Наказание за неподачу документации трансфертного ценообразования: оценка соразмерности 3/36/22

В предусмотренных законом случаях налогоплательщик (НП) обязан подготовить и представить в СГД документацию трансфертного ценообразования (ТЦ). Проверка документации ТЦ помогает СГД контролировать правильность уплаты подоходного налога с предприятий (ПНП), поскольку разница между стоимостью контролируемых сделок и рыночной стоимостью, возникшая в сделках со связанными предприятиями, должна включаться в облагаемую ПНП базу согласно закону «О ПНП». Если НП не выполняет обязанность подготовки и подачи документации ТЦ, помимо возможности начать аудит и оценить обоснованность расчета ПНП, СГД вправе инициировать процедуру оценки данных в сфере рисков налоговых поступлений и при обнаружении нарушения наказать ответственное предприятие крупным денежным штрафом. В данной статье – о том, за какие нарушения в связи с документацией ТЦ допускается наказание НП вне аудита и каким образом СГД обязана оценить и обосновать размер штрафа.

Состав нарушения

Для начала нужно понять, за что СГД вправе наказать НП.

Согласно части четырнадцатой статьи 15^2 закона «О налогах и пошлинах», СГД вправе подвергнуть НП наказанию в виде штрафа в размере до 1% от суммы контролируемой сделки (о которой НП обязан подготовить документацию ТЦ), которая должна быть указана в доходах или расходах НП за отчетный год в соответствующий отчетный период, но не больше 100 000 евро, если НП просрочил подачу упомянутой в данной статье документации ТЦ, а также если НП допустил существенное нарушение предусмотренных нормативными актами требований к подготовке документации ТЦ – не включил в нее несколько частей, предусмотренных нормативными актами (не указана необходимая информация), из-за чего рассмотрение документации ТЦ не позволяет удостовериться в том, что цена (стоимость) заключенной сделки определена в соответствии с рыночной ценой (стоимостью).

Из данной нормы права следует, что штраф применяется за два самостоятельных состава нарушения:

- за несоблюдение срока подачи документации ТЦ (состав нарушения предусматривает, что НП вообще не предоставил никакой информации);

  или

- за существенное нарушение требований по подготовке документации ТЦ – непредоставление необходимой информации, не позволяющее проверить соответствие цены сделки рыночной цене (состав нарушения предусматривает, что предоставленная информация непригодна к использованию или недостаточна для достижения установленной законом цели проверить соответствие цены сделки рыночной цене).

Принимая решение наказать НП согласно части четырнадцатой статьи 15^2 закона «О налогах и пошлинах», СГД обязана указать, какое из определенных в норме права нарушений было

допущено. Это дает НП представление об основании применения наказания.

Однако на практике встречаются случаи, когда мотивировочная часть решения о наложении штрафа содержит аргументацию, из которой невозможно понять, в чем именно упрекают предприятие, поскольку аргументация фактически затрагивает диспозиции обоих вышеуказанных нарушений. К примеру, совсем недавно пришлось столкнуться с ситуацией, когда из решения СГД по сути следовало, что НП наказан за несоблюдение срока представления трансфертной документации, т.е. непредставление вообще, но в то же время решение включало аргументы о том, что представленная предприятием документация не содержит достаточную информацию, поэтому СГД якобы не может убедиться в том, что цена (стоимость) заключенной сделки установлена согласно рыночной цене (стоимости) в рассматриваемом деле. С одной стороны, можно сказать, что оба нарушения приводят к тому, что СГД не может убедиться в соответствии цены контролируемой сделки рыночной цене. Однако с другой стороны, смешение аргументов недопустимо, поскольку такое решение не создает у предприятия ясного представления и понимания относительно основания и целесообразности применения штрафа, что в определенных случаях согласно статьям 65, 66 и 67 Административно-процессуального закона может быть самодостаточным основанием для признания решения противоправным.

Оценка соразмерности наказания

Следует отметить, что часть четырнадцатая статьи 15^2 закона «О налогах и пошлинах» ранее была изменена поправками к закону «О налогах и пошлинах» от 25 октября 2018 года. Из аннотации к поправкам следует, что законодатель, внося изменения в нормативное регулирование, в принципе рассмотрел соразмерность применимого наказания (до 1% от суммы контролируемой сделки, но не больше 100 000 евро) по существу, поскольку признал, что от суммы контролируемой сделки зависит риск неуплаченной суммы ПНП. В то же время как из аннотации, так и из диспозиции измененной нормы права в действующей редакции недвусмысленно следует, что указанный размер штрафа (до 1% от суммы контролируемой сделки, но не больше 100 000 евро) является максимальным, которому СГД может подвергнуть НП за каждое нарушение, упомянутое в диспозиции нормы. Таким образом, рассматривая каждую отдельную ситуацию и принимая во внимание обстоятельства рассматриваемого дела, СГД необходимо оценить размер применимого наказания в рамках установленной законом амплитуды и в мотивировочной части административного акта обосновать, почему в конкретном случае нужно применять именно выбранный размер штрафа. Тем самым достигается индивидуализация применения штрафа, или соизмерение штрафа с допущенным нарушением.

К тому же согласно статье 13 Административно-процессуального закона *«благо, которое общество получает от ограничений, наложенных на адресата, должно быть большим, чем ограничение его прав или правомерных интересов. Существенные ограничения прав или правомерных интересов частного лица могут быть оправданы лишь значительным благом для общества».* Как признано в юридической литературе, принцип соразмерности является одним из применимых в административном процессе общих принципов права, который признан одним из важнейших принципов права ЕС и публичного права. Принцип соразмерности имеет важное значение на всех этапах процесса, особенно на этапах сбора информации, издания и отмены административного акта. В любом случае, когда учреждение наделено свободой действий, его решение и действия должны быть соразмерными. В случае обязательного административного акта принцип соразмерности в первую очередь необходимо соблюдать при интерпретации нормы права, в особенности – применяя системный и телеологический метод. Рассмотрев общее понимание

принципа соразмерности, можно прийти к выводу, что его цель – ограничить свободу действий учреждения (дискреционную власть), чтобы права и интересы индивида ограничивались не больше, чем это необходимо для достижения цели. Принцип соразмерности определяет: если публичная власть ограничивает права и законные интересы лица, необходимо соблюдать разумный баланс между интересами лица и государства или общества. Соразмерность невозможно оценить исходя лишь из объективных критериев. Субъективность – один из признаков принципа соразмерности. Для предотвращения манипуляций принципом соразмерности очень важно, чтобы доводы, приведенные при его применении, были отражены в административном акте или судебном постановлении.[1]

К сожалению, на практике редко когда соразмерность наказания получает ясную оценку и ее аргументация отражается в принятом решении. В то же время, если в решении не указано, почему в конкретном случае применяется именно выбранный размер штрафа, определенно есть основание оспорить наказание и, если нарушение в какой-либо степени все же допущено, требовать оценки соразмерности примененного штрафа и его уменьшения соответственно тяжести допущенного нарушения.

---

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