

Sods par transfertcenu dokumentācijas neiesniegšanu: samērīguma izvērtēšana 3/36/22



Zvērināta advokāte, PwC Legal
Natalja Puriņa

Likumā noteiktajos gadījumos nodokļu maksātājam (NM) ir pienākums sagatavot un iesniegt VID transfertcenu (TC) dokumentāciju. TC dokumentācijas pārbaude palīdz VID kontrolēt uzņēmumu ienākuma nodokļa (UIN) samaksas pareizību, jo kontrolēto darījumu vērtības un tirgus cenas starpība, kas radusies darījumos ar saistītiem uzņēmumiem, jāiekļauj ar UIN apliekamajā bāzē saskaņā ar UIN likumu. Ja NM nepilda pienākumu attiecībā uz TC dokumentācijas sagatavošanu un iesniegšanu, tad papildus iespējai ierosināt auditu un vērtēt UIN aprēķina pamatotību VID ir tiesīgs ierosināt datu izvērtējumu nodokļu ieņēmumu risku jomā un, konstatējot pārkāpumu, sodīt atbildīgo uzņēmumu ar pamatīgu naudas sodu. Šajā rakstā – par kādiem pārkāpumiem sakarā ar TC dokumentāciju ir pieļaujama NM sodīšana ārpus audita un kādā veidā VID jāizvērtē un jāpamato soda apmērs.

Pārkāpuma sastāvs

Vispirms jāsaprot, par ko VID ir tiesīgs sodīt NM.

Saskaņā ar likuma "Par nodokļiem un nodevām" (NN) 15.² panta četrpadsmito daļu VID ir tiesības piemērot NM soda naudu līdz 1% no kontrolētā darījuma (par kuru ir pienākums sagatavot TC dokumentāciju) summas, kas norādāma NM pārskata gada ieņēmumos vai izdevumos attiecīgajā pārskata periodā, bet ne vairāk kā 100 000 eiro, ja NM nav ievērojis pantā minēto TC dokumentācijas iesniegšanas termiņu, kā arī tad, ja NM būtiski pārkāpis normatīvajos aktos paredzētās TC dokumentācijas sagatavošanas prasības – tajā nav iekļautas vairākas normatīvajos aktos paredzētās sastāvdaļas (nav norādīta nepieciešamā informācija), tādēļ TC dokumentācijas izskatīšana neļauj pārliecināties, vai veiktā darījuma cena (vērtība) ir noteikta atbilstoši tirgus cenai (vērtībai).

No šīs tiesību normas izriet, ka sods piemērojams par diviem patstāvīgiem pārkāpuma sastāviem:

- par TC dokumentācijas iesniegšanas termiņa neievērošanu (pārkāpuma sastāvs paredz, ka NM vispār nav iesniedzis nekādu informāciju);
vai
 - par TC dokumentācijas sagatavošanas prasību būtisku pārkāpšanu – nepieciešamās informācijas nesniegšanu, kas neļauj pārbaudīt darījuma cenas atbilstību tirgus cenai (pārkāpuma sastāvs paredz, ka iesniegtā informācija nav izmantojama vai nav pietiekama, lai sasniegtu likumā noteikto mērķi pārbaudīt darījuma cenas atbilstību tirgus cenai).

Lemjot par sodīšanu saskaņā ar NN likuma 15.² panta četrpadsmito daļu, VID ir pienākums norādīt, kurš no tiesību normā norādītajiem pārkāpumiem ir pieļauts. Tas sniedz NM priekšstatu par soda piemērošanas pamatu.

Taču praksē ir sastopami gadījumi, kad lēmuma par soda naudas piemērošanu motīvu daļa satur argumentāciju, no kuras nav skaidri saprotams, kas īsti uzņēmumam tiek pārmests, jo argumentācija

faktiski skar abu iepriekš minēto pārkāpumu dispozīcijas. Piemēram, pavisam neesen nācies saskarties ar situāciju, kad no VID lēmuma pēc būtības izrietēja, ka NM ir sodīts par TC dokumentācijas iesniegšanas termiņa neievērošanu, t.i., neiesniegšanu vispār, taču vienlaikus lēmums saturēja argumentus par to, ka uzņēmuma iesniegtajā dokumentācijā nav ietverta pietiekoša informācija, tādēļ VID neesot iespējams pārliecināties, vai veiktā darījuma cena (vērtība) ir noteikta atbilstoši tirgus cenai (vērtībai) izskatītajā lietā. No vienas puses var teikt, ka abi pārkāpumi noved pie tā, ka VID nespēj pārliecināties par kontrolētā darījuma cenas atbilstību tirgus cenai. Tomēr no otras puses "putrošanās" argumentos nav pieļaujama, jo šāds lēmums nesniedz uzņēmumam skaidru priekšstatu un izpratni par soda naudas piemērošanas pamatu un lietderību, un noteiktajos gadījumos atbilstoši Administratīvā procesa likuma 65., 66. un 67. pantam tas varētu būt patstāvīgi pietiekams pamats lēmuma atzīšanai par prettiesisku.

Soda samērīguma izvērtējums

NN likuma 15.² panta četrpadsmitā daļa ir iepriekš mainīta ar 2018. gada 25. oktobra grozījumiem šajā likumā. No to anotācijas izriet, ka likumdevējs principā ir apsvēris piemērojamā soda (līdz 1% no kontrolētā darījuma summas, bet ne vairāk kā 100 000 eiro) samērīgumu pēc būtības, jo ir atzinis, ka no kontrolētā darījuma summas ir atkarīgs nesamaksātā UIN summas risks. Vienlaikus gan no anotācijas, gan no grozītās tiesību normas dispozīcijas spēkā esošajā redakcijā skaidri izriet, ka norādītais soda apmērs (līdz 1% no kontrolētā darījuma summas, bet ne vairāk kā 100 000 eiro) ir maksimālais, ko VID var piemērot NM par katru no normas dispozīcijā minētajiem pārkāpumiem. Tātad, izskatot katru situāciju atsevišķi un ņemot vērā izskatāmās lietas apstākļus, VID jāizvērtē piemērojamā soda apmērs likumā noteiktās amplitūdas ietvaros, un administratīvā akta motīvu daļā jāpamato, kāpēc konkrētajā gadījumā būtu piemērojams tieši izvēlētais soda naudas apmērs. Tādā veidā tiek panākta soda piemērošanas individualizācija jeb soda samērošana ar pieļauto pārkāpumu.

Administratīvā procesa likuma 13. pants nosaka, ka sabiedrības labumam no adresātam uzliktiem ierobežojumiem jābūt lielākam par viņa tiesību vai tiesisko interešu ierobežojumu un ka būtiski privātpersonas tiesību vai tiesisko interešu ierobežojumi ir attaisnojami tikai ar nozīmīgu sabiedrības labumu. Kā atzīts juridiskajā literatūrā, samērīguma princips ir viens no administratīvajā procesā piemērojamiem vispārējo tiesību principiem, kas atzīts par vienu no svarīgākajiem ES un publisko tiesību principiem. Samērīguma principam ir svarīga nozīme visās procesa stadijās, it īpaši informācijas iegūšanas, administratīvā akta izdošanas un atcelšanas stadijā. Jebkurā gadījumā, kad iestādei ir piešķirta rīcības brīvība, tās lēmumam un rīcībai jābūt samērīgai. Obligātā administratīvā akta gadījumā samērīguma princips pirmām kārtām jāievēro tiesību normas interpretēšanā, it īpaši izmantojot sistēmisko un teleoloģisko metodi. Apskatot samērīguma principa vispārīgo izpratni, secināms, ka tā mērķis ir ierobežot iestādes rīcības brīvību (diskrecionāro varu), nodrošinot, ka indivīda tiesības un intereses netiek ierobežotas vairāk, nekā ir nepieciešams, lai sasniegstu mērķi. Samērīguma princips noteic – ja publiskā vara ierobežo personas tiesības un likumiskās intereses, tad jāievēro saprātīgs līdzvars starp personas un valsts vai sabiedrības interesēm. Samērīgumu nav iespējams izvērtēt, vadoties tikai no objektīviem kritērijiem. Subjektivitāte ir viena no samērīguma principa iezīmēm. Lai novērstu manipulācijas ar samērīguma principu, ir ļoti svarīgi, lai apsvērumi, kas izdarīti, to piemērojot, tiku atspoguļoti administratīvajā aktā vai tiesas nolēmumā.¹

Diemžēl praksē reti soda samērīgums ir skaidri izvērtēts un argumentācija par to atspoguļota pieņemtajā lēmumā. Vienlaikus, ja lēmumā nav minēts, kāpēc konkrētajā gadījumā ir piemērojams tieši izvēlētais soda apmērs, tas noteikti ir pamats apstrīdēt sodu un, ja pārkāpums kaut kādā mērā tomēr ir pieļauts, prasīt izvērtēt piemērotā soda samērīgumu un samazināšanu atbilstoši pieļautā pārkāpuma smagumam.

¹ Briede J. (zin. red.). Administratīvā procesa likuma komentāri. A un B daļa. Rīga: Tiesu nama aģentūra, 2013, 185.-186., 191.-192. lpp.