

Status på straf for mangelfuld eller for sen indsendelse af transfer pricing (TP)-dokumentation

Der har siden indkomståret 2021 været krav om, at TP-dokumentationen skal indsendes til skattemyndighederne senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet. Spørgsmålet er herefter, hvilken straf en overtrædelse af pligten til indsendelse medfører.

De strafbare overtrædelser

Det forudsættes, at den for sene indsendelse relaterer sig til indkomståret 2021 eller senere indkomstår, hvor der blev fastsat en objektiv frist for indsendelse af TP-dokumentation.

Det objektive gerningsindhold er realiseret, hvis dokumentationen ikke er indsendt senest 60 dage efter fristen for indgivelse af oplysningsskemaet, eller at det indsendte materiale er mangelfuldt.

Det betyder, at efterfølgende indsendelse af materialet, eller berigtigelse af mangelfuldt materiale, ikke medfører, at grundlaget for en eventuel ansvarssag forsvinder, men dette kan få betydning i forhold til vurdering af sanktionen.

Det er desuden ikke en forudsætning for bødeansvar, at der gennemføres en indkomstforhøjelse efter ligningslovens § 2.

Hvorvidt fristen er overholdt eller ej, er i sagens natur objektivt konstaterbart, medens spørgsmålet om, hvorvidt dokumentationen er mangelfuld, er skønspæget.

Det fremgår af forarbejderne, at der skal anlægges en helheds- og proportionalitetsbetragtning, og at transaktionernes betydning - indholdsmæssigt og økonomisk - bør indgå i vurderingen af, hvorvidt der i forhold til straf foreligger

manglende eller mangelfuld dokumentation. Dette fremgår også af den juridiske vejledning.

Den manglende overholdelse af reglerne skal således være af en vis kvalificeret karakter. Højesteret har i en række sager forholdt sig til, hvornår en TP-dokumentation er mangelfuld, og der foreligger således en del støtte i praksis i forhold til grundlaget for skattemæssige korrektioner. Der ligger derimod ikke en dom fra Højesteret, der tager stilling til de strafferetlige spørgsmål, ligesom retspraksis i øvrigt er sparsom.

Udover at det objektive gerningsindhold er realiseret, er det yderligere en betingelse for at ifalde strafansvar, at der er handlet minimum groft uagtsomt.

Praksis kan helt overordnet opsummeres således, at manglende rettidig indlevering af behørig TP-dokumentation som udgangspunkt vil blive anset for groft uagtsomt. Praksis viser også, at interne misforståelser og fejkommunikation, der har medført en overtrædelse, ikke møder meget sympati hos domstolene.

Der er således ingen tvivl om, at vurderingen af den grove uagtsomhed er endog meget hård.

Forudsat sanktionspraksis

De nuværende retningslinjer for bødeniveauet er fastsat i 2012 og udgør et grundbeløb på 250.000 kr., der kan nedsættes til 125.000 kr., hvis der indleveres forskriftsmæssig TP-dokumentation. Bøderne har karakter af ordensbøder, og sanktionsniveauet er fastsat ud fra et princip om, at det ikke skal kunne betale sig ikke at udarbejde dokumentationen, og at minimumsomkostningerne blev skønnet til at være på 125.000 kr.

Derudover risikeres en bøde på 10 pct. af en eventuel indkomstforhøjelse.

Det er dog vigtigt at bemærke, at det i sidste ende er domstolene, der fastsætter bøderne i de konkrete sager, og at dette skal ske med respekt for straffelovens almindelige bestemmelser om straffenedsættelsesgrunde.

Det er i praksis selskabet, der idømmes bøderne, og ikke ledelsen.

Sanktionerne i praksis

En gennemgang af den offentliggjorte praksis på området viser, at domstolene i vidt omfang følger sanktionsanvisningerne i forarbejderne, og hovedreglen ved overtrædelser for flere år er fuld kumulation af bøderne, altså 125.000 kr. for hvert år (forudsat at forskriftsmæssig dokumentation indsendes).

Der er dog enkelte ældre afgørelser, hvor domstolene reducerede den samlede bøde for flere års overtrædelser til det halve ud fra, at en straf baseret på fuld kumulation ville medføre en uforholdsmæssig høj bødestraf. Dette skal man dog ikke forvente.

Denne praksis synes streng henset til, at sanktionsniveauet er fastsat ud fra et princip om sparede omkostninger, som altså i praksis anses for at være minimum 125.000 kr. år for år.

Ansvarssagen

Forløbet i en ansvarssag følger det sædvanlige system, så en ansvarssag behandles af Skattestyrelsens straffesagsenheder, der administrativt behandler og afslutter sagen.

Dette forudsætter dog, at selskabet er indstillet på at acceptere den vurdering, som straffesagsenheden foretager, idet selskabet altid kan afvise vurderingen og i stedet få sagen prøvet i retten.

Der er alene ganske få offentliggjorte sager, og om dette er udtryk for, at Skattestyrelsen alene rejser et beskedent antal sager, eller om disse afsluttes administrativt uden for offentlighedens kundskab, er svært at sige.

Kommentarer

Praksis viser, at de sanktioner der udmåles, følger den sanktionspraksis, der fremgår af forarbejderne til skattekontrolloven.

Dette gælder, uanset om der foreligger undskyldelige omstændigheder, herunder at materialet kun er indleveret én enkelt eller få dage for sent, og at materialet i øvrigt er fuldt

forskriftsmæssigt. Det fremgår også af praksis, at det forhold, at der samarbejdes med skattemyndighederne, ikke i de offentliggjorte sager var en formildende omstændighed, der kunne begrunde nedsættelse af bøden.

Det må således som det helt klare udgangspunkt forventes, at der selv i sådanne tilfælde udmåles en bøde på 125.000 kr.

Der ligger derimod ikke offentliggjort praksis, hvor der er idømt tillægsgøder, ligesom der ikke er mange afgørelser, hvor sagen baserer sig på mangelfuldt indleveret dokumentation.

Det er vanskeligt at vurdere, om dette er udtryk for, at der ikke rejses mange sager, eller at de afsluttes administrativt, men det er klart, at en sag om påstået mangelfuldt materiale i en strafferetlig kontekst er vanskeligere at løfte bevisbyrden i, både for så vidt angår det objektive gerningsindhold - altså om materialet i det hele taget er så mangelfuldt, at der er grundlag for at rejse en sag, men også i forhold til den grove uagtsomhed.

Det modsatte gør sig gældende i forhold til de sager, hvor materialet er indsendt for sent, idet det objektive gerningsindhold i disse tilfælde er lige til at vurdere - enten er materialet sendt for sent, eller også er det ikke.

I den sammenhæng er praksis i forhold til grov uagtsomhed endog meget streng, idet man har anlagt en meget hård vurdering af, hvornår der er udvist minimum grov uagtsomhed, så synspunktet mere eller mindre synes at være, at det i sig selv er groft uagtsomt at indlevere materialet for sent.

Den foreliggende praksis viser også, at man ikke skal forvente meget sympati for interne misforståelser eller fejlkommunikation, der har medført for sen indlevering.