевірки приймається рішення про реєстрацію або відмову у реєстрації ПН (п. 18 Порядку КМУ). Отже, надіслання ПН платником ПДВ «не дорівнює» реєстрації ПН, а лише є причиною (підставою) початку перевірки та прийняття відповідного рішення ДФС.

ВСУ у [постанові від 14 лютого 2019 року у справі № 809/1040/17](#), незважаючи на формальні ознаки наявності порушень положень ПКУ, дійшов висновку, що платника податку не може бути притягнуто до відповідальності, оскільки відсутнє протиправне діяння. Зокрема, ВСУ зазначив, що: «... ТОВ «Інжиніринг Систем» вчасно, у встановлені пунктом 201.10 статті 201 Податкового кодексу України строки здійснені визначені цією статтею та Порядком ведення Єдиного реєстру податкових накладних дії з реєстрації податкових накладних, однак невчасна їх реєстрація у Єдиному реєстрі податкових накладних сталась не з вини позивача, а відтак не може бути підставою для притягнення його до відповідальності за порушення строку реєстрації податкових накладних у вигляді штрафу, передбаченого у статті 120¹ Податкового кодексу України».

Вчасно здійснені дії з реєстрації ПН не сумісні з невчасною реєстрацією ПН в ЄРПН. Поясненням невчасної реєстрації може бути виключно те, що платник ПДВ не здійснює реєстрацію ПН. При цьому платник не може відповідати за дії ДФС, яка власне і здійснює реєстрацію протягом будь-якого операційного дня.

По суті, ВСУ, звільнивши від відповідальності за несвоєчасну реєстрацію у випадках своєчасного направлення ПН до ЄРПН, має визнати, що платник ПДВ взагалі не може бути притягнутий до відповідальності за несвоєчасну реєстрацію ПН в ЄРПН, оскільки він взагалі не здійснює таку реєстрацію.

Наведений висновок має практичне значення для судової практики з огляду на формулювання п. 120^{1.1} ст. 120¹ ПКУ. Розглянемо детально положення цього підпункту: «Порушення платниками податку на додану вартість граничного строку, передбаченого статтею 201 цього Кодексу, для реєстрації податкової накладної ... в Єдиному реєстрі податкових накладних ... тягне за собою накладення на платника податку на додану вартість, на якого відповідно до вимог статей 192 та 201 цього Кодексу покладено обов'язок щодо такої реєстрації, штрафу в розмірі ...».

Процитована норма передбачає дві умови для застосування штрафної санкції: 1) порушення платником ПДВ строку для реєстрації ПН; 2) покладання ПКУ обов'язку на платника податку зареєструвати ПН.

Як було встановлено вище, платник ПДВ не здійснює реєстрацію ПН в ЄРПН. Відповідно, платник податку апіорі не може порушити строк для реєстрації ПН в ЄРПН. Платник податку може допустити лише порушення строку направлення ПН до ЄРПН для реєстрації, але ПКУ не передбачає ані такого строку, ані відповідальності за невчинення такої дії.

«Принцип юридичної визначеності як елемент верховенства права є істотно важливим для довіри до судової системи та верховенства права; він є істотно важливим також і для плідності бізнесової діяльності, з тим щоб генерувати розвиток та економічний поступ; для того, щоб досягти цієї довіри, держава має зробити текст закону легкодоступним; вона також зобов'язана дотримуватися законів, які запровадила, і застосовувати їх у передбачуваний спосіб та з логічною послідовністю...» ([Рішення КСУ № 3-р\(І\)/2019 від 05 червня 2019 року](#)).

Ситуація з реєстрацією ПН в ЄРПН є унікальною можливістю для судової влади реалізувати принцип юридичної визначеності без жодних негативних наслідків для публічних фінансів, оскільки в таких справах відсутнє донарахування податкових зобов'язань. Скасувавши у всіх існуючих судових справах штрафи за несвоєчасну реєстрацію ПН в ЄРПН, судова влада здійснить крок на шляху до формування довіри у суспільстві.

Олександр Шемяткін
адвокат АО «КМ Партнери»

Підготовлено спеціально для Платформи ЛІГА:ЗАКОН