

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Valdo Lisausko
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
Studijų šakos studento

MAGISTRO DARBAS

Juridinio asmens dalyvių ir vadovų atsakomybė už juridinio asmens mokestines prievoles
Liability of the Participants and Managers of the Legal Entity for the Tax Obligations of the
Legal Entity

Vadovas: Lekt. Dr. Povilas Gruodis
Recenzentas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Magistro darbe analizuojama mokesčių administratoriaus galimybė taikyti civilinę atsakomybę prieš juridinio asmens vadovą ar dalyvį, kai juridinis asmuo ir (ar) valstybė patiria žalą, atsirandančią dėl netinkamo mokesčių prievolių vykdymo (nevykdymo). Darbe esminis dėmesys skiriamas civilinės atsakomybės juridinio asmens vadovo neteisėtų veiksmų ir juridinio asmens patirtos žalos sąlygų aiškinimui ir taikymui mokesčių prievolių vykdymo/nevykdymo kontekste. Taip pat, siekiant plačiau išsiaiškinti civilinės atsakomybės neteisėtų veiksmų sąlygą, darbe nagrinėjama mokesčių prievolės samprata.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių prievolė, pareiga mokėti mokesčius, civilinė atsakomybė, juridiniai asmenys.

The master's thesis analyzes the possibility of the tax administrator to apply civil liability against the manager or participant of a legal entity, when the legal entity and/or the state suffers damage resulting from improper fulfillment (non-fulfillment) of tax obligations. The work focuses on the interpretation and application of the conditions for the illegal actions of the head of the legal entity and the damage suffered by the legal entity in the context of the fulfillment/non-fulfillment of tax obligations. Also, in order to further clarify the condition of civil liability for illegal actions, the paper examines the concept of tax obligations.

Keywords: tax obligations, duty to pay taxes, civil liability, legal entities.

TURINYS

Įvadas	2
1. Mokestinės prievolės samprata	4
2. Juridinio asmens vadovo ir dalyvio teisinis statusas.....	5
2.1. Juridinio asmens vadovo teisinis statusas.....	8
2.2. Juridinio asmens dalyvio teisinis statusas.....	12
3. Teisė reikšti netiesioginį ieškinį.....	13
4. Civilinės atsakomybės sąlygos už juridiniam asmeniui padarytą žalą	15
4.1. Neteisėti veiksmai.....	15
4.1.1. Pareigos mokėti mokesčių tinkamai ir laiku pažeidimas	17
4.1.2. Netinkamas buhalterinės apskaitos organizavimas	19
4.1.3. Mokesčių nedeklaravimas	20
4.2. Priežastinis ryšys	21
4.3. Žala	22
4.3.1. Bauda, delspinigiai ir mokestis kaip žala juridiniam asmeniui	23
4.4. Kaltė.....	26
5. Tiesioginis ieškinys.....	28
5.1. Bauda, delspinigiai ir mokestis kaip žala valstybei	28
5.2. Mokesčių administratoriaus teisė pareikšti tiesioginį ieškinį	30
5.3. Juridinio asmens dalyvio atsakomybė už juridinio asmens mokestines prievoles	33
Išvados	36
Šaltinių sąrašas.....	38
Santrauka.....	44
Summary	45

Įvadas

Temos aktualumas. Nors juridinio asmens dalyvių ir vadovų atsakomybė yra daugelio teisinių straipsnių objektu, tačiau juose dažniausiai yra apsiribojama ties prievolėmis, kylančiomis iš civilinių teisinių santykių, plačiau nenagrinėjant minėtų subjektų atsakomybės klausimų tiek prieš mokesčių administratorių, kuris juridiniam asmeniui turint mokestinę nepriemoką kartu tampa kreditoriumi/išieškotoju, tiek prieš patį juridinį asmenį kaip patyrusį žalą nuo jo vadovo ar dalyvio netinkamų sprendimų priėmimų mokestinių prievolių įgyvendinimo aspektu. Taip pat atsižvelgiant, kad juridinio asmens dalyvių ir vadovų atsakomybė už juridinio asmens mokestines prievoles yra reguliuojama tarpšakinių teisės institutų, kas lemia, kad praktikoje bendrosios kompetencijos teismai, nagrinėjantys šiuo klausimu žalos atlyginimo bylas, nepakankamai įsigilina į mokesčių teisės specifika, todėl priima problematiškus sprendimus. Šios temos aktualumą dar labiau patvirtina įstatymo leidėjo pozicija griežtinti mokestinės atsakomybės teisinį reglamentavimą bei plėsti mokesčių teisės sistemą, taip sudarant galimybę juridiniam asmeniui taikyti dažniau ir didesnes sankcijas, dėl ko yra keliamas didesnis juridinio asmens dalyvių ir kreditorių nepasitenkinimas juridinio asmens valdymu bei noras ieškoti galimybių šiuos finansinius praradimus atkurti atsakingų asmenų sąskaita.

Pagrindinis darbo tikslas – atskleisti juridinio asmens vadovo ir dalyvio atsakomybę prieš juridinį asmenį ir juridinio asmens vadovo ir dalyvio civilinę atsakomybę prieš mokesčių administratorių už žalą, atsiradusią dėl mokestinių prievolių netinkamo vykdymo (nevykdymo) teisinį reglamentavimą, teismų praktiką, esamas ir teorines problemas.

Darbo tikslui pasiekti keliami šie uždaviniai:

1. Išsiaiškinti mokestinės prievolės sampratą;
2. Atsižvelgiant į mokesčių teisės specifika, išanalizuoti juridinio asmens vadovo civilinės atsakomybės sąlygas dėl juridiniam asmeniui padarytos žalos, kuri atsirado dėl netinkamų juridinio asmens mokestinių prievolių vykdymo (nevykdymo);
3. Išsiaiškinti, ar mokestis, bauda, delspinigiai gali būti laikomi žala valstybei;
4. Atskleisti mokesčių administratoriaus tiesioginio ieškinio taikymo galimybes įmonės vadovui ir dalyviui.

Magistro darbo objektas – juridinio asmens dalyvių ir vadovų civilinė atsakomybė, atsirandanti pažeidus juridinio asmens mokestines prievoles. Darbe nagrinėjami atsakomybės klausimai apima tik ribotos atsakomybės juridinius asmenis, t. y. akcines bendroves ir uždarąsias akcines bendroves.

Taikomi metodai:

Sisteminis metodas. Šis metodas taikomas analizuojant teisinį reglamentavimą, teisės akte įtvirtintų teisės normų ryšį tarpusavyje bei su kitais teisės aktais.

Aprašomasis metodas. Šis metodas taikomas aprašant atitinkamą teisinį reguliavimą, pavyzdžiui juridinio asmens vadovo pareigas.

Loginis metodas. Šis metodas taikytas tam, kad atskleisti darbo tikslą, analizuoti teisinį reglamentavimą, teikti išvadas.

Lingvistinis metodas. Šis metodas pasirinktas analizuoti teisės normų turinį, esmę, pavyzdžiui mokestinės prievolės sampratą.

Naudojami šaltiniai. Pagrindiniai darbe naudojami šaltiniai yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas, Gintarės Jakuntavičiūtės daktaro disertacija „Juridinio asmens valdymo organų narių civilinė atsakomybė“, Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2 knygos komentaras, teismų praktika.

1. Mokestinės prievolės samprata

Šiame darbe tiriama juridinių asmenų vadovų ir dalyvių civilinės atsakomybė, galinti atsirasti dėl juridinio asmens mokestinių prievolių netinkamo vykdymo/nevykdymo. Šią temą būtų sudėtinga analizuoti prieš tai neišsiaiškinus mokestinės prievolės sampratos. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinės prievolės sąvoka Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nėra aiškiai apibrėžta, todėl toliau dėmesys bus skiriamas kaip mokestinės prievolės samprata suprantama teisės doktrinoje ir teismų praktikoje.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – ir MAĮ) 2 straipsnio 20 d., mokestinės prievolė nurodoma kaip mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesťį, laiku sumokėti mokesťį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.

Teisės doktrinoje nurodoma, kad mokestinė prievolė yra suprantama kaip mokesčių mokėtojo atitinkamų pareigų „rinkinys“, o plačiau vertinama kaip atitinkamas santykis, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Tokio santykio narė valstybė turi tikslą surinkti jai reikalingas pajamas ir siekti, kad mokesčių mokėtojas tinkamai vykdytų jam nustatytas pareigas šioje srityje, o mokesčių mokėtojas – tikslą įvykdyti jam nustatytas pareigas ir išvengti valstybės numatytų poveikio priemonių taikymo (Sudavičius, 2007, p. 104). Tai, kad mokestinė prievolė apima santykį tarp mokesčių mokėtojo ir valstybės galima sieti su demokratinėse valstybėse įsitvirtinusia „mokesčių valstybės“ samprata, pagal kurią valstybė išlaikoma tik mokesčių pagalba kaip piliečių pozityvi pilietiškumo pareiga, nes patys piliečiai pritaria tikslams, kuriems bus panaudoti mokesčiai (Užubalis, 2012, p. 42-43). Kitaip sakant, mokesčiai mokami valstybei, o valstybė jais įgyvendina tam tikras veiklos sritis, už kurias agitavo išrinkti politikai.

Mokesčių mokėtojo mokesčių įstatymuose įtvirtintų pareigų ryšys su mokesčio apskaičiavimu ir sumokėjimu vertintinas per mokesčių teisės normų paskirtį, t. y. užtikrinti valstybei pajamų gavimą.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasisakęs, kad mokestinės prievolės atsiranda pagal įstatymą arba mokesčių administratoriaus sprendimo pagrindu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. vasario 15 d. sprendimas administracinėje byloje). Mokestinės prievolės atsiradimas pagal įstatymą reiškia tuos atvejus, kai mokesčių mokėtojas savarankiškai deklaruoja mokėtiną mokesťį, o mokestinės prievolės atsiradimas mokesčių administratoriaus sprendimo pagrindu reiškia administracinį sprendimą, kuriuo mokesčių administratorius paskaičiuoja mokėtinus į biudžetą mokesčius po atlikto mokestinio

patikrinimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje). Manytina, kad toks teismo aiškinimas pateikia mokestinės prievolės nustatymo būdus, nei pagrindus, nes pareiga mokėti mokestį kyla iš įstatymo (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas). Esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos turi būti nustatomi įstatymu (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas). O ši reikalavimą 19 a. Inspiravo klasikinio liberalizmo minties kryptis, kuri skelbė, kad mokesčiai turi būti nustatomi demokratinėmis procedūromis, t. y. įstatymu (Užubalis, 2012, p. 48), tam, kad būtų užtikrintas teisinis saugumas, apibrėžtumas.

Pažymėtina, kad teismų praktikoje teigiama, kad mokestinė prievolė nėra atsakomybės sankcija, skiriama už teisės pažeidimą, ir negali konkuruoti su deliktinę atsakomybę nustatančiomis normomis ar baudų skyrimo principais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje). Todėl paskirta bauda už mokesčių teisės pažeidimus nėra laikoma mokestine prievole. Tas pats pasakytina ir apie delspinigius, kurie įvardijami kaip mokestinės prievolės užtikrinimo būdas, bet ne pati mokestinė prievolė (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Nepaisant to, bauda gali būti skiriama, o delspinigiai skaičiuojami, kai mokestinė prievolė netinkamai vykdoma/nevykdoma.

Taip pat Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje akcentuojama, kad vienas iš mokestinės prievolės požymių yra tai, kad ji yra individuali, tai yra tiesiogiai susijusi su konkrečiu mokesčių mokėtoju (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, mokestinė prievolė turėtų būti suprantama kaip mokestiniame įstatyme įtvirtintos individualios mokesčių mokėtojo pareigos, kurios yra susijusios su pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį ir laiku sumokėti mokestį, o mokestinės prievolės pažeidimo pagrindu galinčios atsirasti papildomos mokesčių mokėtojo pareigos sumokėti baudą ir/ar delspinigius nelaikomos mokestinėmis prievolėmis.

2. Juridinio asmens vadovo ir dalyvio teisinis statusas

Šiame darbe nagrinėjami juridinio asmens vadovo ir dalyvio būtent civilinės atsakomybės klausimai, o ne administracinės ar baudžiamos atsakomybės, nes pastarosios yra išimtinai susijusios su asmeniu, kuriam jos taikomos. Mokestinė atsakomybė, teismų

praktikoje aiškina kaip kompleksinis teisinis institutas, apimantis atskiras atsakomybės rūšis, t. y. baudų pagal MAĮ, administracinių nuobaudų pagal Administracinių nusižengimų kodeksą ar kriminalinių bausmių pagal Baudžiamąjį kodeksą taikymą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje). Tačiau pabrėžtina, jog juridiniai asmenys, kartu ir būdami mokesčių mokėtojai, neigiamas finansines pasekmes mokesčių teisėje patiria ne tik skiriant baudas, bet ir kitais atvejais, kurie bus analizuojami kituose šio darbo skyriuose.

Paminėtina ir tai, kad išimtiniais atvejais reikalavimą nukreipti vykdyti mokesstinę prievolę galima ir į kitus asmenis. Pavyzdžiui Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 205 straipsnis įtvirtina, kad 193-200 ir 202, 203 bei 204 straipsniuose nurodytomis aplinkybėmis valstybės narės gali numatyti, kad kitas asmuo nei tas, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, turi būti laikomas asmeniu, kuriam tenka prievolė solidariai sumokėti PVM. Apžvelgiant šio straipsnio galimą įgyvendinimą, Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) nurodė, kad valstybė narė gali priimti aktus, numatančius, jog apmokestinamasis asmuo, kuriam buvo tiekiamos prekės ar suteiktos paslaugos ir kuris žinojo arba pagrįstai galėjo įtarti, kad visas už šį tiekimą ar teikimą arba už visą ankstesnį ar vėlesnį tiekimą ar teikimą mokėtinas PVM ar jo dalis liks nesumokėta, gali būti laikomas solidariai atsakingu sumokėti mokesťį kartu su asmeniu, privalančiu mokėti mokesťį (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. gegužės 11 d. sprendimas). ESTT taip pat nurodė, kad solidariosios juridinio asmens atsakomybės dėl pridėtinės vertės mokesčio skolų mechanizmas gali būti taikomas esant tokioms sąlygoms: 1) solidariai atsakingas asmuo turi būti juridinio asmens, turinčio sumokėti nesumokėto PVM skolas, vadovas ar valdybos narys, todėl gali būti laikomas dalyvaujančiu priimant juridinio asmens sprendimus; 2) solidariai atsakingu pripažintas asmuo turi būti nesąžiningai atlikęs mokėjimus iš juridinio asmens turto, kurie gali būti laikomi paslėptu pelno ar dividendų išmokėjimu, arba turi būti perleidęs visą ar dalį šio turto neatlygintinai arba už kainą, kuri gerokai mažesnė nei rinkos kaina; 3) turi būti priežastinis ryšys tarp asmens, pripažinto solidariai atsakingu, nesąžiningų veiksmų ir juridinio asmens negalėjimo sumokėti PVM, kurį jis turi prievolę sumokėti; 4) solidariosios atsakomybės apimtis apribojama juridinio asmens turto sumažėjimu dėl nesąžiningų veiksmų; 5) ši atsakomybė įgyvendinama tik subsidiariai, kai paaiškėja, kad neįmanoma surinkti iš juridinio asmens mokėtinų PVM sumų. Pažymėtina ir tai, kad aptariamoms solidariosios atsakomybės taikymui svarbus kaltės nustatymas (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2022 m. spalio 13 d. sprendimas). Nepaisant direktyvos suteikiamos

galimybės numatyti asmenį, kuriam tektų prievolė solidariai su mokesčių mokėtoju sumokėti PVM, Lietuvos įstatymų leidėjas šios direktyvos nuostatos nėra įgyvendinęs.

Civilinė atsakomybė, kitaip nei minėtos, pasižymi visai kitu tikslu. Civilinė atsakomybė remiasi CK 6.251 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu visišku žalos atlyginimo principu, kuris lemia, kad civilinės atsakomybės paskirtis yra kompensacinė. Taip pat Civilinė atsakomybė yra nukreipta į teisės pažeidėjo turtą, o ne į jo asmenį (Abramavičius, Mikelėnas, 1998, p. 229). Kitaip tariant, civilinė atsakomybė yra tiesiogiai nesusieta su asmeniu, o veikia su jo turtu. Atsižvelgiant į tai, civilinė atsakomybė gali būti taikoma juridinio asmens vadovui ar dalyviams už juridinio asmens patirtas neigiamas finansines pasekmes, atsiradusias dėl netinkamo mokesčių prievolių vykdymo/nevykdymo.

Civilinės atsakomybės juridinio asmens vadovui ir dalyviui taikymui pagrindžia *realinė* teorija, pagal kurią juridinis asmuo yra gyvas organizmas ir realus asmuo su kūnu (nariais) ir savo valia (Jakuntavičiūtė, 2012, p. 24). Laikoma, kad ši teorija yra įtvirtinta CK 2.33 straipsnio 1 dalyje - juridinis asmuo yra savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme ir 2.81 straipsnio 1 dalyje - juridiniai asmenys įgyja civilines teises, prisiima civilines pareigas ir jas įgyvendina per savo organus, kurie sudaromi ir veikia pagal įstatymus ir juridinių asmenų steigimo dokumentus (Jakuntavičiūtė, 2012, p. 22). Taigi, juridinis asmuo yra savarankiškas teisinių santykių subjektas, turintis veiksnumą ir teisnumą. Tiesa, juridinis asmuo kaip mokesčių teisės subjektas yra ne visų mokesčių atžvilgiu, o tikrai tų, kurių įstatymuose įtvirtinta mokesčių mokėtojo sąvoka apima patį juridinį asmenį. Kadangi Juridinis asmuo yra savarankiškas subjektas, todėl atsižvelgiant į civilinės atsakomybės paskirtį, galima teigti, kad valdymo organas, juridinio asmens vardu veikdamas mokesčiniuose santykiuose, t. y. priimdamas ar nepriimdamas tam tikrus sprendimus, dėl kurių juridinis asmuo patiria neigiamas finansines pasekmes, privalo atsakyti už šiuos praradimus, o juridinis asmuo turi teisę į žalos atlyginimą. Lygiai tas pats pasakytina ir apie mokesčių administratoriaus teisę savo reikalavimą nukreipti į juridinio asmens vadovą ir/ar dalyvį tais atvejais, kai juridinis asmuo neįvykdo mokesčių prievolės, tačiau tokiu atveju minėtų asmenų civilinė atsakomybė yra subsidiari, t. y. tik ta apimtimi, kuria pats juridinis asmuo negali įvykdyti savo mokesčių prievolės.

Tam, kad išsiaiškinti juridinio asmens vadovo ir dalyvio civilinę atsakomybę atsirandančią, juridiniam asmeniui pažeidus mokesčines prievoleles, toliau bus analizuojama šių subjektų teisinis statusas.

2.1. Juridinio asmens vadovo teisinis statusas

Juridinis asmuo turi turėti vienasmenį valdymo organą – įmonės vadovą (Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 19 straipsnio 1 dalis – toliau ABĮ). Kasacinis teismas yra išaiškinęs, kad pagrindinis bendrovės valdymo organas yra bendrovės vadovas, nes jis, jeigu nesudaroma vadyba, atlieka valdybos kompetencijai priskirtas funkcijas, vienvaldiškai veikia bendrovės vardu bendrovės santykiuose su kitais asmenimis (ABĮ 19 straipsnio 4, 6 dalys) (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2007 m. kovo 26 d. nutartis civilinėje byloje), t. y. įgyvendina juridinio asmens teisumą. Tam, kad asmuo taptų juridinio asmens vadovu, su juo tam tikrais atvejais privalo būti sudaryta darbo sutartis (ABĮ 37 straipsnio 4 dalis, Lietuvos Respublikos darbo kodekso 101 straipsnio 1 dalis), tačiau tuo pačiu teismas yra išaiškinęs, kad vadovo, kaip bendrovės valdymo organo, teisinį statusą reglamentuoja civilinės teisės normos, taikomos akcinių bendrovių organų veiklai reglamentuoti (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. lapkričio 20 d. nutartis civilinėje byloje). Toki dvejopo pobūdžio teisiniai santykiai lemia dualistinį juridinio asmens vadovo pobūdį. Todėl, tam, kad būtų galima tiksliai ir aiškiai nustatyti, kokiose situacijose, kokias teisės normas taikyti, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nurodė, kad kai uždarosios akcinės bendrovės vadovas padaro bendrovei žalos veikdamas kaip jos valdymo organas „išoriniuose“ santykiuose, tai jam taikytina civilinė atsakomybė pagal civilinius įstatymus, o ne materialinė atsakomybė pagal Darbo kodeksą. „Vidiniai“ santykiai suprantami kaip ABĮ 37 straipsnio 6 dalyje įtvirtintos bendrovės vadovo funkcijos – organizuoti kasdienę bendrovės veiklą, priimti į darbą ir atleisti darbuotojus, sudaryti ir nutraukti su jais darbo sutartis, skatinti juos ir skirti nuobaudas, o išoriniai ABĮ 19 straipsnio 6 dalies nuostatos – bendrovės santykiuose su kitais asmenimis bendrovės vardu vienvaldiškai veikia bendrovės vadovas – įtvirtina vadovo, kaip juridinio asmens atstovo, statusą „išoriniuose“ santykiuose, kuriuose vadovui keliami aukštesni reikalavimai tiesiogiai įtvirtinti civiliniuose įstatymuose arba išplaukiantys iš šių įstatymų esmės.

Šiuo atveju teismas yra nenuoseklus, nes minėtoje nutartyje nurodė, kad civilinė atsakomybė juridinio asmens vadovui kyla išoriniuose santykiuose, o vidiniuose materialinė. Bet būtent mokestinių prievolių valstybei vykdymą teismas priskyrė prie bendrovės vadovo pareigų, jam veikiant vidiniuose santykiuose su bendrove (Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. gegužės 20 d. nutartis civilinėje byloje). Tačiau tuo pačiu nurodė, kad tuo atveju, kai vadovas nevykdo pareigos teisingai ir laiku apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, taikoma civilinė, o ne materialinė atsakomybė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. balandžio 13 d. nutartis civilinėje byloje). Pažymėtina ir tai, kad ne vadovas turi pareigą apskaičiuoti ir

sumokėti mokesčius, o pats juridinis asmuo. Vadovas turi užtikrinti, kad įmonės tinkamai vykdytų šias pareigas.

Su juridinio asmens vadovu sudaromoje sutartyje gali būti nurodomos pareigos, jam priskirtinos įstatymo, tačiau šių pareigų pažeidimas nekeičia atsakomybės rūšies. Kasacinis teismas nurodė, kad bendrovės vadovo teisinis statusas įgyjamas ABĮ nustatyto juridinio fakto pagrindu, konkrečiai, bendrovės valdybos (jei valdyba nesudaroma, – stebėtojų tarybos, o jei nesudaroma ir stebėtojų taryba, – visuotinio akcininkų susirinkimo) nutarimu, o ne vadovo ir bendrovės sudarytos darbo sutarties pagrindu, įstatymuose išimtinai vadovui nustatytos pareigos negali būti keičiamos darbo sutartimi, todėl už šių pareigų pažeidimą vadovui taikytina civilinė, o ne materialinė atsakomybė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. spalio 16 d. nutartis civilinėje byloje).

Juridinio asmens vadovo statusui bei juridinio asmens mokestinių prievolių vykdymui yra svarbios įmonės vadovo fiduciarinės pareigos juridiniam asmeniui, nes jų laikymasis apima imperatyvių įstatymuose nustatytų pareigų vykdymą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. balandžio 19 d. nutartis civilinėje byloje). Teismų praktikoje laikoma, kad fiduciarinės įmonės vadovo pareigos juridiniam asmeniui, t. y. pasitikėjimu tarp įmonės vadovo ir jos vadovo pagrįstos pareigos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 25 d. nutartis civilinėje byloje) yra įtvirtintos CK 2.87 straipsnyje (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. balandžio 19 d. nutartis civilinėje byloje), pagal kurį juridinis asmuo turi veikti sąžiningai ir protingai, būti lojalus juridiniam asmeniui ir laikytis konfidencialumo, vengti situacijos, kai jo asmeniniai interesai prieštarauja ar gali prieštarauti juridinio asmens interesams, negali painioti juridinio asmens turto su savo turtu arba naudoti jį ar informaciją, kurią jis gauna būdamas juridinio asmens organo nariu, asmeninei naudai ar naudai trečiajam asmeniui gauti be juridinio asmens dalyvių sutikimo, pranešti apie interesų konfliktą. Kadangi mokestinių prievolių vykdymui iš esmės aktualios fiduciarinės pareigos yra veikti sąžiningai ir protingai, būti lojaliam, todėl jos ir bus toliau nagrinėjamos.

Pareiga veikti sąžiningai ir protingai reiškia atidumą, rūpestingumą, šalių kooperavimosi, viena kitos informavimo, atsižvelgimo į teisėtus ir pagrįstus kitos šalies interesus ir panašiai. Sąžiningumas ir protingumas nustatomi pagal objektyvųjį ir subjektyvųjį kriterijus. Objektyvusis reiškia, kad žmogaus elgesį, atitinkantį protingumo ir teisingumo principus arba dar kitaip vadinama *bonus pater familias*, o subjektyvusis apibūdina asmens psichinę būklę konkrečioje situacijoje (Greičius, 2007, p. 131-153). Subjektyvusis kriterijus būtų įmonės vadovo kvalifikacija, amžius, vadovavimo patirtis, sveikatos būklė, kitos jo asmeninės ir dalykinės savybės (Abramavičius, Mikelėnas, 1998, p. 286-287). Pripažįstama,

kad asmuo elgėsi apdairiai, jeigu priimdamas sprendimą jis turi informaciją, surinktą atsižvelgiant į sprendimo esmę ir aplinkybes (Mikelėnas, 2002, p. 193), t. y. juridinio asmens vadovas prieš priimdamas sprendimą konsultavosi su specialistais/ekspertais. Taip pat sprendžiant dėl sąžiningumo ir protingumo pareigos įgyvendinimo, vertinama, ar kitas vadovas analogiškoje situacijoje būdamas rūpestingas, atidus, apdairus, protingas būtų pasielgęs taip pat. Nagrinėjamos temos kontekste, pažymėtina, kad pareiga būti rūpestingu apima ir tokias juridinio asmens vadovo pareigas kaip tinkamai vesti turto apskaitą, teikti kasmetinių finansinių ataskaitų rinkinį Juridinių asmenų registru, taip pat išsaugoti duomenis apie įmonės finansines operacijas įstatymų nustatyta laikotarpį (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. liepos 3 d. nutartis civilinėje byloje).

Bet to, mokestinių prievolių vykdymui yra svarbi juridinio asmens vadovo lojalumo pareiga juridiniam asmeniui. Lojalumo pareiga teisės doktrinoje suprantama kaip pareiga veikti pagal juridinio asmens steigimo dokumentus, juridinio asmens organų sprendimus, rūpintis juridinio asmens gerove ir siekti įgyvendinti jo tikslus (Mikelėnas, 2002, p. 193). Teismų praktikoje išskiriama, kad lojalumo pareiga reiškia, kad juridinio asmens vadovas neturi veikti priešingai bendrovės, kaip pelno siekiančio asmens, veiklos tikslams (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. gegužės 17 d. nutartis civilinėje byloje). Kitaip tariant, aplinkybė, kad juridinio asmens vadovas yra jo atstovas reiškia tai, kad jis turi gerbti juridinio asmens turtą, teisinį autonomiškumą bei ginti juridinio asmens interesus prieš trečiuosius asmenis, todėl ši pareiga egzistuoja visą juridinio asmens vadovavimo laikotarpį.

Su vadovo lojalumo pareiga juridiniam asmeniui yra susijusi verslo sprendimų priėmimo taisyklė (angl. *Business judgment rule*), kuri pradėta taikyti Jungtinėse Amerikos Valstijose 19 a. (Jarusevičius, 2019, p. 81), o Lietuvoje tik nuo 2014 m. Verslo sprendimo taisyklė suprantama kaip prezumpcija, pagal kurią preziumuojama, kad įmonės vadovas veikia *bonda fide* geriausiais bendrovės interesais (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 9 d. nutartis civilinėje byloje), o tai reiškia, kad vadovui nekyla atsakomybė už verslo sprendimą, kuris juridiniam asmeniui buvo finansiškai nenaudingas, jeigu priimdamas sprendimą to negalėjo numatyti ir buvo rūpestingas. Teisės doktrinoje įvardijama, kad ši taisyklė skirta teismams kaip teisinė priemonė, suteikianti teisę atmesti akcininkų ieškinį dėl žalos atlyginimo ir padedanti išvengti verslo sprendimų esmės pakeitimo, kas yra išimtinė verslo subjektų prerogatyva (Jakuntavičiūtė, 2012, p. 1560). Teismų praktikoje išskiriamos tokios verslo sprendimo sąlygos: 1) verslo sprendimu nelaikomas veiksmas, kurio atlikimas susijęs su imperatyvais, nustatytais įstatymuose ar įmonės dokumentuose, vykdymu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2022 m. kovo 23 d. nutartis civilinėje byloje); 2) verslo sprendimu

laikomas tik teisėtas sprendimas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 9 d. nutartis civilinėje byloje); 3) verslo sprendimas priimamas laikantis fiduciarinių pareigų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. gegužės 21 d. nutartis civilinėje byloje); 4) verslo sprendimas yra toks, kuris neviršija akivaizdžios protingos ūkinės komercinės rizikos ribų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 9 d. nutartis civilinėje byloje).

Nekvestionuotina, kad pareiga mokėti mokesťį yra imperatyvi, tačiau šiuo atveju svarbu atsižvelgti į kelias mokesčių teisės nuostatas. Mokesčių mokėtojas negali būti verčiamas mokėti daugiau mokesčių nei jam priklauso. Konstitucijos 46 straipsnis įtvirtina ūkinės veiklos laisvės ir iniciatyvos principą, pagal kurį mokesčių mokėtojas gali pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris lems kuo mažesnius mokėtinus mokesčius. Mokesčių administratorius teigdamas, kad mokesčių mokėtojas netinkamai vykdė mokesčines prievoles, išreiškia savo poziciją dėl mokesčių teisinių santykių kvalifikavimo. Ar mokesčių mokėtojas netinkamai vykdė mokesčines prievoles galutinai nusprendžia teismas. Juridinio asmens vadovas, būdamas lojalus juridiniam asmeniui, privalo ginti juridinio asmens interesus, t. y. siekdamas apsaugoti juridinio asmens turtą, jis turi motyvuotai ir pagrįstai kvalifikuoti atitinkamą sandorį, ūkinę operaciją ar jų grupę taip, kad būtų mokamas mokesťis toks, koks turi būti mokamas, remiantis atitinkamu mokesčiniu įstatymu. Tais atvejais, kai įmonės vadovo pagrįsta ir motyvuota nuomone (esant būtinybei pasitarus su teisininkais), mokesčių administratorius priima sprendimą, kuriuo įpareigoja nepagrįstai arba tikėtina nepagrįstai juridinį asmenį sumokėti atitinkamas sumas, įmonės vadovas su tokiu sprendimu turėtų nesutikti ir jį ginčyti. Visgi, tokiu atveju teismui priėmus nepalankų sprendimą juridinio asmens atžvilgiu, tokiam juridinio asmens vadovui, dėl juridiniam asmeniui paskirtų baudų ir priskaičiuotų delspinigių, neturėtų kilti civilinė atsakomybė, nes jis, surinkęs reikiamą informaciją reikalingą šiam sprendimui priimti, įmonei siekė geriausio galimo varianto. Pažymėtina, kad šiuo atveju svarbu suprasti, kad juridinio asmens vadovas, nesivadovaudamas mokesčių administratoriaus išaiškinimais, nesutikdamas su papildomai priskaičiuotu mokesčiu, delspinigiais ir paskirta bauda, neneigia pareigos mokėti mokesčius imperatyvumo. Priešingai, jis vadovaujasi įstatymais, tik juos interpretuoja kitaip, nei mokesčių administratorius.

Gali būti teigiama, kad tais atvejais, kai apmokestinimas ar apmokestinimo apimtis neaiški, juridinis asmuo turėtų sumokėti visą sumą, kurią tikėtina reikalaus sumokėti mokesčių administratorius, o sumokėjus pateikti prašymą sumokėtą sumą grąžinti kaip permoką. Tokiu būdu nebus skaičiuojami delspinigiai ir nebus skiriama bauda. Su tokia pozicija nesutiktina. Kaip minėta, juridinio asmens vadovas privalo ginti juridinio asmens interesus. Privataus

juridinio asmens interesas yra pelno siekimas. Nors tiek sumokant mokesčius ir prašant permokos, tiek nemokant mokesčių tikėtina, kad vyks ginčas, tačiau tuo atveju, kai mokesčiai nemokami, įmonė išlaiko disponavimo teisę į nesumokėtų mokesčių sumą. Būtent tai lemia, kad ši pinigų suma bus investuojama, ilguoju laikotarpiu lems įmonės pelną, kurio nebūtų, jeigu įmonė sumokėjusi mokesčius pateiktų prašymą grąžinti šią sumą (dalį) kaip mokesčio permoką.

Taigi, juridinio asmens vadovas yra įmonės atstovas *ex officio*. Nepaisant to, kad su juo sudaroma darbo sutartis, už juridinio asmens mokestinių prievolių pažeidimus atsakomybė jam kils civilinė, o ne materialioji. Juridinio asmens vadovo imperatyvių pareigų vykdymui didelę reikšmę turi jo fiduciarinės pareigos. Kaip įmonės vadovas, jis turi veikti įmonės interesais, priimti jai palankius sprendimus, įskaitant mokestinių prievolių srityje.

2.2. Juridinio asmens dalyvio teisinis statusas

Juridinio asmens dalyvis (akcininkas, narys, dalininkas ir pan.) yra asmuo, kuris turi nuosavybės teisę į juridinio asmens turtą, arba asmuo, kuris nors ir neišsaugo nuosavybės teisių į juridinio asmens turtą, bet įgyja prievolių teisių ir (ar) pareigų, susijusių su juridiniu asmeniu (CK 2.45 straipsnis). Šiuo atveju nagrinėjami ribotos atsakomybės juridiniai asmenys, todėl dalyviai, perduodami turtą tokiems asmenims nuosavybės teisės neišsaugo, tačiau tuo pačiu įgyja apsaugą nuo juridinio asmens prievolių, t. y. juridinis asmuo atsako tik savo turtu, išskyrus įstatymuose ir steigimo dokumentuose numatytus atvejus. Akcininkas turi teises į akcijas, bet ne į juridinio asmens turtą. Juridinio asmens turtas priklauso pačiam juridiniam asmeniui, kurį valdo įmonės vadovas. Atsižvelgiant į tai, juridinio asmens dalyvis įprastai neatsako už juridinio asmens prievoles. Pažymėtina, kad minėtos apsaugos panaikinimą numato CK 2.50 straipsnio 3 dalis, apie kurią plačiau bus pasisakyta kitame šio darbo skyriuje.

Juridinio asmens dalyvis pagal bendrą taisyklę neatsako už juridinio asmens prievoles tik tuo atveju, jeigu jis neveikia kaip valdymo organas. Jeigu juridinio asmens dalyvis veikia kaip valdymo organas, tai ir civilinė atsakomybė jam kyla kaip valdymo organui, o ne kaip dalyviui. To priežastis yra ta, kad juridinio asmens dalyvio ir valdymo organo skiriasi teisės ir pareigos.

Dalyvių susirinkimas, neperžengdamas jam įstatymo priskirtos kompetencijos ribų, sprendžia svarbiausius ir paprastai su ilgalaike įmonės veikla susijusius, nekasdienius veiklos klausimus, todėl dalyvių veikla kasacinio teismo vadinama strateginiu bendrovės valdymu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. gegužės 5 d. nutartis civilinėje byloje). Tuo tarpu

įmonės vadovas yra atsakingas už kasdieninę bendrovės veiklą, jos tikslų įgyvendinimą (ABĮ 37 straipsnio 12 dalies 1 punktas).

Teismų praktikoje taip pat pažymima, kad įstatyme įtvirtintos atskiros visuotinio akcininkų susirinkimo teisės spręsti bendrovės reikalus, tačiau atskiri dalyviai (akcininkai) negali vienokiu ar kitokiu būdu duoti tiesioginių nurodymų valdymo organams, kuriems priskirta spręsti jų kompetencijos klausimus. Juridinio asmens dalyvių susirinkimas priima sprendimus dėl valdymo organų sudarymo, steigimo dokumentų keitimo, juridinio asmens pasibaigimo ir kitais klausimais, kurie nėra tokio asmens kasdienės veiklos pobūdžio ir kurie susiję su viso ar esminės juridinio asmens dalies turto pasikeitimu (pvz., akcinės bendrovės įstatinio kapitalo didinimu ar mažinimu) (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. liepos 9 d. nutartis civilinėje byloje).

Pažymėtina, kad skirtingai nei įmonės vadovas, juridinio asmens dalyvis neturi pareigos išimtinai veikti juridinio asmens interesais. Priimdamas įvairius sprendimus, jis gali veikti savo paties interesais. Jam tik galioja draudimas piktnaudžiauti ribota atsakomybe.

Atsižvelgiant į tai, kad juridinio asmens mokestinių prievolių vykdymas yra susijęs su kasdienės įmonės veiklos vykdymu, kuris priskirtinas valdymo organams, todėl ir akcininkų civilinė atsakomybė už juridinio asmens mokestines prievoles yra ribota.

Taigi, juridinio asmens akcininkų kompetencija yra atribota nuo valdymo organų kompetencijos. Akcininkų kompetencija iš esmės apima ilgalaikius nekasdieninius įmonės veiklos klausimus, kurie neturi tiesioginio ryšio su juridinio asmens mokestinių prievolių vykdymu. Atsižvelgiant į tai, akcininkams civilinės atsakomybės taikymas yra ribotas ir galimas tik išimtiniais atvejais.

3. Teisė reikšti netiesioginį ieškinį

Netiesioginis ieškinio paskirtis yra ginti kreditoriaus interesus nuo skolininko, kuris neįgyvendina savo reikalavimo teisės į savo skolininką, su tikslu išvengti prievolė įvykdymo kreditoriui. Kreditorius pasinaudodamas netiesioginio ieškinio institutu procesiškai tampa savo skolininku pareikšdamas ieškinį savo skolininko skolininkui. Tam, kad mokesčių administratorius galėtų pasinaudoti šia teisių gynimo priemone, netiesioginis ieškinys turi atitikti CK 6.68 straipsnyje įtvirtintas sąlygas:

1) kreditorius turi turėti neabejotiną ir vykdytiną reikalavimo teisę. Teismas yra išaiškinęs, kad skolininko prievolė kreditoriui turi būti galiojanti, nepasibaigusi įstatyme nustatytais prievolės pasibaigimo pagrindais, negali būti ginčijama netiesioginio ieškinio pareiškimo metu ir turi būti suėjęs prievolės vykdymo terminas (Lietuvos Aukščiausiojo

Teismo 2020 m. kovo 5 d. nutartis civilinėje byloje). Kadangi netiesioginį ieškinį į įmonės vadovą ar dalyvį už juridinio asmens prievolės gali reikšti bet koks suinteresuotas juridinio asmens kreditorius, tačiau atsižvelgiant į darbo uždavinius, toliau bus nagrinėjama tik mokesčių administratoriaus, kuriam įstatymo pavesta išieškoti mokestinę nepriemoką iš juridinio asmens, neabejotina ir vykdytina reikalavimo teisė. Mokesčių administratoriaus reikalavimo į mokesčių mokėtoją pradžia siejama su mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo pagrindų egzistavimu. Priverstinis mokestinės nepriemokos išieškojimas galimas keturiais MAĮ įstatyme numatytais pagrindais: 1) mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčio ir su juo susijusių sumų, nurodytų mokesčių administratoriaus raginime; 2) mokesčių mokėtojas nesumoka deklaruoto mokesčio arba muitinės deklaracijoje nurodyto mokesčio atitinkamo mokesčio įstatyme ar jo pagrindu priimtame lydimaajame teisės akte nustatytu terminu; 3) mokesčių mokėtojas nesumoka per 20 dienų nuo sprendime, kuriame mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, įteikimo jam dienos, jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas arba šis straipsnis nenustato kito termino 4) mokesčių mokėtojas nesumoka per Sąjungos muitinės kodekse nustatytais muitų mokėjimo terminais muitinės administruojamus papildomai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas. Teisė išieškoti mokestinę nepriemoką įgyjama kitą dieną po to, kai pasibaigia raginime geruoju sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas nurodytas terminas, o jeigu raginimas nesiunčiamas, – kitą dieną nuo atitinkamo termino pabaigos. Mokestinės nepriemokos išieškojimo senatis yra 5 m. nepriklausomai nuo to, ar priverstinis išieškojimas vykdomas, ar ne. O Mokestinės prievolės sumokėti mokestinę nepriemoką materialinio teisinio santykio pabaigą aiškiai reglamentuoja MAĮ 93 straipsnis, tačiau atsižvelgiant į tai, kad netiesioginis ieškinyš tampa aktualus nemokumo procese, pastebėtina, kad įmonės likvidavimas nereiškia mokestinės nepriemokos kaip mokesčių administratoriaus kreditorinio reikalavimo pabaigos ir neužkerta kelio reikšti netiesioginį ieškinį (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. vasario 1 d. nutartis civilinėje byloje).

2) skolininkas turi turėti turtinę teisę, kurios neįgyvendina ar atsisako įgyvendinti. Delsia įgyvendinti šią savo teisę, nerodo iniciatyvos, piktybiškai vengia tai daryti, pasirenka netinkamus savo teisės įgyvendinimo būdus ir pan. (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. vasario 1 d. nutartis civilinėje byloje). Reiškiant netiesioginį ieškinį užtenka nustatyti, kad skolininko reikalavimo teisė neįgyvendinama, o kaip reiškiasi jo neveikimas, tai jau fakto klausimas, sprendžiamas pagal byloje nustatytas faktines aplinkybes (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. rugsėjo 21 d. apžvalga). Nagrinėjamu atveju, tiesioginį ieškinį turi teisę bei pareigą reikšti įmonės vadovas, tačiau dėl tam tikrų priežasčių, nereiškia. Juridinio asmens

vadovo pareiga reikšti tiesioginį ieškinį ypatingai susijusi su kreditorių interesų dominavimo įsigalėjimu įmonėje, nes kuo įmonės finansinė būklė prastėja, tuo didėja įmonės kreditorių interesų reikšmė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. vasario 1 d. nutartis civilinėje byloje). Įmonei tapus nemokiai, įmonės valdymo organai praranda įgaliojimus, o tuo pačiu ir pareigą reikšti tiesioginį ieškinį (Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų nemokumo įstatymas, 2019).

3) skolininko teisė, kurios jis neįgyvendina yra neabejotina, galiojanti ir vykdytina. Remiantis CK 2.87 straipsnio 7 dalimi, Juridinio asmens valdymo organo narys, nevykdantis arba netinkamai vykdantis pareigas, nurodytas šiame straipsnyje ar steigimo dokumentuose, privalo padarytą žalą atlyginti juridiniam asmeniui visiškai, jei įstatymai, steigimo dokumentai ar sutartis nenumato kitaip. Tačiau Juridinio asmens teisė reikalauti žalos atlyginimo priklauso nuo civilinės atsakomybės sąlygų egzistavimo, kurios ir bus aptarinėjamos sekančiame skirsnyje.

4) skolininko neveikimu pažeidžiami kreditoriaus interesai (skolininkas tapo nemokus arba nepakankamai mokus, jam iškelta bankroto byla ir kitais ypatingais atvejais). Teisės doktrinoje nurodoma, kad tai yra tokia padėtis, kai skolininkas negali įvykdyti savo prievolės kreditoriui, nes yra nemokus, o įgyvendinus jo turtinę teisę, jis taptų mokus arba jo turtas padidėtų (Mikelėnas, 2003, p. 112). Šiuo atveju skolininko nemokumas nėra suprantamas lygiai tai pačiai kaip ir Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatyme (toliau – JANĮ), nors gali ir sutapti. Nemokumas netiesioginio ieškinio atveju yra nukreiptas į pavienį kreditorių, t. y. skolininkas nevykdo prievolės arba nevykdomas išieškojimas konkrečiam kreditoriui (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. rugsėjo 21 d. apžvalga), o nemokumas JANĮ prasme yra suprantamas visų kreditorių atžvilgiu, tiek tų, kurių prievolės terminas suėjęs, tiek tų, kurių ir nesuėjęs (JANĮ 2 straipsnio 7 dalis). Tam, kad mokesčių administratorius galėtų reikšti netiesioginį, jis pirmiausia privalo inicijuoti mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procesą, duodamas nurodymą bankams nurašyti mokestinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo sąskaitos, o tam nepasiteisinus, priėmus vykdomąjį dokumentą - sprendimą išieškoti mokestinę nepriemoką iš turto ir jį perdavus vykdyti antstoliams. Tik atlikus šiuos veiksmus ir likus neišieškotai mokestinei nepriemokai, galima spręsti, kad yra pažeisti mokesčių administratoriaus interesai.

4. Civilinės atsakomybės sąlygos už juridiniam asmeniui padarytą žalą

4.1. Neteisėti veiksmai

CK 6.246 straipsnio 1 dalis įtvirtina, kad civilinė atsakomybė atsiranda neįvykdžius įstatymuose ar sutartyje nustatytos pareigos (neteisėtas neveikimas) arba atlikus veiksmus, kuriuos įstatymai ar sutartis draudžia atlikti (neteisėtas veikimas), arba pažeidus bendro pobūdžio pareigą elgtis atidžiai ir rūpestingai. Vadovo neteisėti veiksmai suprantami kaip bendrųjų (CK2.87 straipsnio) ir specialiųjų teisės normų, reglamentuojančių jo pareigas valdant įmonę pažeidimas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. spalio 16 d. nutartis civilinėje byloje). Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje išaiškinta, kad sprendžiant dėl vienasmenio valdymo organo atsakomybės, turi būti individualiai nustatytas šio asmens neteisėtas veikimas arba neveikimas, kiek tai susiję su jam tenkančių pareigų pažeidimu, ir būtent iš to asmens neteisėto elgesio išplaukianti žala (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 9 d. nutartis civilinėje byloje).

Mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių vykdymas yra imperatyviai reglamentuotas įstatymo. Mokesčių mokėtojas yra pati įmonė, o ne įmonės vadovas. Bet to, įstatymas eksplacitiškai nenustato, kad įmonės vadovui taikomas įmonės, kaip mokesčių mokėtojo imperatyvios pareigos. Todėl galėtų būti keltinas klausimas, ar už pareigas, kurios neįtvirtintos įmonės vadovui, bet įtvirtintos pačiai įmonei, gali atsakyti įmonės vadovas. Teismų praktikoje vienareikšmiškai sutiktina, kad įmonės vadovas atsakingas už juridinio asmens įstatyminių pareigų vykdymą, tačiau skirtingai aiškinama, ar tokios pareigos įmonės vadovui kyla iš fiduciarinių pareigų.

Vieni teismai teigia, kad įmonės vadovo atsakomybė už juridinio asmens mokesčines prievoles kyla iš fiduciarinės rūpestingumo pareigos, nurodant, kad įmonės vadovas privalo dirbti rūpestingai ir kvalifikuotai bei daryti viską, kas nuo jo priklauso, kad jo vadovaujama įmonė veiktų pagal įstatymus ir kitus teisės aktus (Lietuvos apeliacinio teismo 2020 m. vasario 18 d. nutartis civilinėje byloje). Tuo tarpu kiti teismai nurodo, kad vadovo neteisėti veiksmai pasireiškia juridinio asmens kaip mokesčių mokėtojo pareigų (MAĮ 40 straipsnis) netinkamu vykdymu. Tokia pozicija grindžiama tuo, kad Bendrovės vadovas savo veikloje vadovaujasi įstatymais, kitais teisės aktais, bendrovės įstatais, visuotinio akcininkų susirinkimo sprendimais, stebėtojų tarybos bei valdybos sprendimais ir pareiginiiais nuostatais (ABĮ 37 straipsnio 7 dalis), atsako už bendrovės veiklos organizavimą bei jos tikslų įgyvendinimą (ABĮ 37 straipsnio 12 dalies 1 punktas) ir kitų šiame ir kituose įstatymuose bei teisės aktuose, taip pat bendrovės įstatuose ir bendrovės vadovo pareiginiuose nuostatuose nustatytų pareigų vykdymą (ABĮ 37 straipsnio 12 dalies 18 punktas) (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis civilinėje byloje).

Pažymėtina, kad šiuo atveju neteisėti veiksmai laikomi tik tokie, kuriais buvo sukelta žala įmonei. Žala įmonei dažniausiai gali kilti dėl tokių neteisėtų veiksmų (neveikimo), už kuriuos paskiriama sankcija. Kadangi pagal teismų praktiką žala juridiniam asmeniui yra laikomi tik bauda ir delspinigiai, todėl toliau bus apžvelgiami dažniausiai praktikoje pasitaikantys neteisėti veiksmai šių neigiamų finansinių pasekmių atžvilgiu.

4.1.1 Pareigos mokėti mokesčių tinkamai ir laiku pažeidimas

MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinta, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Konstitucinis Teismas formuodamas konstitucinę doktriną mokesčių teisės srityje yra nurodęs, kad mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams. Mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiama tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas). Panašią poziciją yra išreiškęs ir B. Sudavičius nurodydamas, kad ta aplinkybė, kad mokesčiai yra nustatomi įstatymu bei tai, kad mokesčiai yra pagrindinis viešųjų pajamų šaltinis lemia mokesčių visuotinį privalomumą, o visuotinis privalomumas tuo pačiu reiškia ir pareigą griežtai laikytis teisės aktų nustatytos mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo (jei mokestis deklaruojamas) ir mokėjimo tvarkos (Sudavičius, 2022, p. 362). Taigi, galime teigti, kad mokesčiai yra svarbūs valstybės egzistavimui, o to prielaida yra visuotinė, privaloma ir griežtai reglamentuota konstitucinė pareiga tinkamai ir laiku sumokėti mokesčių.

Nors pareiga mokėti mokesčius yra konstitucinė, tačiau įtvirtinta įstatyme. G. Užubalis komentuodamas tokį neatitikimą bei pritardamas aukščiau minėtiems teiginiams, nurodo, kad tai nelemia šios pareigos menkesnės svarbos, nes mokesčių nemokėjimas paverstų valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis garantuojamos konstitucinės piliečių teisės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus interesus (Užubalis, 2012, p. 47). Pareiga mokėti mokesčius dėl savo svarbos valstybei ir piliečiams yra konstitucinė, nepaisant to, kad įtvirtinta įstatymo.

Pareigą mokėti mokesčius nustato MAĮ 81 straipsnio 1 dalis, pagal kurią mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokesčių to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatytu terminu. Tačiau mokesčių mokėtojais ne visą laiką šią pareigą vykdo, o

dėl to jiems gali būti skiriamos baudos, skaičiuojami delspinigiai. Todėl aktualu toliau apžvelgti, koki teisės pažeidimai lemia netinkamą šios prievolės vykdymą.

Mokesčių mokėtojai, turintys finansinių sunkumų, vietoj to, kad sumokėtų mokesčių, pasirenka savo prievolę vykdyti žemesnės atsiskaitymų eilės kreditoriui, tokiu būdu pažeisdami mokesčių administratoriaus teisę gauti pirmiau reikalavimo patenkinimą, todėl netinkamai vykdantys pareigą mokėti mokesčius. CK 6.930¹ yra įtvirtintas atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumas, kuris imperatyviai reglamentuoja su kuriais kreditoriais skolininkas, turintis finansinių sunkumų, privalo atsiskaityti pirmiau. Aiškinamajame rašte nurodyta, kad šio straipsnio tikslas yra nustatyti vienodą, socialiai teisingą fizinių ir juridinių asmenų, kai jie neturi pakankamai lėšų visiems pareikštiems reikalavimams tenkinti, atsiskaitymo eiliškumą grynaisiais ir negrynaisiais pinigais, siekiant išvengti galimo ūkio subjektų piktnaudžiavimo, kai turintis finansinių sunkumų asmuo atsiskaito visų pirma su pasirinktais kreditoriais ir, neatsiskaitęs su darbuotojais ir valstybės, savivaldybių ar Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetais ar kitais, socialiai jautriais, kreditoriais, inicijuoja bankrotą. Atitinkamai to paties straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyta, kad skolininkas – fizinis ar juridinis asmuo, kuris neturi pakankamai lėšų visiems pareikštiems reikalavimams patenkinti, privalo trečiaja eile atsiskaityti pagal mokėjimo dokumentus, nustatančius įmokas į biudžetą (valstybės, savivaldybės, Valstybinio socialinio draudimo fondo ir Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetus) ir valstybės pinigų fondus.

Pažymėtina, kad skirstant įmonės lėšas, patvirtinus galutinę bankroto ataskaitą, yra taikomos JANĮ nustatytos kreditorių tenkinimo eilės. Tas pats pasakytina ir apie vykdymo procesą, kuriame galioja CPK įtvirtintas reikalavimų patenkinimo eiliškumas. Tiek nemokumo, tiek vykdymo procesuose mokesčių administratoriaus reikalavimas tenkinamas kartu su likusiais kreditoriais, t. y. paskutine eile. Vadinasi, mokesčių mokėtojo nesilaikymas atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumo lemia, kad nemokumo ir vykdymo procesuose bus esmingai suvaržytos mokesčių administratoriaus galimybės atgauti skolą. Nepaisant to, įmonei, kuri patiria laisvų lėšų trūkumą, yra svarbu vykdyti veiklą tam, kad galėtų atstatyti savo finansinę padėtį, o veiklos vykdymui dažnu atveju reikia vykdyti įsipareigojimus kreditoriams, kad šie vykdytų savo priešpriešines prievoles, pavyzdžiui mokėti pinigus, kad būtų gaunamos žaliavos ir pan., todėl mokesčių mokėtojai, susiduriantys su finansiniais sunkumais nėra linkę laikytis CK įtvirtintos pinigų mokėjimo kreditoriams eiliškumo tvarkos. Atsižvelgiant į tai bei kartu patvirtinant ir ankščiau minėtą teiginį, kad mokesčių prievolių vykdymas patenka į verslo sprendimų taisyklę, kasacinis teismas yra nurodęs, kad bendrovei vykdant veiklą, tenka priimti įvairius valdymo sprendimus, įskaitant

ir tuos, kaip ir kokia tvarka atsiskaityti su bendrovės kreditoriais. Tokie veiksmai, kai bendrovei vykdant komercinę veiklą yra atsiskaitoma su vienais kreditoriais, o su kitais – ne (net jei ir pažeidžiant CK 6.930¹ straipsnio 2 dalyje nustatytą atsiskaitymų tvarką bei eiliškumą), patenka į verslo sprendimų priėmimą ir yra bendrovės valdymą (tinkamą ar netinkamą) sudarantys veiksmai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. kovo 18 d. nutartis civilinėje byloje).

4.1.2. Netinkamas buhalterinės apskaitos organizavimas

Netinkamas buhalterinės apskaitos organizavimas gali lemti netinkamą pareigos sumokėti mokesčių vykdymą. Tačiau svarbu atkreipti dėmesį, kad šios pareigos nevykdymas savaime nelemia įmonės vadovo civilinės atsakomybės. Civilinė atsakomybė galima tik nustatius, kad už šios pareigos nevykdymą juridinis asmuo patyrė neigiamas turtines pasekmes (Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. kovo 16 d. nutartis civilinėje byloje).

Pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 2 straipsnio 5 dalį finansinė apskaita yra ūkinių operacijų pagrindimo, vertinimo, registravimo sistema, skirta gauti finansinei informacijai, reikalingai finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos), mokesčių deklaracijoms ir kitoms ataskaitoms, kuriose pateikiama finansinė informacija (toliau kartu – ataskaitos), parengti ir (arba) informacijos vartotojų ekonominiams sprendimams priimti. Buhalterinės apskaitos tvarkymas yra procesas, kurio metu atliekami įvairūs veiksmai, siekiant registruoti, grupuoti ir apibendrinti ūkines operacijas ir įvykius, taip gaunant informaciją, reikalingą ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. sausio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Pagal įstatyme įtvirtintus reikalavimus vedama apskaita yra pagrindinis šaltinis, remiantis kuriuo galima nustatyti įmonės ūkinės ir finansinės būklės rezultatus, turto sudėtį ir identifikuoti su juo susijusias operacijas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. liepos 3 d. nutartis civilinėje byloje). Vadinasi, būtent iš buhalterinėje apskaitoje apskaitytų duomenų pagalba yra nustatomos mokesčių mokėtojo prievolės, jų dydis. Atsižvelgiant į tai, pagal Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 10.1 punktą, nedeklaruojamojo mokesčio apskaičiavimas yra nustatomas pagal jo atvaizdavimą mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje.

Sprendžiant dėl įmonės vadovo neteisėtumo, BAĮ nenumato įmonės vadovo pareigos tvarkyti įmonės buhalterinę apskaitą, bet numato pareigą ją organizuoti (ABĮ 13 straipsnio 1 dalis), t. y. sudaryti sąlygas buhalterinės apskaitos tvarkymui. BAĮ 13 straipsnio 1 dalis įmonės vadovą įpareigoja 1) parinkti apskaitą tvarkantį asmenį, išskyrus atvejus, kai tokia teisė

įstatymuose, reglamentuojančiuose subjekto veiklą, nustatyta kitiems subjekto valdymo organams; 2) užtikrinti, kad apskaitą tvarkančiam asmeniui būtų laiku pateikta teisinga, tiksli, išsami informacija apie ūkines operacijas ir apie turto ir įsipareigojimų vertės nustatymui taikytinas prielaidas; 3) nustatyti ūkinių operacijų registravimo ir vertinimo tvarką; 4) nustatyti vidaus kontrolės priemonės ir užtikrina jų taikymą; 5) užtikrinti, kad, keičiantis apskaitą tvarkančiam asmeniui arba subjekto vadovui, apskaitos dokumentai, apskaitos registrai ir kita apskaitai tvarkyti reikalinga informacija būtų laiku perduoti kitam apskaitą tvarkančiam asmeniui arba subjekto vadovui; 6) užtikrinti galimybę pagal šio įstatymo 9 straipsnį apskaitos duomenis į valstybės informacinę sistemą – išmaniąją mokesčių administravimo informacinę sistemą (i. MAS) teikti standartinėje apskaitos duomenų rinkmenoje; 7) užtikrinti finansinės informacijos ir informacijos apie nustatytas vidaus kontrolės priemones teikimą vidaus ir išorės informacijos vartotojams, teisės aktų nustatyta tvarka turintiems teisę ją gauti.

Susiejant įmonės vadovo pareigą organizuoti finansinę apskaitą su įmonės mokesčių prievolių vykdymu, teismas yra nurodęs, kad juridinio asmens vadovo pareiga organizuoti apskaitą kyla iš vienasmenio valdymo organo statuso ir, atitinkamai, MAĮ 40 straipsnio bei BAĮ 21 straipsnio, reglamentuojančių vienasmenio valdymo organo pareigą tinkamai įvykdyti juridinio asmens mokesčių prievoles. O tinkamas mokesčių prievolių vykdymo organizavimas pasireiškia juridinio asmens veiklos pakankama kontrole ir kvalifikuotų asmenų šioms prievolėms atlikti pasitelkimu (Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. gruodžio 20 d. nutartis civilinėje byloje). Atitinkamai, įmonės mokesčių apskaičiavimas ir jų mokėjimas siejamas su platesne vadovo pareiga tinkamai organizuoti finansinę apskaitą (Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. gegužės 20 d. nutartis civilinėje byloje).

4.1.3. Mokesčių nedeklaravimas

MAĮ 73 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, išskyrus tiesiogiai atitinkamų mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus. Mokesčio deklaracija mokesčių mokėtojas praneša mokesčių administratoriui apie prievolės atsiradimą, jos dydį.

Remiantis Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 10.2 punktu, laikoma, kad mokesčių mokėtojas nedeklaravo deklaruojamo mokesčio, jeigu jis mokesčių administratoriui nepateikė mokesčio deklaracijos ar pateiktoje mokesčio deklaracijoje nurodė mažesnę mokėtiną mokesčio sumą nei, vadovaudamasis atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatomis, nustatė mokesčių administratorius. Pažymėtina, kad bauda skiriama tik tada, kada mokesčių mokėtojas sumažino mokėtiną mokesį, todėl formalus veiksmas, kada

mokesčių deklaracija nepateikiama ar joje nurodoma mažesnė, nei turėtų būti nurodoma mokėtina mokesčio suma, tačiau mokesčių mokėtojas faktiškai sumoka tinkamo dydžio mokesťį, nėra pagrindas skirti baudą.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad pagal MAĮ 79 straipsnio 1 dalį mokesčio deklaraciją pasirašo mokesčių mokėtojas arba jo atstovas, taip pat kiti asmenys, nurodyti atitinkamo mokesčio deklaracijos užpildymo nurodymuose. MAĮ komentare, komentuojant minėto straipsnio dalį, nurodyta, kad Lietuvos Respublikos vieneto teikiamas deklaracijas pasirašo jas pateikęs vieneto vadovas ir vyriausiasis buhalteris (buhalteris). Toks Įmonės vadovo veiksmas rodo susipažinimą su deklaracijoje nurodytais duomenimis ir išreiškia patvirtinimą apie jų teisingumą, o tai svarbu nustatinėjant jo kaltę.

4.2. Priežastinis ryšys

Civilinio kodekso 6.247 straipsnyje įtvirtinta, kad atlyginami tik tie nuostoliai, kurie susiję su veiksmais (veikimu, neveikimu), nulėmusiais skolininko civilinę atsakomybę tokiu būdu, kad nuostoliai pagal jų ir civilinės atsakomybės prigimtį gali būti laikomi skolininko veiksmų (veikimo, neveikimo) rezultatu. Priežastinis ryšys tarp žalos ir neteisėtų veiksmų reiškia, kad neteisėtumas pasireiškė anksčiau, nei atsirado nuostoliai, o atsiradę nuostoliai yra neteisėtų veiksmų rezultatas, todėl priežastiniam ryšiu konstatuoti užtenka įrodyti, kad neteisėti veiksmai (neveikimas) yra pakankama nuostolių atsiradimo priežastis, nors ir ne vienintelė (Mikelėnas, 2003, p. 337-338). Teisiškai reikšmingu pripažįstamas ir tiesioginis, ir netiesioginis priežastinis ryšys. Tiesioginė priežastis yra tada, kai žala (nuostoliai) atsiranda iš neteisėto veiksmo kaip tiesioginė neteisėto veiksmo pasekmė. Kai dėl neteisėto veiksmo susidaro palankios sąlygos žalai (nuostoliams) atsirasti, tai laikoma netiesioginiu priežastiniu ryšiu. Tiesioginis priežastinis ryšys visada reikšmingas taikant civilinę atsakomybę (Ambrasienė *et al.*, 2006, p. 185). Priežastinio ryšio nustatymo procesas turi du etapus. Pirmame etape, nustatomas faktinis priežastinis ryšys. Šiame etape sprendžiama, ar žalingi padariniai kyla iš neteisėtų veiksmų, t. y. nustatoma, ar žalingi padariniai būtų atsiradę, jeigu nebūtų buvę neteisėto veiksmo. Antrame etape nustatomas teisinis priežastinis ryšys, kai sprendžiama, ar padariniai teisiškai nėra pernelyg nutolę nuo neteisėto veiksmo (deliktinės atsakomybės ribas siaurinanti priežastinio ryšio teorija). Nustatant teisinį priežastinį ryšį reikia įvertinti atsakovo, jeigu jis elgtųsi kaip protingas ir apdairus asmuo, galimybę neteisėtų veiksmų atlikimo metu numatyti žalos atsiradimą, neteisėtais veiksmais pažeistos teisės ar teisėto intereso prigimtį ir vertę bei pažeisto teisinio reglamentavimo apsauginį tikslą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. kovo 31 d. nutartis civilinėje byloje).

Žala, tiek, kiek šiame darbe yra nagrinėjama, kyla dėl tų mokesčių prievolių (netinkamo) (ne)vykdymo, dėl kurių juridiniam asmeniui papildomai susidaro prievolė sumokėti atitinkamo dydžio sumas mokesčių administratoriui. Todėl priežastinis ryšys yra tarp neteisėtų veiksmų, dėl kurių atsirado juridinio asmens neigiami finansiniai padariniai, ir pareigos sumokėti atitinkamo dydžio pinigų sumą į biudžetą.

4.3. Žala

CK 6.249 straipsnio įtvirtina žalos sampratą. Žala yra asmens turto netekimas arba sužalojimas, turėtos išlaidos (tiesioginiai nuostoliai), taip pat negautos pajamos, kurias asmuo būtų gavęs, jeigu nebūtų buvę neteisėtų veiksmų. Piniginė žalos išraiška yra nuostoliai. Žala (nuostoliai) yra asmens turto netekimas, pakenkimas tam tikram objektui, dėl ko mažėja objekto ekonominė vertė, prarandamos jo kokybinės savybės (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. balandžio 12 d. nutartis civilinėje byloje). Žala kaip civilinės atsakomybės atsiranda tik tada, kai padaryta konkrečiam subjektui, turinčiam teisę reikalauti žalos atlyginimo (Mikelėnas, 1995, p. 143). Nagrinėjamu atveju tam, kad būtų galima reikšti netiesioginį ieškinį, reikia nustatyti, ar įmonė patyrė žalą. Žala kaip civilinės atsakomybės sąlyga nėra preziumuojama, todėl ją turi įrodyti ieškovas (Vilniaus miesto apylinkės teismo 2017 m. gegužės 23 d. sprendimas). O Jeigu šalis nuostolių dydžio negali tiksliai įrodyti, tai jų dydį nustato teismas (6.249 straipsnio 1 dalis).

Juridinis asmuo gali patirti žalą, kuri gali pasireikšti esamų turtinių vertybių sunaikinimu, jų vertės sumažinimu ar turtinės padėties grąžinimu į ankstesnę padėtį (tiesioginė žala, arba pozityvūs nuostoliai) arba tam tikrų materialinių vertybių negavimu (negauta nauda, negautos pajamos, arba negatyvūs nuostoliai) (Mikelėnas, 2003, p. 342).

Nustačius, kad juridinis asmuo patyrė žalą, reikia nustatyti žalos dydį. Žalos dydis apskaičiuojamas trimis būdais: objektyviu (abstrakčiu), subjektyviu (konkrečiu) ir pragmatiniu (Mikelėnas, 1995, p. 147). Dėl mokesčių prievolių juridinio asmens patirtos žalos dydžiui nustatyti aktualus subjektyvus (konkretus) žalos apskaičiavimo metodas. Šiuo metodu žalos dydis apskaičiuojamas nustatant skirtumą tarp juridinio asmens turtinės padėties sprendimo priėmimo metu ir hipotetinės jo turtinės padėties, kuri būtų egzistavusi, jeigu nebūtų buvę juridinio asmens teisių ir interesų pažeidimo (Mikelėnas, 1995, p. 148). Kitaip sakant, šiuo būdu lyginama juridinio asmens finansinė padėtis prieš, patiriant neigiamas finansines pasekmes, atsiradusias dėl netinkamų mokesčių prievolių vykdymo/nevykdymo ir po.

6.249 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad jeigu atsakingas asmuo iš savo neteisėtų veiksmų gavo naudos, tai gauta nauda kreditoriaus reikalavimu gali būti pripažinta nuostoliais. Žalą patyrusio asmens nepagrįstas praturtėjimas žalą padariusio asmens sąskaita nėra galimas, nes tai prieštarautų visiškos žalos atlyginimo principui, todėl siekiant atlyginti juridiniam asmeniui patirtą žalą, yra labai svarbu nustatyti, ar įmonė tuo pačiu nepatyrė ir naudos. O nustatyta nauda turėtų būti įskaitoma į nuostolius.

4.3.1. Bauda, delspinigiai ir mokestis kaip žala juridiniam asmeniui

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje pripažįstama, kad tik paskirtos baudos ir priskaičiuoti delspinigiai už laiku nesumokėtus mokesčius yra žala juridiniam asmeniui (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis civilinėje byloje). Taip yra todėl, nes tiek bauda, tiek delspinigiai juridiniam asmeniui yra finansiniai praradimai, kurių nebūtų buvę, jeigu mokestinės prievolės būtų vykdomos tinkamai. Tuo tarpu teigiama, kad pats mokestis negali būti laikomas žala juridiniam asmeniui, nes pareiga mokėti mokesčius yra nepriklausomai nuo to, ar buvo neteisėti veiksmai, ar ne (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. vasario 22 d. nutartis civilinėje byloje), įmonės pareiga mokėti mokesčius yra jos prievolė kylanti įstatymo pagrindu, o ne neteisėtų veiksmų rezultatas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Su tokiu teismų išaiškinimu nesutiktina, nes neatsižvelgiama, kad tam tikrais atvejais mokestis galėtų būti laikomas žala juridiniam asmeniui.

Tam tikrais atvejais mokestis pasižymi baudimo funkcija per padidintus tarifus. Pavyzdžiui Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį taikomas dešimt kartų padidintas mokesčio tarifas. Šiuo atveju padidintas tarifas taikomas tik tada, kada nustatomi neteisėti veiksmai, t. y. nedeklaruojamas arba deklaruojamas mažesnis negu išgautas gamtos išteklių kiekis ir (ar) gamtos ištekliai išgaunami be leidimo. Tuo atveju, jeigu šių neteisėtų veiksmų nebūtų buvę, padidintas tarifas nebūtų taikomas. Vadinasi, iš dešimt kartų padidinto mokesčio atimant įprastai mokėtiną mokestį, gausime sumą, kurią galima laikyti juridinio asmens patirtais nuostoliais. Pažymėtina, kad panašus teisinis reglamentavimas yra įtvirtintas ir Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnyje, kuriame nustatyta, kad padidintas tarifas taikomas už normatyvus viršijantį ir/ar nuslėptą teršalų kiekį. Atkreiptinas dėmesys, kad nors LAT ir laikosi tokios pozicijos, kad mokestis negali būti laikomas žala juridiniam asmeniui, tačiau

praktikoje yra atvejų, kada žemesnės instancijos teismai padidintą tarifą laiko žala juridiniam asmeniui (Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. gruodžio 8 d. nutartis civilinėje byloje).

Kitas atvejis, kada mokesčių galima būtų laikyti nuostoliais juridiniam asmeniui yra teisės į PVM atskaitą praradimas. Pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28 d. PVM atskaita yra pirkimo ir (arba) importo PVM dalies atskaitymas, kai pagal šio Įstatymo nuostatas apskaičiuota atskaitoma pirkimo ir (arba) importo PVM dalimi sumažinama mokėtina į biudžetą ar padidinama grąžintina iš biudžeto PVM suma. Kitaip sakant mokesčių mokėtojas, pasinaudodamas teise į atskaitą, gali sumažinti mokėtiną sumą į biudžetą arba didinti atgautiną iš biudžeto PVM sumą. LVAT yra išaiškinęs, kad mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės pridėtinės vertės mokesčio, elgiasi nesąžiningai, todėl toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje). Tačiau šiuo atveju svarbu nustatyti, kad sandorio teikiama vertė juridiniam asmeniui yra mažesnė nei ta ekonominė nauda, kuri suteikiama pasinaudojus teise į atskaitą.

Taip pat analizuojant teismų praktiką, pastebėtina, kad dažnai nėra vertinama, ar juridinis asmuo nemokėdamas mokesčių patyrė naudą, kuri tam tikra apimtimi mažintų bendrą patirtą žalą. Pareigos mokėti mokesčius nevykdymas reiškia, kad juridinis asmuo disponuoja nesumokėtų mokesčių suma. Dažnu atveju šie pinigai yra panaudojami bendrovės ekonominėje veikloje, pavyzdžiui perkamos žaliavos, produkcija, įdarbinami nauji darbuotojai, perkama nauja įranga. Tokiu būdu panaudoti pinigai įmonei neša pelną. Kadangi nesumokėtas mokestis yra būtinosios veiklos išlaidos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis civilinėje byloje), todėl siekiant nustatyti tikslią juridinio asmens patirtą žalą, reikia atimti gautą naudą iš priskaičiuotų delspinigių ir baudos (jei buvo paskirta). Toks palyginimas turimas omenyje, atsižvelgiant į teismų praktiką, kad pats mokestis (jo dalis) nevertinamas kaip žala juridiniam asmeniui, tačiau jeigu būtų visgi vertinama, tai turėtų būti lyginama ir jo atžvilgiu.

Bet to, svarbu atsižvelgti, kad teismų praktika neatsižvelgia į tik dalies delspinigių kaip juridinio asmens patirtą žalą tais atvejais, kai mokesčių administratorius būtų turėjęs su juridiniu asmeniu sudaryti mokestinės paskolos sutartį, tačiau nesudarė, nes juridinis asmuo nepateikė prašymo. Remiantis MAĮ 88 straipsnio 2 dalimi, mokestinė paskolos sutartis sudaroma, jeigu mokesčių mokėtojas atitinka dvi sąlygas: 1) sumokėjęs mokestinę nepriemoką mokesčių mokėtojo būklė taptų kritinė arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų

vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus 2) mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas mokesčių mokėtojui suteiktą galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką ateityje. Mokestinės paskolos sudarymo sąlygas konkretizuoja poįstatyminiai teisės aktai. Atsižvelgiant į teisminį reglamentavimą, jeigu mokesčiai nemokami tais atvejais, kai įmonė susiduria su finansiniais sunkumais ir yra tenkinamos nurodytos įstatymo sąlygos, su mokesčių mokėtoju mokesčių administratorius sudaro mokestinės paskolos sutartį, kurios pagrindu mokesčių mokėtojas už išdėstytą arba atidėtą mokestinę nepriemoką moka palūkanas. Palūkanų dydis nustatomas finansų ministro, atsižvelgiant į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svartinį vidurkį. Rašant šį darbą palūkanų dydis sudaro 0,00013699 %. Tuo tarpu delspinigių už laiku nesumokėtus mokesčius dydis pagal MAĮ 99 straipsnį yra praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svartinis vidurkis, padidintas 10 procentinių punktų, t. y. 0,03 %. Akivaizdu, kad palūkanos pagal mokestinės paskolos sutartį yra kur kas mažesnės, nei delspinigiai už laiku nesumokėtą mokestį. Įmonės nuostoliai, kaip minėta, yra turto netekimas, vadinasi tais atvejais, kai mokestinė paskolos sutartis būtų galimai sudaryta, įmonė vis tiek patirtų nuostolius, t. y. palūkanas, kurios būtų mokėtos už mokestinės nepriemokos atidėjimą ar išdėstymą. Vadinasi, tam, kad tiksliai nustatyti įmonės žalą dėl įmonės vadovo neteisėtų veiksmų, turime iš delspinigių, priskaičiuotų už mokesčio nesumokėjimą atimti galimos mokestinės paskolos sutarties analogiškoje situacijoje susidariusias palūkanas (turint mintyje, kad įmonė būtų galėjusi mokėti palūkanas), priešingu atveju priteisus visus delspinigius, įmonė nepagrįstai praturtėtų.

Kadangi netiesioginis ieškinys reiškiamas tada, kada pats juridinis asmuo negali vykdyti savo mokestinės prievolės, o tai gali reikšti, kad ir pati mokestinė nepriemoka bus neišieškota. Todėl keltinas klausimas, ar baudos ir/ar delspinigiai, kurie nebuvo priverstinai išieškoti iš įmonės, gali būti laikomi juridinio asmens nuostoliais. Atsakant į klausimą, Lietuvos Aukščiausias Teismas byloje Nr. 3K-3-554/2008 nurodė, kad nors ir neišieškotos, baudos ir delspinigiai pripažįstami juridinio asmens nuostoliais, remiantis šiais argumentais: 1) žala yra nukentėjusiojo turtiniai ir kitokie praradimai, dėl kurių nukenčia jo turtinė padėtis ir pan. 2) nelaikant apskaičiuotų, bet nesumokėtų baudų ir delspinigių bankrutuojančios įmonės nuostoliais, susidarytų teisinė situacija, kad bankrutuojančiai įmonei, kuriai uždrausti finansiniai atsiskaitymai, būtų užkirsta galimybė išieškoti nuostolius, padarytus trečiųjų asmenų. Tokiu teismo išaiškinimu yra ginami tiek pačios įmonės, tiek kreditorių interesai, juridinio asmens vadovas drausminamas laikytis įstatymo, daryti viską, kas nuo jo priklauso,

kad baudos nebūtų paskirtos, o jei ir paskirtos, tai stengtis atitikti atsakomybę lengvinančias aplinkybes, kad baudos dydis būtų kuo mažesnis.

4.4. Kaltė

CK 6.248 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad civilinė atsakomybė kyla tik esant kaltei, o atsakomybė be kaltės galima tik įstatymų arba sutarties numatytais atvejais. Skolininko kaltė preziumuojama, išskyrus įstatymų numatytus atvejus. CK komentare, komentuojant minėtą normą, nurodyta, kad kaltė, skirtingai nei kitos civilinės atsakomybės sąlygos, preziumuojama, todėl ieškovas šios sąlygos įrodyti neprivalo. Pažymėtina, kad kaltė preziumuojama tik tai nustačius įmonės vadovo neteisėtus veiksmus, lėmusius žalos atsiradimą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis civilinėje byloje). Tačiau net jei ir kaltė preziumuojama, manytina, kad ji vis tiek turi būti nustatoma, nes civilinė atsakomybė juridinio asmens vadovui kyla priklausomai nuo kaltės formos. Už fiduciarinių pareigų pažeidimą įmonės vadovui civilinė atsakomybė kyla tik esant jo dideliame neatsargumui arba tyčiai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. vasario 1 d. nutartis civilinėje byloje, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. balandžio 13 d. nutartis civilinėje byloje), tačiau už imperatyvių įstatymo teisės normų pažeidimą civilinė atsakomybė kyla esant paprastam neatsargumui (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. spalio 16 d. nutartis civilinėje byloje, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2022 m. gegužės 11 d. nutartis civilinėje byloje). Teismų praktikoje laikoma, kad asmuo padaro žalą tyčia, kai siekia padaryti to tipo žalą arba atitinkamai elgiasi žinodamas, kad konkreti žala atsiras arba labai tikėtina, kad atsiras (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. kovo 15 d. nutartis civilinėje byloje), tuo tarpu didelis neatsargumas reiškia, neprotingo arba išskirtinio rūpestingumo nebuvimą, kai asmuo nėra tiek rūpestingas, kiek akivaizdžiai būtina esamoms aplinkybėms (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. balandžio 13 d. nutartis civilinėje byloje).

Teisės doktrinoje išskiriami objektyvusis ir subjektyvusis kaltės nustatymo standartai. Subjektyvusis kaltės nustatymo standartas reiškia vadovo patirtį, išsilavinimą, kvalifikaciją ir pan., o objektyvusis reiškia rūpestingo, atidaus, protingo įmonės vadovo elgesio standartą (Jakuntavičiūtė, 2012, p. 124-125). A. Abramavičius ir V. Mikelėnas nurodo, kad sprendžiant asmens civilinės atsakomybės klausimą, svarbu ne jo paties požiūris į savo veiksmus ir jų pasekmes, o jo elgesio atitikimas objektyviems elgesio standartams. Jeigu asmens elgesys neatitinka įstatyme nustatytų elgesio standartų, tai toks asmuo pripažįstamas kaltu dėl padarytos žalos, nes jis nesugebėjo elgtis taip, kaip jo vietoje turėtų elgtis ir būtų pasielgęs

protingas žmogus (Abramavičius, Mikelėnas, 1998, p. 245-246). Atsižvelgiant į tai, vadovas, siekiantis paneigti šią prezumpciją turi remtis ne savo asmeniniu situacijos vertinimu, tačiau, turi įrodyti, ar jo elgesys atitinka atsakingo, rūpestingo ir sąžiningo asmens elgesį analogiškoje situacijoje.

Kadangi mokesčių prievolių vykdymas yra įstatyme įtvirtintos pareigos, todėl vadovo civilinei atsakomybei kilti užtenka nustatyti paprasto neatsargumo kaltės formą. Kaip pavyzdį vadovo kaltės nustatinėjimo galima pateikti Lietuvos Aukščiausio Teismo 2017 m. balandžio 13 d. civilinę bylą Nr. e3K-3-180-378/2017. Mokesčių administratorius atlikęs mokesčių patikrinimą nustatė, kad įmonė neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo 115 604,73 Eur. Nustačius tokią aplinkybę įmonė pirmiausia pakartotinai patikslino mokesčio deklaraciją, joje sumažindama 115 604,73 Eur mokėtiną mokesčių bei galiausiai deklaravo, kad šios sumos iš vis neturi mokėti. Atitinkamai teismas vertino, kad vadovo neveikimas, nebendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, įstatyme įtvirtintos pareigos nevykdymas prilyginamas dideliame neatsargumui, tokie jo veiksmai neatitinka nei rūpestingo, nei apdairaus vadovo elgesio standartų (Lietuvos Aukščiausio Teismo 2017 m. balandžio 13 d. nutartis civilinėje byloje). Sąžiningas, atsakingas ir rūpestingas įmonės vadovas minėtoje situacijoje, įvertinęs mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto pagrįstumą, būtų jį ginčijęs arba įvykęs. Kitoje byloje Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2021 m. spalio 6 d. civilinėje byloje Nr. e3K-3-243-943/2021 nustatė, kad didžiausia dalis įmonės vykdytų sandorių buvo deklaruoti kaip trikampės prekybos sandoriai, kuriuose bendrovė veikė kaip tarpininkė, tačiau šie sandoriai buvo vykdomi pažeidžiant trikampės prekybos apmokestinimo principus, t. y. bendrovė, prisidengdama trikampės prekybos sandoriais, sąmoningai nedeklaravo pridėtinės vertės mokesčio, nors jį privalėjo deklaruoti, taip išvengdama turtinės prievolės – 21 proc. pridėtinės vertės mokesčio sumokėjimo į valstybės biudžetą. Atsižvelgiant į tai, teismas nurodė, kad bendrovės vadovas elgėsi aplaidžiai, nerūpestingai ir neįsitikino bei nesurinko duomenų, patvirtinančių pagrindą ginčo sandorius deklaruoti kaip trikampę prekybą. Šios aplinkybės gali būti vertinamos kaip didelis neatsargumas, pasireiškęs aiškiu ir nepateisinamu atsakovo aplaidumu vykdant savo pareigas (Lietuvos Aukščiausio Teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis civilinėje byloje).

Apibendrinant galima teigti, kad nors įstatymas įtvirtina, kad įmonės vadovo kaltė preziumuojama, tačiau ši prezumpcija nepaneigia įmonės vadovo kaltės nustatymo būtinumo. Kiekvienoje situacijoje teismas vertindamas faktines aplinkybes turi nustatinėti, ar įmonės vadovas atitinka atsakingo, rūpestingo, sąžiningo vadovo standartą. Nenustačius įmonės vadovo kaltės, nebus galima jam taikyti civilinės atsakomybės.

5. Tiesioginis ieškinys

5.1. Bauda, delspinigiai ir mokestis kaip žala valstybei

Žala iš juridinio asmens vadovo ar dalyvio priteisiama subsidiariai, t. y. tik tada, kada pats mokesčių mokėtojas (juridinis asmuo) negali vykdyti savo mokestinės prievolės sumokėti mokesčius mokesčių administratoriui. Juridinio asmens nesumokėjimas mokesčių lemia mokestinės nepriemokos susidarymą. Mokesčių administratoriui, siekiant įvykdyti jam įstatymo priskirtą uždavinį – užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti, svarbu nustatyti, kokia apimtimi savo turimo finansinio reikalavimo į mokesčių mokėtoją gali subsidiariai nukreipti į įmonės vadovą ar dalyvį. Atsižvelgiant į tai, kad civilinės atsakomybė yra kompensacinės paskirties, suma, kurią prašoma priteisti turi atitikti šią paskirtį. Taigi, toliau bus nagrinėjami mokesčiai, baudos ir delspinigiai kaip žala valstybei.

Konstitucinis Teismas yra nurodęs, kad pagrindinė mokesčių paskirtis - fiskalinė, todėl jie naudojami kaip valstybės išdo, skirto tenkinti visuomenės ir valstybės interesams, pajamų šaltinis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas). Kitaip sakant, mokesčiais surenkamos lėšos viešosioms paslaugoms finansuoti. Kaip minėta, mokesčiai (dažniausiai) yra įprastos veiklos išlaidos. Pareiga mokėti mokesčius yra imperatyvi, todėl mokesčių mokėtojas negali pasirinkti mokėti mokesčius, ar ne. Nesumokami mokesčiai reiškia, kad valstybė praranda mokestines pajamas, kurias ji būtų gavusi, jeigu mokesčių mokėtojas būtų vykdęs pareigą mokėti mokesčius. Arba kitaip įvardinus, nesumokami mokesčiai yra valstybės negautos pajamos. Sprendžiant dėl mokesčių kaip žalos valstybei, labai svarbi ir mokesčių panaudojimo paskirtis. Jau minėta, kad mokesčiai atlieka fiskalinę funkciją, t. y. jų pagrindu didžiają dalimi yra formuojamas biudžetas (Novošinskienė, 2013, p. 224). Biudžeto lėšomis yra finansuojamos viešosios paslaugos. Iš to išplaukia išvada, kad mokesčiai nustatomi ir renkami tuo tikslu, kad būtų tenkinamas viešas interesas. Vadinasi, galima teigti, kad dėl nesumokėtų mokesčių valstybė patiria žalą, nes negali arba patiria sunkumus finansuoti atitinkamas viešąsias paslaugas.

Baudos skirtingai, nei mokesčiai nėra įprastos ūkio subjekto veiklos išlaidos. Jos skiriamos tik esant neteisėtiems veiksams/neveikimui. Bauda teismų praktikoje suprantama kaip sankcija. Įstatymo leidėjo tikslas dėl kurio nustatoma mokesčio sankcija yra bausti mokesčių mokėtoją už neįvykdytą ar netinkamai įvykdytą mokestinę prievolę. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad mokesčių mokėtojas, kuriam paskirta bauda privalo sumokėti tiek mokestį, tiek jam priskaičiuotą baudą. Todėl paskiriamos mokestinės baudos vertintinos kaip

represinės sankcijos, kurios mokesčių mokėtojui sukuria visiškai naują pareigą (Lastauskienė, 2003, p. 10). Tuo tarpu civilinės atsakomybės tikslas yra atkurti pažeistas kreditoriaus teises, o ne leisti jam praturtėti (Ambrasienė *et al.*, 2006, p. 208). Todėl teigtina, kad baudos negali būti laikytinos kaip žala valstybei, nes tai prieštarautų jų paskirčiai – bausti mokesčių mokėtoją už mokesčių įstatymo pažeidimus.

MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punkte delspinigiai įvardijami kaip mokestinės prievolės užtikrinimo būdas. B. Sudavičius ir A. Medelienė nurodo, kad mokestinės prievolės užtikrinimo būdai suprantami kaip įstatymo nustatytos priemonės, kurių taikymas (taikymo galimybė) turi skatinti mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo (netinkamo vykdymo) atveju – užtikrinti įsiskolinimo biudžetui padengimą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 224). Teisės doktrinoje nesutariama, ar delspinigius laikyti atstatomąja/kompensacine prievartos priemone, ar tam tikra ekonomine sankcija, artimesne administracinės atsakomybės priemone (Šedbaras, 2005, p. 28). To priežastis yra delspinigių dydžio nustatymas. MAĮ 99 straipsnyje įtvirtinta, kad delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų. Valstybė negaudama mokestinių pajamų, tam, kad galėtų vykdyti savo įsipareigojimus, privalo skolintis, leisdama Vyriausybės vertybinius popierius, todėl nustatant delspinigių dydį vadovujamasi nuostata, kad jų dydis negali būtų mažesnis už valstybės patirtą žalą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 226). Atitinkamai dalis delspinigių dydžio nustatoma, atsižvelgiant į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Tuo tarpu kita delspinigių dydžio dalis, kuria minėtas palūkanų normos svertinis vidurkis padidinamas 10 procentinių punktų, nėra susijusi su valstybei patiriama žala dėl nesumokėtų mokesčių, o priešingai yra skirta skatinti ir drausminti mokesčių mokėtoją vykdyti mokestinę prievolę. Atsižvelgiant į tai, tik dalis delspinigių, susidariusių už nesumokėtą mokestį, gali būti pripažįstama žala valstybei, t. y. tik ta, kuri apskaičiuojama, remiantis praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertiniu vidurkiu.

Pažymėtina, kad vieni teismai delspinigius už laiku nesumokėtus mokesčius laiko preziumuotiniais minimaliais valstybės nuostoliais (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. vasario 7 d. nutartis civilinėje byloje), neišskiriant tos dalies delspinigių, kuri pasižymi

baudžiamuoju pobūdžiu. Kiti teismai nurodo, kad delspinigiai nepatenka į žalos valstybei sąvoką (Lietuvos apeliacinio teismo 2020 m. vasario 18 d. nutartis civilinėje byloje).

5.2. Mokesčių administratoriaus teisė pareikšti tiesioginį ieškinį

Mokesčių administratorius, siekdamas atgauti susidariusią mokestinę nepriemoką, naudojami kreditorių teisių gynimo priemonėmis. Viena iš kreditorių teisių gynimo priemonių yra teisė pareikšti tiesioginį ieškinį. Tiesioginis ieškinys reiškiamas į įmonės vadovą ar dalyvį tik tada, kada pagrindinis skolininkas, t. y. mokesčių mokėtojas negali vykdyti savo prievolės mokesčių administratoriui.

Kasacinio teismo praktikoje išaiškinta, kad Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika formuojama ta linkme, jog bendrovės kreditoriaus teisė reikšti tiesioginį ieškinį dėl žalos atlyginimo bendrovės vadovams ir (ar) dalyviams yra pripažįstama, tačiau ji taikoma itin siaurai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gegužės 4 d. nutartis civilinėje byloje). Mokesčių administratorius tiesioginį ieškinį į įmonės vadovą ar dalyvį gali pareikšti baudžiamojame byloje arba inicijuojant civilinę bylą. Civilinėje byloje tiesioginį ieškinį galima pareikšti: 1) tuo atveju, kai šie subjektai padaro tiesioginę žalą kreditoriui (CK 6.263 straipsnio pagrindu), jų neteisėti veiksmai nukreipti į konkretaus kreditoriaus teisių pažeidimą, veiksmų neteisėtumas pasireiškia specifiskai, tik konkretaus kreditoriaus atžvilgiu, ir jei toks neteisėtumas atitinka bendrąjį deliktinei atsakomybei taikomą neteisėtumo kriterijų; 2) kai bankrotas pripažįstamas tyčiniu ir nustatoma, kad šie subjektai kalti dėl tyčinio bankroto (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 26 d. nutartis civilinėje byloje).

Paminėtina, kad mokesčių administratoriaus tiesioginio ieškinio dalykas į įmonės vadovą ar dalyvį yra ne prievolės vykdymas, bet žalos atlyginimo priteisimas valstybei. Todėl tai nėra ta pati prievolė savo esme vykdyti pareigą sumokėti mokesťį, nes kaip jau minėta, įmonės vadovas ar dalyvis nėra mokesčių mokėtojas, todėl šios pareigos neturi. Išsiaiškinus šią aplinkybę, kyla problema atskirti mokestinės prievolės vykdymą natūra ir žalos atlyginimą.

Teismas vertindamas civilinio ieškinio patenkinimą baudžiamojame byloje išaiškino, kad pareiga vykdyti mokestinę prievolę (pareiga mokėti mokesťį) savo esme reiškia pareigą įvykdyti prievolę natūra, o ne žalos atlyginimo prievolę, todėl ji negali būti sutapatinama su civilinės atsakomybės prievole. Neįvykdyta mokestinė prievolė galėtų būti vertinama kaip žala civilinės atsakomybės požiūriu, jeigu būtų nustatyta, kad ją lėmė nusikalstami veiksmai ir dėl to nėra galimybės ją įvykdyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir pagrindais. Tokia situacija gali susiklostyti, kai mokesčių administratorius negalės apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokesčių nepažeisdamas Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnyje nustatytų mokesčio

apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminų dėl neteisėtų mokesčių mokėtojo veiksmų konstatavimo ir nesumokėtų mokesčių apskaičiavimo tiesioginio priklausymo nuo baudžiamosios bylos baigties bei joje teismo konstatuotų faktų, dėl nusikalstamos veikos trukmės, jos tęstinio pobūdžio.

Plėtodamas praktiką, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2018 m. birželio 6 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018 nurodė, kad civilinio ieškovo civilinis ieškinys baudžiamojoje byloje galėtų būti pareiškiamas juridinio asmens vadovui ar kitam darbuotojui ir tais atvejais, kai mokestinės prievolės negalima išieškoti iš juridinio asmens dėl jo nemokumo, kuris suprantamas kaip nepajėgumas vykdyti turtinio pobūdžio prievolių, kurių mokėjimo terminai yra suėję. Teismas, kiekvienu konkrečiu atveju įvertinęs visas bylos aplinkybes, turėtų spręsti, ar juridinio asmens nemokumas yra toks, kad nėra galimybių arba jos labai menkos išieškoti žalą iš paties mokesčių mokėtojo – juridinio asmens. Tokiu atveju tam, kad baudžiamojoje byloje būtų patenkintas žalos atlyginimo reikalavimas iš juridinio asmens vadovo ar kito darbuotojo, kuris nėra mokesčių mokėtojas, turi būti nustatyta: vadovo ar kito darbuotojo nusikalstama veika, dėl kurios valstybė patyrė žalą nesumokėtų mokesčių forma; žala, kurią sudaro dėl vadovo ar kito darbuotojo nusikalstamų veiksmų nesumokėta ir iš paties juridinio asmens dėl jo nemokumo negalima išieškoti mokesčių suma; priežastinis ryšys tarp vadovo ar kito darbuotojo veiksmų ir žalos; vadovo ar kito darbuotojo kaltė. Juridinio asmens – mokesčių mokėtojo – vadovo ar kito darbuotojo civilinės atsakomybės sąlygas turi įrodyti mokesčius administruojanti institucija. Juridinio asmens vadovui ar kitam darbuotojui, pripažintam kaltu dėl nusikalstamos veikos padarymo, nekiltų civilinė atsakomybė, jei jis įrodytų, kad mokestinė prievolė nebūtų įvykdyta net ir tuo atveju, jei nebūtų padaryta nusikalstama veika (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Su tokiais išaiškinimais nesutiktina tiek kiek tai apima galimybę reikšti tiesioginį ieškinį nepasibaigus juridinio asmens bankrotui. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad šioje nutartyje juridinio asmens nemokumas tiesiogiai nesiejamas su bankroto procesu.

Prievolės vykdymas natūra suprantamas kaip prievolės dalyku esančių veiksmų atlikimas arba susilaikymas nuo jų. Dėl pareigos mokėti mokesčių specifikos, kai kurios mokėtinos sumos (vykdant prievolę natūra) sutampa su padaryta žala valstybei (mokestis ir dalis delspinigių). Todėl negali susidaryti tokia situacija, kada mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojas įvykdys savo mokestinę prievolę (bent dalinai) ir tuo pačiu gaus žalos atlyginimą iš vadovo ar dalyvio, turint omenyje, kad sumokėtos sumos apims mokesčių ar dalį delspinigių. Susidaro problema, kad vykstant juridinio asmens bankroto procesui, dar nepaskirsčius bankrutuojančios įmonės lėšų, mokesčių administratorius baudžiamojoje arba

civilinėje byloje pareiškia ieškinį (baudžiamosioje byloje civilinį) į įmonės vadovą ar dalyvį. Tokiu atveju nėra aišku, kiek skolos atgaus mokesčių administratorius bankroto byloje, o įmonės vadovas ir dalyvis atsako tik subsidiariai, t. y. tik mokesčiais ir dalimi delspinigių, kurie nebuvo atgauti iš pagrindinio skolininko – juridinio asmens. Manytina, kad tiesioginį ieškinį į įmonės vadovą ar dalyvį mokesčių administratorius gali pareikšti tik tada, kada bankroto procese jau yra paskirstytos lėšos kreditoriams ir yra tiksliai aišku, kiek subsidiariai turėtų atsakyti įmonės vadovas ar dalyvis.

Pažymėtina, kad JANĮ 29 straipsnio 1 dalies nuostatos, numatančios imperatyvą nemokumo bylą iškėlusiam teismui perduoti civilines bylas, kuriose juridiniam asmeniui yra pareikšti turtiniai reikalavimai ar turtinius reikalavimus yra pareiškęs juridinis asmuo, kai šiose bylose dar nepriimta nutartis skirti nagrinėti bylą teismo posėdyje netaikoma byloms, kuriose reiškiami tiesioginiai ieškiniai į įmonės vadovą ar dalyvį. Tas pats pasakytina ir apie baudžiamosiose bylose pareikštus civilinius ieškinius (JANĮ 29 straipsnio 2 dalis).

Šioje situacijoje susidaro ir antroji problema. Pagal JANĮ 94 straipsnio 3 dalį kreditorių reikalavimai, pagal šiame straipsnyje nustatytą eiliškumą, tenkinami dviem etapais. Pirmuoju etapu tenkinami kreditorių reikalavimai be priskaičiuotų palūkanų ir netesybų. Antruoju etapu tenkinama likusi kreditorių reikalavimų dalis (palūkanos ir netesybos). Vadinasi, neina atskirti delspinigių, nuo baudos, nes tiek baudos, tiek delspinigiai tenkinami kartu.

Galiausiai, Lietuvos aukščiausias teismas, plėsdamas mokesčių administratoriaus tiesioginio ieškinio pareiškimo galimybę konstatavo, kad atsižvelgiant į tai, kad bendrovės vadovui atsakomybė kyla dėl tyčios siekiant pažeisti kreditorių interesus ar dėl didelio neatsargumo, pasireiškiančio aiškiu ir nepateisinamu aplaidumu vykdant savo pareigas, aiškinimas, kad bendrovės vadovui tiesioginis ieškinys tokiu atveju galėtų būti reiškiamas tik konstatavus bendrovės vadovo nusikalstamus veiksmus baudžiamojo proceso tvarka, tiek neatitiktų civilinės atsakomybės tikslų, tiek pernelyg susiaurintų tiesioginio ieškinio taikymo galimybę, kai bendrovės vadovas pažeidžia imperatyvias įstatyme nustatytas pareigas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis civilinėje byloje).

Apžvelgiant tiesioginio ieškinio pareiškimo galimybę civilinėse bylose, pažymėtina, kad tiek įmonės vadovo ar dalyvio žalos padarymo konkrečiam kreditoriui, tiek tyčinio bankroto atveju esmė ta pati. Tyčinio bankroto atveju ypatumas tas, kad dvi civilinės atsakomybės sąlygos – vadovo neteisėti veiksmai ir kaltė – laikytinos nustatytomis prejudicinių faktų forma, kitos dvi civilinės atsakomybės sąlygos – žala bei priežastinis neteisėtų veiksmų ir žalos ryšys – yra preziumuojamos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. lapkričio 23 d. nutartis civilinėje byloje). Atkreiptinas dėmesys, kad tyčinis bankrotas

savaime nelemia, kad žala bus atlyginta, todėl mokesčių administratorius turi dar papildomai reikšti tiesioginį ieškinį, kurio įrodinėjimas paprastesnis, nei nesant tyčinio bankroto.

Konkrečiam kreditoriui padaryta žala neturi būti išvestinė žala kreditoriams kaip interesų grupei dėl netinkamo valdymo ar dėl to, kad laiku neiškėlė bankroto bylos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. kovo 9 d. nutartis civilinėje byloje). Kasacinio Teismo praktikoje nurodyta, kad toks ieškinytis galimas išimtiniais atvejais, kai atsakovo neteisėti veiksmai nėra bendras pareigos bendrovei CK 2.87 straipsnio 7 dalies pagrindu pažeidimas, o nukreipti į konkretaus kreditoriaus teisių pažeidimą – veiksmų neteisėtumas turi pasireikšti specifiskai, tik vieno kreditoriaus atžvilgiu, ir atitikti bendrąjį deliktinei atsakomybei taikomą neteisėtumo kriterijų. Kreditoriaus ieškiniui tenkinti turi būti įrodytos bendrosios civilinės atsakomybės sąlygos, kurios kreditoriaus pareikšto ieškiniu atveju reiškia į konkretų kreditorių nukreiptų nesąžiningų veiksmų atlikimą (kreditoriaus klaidinimą, apgaulingos informacijos teikimą bendrovei sudarant sutartį su konkrečiu kreditoriumi ar kitais į konkretų kreditorių nukreiptais nesąžiningais veiksmais) ir būtent dėl tų veiksmų kreditoriui atsiradusią žalą, o ne bendro juridinio asmens nemokumo sukėlimą ar mokumo sumažėjimą, kuris vienodai paveikia tiek ieškinį pareiškusį kreditorių, tiek kitus juridinio asmens kreditorius (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. gruodžio 31 d. nutartis civilinėje byloje).

Mokesčių nemokėjimas savaime nėra vertinamas kaip neteisėtas veiksmas, nukreiptas konkrečiai į mokesčių administratorių. Teismai laikosi nuostatos, kad jei sprendimai dėl atsiskaitymų su vienais ar kitais kreditoriais įmonei vykdant komercinę veiklą būtų priskiriami sprendimams, konkrečiai nukreiptiems į kreditorių, su kuriuo buvo pasirinkta atitinkamu įmonės veiklos momentu neatsiskaityti ar su juo atsiskaityti vėliau, nesant kitokių nustatytų faktinių aplinkybių, tiesioginės įmonės vadovo atsakomybės taikymo sąlygos būtų pernelyg išplėstos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. kovo 18 d. nutartis civilinėje byloje). Tam, kad nustatyti neteisėtą veiksmą nukreiptą konkrečiai į mokesčių administratorių, reikia įvertinti, ar mokesčių mokėtojas, pažeisdamas atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumą, savo prievolės nevykdo ne tik mokesčių administratoriui, bet ir kitiems tos pačios ar aukštesnės eilės kreditoriams. Tuo pačiu reikia vertinti, ar tokiam pažeidimui taikytina verslo sprendimų priėmimo taisyklė.

5.3. Juridinio asmens dalyvio atsakomybė už juridinio asmens mokestines prievoles

CK 2.50 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, kad kai juridinis asmuo negali įvykdyti prievolės dėl juridinio asmens dalyvio nesąžiningų veiksmų, juridinio asmens dalyvis atsako pagal juridinio asmens prievolę savo turtu subsidiariai. Teismų praktikoje nurodoma, kad ši teisės

norma nustato papildomą atsakomybę juridinio asmens dalyviams, kad jie negalėtų piktnaudžiauti galimybe išvengti turtinės atsakomybės, prisidengdami ribota turtine atsakomybe, tais atvejais, kai jų veiksmai lemia, kad juridinis asmuo negali iki galo įvykdyti prievolės kreditoriui ir jos siekia išvengti nesąžiningais veiksmais (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 9 d. nutartis civilinėje byloje). Keltinas klausimas, ar teisės normoje pavartoti žodžiai „atsako pagal juridinio asmens prievolę“ reiškia prievolės vykdymą natūra ir taip daroma išimtis iš bendros taisyklės, kad prievolę vykdyti natūra turi tik pats mokesčių mokėtojas ar tik žalos atlyginimą. Siekiant atsakyti į šį klausimą, toliau analizuotinos dalyvio ribotos atsakomybės panaikinimo sąlygos.

Nagrinėjant minėtą normą lingvistiškai, galima teigti, kad juridinio asmens dalyvis atsako už juridinio asmens prievolės esant šioms trimis sąlygoms: 1) juridinis asmuo negali įvykdyti prievolės; 2) juridinio asmens dalyvis atliko nesąžiningus veiksmus; 3) yra priežastinis ryšys tarp juridinio asmens negalėjimo įvykdyti prievolės ir dalyvio nesąžiningų veiksmų.

Negalėjimas įvykdyti prievolės kasacinio teismo praktikoje pripažįstamos skirtingos faktinės aplinkybėmis situacijos, kai pagrindinis skolininkas – juridinis asmuo – neįvykdo prievolės kreditoriui dėl to, kad neturi reikalingų lėšų ar turto, juridinio asmens negalėjimas vykdyti prievolės kaip juridinio asmens dalyvio subsidiariosios atsakomybės sąlyga, gali būti susijęs, tačiau nėra tapatinamas su juridinio asmens bankrotu ar likvidavimu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 21 d. nutartis civilinėje byloje). Kaip matyti negalėjimas įvykdyti prievolės yra siejamas su jau neįvykdyta prievole, o ne su situacija, kai prievolės įvykdymo terminas dar nesuėjęs, bet dėl dalyvio nesąžiningų veiksmų tikėtina, kad juridinis asmuo prievolės neįvykdys. Prievolės neįvykdymas yra jos pažeidimas. Pažeidus prievolę, atsiranda žala. Vadinasi, juridinio asmens dalyvio atsakomybės už juridinio asmens prievolės atsiranda tada, kada kreditorius patiria žalą. Atitinkamai pastebėtina, kad kasacinis teismas įvardinęs negalėjimą įvykdyti prievolės, kaip kreditoriaus patirtą žalą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2004 m. vasario 18 d. nutartis civilinėje byloje). Pažymėtina, kad dalyvis pagal šią normą atsako prieš kreditorių, todėl ir remiantis kasacinio teismo praktika, žala vertinama kreditoriaus, o ne įmonės atžvilgiu. Pritariant tokiai LAT pozicijai, teisės doktrinoje nurodoma, kad akcininko ribotos atsakomybės panaikinimo vertinimas deliktinės atsakomybės sąlygomis užtikrina didesnę aiškumą ir nuoseklesnę teisinę argumentaciją (Mikalonienė, 2010, p. 184).

Sprendžiant dėl dalyvio sąžiningumo, taikytini bendrieji civilinių teisinių santykių subjektų elgesio sąžiningumo kriterijai – juridinio asmens dalyvis laikytinas sąžiningu, jeigu

jis nežinojo, negalėjo ir neturėjo žinoti, kad jo elgesys neigiamai veikia juridinio asmens gebėjimą vykdyti savo prievolės (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. lapkričio 9 d. nutartis civilinėje byloje). Teismų praktikoje nesąžiningi veiksmai sutapatinami su neteisėtais veiksmais (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. balandžio 3 d. nutartis civilinėje byloje). Taip yra todėl, nes teismas taikdamas CK 2.50 straipsnį remiasi generalinio delikto doktrina, pagal kurią neteisėti veiksmai suprantami kaip bendros pareigos savo veiksmais ar neveikimu kitam asmeniui nedaryti žalos pažeidimas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. spalio 22 d. nutartis civilinėje byloje).

Teismų praktikoje pabrėžiama, kad ryšys tarp juridinio asmens negalėjimo įvykdyti prievolės ir dalyvio nesąžiningų veiksmų visais atvejais turi būti nustatomas.

Taigi, juridinio asmens dalyvio atsakomybė, taikant CK 2.50 straipsnio 3 dalį, prieš mokesčių administratorių nereiškia juridinio asmens mokestinės prievolės dalyviui perkėlimo. Teismų praktikoje 2.50 straipsnio 3 dalies sąlygos yra sutapatinamos su civilinės atsakomybės sąlygomis. Atitinkamai, taikant CK 2.50 straipsnio 3 dalį, mokesčių administratoriui gali būti priteistos sumos, kuriomis valstybei būtų atlyginama padaryta žala už tai, kad juridinis asmuo negali vykdyti savo mokestinių prievolių dėl dalyvio nesąžiningų veiksmų.

Išvados

1. Mokestinė prievolė pasižymi individualiu pobūdžiu, atsirandanti mokestinio įstatymo pagrindu, reiškianti mokesčių mokėtojo pareigas, kurių tikslas užtikrinti mokestinių pajamų surinkimą į biudžetą.
2. Dėl netinkamų mokestinių prievolių vykdymo (nevykdymo) įmonės vadovui ar dalyviui gali kilti civilinė atsakomybė tiek prieš patį juridinį asmenį, tiek prieš mokesčių administratorių. Įmonės dalyvio civilinė atsakomybė ribota, taikoma išimtiniais atvejais, nes jis nėra įmonės valdymo organas, kuris atsakingas už juridinio asmens kasdieninės veiklos organizavimą, įskaitant juridinio asmens mokestinių prievolių vykdymą.
3. Daugiausia problemų dėl įmonės vadovams ar dalyviams civilinės atsakomybės taikymo kyla civilinės atsakomybės žalos sąlygos nustatinėjime. Kasacinio teismo suformuota praktika, kad juridinio asmens patirta žala sudaro tik baudos ir delspinigiai yra ydinga, nes neatsižvelgiama į tai, kad kai kuriais atvejais mokestis (dalis mokesčio) gali turėti baudžiamąjį pobūdį, nevertinama tai, kad įmonė nemokėdama mokesčių patiria naudą, kuri tam tikra apimtimi mažintų paskirtas baudas ir/ar priskaičiuotus delspinigius. Teismų praktikoje taip pat neaiškinama, kad net ir nesudarius mokestinės paskolos sutarties, bet nustatius, kad mokestinė paskolos sutartis būtų sudaryta, hipotetinės palūkanos (jei įmonė būtų turėjusi galimybę jas mokėti) mokėtinos pagal mokestinės paskolos sutartį turėtų būti atimtos iš priskaičiuotų delspinigių.
4. Dėl netinkamų juridinio asmens mokestinių prievolių vykdymo valstybės patirta žala turėtų būti suprantama kaip mokestis (neįtraukiant tų sumų, kurios reiškia sankciją už mokesčių įstatymų pažeidimus) ir ta delspinigių dalis, kuri apskaičiuojama atsižvelgiant į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį.
5. Mokesčių administratoriaus teisė pareikšti tiesioginį ar netiesioginį ieškinį į įmonės vadovą ar dalyvį yra susijusi su juridinio asmens negalėjimu vykdyti pareigas tinkamai ir laiku sumokėti mokesť. Atsižvelgiant į tai, kad daugeliu atveju tiesioginis ir/ar netiesioginis ieškinys į įmonės vadovą ar dalyvį reiškiamas vykstant juridinio asmens bankroto procesui, susidaro dvi problemos:
 - 4.1 Kol dar nėra galutinai kreditoriams paskirstytos bankrutavusios įmonės lėšos, nėra aišku, kokia apimtimi juridinio asmens vadovas ar dalyvis turėtų atsakyti;

4.2 Laikantis tos pozicijos, kad ne visi delspinigiai gali būti laikomi žala valstybei, JANI įtvirtintas kreditorių reikalavimo tenkinimo reguliavimas lemia, kad tenkinant mokesčių administratoriaus kreditorinį reikalavimą antruoju etapu, negalima išskirti baudos nuo delspinigių, dalies delspinigių, kurie turėtų būti laikomi žala valstybei.

Šaltinių sąrašas

Teisės norminiai aktai

Europos sąjungos teisės aktai

1. Tarybos direktyva 2006 m. lapkričio 28 d. direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *OL L* 347, p. 1.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

2. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014
3. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 74-2262.
4. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (1991). *Lietuvos aidas*, 67-0.
5. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 47-1469.
6. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (2000). *Valstybės žinios*, 64-1914.
7. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 99-3515.
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
10. Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (2016). TAR, 23709.
11. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymas (2019). TAR, 10324.
12. Lietuvos Respublikos baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodika (2007). *Valstybės žinios*, 38-1433.

Specialioji literatūra

13. Ambrasienė, D. ir kt. (2006). *Prievolių teisė*. Vadovėlis. Vilnius: Mykolo Riomerio universiteto Leidybos centras.
14. Abramavičius, A., Mikelėnas, V. (1998). *Įmonių vadovų teisinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia.
15. Greičius, R. (2007). *Privataus juridinio asmens vadovo fiduciarinės pareigos*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
16. Jakuntavičiūtė, G. (2012). *Juridinio asmens valdymo organų narių civilinė atsakomybė*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Riomerio universitetas. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas.

17. Jakuntavičiūtė, G. (2012). *Neteisėtumas kaip vadovo civilinės atsakomybės už rizikingais verslo sprendimais bendrovei padarytą žalą*. Socialinių mokslų studijos, 4(4), p. 1549-1567 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2012~1367187040115/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content> [žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
18. Jarusevičius, J. (2019). Verslo sprendimo taisyklės taikymo priežastys. *Teisė*, 110, 80-102.
19. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vadovėlis. Vilnius: Justitia.
20. Mikalonienė, L. (2010). Subsidiari akcininko atsakomybė. *Teisė*, 76, 176-189.
21. Mikelėnas, V. (1995). *Civilinės atsakomybės problemos: lyginamieji aspektai*. Vilnius: Justitia.
22. Mikelėnas, V. et al. (2002). *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Antroji knyga. Asmenys*. Vilnius: Justitia.
23. Mikelėnas, V. et al. (2003). *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Šeštoji knyga. Prievolės*. Vilnius: Justitia.
24. Novošinskienė, A. (2013). *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu*. Žemės ūkio mokslai, 20(3), p. 222-229 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lmaleidykla.lt/ojs/index.php/zemesukiomokslai/article/view/2744/1576> [žiūrėta 2023 m. balandžio 12 d.].
25. Sudavičius, B. (2007). Mokestinė prievolė ir jos vykdymas. *Teisė*, 62, 104-116.
26. Sudavičius, B. (2016). Mokesčiai kaip konstitucinė biudžeto pajamų forma. Iš: Machovenko, J. ir Isokaitės, I. (sud.) (2016). Konstitucionalizmo idėja, bendroji Europos teisė ir Lietuvos konstitucinė tradicija. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 151-170.
27. Šedbaras, S. (2005). *Administracinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia.
28. Užubalis, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Riomerio universitetas. Vilnius: Mykolo Riomerio universitetas.

Nacionalinių teismų praktika

29. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, Nr. 25-630.

30. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, Nr. 23-585.
31. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, Nr. 105-3318.
32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2004 m. vasario 18 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-124/2004.
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004.
34. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2007 m. kovo 26 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-238/2007.
35. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. spalio 22 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-509/2008.
36. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. lapkričio 4 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-554/2008.
37. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. balandžio 3 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-147/2009.
38. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo gegužės 2009 m. gegužės 5 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-168/2009.
39. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. liepos 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-329/2009.
40. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. lapkričio 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-486/2009.
41. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. lapkričio 20 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-7-444/2009.
42. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. vasario 7 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-29/2011.
43. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 21 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-118/2011.
44. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. balandžio 12 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-177/2011.
45. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011.
46. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. vasario 1 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-19/2012.

47. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. balandžio 19 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-234/2013.
48. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. gegužės 17 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-290/2013.
49. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. lapkričio 28 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-624/2013.
50. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. sausio 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-124/2014.
51. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014 m. gegužės 21 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-283/2014.
52. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. kovo 31 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-167-611/2015.
53. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. liepos 3 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-429-313/2015.
54. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 26 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-7-328-248/2015.
55. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. sausio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-33-303/2017.
56. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. vasario 22 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-54-701/2017.
57. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. kovo 9 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-114-378/2017.
58. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. balandžio 13 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-180-378/2017.
59. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. spalio 16 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-7-177-701/2017.
60. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-348-788/2017.
61. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. kovo 15 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-86-969/2018.
62. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018.
63. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. lapkričio 23 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-456-378/2018.

64. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gruodžio 5 d. nutarimas administracinėje byloje Nr. A-1375-438/2018.
65. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. gruodžio 31 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-540-469/2018.
66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. vasario 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-41-602/2019
67. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. kovo 5 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-50-403/2020.
68. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. kovo 18 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-69-1075/2020.
69. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1734-492/2020.
70. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2041-261/2021.
71. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-243-943/2021.
72. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2022 m. kovo 23 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-37-387/2022.
73. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2022 m. gegužės 11 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e3K-3-89-421/2022.
74. Lietuvos apeliacinio teismo 2020 m. vasario 18 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e2A-128-1120/2020.
75. Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. kovo 16 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e2A-209-516/2021.
76. Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. gegužės 20 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e2A-354-516/2021.
77. Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. gruodžio 8 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e2A-890-370/2022.
78. Lietuvos apeliacinio teismo 2022 m. gruodžio 20 d. nutartis civilinėje byloje Nr. e2A-921-1120/2022.
79. Vilniaus miesto apylinkės teismo 2017 m. gegužės 23 d. sprendimas civilinėje byloje Nr. 2-3007-294/2017.

80. Federation of Technological Industries ir kt. [ESTT], Nr. C-384/04, [2006-05-11]. ECLI:EU:C:2006:309.
81. *MC prieš Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“* [ESTT], Nr. C-1/21, [2022-10-13]. ECLI:EU:C:2022:788.

Kiti šaltiniai

82. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.923 straipsnio pakeitimo ir kodekso papildymo 6.930¹ straipsnius įstatymo projekto aiškinamasis raštas, Nr. XIP-4929.
83. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. rugsėjo 21 d. dėl *actio Pauliana*, netiesioginio ieškinio, sulaikymo teisės ir prevencinio ieškinio institutų taikymo, Nr. 29.
84. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2022-12-22 redakcija).

Santrauka

Juridinio asmens dalyvių ir vadovų atsakomybė už juridinio asmens mokestines prievoles

Valdas Lisauskas

Magistro darbe analizuojama mokesčių administratoriaus galimybė taikyti civilinę atsakomybę prieš juridinio asmens vadovą ar dalyvį, kai juridinis asmuo ir (ar) valstybė patiria žalą, atsirandančią dėl netinkamo mokestinių prievolių vykdymo (nevykdymo).

Pirmoje magistro darbo dalyje analizuojama mokestinės prievolės samprata tam, kad būtų galima nustatyti dėl kokių neteisėtų veiksmų juridinio asmens vadovui ar dalyviui gali kilti civilinė atsakomybė juridinio asmens mokestinių prievolių (ne)vykdymo srityje.

Antroje dalyje analizuojamas juridinio asmens vadovo ir dalyvio statusas. Aptariami su šių asmenų statusu susiję ypatumai, kurie yra reikšmingi jų atžvilgiu taikant civilinę atsakomybę, kylančią dėl netinkamo juridinio asmens mokestinių prievolių (ne)vykdymo.

Trečioje dalyje apžvelgiamos netiesioginio ieškinio sąlygos, kurias turi atitikti mokesčių administratorius, reikšdamas netiesioginį ieškinį.

Ketvirtoje dalyje aptariamos civilinės atsakomybės sąlygos, kurios turi būti nustatinėjamos, siekiant priteisti juridiniam asmeniui jo patirtą žalą, kuri atsirado mokestinių prievolių srityje.

Penktoje dalyje analizuojama suformuota teismų praktika, aiškinanti mokesčių administratoriaus galimybes reikšti tiesioginį ieškinį į įmonės vadovą ar dalyvį. Taip pat išsiaiškinama, kad valstybei žala gali būti suprantama tik kaip mokestis bei ta dalis delspinigių, kuri apskaičiuojama, remiantis praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertiniu vidurkiu. Papildomai apžvelgiama teismų praktika, kuria remiantis vienareikšmiškai galima padaryti išvadą, kad juridinio asmens dalyvis, taikant CK 2.50 straipsnio 3 dalį, neatsakys už juridinio asmens mokestines prievoles, bet atsakys už žalą, kurią valstybė patiria dėl to, kad juridinis asmuo negali vykdyti pareigos mokėti mokesčius dėl dalyvio nesąžiningų veiksmų.

Summary

Liability of the Participants and Managers of the Legal Entity for the Tax Obligations of the Legal Entity

Valdas Lisauskas

The master's thesis analyzes the possibility of the tax administrator to apply civil liability against the manager or participant of a legal entity, when the legal entity and/or the state suffers damage resulting from improper fulfillment (non-fulfillment) of tax obligations.

The first part of the master's thesis analyzes the concept of tax obligations in order to determine which illegal actions may result in civil liability for the manager or participant of a legal entity in the field of (non)fulfilment of tax obligations of a legal entity.

The second part analyzes the status of the manager and participant of the legal entity. The features related to the status of these persons are discussed, which are significant in relation to them in the application of civil liability arising from improper (non)fulfillment of tax obligations of a legal entity.

The third part looks at the conditions for an indirect claim that a tax administrator must meet when asserting an indirect claim.

The fourth part discusses the conditions of civil liability, which must be determined in order to award a legal entity the damage it has suffered, which has arisen in the (non)fulfilment of tax obligations.

The fifth part analyzes the formed court practice, which explains the possibilities of the tax administrator to file a direct claim against the head of the company or a participant. It is also clarified that the state can only be understood as a tax and that part of late interest, which is calculated based on the weighted average of the annual interest rate of the state treasury bills of the Republic of Lithuania issued by auction in the previous calendar quarter. In addition, court practice is reviewed, which unequivocally concludes that the participant of a legal entity, applying article 2.50, part 3 of the Civil Code, will not be responsible for the tax obligations of the legal entity, but for the damage that the state suffered due to the fact that the legal entity could not fulfill the obligation to pay taxes due to unfair participants actions.