

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Baudžiamosios justicijos katedra**

Arnold Žuro,
magistrantūros II kurso,
baudžiamosios justicijos
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos pagrįstumas ir tikslingumas
Reasonability and Appropriateness of Criminalization of Tax Non-
payment**

Vadovas: lekt. dr. Gerardas Višinskis

Recenzentas: asist. dr. Paulius Veršekys

Vilnius

2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe yra atskleidžiamas subjektyvusis įstatymų leidėjo pagrįstumas ir tikslingumas įrašant mokesčių nesumokėjimo veiką į baudžiamąjį įstatymą bei paremtas faktais objektyvusis mokesčių nesumokėjimo dekriminalizacijos pagrįstumas ir tikslingumas. Taip pat darbe yra aptariamas dirbtinio kriminalizavimo reiškinys. Analizuojamas mokesčių nesumokėjimo reglamentavimas Europos Sąjungos šalyse.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių nesumokėjimas, nusikalstamos veikos sudėtis, baudžiamoji justicija, kriminalizavimas, dekriminalizavimas.

This Master's thesis reveals the subjective justification and expediency of the legislator in including the offence of tax evasion in the criminal law, and the objective justification and expediency of the decriminalisation of tax evasion, based on facts. The phenomenon of artificial criminalisation is also discussed in the paper. It analyses the regulation of tax evasion in the countries of the European Union.

Key words: tax evasion, constituent elements of a criminal offence, criminal justice, criminalisation, decriminalisation.

TURINYS

IŽANGA.....	2
1. SĄVOKŲ ATSKLEIDIMAS	6
2. SUBJEKTYVUSIS PAGRĮSTUMAS IR TIKSLINGUMAS KRIMINALIZUOJANT MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMĄ	9
2.1. Įstatymų leidėjo pozicijos istorinė analizė kriminalizuojant mokesčių nesumokėjimą ...	9
2.2. Dabartinis mokesčių nesumokėjimo reglamentavimas	15
3. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO DALINIS KRIMINALIZAVIMAS KAIP BAUDŽIAMOSIOS JUSTICIJOS PATOLOGIJA	19
3.1. Baudžiamosios, administracinės ir civilinės teisės atribojimas mokesčių nesumokėjimo kontekste.....	19
3.2. Dalinis mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas ir dirbtinis kriminalizavimas	25
4. OBJEKTIVUSIS PAGRĮSTUMAS IR TIKSLINGUMAS VISIŠKAI DEKRIMINALIZUOJANT MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMĄ.....	31
4.1. Kriterinis mokesčių nesumokėjimo dekriminalizacijos pagrindumas ir tikslingumas	31
4.2. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas užsienio šalyse	42
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	47
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	49
SANTRAUKA.....	54
SUMMARY	55

IŽANGA

Temos aktualumas. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pagrįstumas ir tikslingumas – itin aktuali tema tiek teisininkams, tiek įstatymų leidėjui, tiek bet kuriam su mokestine prievole automatiškai susijusiam fiziniams ar juridiniam asmeniui. Juk kiekvienas šalies pilietis nori gyventi darnioje, išsivysčiusioje teisinėje aplinkoje.

Bet kurios veikos kriminalizavimas turi būti objektyviai pagrįstas. Mokesčių nesumokėjimas ne išimtis. Kriminalizavus iš prigimties nepavojingą veiką, jau ikiteisminio tyrimo metu atsiranda kvalifikavimo keblumai. Nes neaiškus, dviprasmiškas įstatymas apsunkina ikiteisminio pareigūnų, prokurorų ir kitų susijusių valstybės tarnautojų darbą. Sukurta realybės neatitinkanti dispozicija smarkiai prailgina ikiteisminį tyrimą, apsunkina nusikalstamos veikos sudėties požymių konstatavimą ir jų pritaikymą atitinkamai baudžiamajame kodekse numatyta sudėčiai. Dėl šių priežasčių ikiteisminio tyrimo pareigūnai dažnai susiduria su situacija, kai yra priversti sąmoningai arba nesąmoningai taikyti netinkamą vienai ar kitai veikai straipsnį. Tokiu būdu sukuriama išskirtinai juridine prasme kriminalinės bylos, kurios valstybei brangiai kainuoja. Juk baudžiamoji atsakomybė yra griežčiausia priemonė, kuri įtvirtinama teisinėje visuomenėje, o kriminalizuotos veikos turi būti tik tos, kurios yra pačios pavojingiausios.

Užbaigus ikiteisminį tyrimą byla perduodama nagrinėti teismine tvarka, kurioje tikrinama ar tam tikri veikos požymiai atitinka nusikalstamos veikos sudėtį. Dažnai žemesnės instancijos teismai pasitikėdami įstatymų leidėjo kompetencija skiria visą dėmesį ne į straipsnio dispoziciją, o į baudžiamąjį procesą, tokiu būdu teisėjai susiduria su sunkumais teisingai išspręsti bylą, kas pažeidžia konstitucines kaltinamojo teises. Tačiau už netikslų kvalifikavimą atsakomybę turi prisiimti ne tik teisės taikytojai, tačiau ir teisėkūros subjektai (P. Veršekys, 2012, p. 199). Tačiau gerai yra tai, jog Lietuvoje žmogaus kaltumo klausimą sprendžia profesionalūs teisėjai, gebantys atpažinti įvairius teisinius gudravimus ir manipuliavimus įstatymo raide (O. Fedosiuk, 2016, p. 31). Ir nors ne visada tokie teisiniai nukrypimai atpažįstami iš karto, nes juos identifikuoti yra ne taip paprasta, profesionalūs teisėjai tai padaro per teisės aiškinimą bylą nagrinėjant aukštesnėse instancijose. Tačiau pabrėžtina, jog įstatymas bet koku atveju pagal keliamus reikalavimus turi būti aiškus ir suprantamas, atspindėti realią gyvenimišką situaciją.

Baudžiamosios teisės tikslai turi būti įgyvendinami per tinkamą teisėkūrą. Tačiau ne visada įstatymų leidėjas kurdamas įstatymus konsultuojasi su teisės mokslininkais. Logiška, jog kiekvienos tam tikros srities specialisto žinios turi būti taikomos toje srityje, kurioje jis turi sukaupęs didžiausią patirtį. Būtent dėl šios priežasties įstatymų leidėjui

svarbu atsižvelgti į profesionalių teisininkų nuomonę. O šiame darbe panaudota jurisprudencija ir įvairių mokslininkų išvalgos leidžia priartėti prie tinkamo šios veikos reguliavimo.

Logiška, kad baudžiamoji teisės kaip ir kiekviena kita teisės šaka užima tam tikrą apibrėžtą vietą teisinėje valstybės sistemoje. Pamatinių atskirų teisės šakų principų nesilaikymas daro neigiamą įtaką svarbiausiai valstybės vertybei – piliečiui. Todėl mokesčių mokėtoju tema yra aktuali tuo požiūriu, kad įstatymų leidėjas stengtųsi vengti teisiškai nepagrįstų ir netikslingų kriminalizacijos atvejų, kurie apsunkina jo padėtį mokesčių surinkimo procese. Kiekvienas valstybės pilietis įgydamas pilietybę gauna ne tik teisių, tačiau pareigų ir prievolių, kurios ne visada turi būti reguliuojamos griežčiausiomis priemonėmis. Tam kad nebūtų pažeidžiamos prigimtinės individo kaip valstybės piliečio teisės, būtina analizuoti atskirus kriminalizacijos atvejus, o konstatavus bet kokias patologijas – jas šalinti.

Darbo tikslas. Nustatyti kokią įtaką įstatymų leidybai turi ne tik jurisprudencija bei doktrina, tačiau ekonominiai, socialiniai ir politiniai veiksniai. Taip pat baudžiamojo kodekso (toliau - BK), administracinių nusižengimų kodekso (toliau - ANK), civilinio kodekso (toliau - CK), mokesčių administravimo įstatymo (toliau - MAĮ), mokslinės literatūros ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau - LAT) praktikos analizės pagalba konstatuoti ar nebuvo mokesčių nesumokėjimas kriminalizuotas dirbtinai, siekiant kitų, nei baudžiamoji justicija siekia tikslų. Dirbtinio kriminalizavimo konstatacijos atveju nustatyti ar tai buvo padaryta tyčia.

Minėtam tikslui pasiekti iškelti sekantys **uždaviniai**:

1. Išanalizuoti kiekvieną temos sąvoka ir atlikti trumpą jos definicijų tarpusavio ryšių sintaksinę analizę;
2. Atskleisti subjektyvųjų įstatymų leidėjo pagrįstumą ir tikslingumą kriminalizuojant nagrinėjamą veiką;
3. Įrodyti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo atitiktį teisinės praktikos patologijai;
4. Nustatyti objektyvųjų - kriterinį mokesčių nesumokėjimo dekriminalizacijos pagrįstumą ir tikslingumą.

Tyrimo objektas. Tyrimo objektą atskleidžia magistro darbo pavadinimas – tai baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą, kuri numatyta LR BK 219 straipsnyje ir jos teisinis reglamentavimas.

Pabrėžtina, kad darbe neanalizuojami baudžiamojo įstatymo straipsniai ir jų pakeitimai susiję su mokesčių deklaravimo, ataskaitos pateikimo, neteisingų duomenų

apie pajamas pateikimo tvarka. Tyrimo analizė taip pat neapima mokesčių slėpimo, mokesčių vengimo, kitų teisės pažeidimų verslo tvarkai ir finansų sistemai. Nenagrinėjami pirmos ir antros instancijos teismų sprendimai, o tik aktuali LAT praktika.

Tyrimo metodai. Pirmas iš sąrašo šiame darbe panaudotas metodas yra analitinis. Metodo pagalba buvo analizuojami norminiai teisės aktai, baudžiamosios teisės doktrina ir jurisprudencija siekiant atskleisti svarbiausius temos aspektus. Pasitelkus šį metodą įvardyti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo motyvai ir tikslai. Taip pat išnagrinėta mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo prigimtis, pobūdis ir pačios veikos pavojingumas. Analitinis metodas pasitelktas ne tik norint išnagrinėti baudžiamojo įstatymo straipsnių pakeitimus, o taip pat siekiant pateikti ir išvadas. Panaudojus lyginamąjį metodą buvo palygintas Lietuvos ir Vokietijos, Prancūzijos, Italijos, Švedijos mokesčių nesumokėjimo reglamentavimas. Metodas taip pat puikiai pasitarnavo papildant išvadų sąrašą. Magistro darbe naudojamas ne mažiau svarbus lingvistinis metodas, kuris padeda atskleisti norminiuose aktuose ir teisės mokslininkų straipsniuose pavartotų terminų prasmę. Jų suvokimas būtinas siekiant vadovautis gramatika ir kitomis kalbos taisyklėmis. Sekantis pagal sąrašą yra sisteminis metodas, kurį pasitelkus nagrinėjamos priežastys lėmusios įstatymų leidėjo apsisprendimą kriminalizuoti nagrinėjamą veiką, aptariami taip pat ir tikslai, kurių yra siekiama šią veiką įrašius į baudžiamąjį įstatymą. Istorinės analizės įgyvendinimui būtina įtraukti ir istorinį metodą. Darbe nagrinėjamos ne tik šių dienų straipsnių formuluotės, o taip pat ir praeities kvalifikavimo ypatumai tam, kad galima būtų įvykdyti kai kuriuos iškeltus tyrimo uždavinius. Paskutinis pagal sąrašą ir taip pat labai svarbus yra kritikos metodas. Darbe kritikuojami vieni arba kiti sprendimai, pozicija ir nuomonė. Būtina įvertinti ar mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas atitinka Konstitucijos saugomas vertybes, kurias gina baudžiamoji justicija. Taip pat nesutikus su esama pozicija, siekiama pateikti pasiūlymų.

Darbo originalumas. Nors kriminalizavimo ir dekriminalizavimo temai, *ultima ratio* principo įgyvendinimui kriminalizuojant veikas moksliniuose straipsniuose skiriama pakankamai daug dėmesio, tačiau Lietuvoje kompleksinio tyrimo panaudojus aukščiau paminėtus metodus mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos pagrįstumo ir tikslingumo patvirtinimui arba paneigimui, rasti nepavyko. Rastas vos vienas darbas, kuriame kalbama bendrai apie mokesčių nesumokėjimą kaip nusikalstamą veiką ir kaip administracinį nusižengimą. Atsižvelgiant į temos žemą ištirtumo lygį yra būtinybė išsamiai, susistemintai palyginti Lietuvos ir užsienio mokesčių nesumokėjimo teisinį reglamentavimą.

Panaudoti šaltiniai. Magistro darbo šaltiniai pasirinkti vadovaujantis aukščiau paminėta darbo struktūra, o pagrindinės jų rūšys yra šios: 1) Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių teisės aktai; 2) Įstatymų projektų aiškinamieji raštai; 3) Lietuvos ir užsienio teisės mokslininkų darbai; 4) Teismų praktikos doktrina.

Magistro darbo temos atskleidimas pareikalavo visų išvardintų šaltinių panaudojimo. Visa paminėta medžiaga yra reikšminga, tačiau aktualiausi šaltiniai yra šie: O. Fedosiuko straipsnis „Dirbtinis kriminalizavimas kaip teisinės praktikos patologija“, V. Justickio vadovėlis „Kriminologija“, G. Švedo straipsnis „Veikos kriminalizavimo kriterijai“ teorija ir praktika“, P. Veršekio disertacija „Vertinamieji nusikalstamos veikos sudėties požymiai“. Be šių šaltinių būtų neįmanoma pateikti argumentų dėl mokesčių nesumokėjimo visiško dekriminalizavimo, atskleisti dirbtinio kriminalizavimo aspektų. Taip pat šių šaltinių pasirinkimą įtakojo ir jau minėtas žemas temos ištirtumo lygis.

1. SĄVOKŲ ATSKLEIDIMAS

Mokestis – įstatymų apibrėžta pinigų suma, kurią privalo mokėti kiekvienas valstybėje veiklą vykdančias fizinis ar juridinis asmuo. Teorijoje mokesčio samprata aprašoma dar plačiau – valstybė pasinaudodama savo role, centralizuoja dalį šalies bendrojo vidaus produkto tam, kad būtų užtikrintas jos funkcijų vykdymas. Ir tai ji gali įvykdyti be jokių ekvivalentinių mainų gaunant teisę lėšomis disponuoti ir jas skirstyti piliečių poreikiams (Laisvoji enciklopedija, 2023). Atsižvelgiant į valstybės ekonominę padėtį ir susiklosčiusią socialinę politiką mokesčiai gali būti pagrįsti mokumo principu, t.y. moka didesnę mokesčių sumą tie, kurie daugiau uždirba. O juos apskaičiuoja ir surenka valstybinė mokesčių inspekcija, kuri kontroliuoja mokesčių įstatymų vykdymą ir subjektams nesumokėjusiems laiku siunčia priminimus. Neįvykdžius prievolės laiku pagal dabartinę teisinę sistemą taikomos administracinės nuobaudos, delspinigiai, o tam tikrais atvejais kyla baudžiamoji atsakomybė.

Tuo tarpu žodis „*nesumokėti*“ lietuvių kalbos žodyne apibrėžiamas kaip priešingas veiksmas veiksmui: sumokėti. „Sumokėti“ reiškia - duoti pinigus ar kitokias vertybes, atlyginant už ką nors panaudotą, įsigytą, atliktą ar apsiimtą, išipareigotą padaryti (Lietuvių kalbos žodynas, 2021). Todėl vadovaujantis logikos principais žodis „*nesumokėti*“ reiškia neduoti pinigų ar vertybių už ekvivalentinę vertybę. Šios sąvokos panaudojimas įstatymo dispozicijoje yra nekorektiškas, nes valstybė kaip jau buvo minėta centralizuoja mokesčius be ekvivalentinių mainų, o centralizacijos proceso nevykdymas negali būti vadinamas nesumokėjimu. Labiau tinka sąvoka „prievolės nevykdymas“. Tačiau darbe bus analizuojama tokia sudėtis, kokią suformulavo įstatymų leidėjas.

Pačia bendriausia prasme veikos *kriminalizaciją* galima būtų apibūdinti kaip elgesio modelio įtraukimas į baudžiamąjį kodeksą, veikos paskelbimas baudžiamąja, t.y. nusikaltimu. Kitaip sakant terminą kriminalizacija galime naudoti tokiu atveju, kai sutinkame frazę – baudžiamasis draudimas. Baudžiamasis draudimas yra toks veiksmas, kurio pagalba užkardomas nusikalstamos veikos padarymas arba vykdomas persekiojimas baudžiamojo kodekso nustatyta tvarka. Teorijoje kriminalizacijos sąvoka aprašoma taip – tai tam tikros socialinės (ekonominės, dorovinės, politinės ir kt.) problemos sprendimas draudžiant tam tikras veikas baudžiamojo įstatymo priemonėmis (V. Justickis, 2001, p. 91). Profesorius G. Švedas veikos kriminalizavimo sampratą įvardija sekančiai – tam tikrų veikų pripažinimas nusikalstamomis ir jų įrašymas į baudžiamąjį įstatymą (G. Švedas, 2012, p. 13). Visos šios paminėtos sąvokos yra teisingos ir neklaidinančios, tačiau siekiant detalios mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos teorijos analizės reikia

išnagrinėti ir kitas su ją susijusias sampratas. Kaip ir profesorius G. Švedas pabrėžia, šios sąvokos atspindi tik visiško kriminalizavimo reiškinių esmę, tačiau jos nėra tikslūs. Iš aukščiau pateiktos formuluotės neįmanoma nustatyti taip vadinamo dalinio kriminalizavimo reikšmės, kuri svarbi atliekamame tyrime (G. Švedas, 2012, p. 13). Profesoriaus nuomonei pritartina, nes dažnai būna ir tokie atvejai, kai įstatymų leidėjas nusprendžia dalinai kriminalizuoti veiką, t.y. susiaurinti arba išplėsti baudžiamosios atsakomybės ribas. Pabrėžtinas, kad dalinio kriminalizavimo idėja realizuojama pasitelkiant skirtingus teisinės technikos būdus, pvz. sumažinant amžių nuo kurio atsiranda baudžiamoji atsakomybė arba kaip bus nagrinėjama šiame darbe, nustatant žalos dydį, kurį viršijus asmeniui kils atsakomybė ir jis atsakys ne pagal administracinio nusižengimo kodekso straipsnį, o pagal baudžiamąjį įstatymą.

Sekanti nagrinėjamos temos sąvoka yra - *pagrįstumas*. Tai mastas, kuriuo tyrimas matuoja reiškinių paskirtį, kitaip tariant, kiek jis atitinka siekiamus tikslus. Pagrįstumas yra vienas svarbiausių loginio reiškinių požymių. Teorijoje išskiriamos įvairios pagrįstumo rūšys: kriterinis, turinio, konstrukto, konvergentinis ir formos. Kriterinis pagrįstumas - pagrįstumas kriterijaus atžvilgiu: jeigu galima tyrimo rezultatus susieti su kuriais nors išoriniais kriterijais, laikomais to paties reiškinių matu, tai galima sakyti, kad reiškinys kriterijaus atžvilgiu yra pagrįstas. Turinio pagrįstumas - mastas, kiek reiškinys yra grindžiamas išsamiai ir įvairiapusiškai. Konstrukto pagrįstumas - mastas, kiek reiškinys atspindi esminius teorijos, kuria grindžiamas reiškinys, aspektus. Konvergentinis pagrįstumas - vienas iš reiškinių pagrįstumo aspektų, kuris nustatomas lyginant skirtingų tyrimų, vertinančių tą patį konstrukto, rezultatus. Formos pagrįstumas - reiškinių tinkamumo rodiklis, parodantis, kiek pasirinkta forma tinka norimiems rezultatams pasiekti. Pagrįstumas nustatomas renkant duomenis grindžiančius tyrimo rezultatus. Gauti duomenys turi būti naudojami siekiant nuspręsti ar reiškinys yra pagrįstas (Lingvodidaktikos terminų žodynas, 2012).

Ir paskutinė temos formuluotės sąvoka yra - *tikslingumas*. Tai reiškinių, proceso ar daikto atitikimas būsenos, kurios materialus ar idealus žmogaus mąstymo sukurtas modelis suprantamas kaip tikslas. Kitaip tariant tai tokia būseną, kuri apibūdina tikslų turėjimą ir reiškinių gebėjimą siekti numatytų rezultatų (Enciklopedinis edukologijos žodynas, 2007). Dar tikslingumą aiškiau galima būtų įvardyti kaip veiklos būdą, kuriuo asmuo ar asmenų grupė siekia užsibrėžto tikslo (Aiškinamasis projektų valdymo terminų žodynas, 2018). Tikslingumo samprata įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, kuri skamba taip - tikslingumo, reiškia, kad teisės akto projektas turi būti rengiamas ir teisės aktas priimamas tik tuo atveju, kai siekiamų tikslų negalima

pasiekti kitomis priemonėmis (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 2012). Įstatyme pabrėžiama, jog šiuo principu būtina laikytis kuriant įstatymus Lietuvoje. Atskiros temos sąvokos atskleistos, todėl prieitina prie sintaksinės žodžių junginių analizės.

Remiantis sintaksės dėsniais, mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pagrįstumas ir tikslingumas yra sudėtinis daiktavardinis prijungiamuoju sintaksiniu ryšiu susijęs žodžių junginys. Penkiažodį junginį mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos pagrįstumas ir tikslingumas galima išskaidyti į atskiras savarankiškas reikšmes ir prijungiamuoju sintaksiniu ryšiu sukonstruotus žodžių junginius: 1) mokesčių nesumokėjimas (pagrindinis dėmuo – mokestis), 2) mokesčių nesumokėjimo kriminalizacija (pagrindinis dėmuo – kriminalizacija), 3) mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos pagrįstumas (pagrindinis dėmuo – pagrįstumas), 4) mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos tikslingumas (pagrindinis dėmuo – tikslingumas).

Du pagrindinius narius (dėmenis), ketvirtąjį ir penktąjį žodžius *pagrįstumas* bei *tikslingumas* (*past.* pažymimieji žodžiai) sujungia jungtukas „ir“. Visi likusieji šio junginio žodžiai yra priklausomieji nariai (*past.* priklausomųjų narių schema: daiktavardis + dalyvis + dalyvis), priklausantys nuo dviejų pagrindinių žodžių, tokiu būdu tarpusavyje susiję sintaksiniais ryšiais. Svarbią reikšmę žodžių junginyje turi trečiasis žodis – *kriminalizacijos*, kuris vienintelis su pagrindiniais žodžiais susijęs derinimo ryšiu. Visi likusieji žodžiai su pagrindiniais susiję valdymo ryšiu.

Tai reiškia, jog darbe bus analizuojamas pagrįstumas ir tikslingumas, nes šie žodžiai iš sintaksinės analizės išplaukia kaip pagrindiniai. Darbe dedamas akcentas į minėtas reikšmes siekiant nustatyti ar pagrįstumas ir tikslingumas yra įgyvendintas pasiremiant objektyviai faktoriais. Iš pateiktos trumpos sintaksinės analizės galima tinkamai suprasti temos reikšmę ir atkreipti dėmesį į tinkamą darbo metu naudotiną teorinę medžiagą. Tokia šių žodžių junginių analizė padeda nenukrypti nuo temos esmės ir dėstymo suderinamumo. Leidžia pilnai atskleisti prašomus aspektus ir nenaudoti nepagrįstos, nereikalingos informacijos. Temos formuluotė pasižymi specifiškumu, nes iš pirmo žvilgsnio joje išvelgiama išankstinė suformuluota pozicija. Tačiau išanalizavus visas reikšmingas sąvokas ir atlikus sintaksinę analizę, objektyviosios arba subjektyviosios realybės konstatavimui būtinas įstatymo leidėjo pozicijos aprašymas, kurios pagrindu mokesčių nesumokėjimo veika pripažinta kaip nusikalstama.

2. SUBJEKTYVUSIS PAGRISTUMAS IR TIKSLINGUMAS KRIMINALIZUOJANT MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMĄ

2.1. Įstatymų leidėjo pozicijos istorinė analizė kriminalizuojant mokesčių nesumokėjimą

Žmogus, visuomenė, valstybė – trys pagrindinės vertybės, kurias saugo baudžiamasis įstatymas (R. Drakšas, 2008, p. 13). Įstatymų leidžiamoji valdžia saugodama šiuos svarbiausius komponentus nustato įvairias teisine priemones. Dėl šių vertybių reikšmingumo, svarbumo ir grėsmės, kad gali būti į jas kėsinamasi, valstybės taiko įvairių rūšių atsakomybę: civilinę, drausminę, baudžiamąją arba administracinę.

Nusikalstama veika įstatymų leidžiamosios valdžios teigimu – tai šiurkštus elgesio taisyklių pažeidimas, reguliuojamas baudžiamosios teisės šakos, kurio metu padaroma žala žmogaus teisėms ir laisvėms, valstybei arba pažeidžiami Konstitucijos nuostatose saugomi gėriai (Aiškinamasis raštas, 2023). Todėl valstybė privalo užtikrinti baudžiamąjį persekiojimą už veikas, kurios yra pavojingos. Nes ir pačioje teorijoje nurodoma, jog nusikalstamomis veikomis yra pažeidžiamos ne tik žmogaus ir visuomenės teisės ir laisvės, Konstitucijoje įtvirtintos vertybės, bet taip pat daroma ypatingai didelė žala stabilioms ir saugioms gyvenimo sąlygoms, žmonių gyvenimo kokybei ir lygiui (Sakalauskas *et al.*, 2012, p. 97). Būtent todėl ji privalo garantuoti nusikalstamų veikų identifikavimą įtraukiant jas į baudžiamąjį įstatymą. Kitaip sakant įstatymų leidžiamoji valdžia įvertinusi pavojingos visuomenei veikos požymius, turi jas kriminalizuoti. Ir su tuo sutiktina.

Įstatymų leidėjo teigimu naujai priimamas straipsnis, kurio formuluotė veiką apibūdina kaip nusikalstama, visų pirma turi būti suderintas su kitais tuo metu galiojančiais teisės aktais ir jiems neprieštarauti (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo..., 2010). Iš to darytina išvada, jog naujai priimamas straipsnis ir jame nurodytos sąvokos privalo būti apibrėžtos vadovaujantis baudžiamosios teisės ir kitų teisės šakų principais.

Tam tikro elgesio pripažinimas nusikalstamu yra pakankamai sudėtingas procesas, kurio metu turėtų būti atliekami dideli parengiamieji darbai. Be to dažnai veikos kriminalizavimo klausimas aptariamas su visuomene, o galutinis sprendimas turėtų būti priimamas atsižvelgiant į visas sukaupias žinias, teisės mokslininkų patarimus ir darbinę patirtį. Be abejo veikos kriminalizavimo procesas yra susijęs su valstybės vykdoma baudžiamąja politika. Todėl veikos pripažinimas nusikalstama yra dalinai ir politinis klausimas, o didelę įtaką jų sprendimams kriminalizuojant elgesį daro veikos struktūra, jos pavojingumas, nusikalstamumo lygis, ir iš dalies parlamentarų teisinės ir politinės pažiūros į atitinkamą veiką (G. Švedas, 2012, p. 13).

Pažymėtina, jog veikos pripažinimas nusikalstama nėra vien tik politinis klausimas, nes ir visuomenės nuomonė kartais turi nemažą įtaką veikos kriminalizavimo proceso pradėjimui. Taip pat įtaką vadovaujantis Seimo statutu rengiant įstatymų projektus turėtų daryti Seimo kanceliarijos Teisės departamento teisės mokslo atstovai ir kiti profesionalūs teisininkai. Pirmiausia atsiranda socialiniai veiksniai, kurių rezultatas – veikos kriminalizacijos būtinumas. Atsiradus politinei, socialinei, ekonominei ir kitokiai problemai kyla būtinybė ją spręsti ir neretu atveju vienintelė matoma išeitis - veikos įrašymas į baudžiamąjį įstatymą (G. Švedas, 2012, p. 13). Sutiktina su autoriaus teiginiais, nes tokiu būdu šalies teritorijoje uždraudžiama elgtis vienaip arba kitaip siekiant valstybės užsibrėžtų tikslų. O siekiant suprasti kaip įstatymų leidėjas priėjo prie dabartinės mokesčių nesumokėjimo kvalifikacijos, būtina pasinaudoti ir istoriniais faktais.

Mokesčių atsiradimas sietinas su pirmykščiais gentainiais, kurie turėjo nustatytą tvarką vykdyti genties vado nurodymus atlikdami įvairius darbus. Atsiradus gentainių kaupiamajam turtui, atsirado būtinybė pritaikyti jam mokestį, nors ir natūrinį, tačiau iš esmės veikiantį siekiant pernykščių nustatytų tikslų. Genties vado nurodymų nevykdymas atitinkamai buvo traktuotas kaip dabartinis mokesčių nesumokėjimas. Tačiau labiau į šiuolaikinę mokesčių mokėjimo, surinkimo sistemą panašumas išryškėjo tik tada, kai pradėjo formuotis feodaliniai-baudžiaviniai santykiai. Vėliau plėtojantis kapitalizmui natūriniai (gyvuliai, žvėrių kailiai, maisto produktai ir kt.) mokesčiai stiprėjant valdžios įtakai virto pinigais, nes tokia mokesčių forma yra patogesnė. Centralizuota valstybinė valdžia pasirūpino, kad būtų nustatyti vienodi mokesčiai visiems valstybės gyventojams. Paminėtina, kad didelę reikšmę mokesčių sistemos formulavimuisi tiek pasaulyje tiek Lietuvoje turėjo taip vadinami progresiniai mokesčiai. Pirmasis pasaulyje progresinis pajamų mokestis įvestas Prūsijoje 1853 m. ir tai lėmė bendrovių sandorių, pelno, apyvartos ir kitų verslo mokesčių sistemos plėtrą. Lietuvoje tai buvo įgyvendinta kiek vėliau. Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę 1918 m. buvo įkurtas Finansų departamentas, Valstybės išdinė, Akcizų ir Rinkliavų departamentai. Vyriausiuoju mokesčių prižiūrėtoju buvo finansų ministras, o miestuose ir apskrityse mokesčių mokėjimo tvarką kontroliavo mokesčių komisija, mokesčių inspektoriai ir jų padėjėjai (Visuotinė lietuvių enciklopedija, 2023).

Laiku mokami mokesčiai turėjo didelę reikšmę ir tarpukario Lietuvos biudžeto tinkamam veikimui, todėl būtina buvo sukurti tokią teisinę sistemą, kuri reguliuotų tuometinius santykius tarp valstybės ir jos piliečių. Mokesčių inspektorius ar jo padėjėjas tarpukario Lietuvoje apskaičiavęs mokesčių dydį informuodavo apie tai vietos policiją,

kuri vėliau įteikdavo reikalavimą pačiam mokesčių mokėtojui. Kartu su reikalavimu buvo įteikiamas įsakymas įrodyti, jog priskaičiuotas mokestis yra sumokėtas. O mokesčių mokėtojui buvo suteikta teisė kreiptis į mokesčių inspektorius su prašymu išdėstyti sumokėjimo terminą arba atleisti nuo mokesčio mokėjimo prievolės dėl nelaimingo atsitikimo. Tačiau tokia tvarka, kad į mokesčių nesumokėjimą buvo įtraukiami inspektoriai buvo kritikuotina, nes policijos pareigūnai galėtų atlikti kitus svarbesnius darbus, o ir tokios pareigos nebuvo apibrėžtos įstatymų. Kiek vėliau stiprėjant savivaldos įtakai vis daugiau panašių užduočių buvo perduodama savivaldybės darbuotojams, kurie patys įteikdavo pranešimus apie mokesčių liekanas. O priverstinis išieškojimas laiku nesumokėjus mokesčių vyko tuo metu, jeigu po įteikimo nebuvo gaunamas kvitas apie prievolės įvykdymą. Priverstinis išieškojimas vyko surašant skolininko kilnojamąjį turtą arba areštavus jo algą ar kitas pajamas (D. Bukelevičiūtė, 2020, p. 295).

Taip pat galima buvo kreiptis į mokesčių komisiją kilus abejonėms, kad mokestis yra per didelis arba apskaičiuotas nepagrįstai. Tačiau ginčo nagrinėjimo metu pilietis turėjo įvykdyti jam priklausančią prievolę, kitaip buvo skiriama 1 proc. mėnesinė pradelsimo bauda arba kitos sankcijos (I. Burneikaitė, 2017, p. 60). Netgi susidūrus su ypatingai sunkia situacija, kai vienu metu buvo nesumokėta daug mokesčių, įstatymų leidėjas 1926 m. gegužę parengė „Priverstinio mokesčių išieškojimo įstatymo projektą“. Buvo griežtinama mokesčių inspektorių atsakomybė dėl netinkamo pareigų vykdymo. 1927 m. buvo svarstoma dėl tinkamo pareigų paskirstymo, kad mokesčių surinkimo procese dalyvautų tik kompetentingi asmenys. 1928 m. rugsėjį į bendrą susitikimą susirinkus Mokesčių departamento, Valstybės kontrolės ir Vidaus reikalų ministerijos atstovams bei dalyvaujant ir Kauno miesto policijos vadui buvo pasisakyta, kam nors kitam pavesti išieškojimą „būtų neatsargu“, nes išaugtų išieškojimo sąnaudos. Siekiant griežtesnės ir aiškesnės nesumokėtų mokesčių išieškojimo tvarkos 1934 m. buvo pakeisti „Įstatymo apie mokesčių imamąją tvarką“ straipsniai. Buvo naudota nemažai ir kitų įvairių priemonių tam, kad mokesčių nesumokėjimas būtų užkardomas efektyviai, tačiau iš monografijos aiškiai matoma, kad su mokesčių nemokėjimu buvo kovojama ne baudžiamosios, tačiau kitų teisės šakų reguliuojamomis priemonėmis. O baudžiamoji atsakomybė buvo taikoma tik išimtiniais atvejais, kai yra sąmoningai neteikiama duomenų arba teikiami klaidingi duomenys mokesčių administravimo subjektui (D. Bukelevičiūtė, 2020, p. 307).

Mokesčių nesumokėjimo veika 1961 m. priimtame Lietuvos tarybų socialistinės Respublikos baudžiamajame kodekse irgi neegzistavo. Tik vėliau po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo to paties tik receptuoto kodekso 1994 m. liepos 19 dieną

priimtu įstatymu Nr. I-551 „Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, Pataisos darbų ir Baudžiamojo proceso kodeksų pakeitimo ir papildymo“ naujai sukurta 325 straipsnyje ši veika buvo kriminalizuota ir skambėjo taip: Nepateikimas laiku valstybės finansų organams deklaracijos apie savo pajamas ar kitokio pajamų apyskaitos dokumento arba po šių dokumentų pateikimo laiku nesumokėjimas mokesčių dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu po to, kai finansų organai raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją ar kitokius pajamų apyskaitos dokumentus ir sumokėti mokesčius (Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, Pataisos...1994).

Įdomu yra tai, jog šio straipsnio pavadinimas yra „Mokesčių vengimas“. O jo dispozicijoje įstatymu leidėjo manymu įtvirtintos deklaracijos nepateikimo ir mokesčių nesumokėjimo veikos, kurios prilyginamos mokesčių vengimui yra įrašytos teisingai ir pagrįstai. Įstatymų leidėjas įteisindamas šį straipsnį minėtų veikų sudėtis sutapatino. Sekantis 1995 m. spalio 3 d. atliktas šio straipsnio pakeitimas įstatymu Nr. I-1055 iš esmės neturėjo įtakos mokesčių nesumokėjimo kvalifikavimui, tačiau tų pačių metų gruodžio 20 d. įstatymu Nr. I-1141 Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, baudžiamojo proceso, civilinio proceso ir administracinių teisės pažeidimų kodeksų pakeitimo ir papildymo, 325 str. papildymas 2 dalimi, kurios turinys skambėjo taip: „Ta pati veika, padariusi didelę turtinę žalą valstybei (Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, baudžiamojo...1995). Jau tada pradėtas naudoti šio straipsnio dispozicijoje „žalos“ kaip tokios kvalifikavimo požymis. 1996 m. rugsėjo m. BK 325 str. pakeitimai irgi neturėjo reikšmės mokesčių nesumokėjimo kvalifikacijai, kadangi straipsnio dispozicija buvo papildyta tik valstybinio socialinio draudimo įmokų apskaičiavimo ir jų mokėjimo nustatytos tvarkos pažeidimu, didelės žalos požymio papildymu (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 325...1996).

Na ir galutinė senoji BK 325 str. 1d., kurioje apibrėžiamas mokesčių nesumokėjimas, formuluotė išdėstyta taip: Nepateikimas laiku valstybinei mokesčių inspekcijai deklaracijos ar nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kito dokumento apie savo turtą ar pajamas arba įmonės pajamas, pelną arba nesumokėjimas laiku mokesčių po šių dokumentų pateikimo dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu, po to, kai mokesčių inspekcija raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją ar kitokius nustatyta tvarka patvirtintus dokumentus bei ataskaitas ir sumokėti mokesčius (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 151...1997). Šis paskutini straipsnio variantas reguliavo mokesčių ir įmokų vengimą iki pat naujojo kodekso priėmimo pradžios.

2000 m. spalio 25 d. kaip žinia priimtas naujasis Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, kurio paskirtis ginti žmogaus ir piliečio teises bei laisves, taip

pat valstybės interesus. O įstatymų leidėjas tai sieja su socialiniais, kultūriniais ir ekonominiais pasikeitimais. Teigiama, kad baudžiamasis įstatymas įtvirtina moralinių normų, vyraujančių vertybių apsaugą, todėl visos pavojingos veikos užkardomos griežčiausiomis priemonėmis (Sakalauskas *et al.*, 2012, p. 94). Dabartinis baudžiamasis kodeksas kaip žinia įsigaliojo suderintas su Europos Sąjungos teisės aktais, kuriame įstatymų leidėjas supratęs, jog mokesčių nesumokėjimas yra visiškai skirtinga mokesčių vengimui veika, tapo kaip savarankiška nusikalstama veika, tačiau ar šios veikos kriminalizavimui turėjo įtakos Europos Sąjungos vykdoma baudžiamoji politika nustatyti reikia detalios tam tikrų tarptautinių teisės aktų analizės, nes iš pirmo žvilgsnio nėra informacijos, kad rengiant būtent šį baudžiamojo kodekso straipsnį buvo remtasi ES teisės nuostatomis. Seimas aiškinamajame rašte Nr. IXP-3077 pasisako, kad 1995 m. birželio 12 d. pasirašius Europos (Asociacijos) sutartį, kuria buvo siekiama tapti Europos Sąjungos nare, o jau 1995 m. gruodžio 8 d. pateikus oficialią paraišką dėl ES narystės kilo būtinybė tobulinti visą įstatyminę bazę, tuo tarpu ir baudžiamąjį įstatymą. Nes integracija į tarptautinių sutarčių sistemą, įsipareigojimų vykdymas ir valstybės prisidėjimas prie kuriamos bendros tarptautinės teisinės programos yra svarbūs įrankiai, kurie leidžia pasiekti ES narystę (Aiškinamasis raštas, 2003).

Naujai priimto baudžiamojo kodekso 219 straipsnio formuluotė skambėjo taip - 1. Tas, kas pateikęs deklaraciją laiku nesumokėjo pagal ją apskaičiuotų mokesčių po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius, baudžiamas bauda arba laisvės atėmimu iki ketverių metų. 2. Tas, kas padaręs šio straipsnio 1 dalyje numatytą veiką nesumokėjo jam apskaičiuotų daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių, baudžiamas laisvės atėmimu nuo dvejų iki šešerių metų. 3. Tas, kas padaręs šio straipsnio 1 dalyje numatytą veiką nesumokėjo jam apskaičiuotų ne daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių, padarė baudžiamąjį nusižengimą ir baudžiamas viešaisiais darbais arba bauda, arba laisvės apribojimu. 4. Už šiame straipsnyje numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 219..., 2000)

Baudžiamojo kodekso komentare yra dėstoma mokesčių nesumokėjimo straipsnio mokslinė teorinė analizė. Jame pabrėžiama, kad yra priimti keli LR teisės aktai, kurie nustato pareigą asmeniui laiku mokėti mokesčius ir tai: Mokesčių administravimo įstatymas, Pelnų mokesčio įstatymas, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas ir kt., kuriuose įstatymų leidėjas įpareigoja atitinkamą subjektą laikytis tam tikrų tvarkų ir jų nepažeist, o mokesčių vengimas pažeidžia įstatymuose numatytas prievoles. Šios veikos pavojingumas pasireiškia tuo, kad nesumokėjus lėšų į valstybės biudžetą yra padaroma žala, kuri neigiamai įtakoja jos funkcijas. *Objektu*

įvardijama LR įstatymais numatyta mokesčių mokėjimo tvarka ir dalies biudžeto pajamų interesai. Nagrinėjamos veikos *dalykas* – tai lėšos, kurias privalu sumokėtos į valstybės biudžetą. *Objektyvioji pusė* – neveikimas, kuris padaromas pateikus deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą, institucijai priminus, jog laikas įvykdyti prievolę.

Tiksliau tariant baudžiamajai atsakomybei kilti būtinos kelios objektyvios sąlygos: 1) turi būti pateikta deklaracija; 2) gautas priminimas dėl nesumokėtų mokesčių; 3) suėjus terminui mokesčiai nesumokėti. Tačiau jeigu asmeniui nėra pareigos pateikti deklaracijos ar kitą nustatytą ataskaitą, jis tokiu atveju neatsako pagal BK 219 str. Komentare taip pat pabrėžiama, jog neįteikus tinkamai priminimo pagal MAĮ nustatytas tvarkas baudžiamoji atsakomybė taip pat negalima, nes nėra įrodymų, jog asmuo supranta, kad vėluoja atsiskaityti laiku. Pagal MAĮ 164 str. priminimas gali būti įteikiamas tiesiogiai, siunčiant registruotą siuntą, telekomunikacijų pagalba arba viešai paskelbus internete, tačiau kaip buvo minėta, baudžiamajai atsakomybei kilti nepakanka mokesčių administratoriaus priminimo išsiuntimo bet kuriais išvardintais būdais, o būtinas mokesčių mokėtojo šios informacijos faktinis gavimas ir suvokimas. Pažymėtina, kad pagal tuometinę 219 str. formuluotę asmuo negavęs priminimo galėjo būti traukiamas tik administracinė atsakomybė ir skirtingai nei pagal senojo BK 325 str. mokumas nebuvo laikoma būtina sąlyga sprendžiant dėl baudžiamosios atsakomybės taikymo. Tačiau jeigu nemokumas atsirado dar iki mokesčių nesumokėjimo, asmuo pagal 219 str. neatsako, nes jis neturėjo galimybės įvykdyti prievolės. *Sąmoningas, piktybiškas arba fiktyvus nemokumo sukėlimas būtų vertinamas kaip vengimas mokėti mokesčius ir baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą tokiu atveju subjektui kiltų.* Mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos sudėtis, kuri numatyta šiame straipsnyje yra *formalioji*, todėl baudžiamajai atsakomybei kilti nebūtini padariniai, o veika yra laikoma baigta nuo to momento, kai mokesčių mokėtojas gavęs valstybės institucijos priminimą apie nesumokėtus mokesčius iki jame nurodytos datos jų nesumoka. Net prievolės įvykdymas po termino neatleidžia asmens nuo baudžiamosios prievartos, tačiau į tai gali būti atsižvelgta skiriant bausmę. *Subjektyviosios pusės* turinį mokesčių nesumokėjime sudaro tiesioginė tyčia, nes asmuo suvokia, kad deklaracija ar kita ataskaita yra pateikta, tačiau prievolės jis nevykdo, o tokio neveikimo tikslai pagal BK komentarą yra įvairūs. Vieni mokesčių nesumoka dėl savanaudiškų motyvų, pvz. siekiant praturtėti, kiti neteisėtai investuoja pervesdami pinigus į kitas sąskaitas arba tiesiog yra nepatenkinti valstybės vykdoma mokesčių politika. *Subjektu* gali būti fizinis asmuo sulaukęs 16 metų arba juridinis asmuo, kuris pagal galiojančius įstatymus privalo mokėti mokesčius, o taip pat tas, kuriam numatyta prievolė išskaičiuoti mokesť ir jį susimokėti į

valstybės biudžetą. BK komentare taip aprašomi kvalifikuojamasis požymis, kurio buvimas veikia leidžia kvalifikuoti pagal 219 str. 2 d., o jį sudaro nesumokėtų mokesčių dydis, kuris siekia 500 MGL, o šio str. 3 dalis apibrėžia baudžiamąjį nusižengimą, kuris padaromas nesumokėjus ne daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių. Mokesčių nesumokėjimas pagal 1 ir 2 d. – apysunkis nusikaltimas, pagal 3 d. – baudžiamasis nusižengimas (Baudžiamojo kodekso komentaras, 2010).

Įstatymų leidėjas tobulindamas BK 219 str. nuo naujojo baudžiamojo kodekso įsigaliojimo dienos iki dabar priėmė du teisės aktus. Įstatymu Nr. IX-1992, 2004 m. sausio 29 d. buvo atlikti nežymūs pakeitimai, kurių pagalba po žodžio „deklaracija“ buvo įrašytas sakinyss „arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą“, o vietoj žodžio „ją“ įrašyta „juos“, tačiau šie papildymai veiktos kvalifikavimui neturėjo didelės reikšmės. Straipsnio formuluotė buvo tokia: 1. Tas, kas pateikęs deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą laiku nesumokėjo pagal juos apskaičiuotų mokesčių po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius, baudžiamas bauda arba laisvės atėmimu iki ketverių metų (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 13...,2004).

Atliekant šį pirmąjį pakeitimą parlamentarai aiškinamajame rašte Nr. IXP-3077 dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Konvencijos dėl elektroninių nusikaltimų ratifikavimo“ pasisako, jog Teisės derinimo priemonių 2003 m. plane yra numatytas 1995 m. Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos ir protokolų ratifikavimas tam, kad būtų tinkamai pasiruošta ES narystei. Vienas iš įpareigojimų imtis priemonių, kad Konvencijoje numatytos veikos būtų kriminalizuotos ir nacionalinėje baudžiamojoje sistemoje. Šis pakeitimas kaip teigiama suderins Lietuvos baudžiamojo kodekso ir tarptautinių normų nuostatas (Aiškinamasis raštas, 2003). Tačiau atlikus baudžiamojo kodekso analizę konstatuotina, jog mokesčių nesumokėjimo reglamentavimas po šių pakeitimų neatitinka tarptautinių reikalavimų. Taip pat pabrėžtina, kad rašte nėra aptariami konkretūs pakeitimai, o tik bendros svarbiausios priežastys paskatinusios imtis įstatymų keitimo projekto.

2.2.Dabartinis mokesčių nesumokėjimo reglamentavimas

Įvairiais žmonijos istoriniais laikotarpiais mokesčių nesumokėjimas buvo suprantamas reguliuojamas skirtingai, tačiau iš esmės pats pobūdis liko identiškasis. Subjektas, siekiantis centralizuoti resursus privalo sukurti tokią sistemą, kuri padėtų rinkti iš kitų subjektų dalį jų uždtribamų vertybių.

O susipažinti su dabartiniu mokesčių nesumokėjimo kvalifikavimu galima lengvai perskaičius atitinkamus ANK ir BK straipsnius. ANK pabrėžiama, kad kai asmuo pateikia įstatymų nustatyta tvarka deklaraciją, kurioje nurodomi tam tikri veiklos duomenys, privalo pagal nurodytą informaciją susimokėti valstybei mokesčius. Tuo atveju, kad jis to nepadaro, t.y. tvarkingai deklaruoja savo finansinius rodiklius, tačiau neatlieka pavidimo, nors galėtų tai padaryti, nes pagal turimą informaciją jis gali, tokiu atveju tai laikoma administraciniu nusižengimu. Už apibrėžtų veiksmų įvykdymą kaip matome gresia administracinė atsakomybė. Tuo tarpu baudžiamasis kodeksas jau nusikalstamą veiką apibrėžia panašiai, tik skiriasi nesumokėtų mokesčių dydis. Minėtame įstatyme nurodoma, jog padarius identiškus į aukščiau paminėtus veiksmus asmuo bus traukiama baudžiamojon atsakomybė. Todėl kaip matome sampratos yra identiškos tik skiriasi galimai padaroma žala valstybei ir jos interesams. Dar kitaip mokesčių nesumokėjimą galima būtų apibrėžti kaip atsisakymą savanoriškai įvykdyti prievolę prisidėti finansiškai prie valstybės biudžeto.

Kalbant konkrečiau Lietuvos teisinėje sistemoje baudžiamoji ir administracinė atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą įtvirtinta BK 219 str. ir ANK 187¹ str. ir tai ne vienintelės atsakomybės rūšys taikomos padarius minėtą veiką. CK 6.263 str, netiesiogiai įtvirtinta deliktinė atsakomybė ir už mokesčių nesumokėjimą, t.y. pareiga atlyginti žalą civilinio proceso tvarka, jeigu pažeidžiami šie punktai: 1. Kiekvienas asmuo turi pareigą laikytis tokio elgesio taisyklių, kad savo veiksmais (veikimu, neveikimu) nepadarytų kitam asmeniui žalos. 2. Žalą, padarytą asmeniui, turtui, o įstatymų numatytais atvejais – ir neturtinę žalą privalo visiškai atlyginti atsakingas asmuo. 3. Įstatymų numatytais atvejais asmuo privalo atlyginti dėl kito asmens veiksmų atsiradusią žalą arba savo valdomų daiktų padarytą žalą (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.263..., 2001). Iš to konstatuotina, kad viena veika yra reguliuojama trijų teisės šakų.

2023 m. balandžio 27 d. įstatymu Nr. XIV-1925 buvo gražinta „mokumo“ sąvoka, kuri buvo įtvirtinta dar senojo kodekso laikais. Straipsnis šio rašto darbo rašymo metu skamba sekančiai: 1. Tas, kas pateikęs deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą būdamas mokus laiku nesumokėjo pagal juos apskaičiuotų daugiau kaip 400 MGL dydžio mokesčių po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius, baudžiamas bauda arba laisvės apribojimu, arba areštu, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų. 2. Tas, kas padaręs šio straipsnio 1 dalyje numatytą veiką nesumokėjo jam apskaičiuotų daugiau kaip 900 MGL dydžio mokesčių, baudžiamas bauda arba laisvės atėmimu iki septynerių metų. 3. Už šiame straipsnyje

numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 141..., 2023).

Aiškinamajame rašte Nr. XIIIIP-4859(2) dėl šio pakeitimo išdėstytos priežastys, tikslai ir uždaviniai, kurie lėmė įstatymo projekto rengimo pradėjimą, taip pat teigiami rezultatai, kurių laukiama. Kaip dėstoma pakeitimai inicijuojami su tikslu peržiūrėti tam tikrų veikų sistemiškumą teisinėje bazėje įvertinant proporcingumą, pagrįstumą ir veiksmingumą. Siekiama nustatyti proporcingą baudžiamąją atsakomybę už mažiau pavojingas veikas arba tam tikrų veikų dekriminalizavimo arba dalinio dekriminalizavimo, nes ekonominiai valstybės rodikliai neatitinka vykdomos baudžiamosios politikos. Įstatymo projektu siekiama valstybės resursus ir dėmesį nukreipti į didžiausią žalą darančių nusikaltimų išaiškinimą ir reglamentavimą. Paminima taip pat ir LT Vyriausybės programa, kuri nukreipta į baudžiamojo kodekso vertinimą, baudžiamosios politikos subalansavimą ir baudžiamosios šalies politikos atitikimą proporcingumo principui.

Šiuo įstatymu pakeitimu kaip teigia įstatymų leidėjas siekiama, kad baudžiamasis kodeksas visų pirma būtų orientuotas į pavojingiausių veikų kriminalizavimą, o mažiau pavojingos veikos būtų susijusios su mažesnėmis sankcijomis arba reguliuojamos kitomis teisės šakomis. Taip pat kalbama apie proporcingą baudžiamąją politiką, nes tokie pakeitimai atspindėtų realią ekonominę situaciją Lietuvoje. Pasisakoma ir apie būtinybę teisėsaugos ir teisminės institucijos išteklių orientavimą tik į pavojingiausias ir valstybei didžiausią žalą darančias veikas, nes neva tokie pakeitimai sumažins brangiai kainuojančių ir ilgai trunkančių baudžiamųjų procesų skaičių. Daug kartų rašte yra kartojama, jog baudžiamoji atsakomybė yra krašutinė priemonė. Aptariamas taip pat įstatymų įgyvendinimo įtaka verslo sąlygos ir plėtrai. Teigiama, kad tokie pakeitimai jokios įtakos neturės, nes tokia iniciatyva smarkiai sumažins neproporcingą baudžiamosios teisės įsitraukimą į verslo santykius ir su visais šiame skyriuje išvardintais argumentais sutiktina ir pritartina jiems (Aiškinamasis raštas, 2023).

Vadovaujasi ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – LR KT) praktika, kurioje pabrėžiama, kad įstatymų leidėjas baudžiamajame įstatyme nusikalstamomis gali įvardyti tik tokias, kurios iš tikrųjų yra pavojingos ir jomis daroma didelė žala valstybės ir visuomenės interesams. Aukščiausiojo Teismo doktrinoje taip pat laikomasi pozicijos, jog baudžiamoji justicija skirta reguliuoti veikas, kurios pagal savo prigimtį atitinka kriminalizacijos kriterijus, o demokratinėje valstybėje baudžiamoji atsakomybė taikoma tik kaip krašutinė priemonė. Įstatymų leidėjas pripažįsta, jog pastarojo dešimtmečio įstatymų pakeitimai buvo susiję su baudžiamosios politikos

griežtinimu, o tai lėmė sovietmečio palikimas, kurio metu vyravo baudimo ideologija. Nurodoma, jog nuo 2003 m., kai įsigaliojo dabartinis BK Specialiosios dalies sankcijos buvo griežtinamos, didinami bausmės dydžiai ir kriminalizuotos vis naujos veikos. Mokesčių nesumokėjimo straipsnių pakeitimai inicijuojami dėl sisteminių trūkumų, todėl būtina plėsti administracinės atsakomybės taikymo ribas, o tam tikslui pasiekti siūloma dekriminalizuoti 219 (300 MGL apimtimi) str. nurodytą veiką. Dekriminalizuojamos veikos apimtis tokiu atveju būtų laikoma administraciniu nusižengimu ir asmuo būtų traukiamas atsakomybėn pagal ANK 187¹. Atitinkamai būtų išplėstas nesumokėtų mokesčių dydis, kuris užtraukia administracinę atsakomybę (Aiškinamasis raštas, 2023). Tačiau aiškinamajame rašte nėra pasisakoma apie „mokumo“ sąvokos įtraukimą.

Iš esmės visos mokesčių sistemos raidos metu buvo siekiama pagrindinio tikslo - užtikrinti vieno ar kito subjekto gyvavimą. Kuriant mokesčių surinkimo sistemą akivaizdu, kad susiduriama su tam tikromis kliūtimis ir nesklandumais, nes įgyvendinus taisyklę rinkti resursus atsiranda būtinybė ir užtikrinti sukurtos normos veikimą. Per amžius atsirasdavo žmonių, kurie delsė mokėti mokesčius arba jų nemokėjo dėl įvairių priežasčių, tačiau skirtingais istorijos laikotarpiais šios veikos kvalifikavimas taip pat skyrėsi. Tai lėmė skirtingas teisinės sistemos išsivystymas, globalizacijos įtaka, finansinių galimybių ir šiuolaikinių technologijų nebuvimas, na ir paties žmogaus mąstymo raida. Kiekvienos valstybės siekis yra maksimaliai užkardyti mokesčių nesumokėjimo riziką, tačiau ar visos naudojamos priemonės yra teisingos ir neprieštarauja tam tikrų teisės šakų prigimtiniais principams aptarsiu sekančiuose skyriuose.

3. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO DALINIS KRIMINALIZAVIMAS KAIP BAUDŽIAMOSIOS JUSTICIJOS PATOLOGIJA

3.1. Baudžiamosios, administracinės ir civilinės teisės atarbojimas mokesčių nesumokėjimo kontekste

Baudžiamoji atsakomybė kyla faktiniu pagrindu tada, kai padaroma veika, kurios požymiai atitinka baudžiamajame įstatyme numatytą sudėtį. O norminiu pagrindu įvardijama BK įtvirtinta sudėtis, kuri apibrėžia nusikalstamą veiką tuo metu galiojančiame įstatyme. Sprendžiant klausimą dėl baudžiamosios atsakomybės, būtina įvertinti, ar asmens veika atitinka visus objektyviuosius ir subjektyviuosius nusikalstamos veikos požymius. Nusikalstamai veikai būdingi tokie požymiai kaip *pavojingumas ir draudžiamumas*. BK 11 str. 1 d. yra sakoma, jog nusikaltimas yra pavojinga veika ir už tokios veikos padarymą valstybė imasi griežčiausių priemonių, kurie egzistuoja teisinėje sistemoje. Pavojingumas yra materialus požymis, kuris pabrėžia pačios veikos esmę ir nustato priežastį dėl kurios tokia veika laikoma nusikalstama ir yra įrašyta į baudžiamąjį įstatymą. Remiantis Lietuvių kalbos žodynu būdvardis „pavojingas“ reiškia – grėšiančią nelaimę, grėšiančią žalą (Lietuvių kalbos žodynas, 2021).

Baudžiamosios atsakomybės institutui atiteko griežčiausia socialinės kontrolės funkcija. Pritartina profesoriaus O. Fedosiuk nuomonei, kad nusikalstamomis turi būti pripažįstamos ne šiaip pavojingos, tačiau *pačios pavojingiausios* gyvenime egzistuojančios veikos, kurios nukreiptos į didžiausias ir svarbiausias visuomenės ir valstybės vertybes (O. Fedosiuk, 2012, p. 718).

Kraštutinė priemonės racionalumu teisės mokslininkai nesiginčija. Teigiama, kad baudžiamųjų draudimų ir sankcijų turi būti imamasi tik tada, kai tai yra neišvengiama, nes praktiškai neįmanoma kitomis teisinėmis priemonėmis užtikrinti teisingumo ir apginti teisinius gėrius. Pvz. Vokietijoje *ultima ratio* principo teisinis statusas siejamas su baudžiamosios teisės subsidiarumu ir selektyvumu, nes sutariama, kad baudžiamosios teisės riba prasideda tada, kai civiliniai ieškiniai, administracinės nuobaudos, nekriminalinės sankcijos yra tiesiog neproporcingos padarytai veikai. Šios vienos labiausiai Europoje išvystytos šalies teisinėje doktrinoje kraštutinės priemonės nuostatos siejamos su konstituciniu proporcingumo principu ir pabrėžiama, kad baudžiamoji teisė skirta ginti ne moralinius, etinius ar ideologinius, tačiau teisinius gėrius. Reikalaujama, kad bet kokios veikos kriminalizacija būtų pagrįsta legitimiais tikslais, o šių nuostatų nepaisymą teisės mokslininkai kartais vadina valstybiniu teroru (O. Fedosiuk, 2012, p. 719).

Tuo tarpu administraciniai pažeidimai yra irgi pavojingi, tačiau mažiau keliantys grėsmę visuomenės vertybėms. ANK 5 str. nurodoma, kad: Administracinis nusižengimas yra šiame kodekse uždrausta kaltininko padaryta pavojinga veika (veikimas arba neveikimas), atitinkanti administracinio nusižengimo, už kurį numatyta administracinė nuobauda, požymius (Administracinių nusižengimo kodekso 5 str., 2017). Administracinėmis nuobaudomis siekiama bendrosios ir specialiosios prevencijos, bei ji yra represinio ir prievartinio pobūdžio. Administracinės teisės priemonėmis siekiama perauklėti veiką padariusį asmenį, kad jis ateityje nedarytų naujų pažeidimų, nes gan griežtos šios atsakomybės priemonės atgraso ir kitus asmenis nuo galimų pažeidimų padarymo. Taip pat pabrėžtina, kad administracinės atsakomybės priemonėmis siekiama reguliuoti irgi pavojų keliančias, tačiau mažiau pavojingas veikas, bet už tokių veikų padarymą nėra skiriama laisvės atėmimo bausmė, o ir pasekmės jaučiamos trumpiau, nes nėra užtraukiamas teistumas.

Taigi konstatuotina, kad atibojant baudžiamąją ir administracinę atsakomybę pagal dabartinį įstatymų leidėjo sukurto reglamentavimą būtina įvertinti veikos pavojingumo laipsnį. Veikos pavojingumas pagal LAT yra: „kriterijus, pagal kurį įstatymų leidėjas diferencijuoja deliktus į nusikaltimus, administracinius ir drausminius nusižengimus bei civilinius teisinius santykius [...] negali būti laikoma nusikaltimu veika, formaliai atitinkanti Baudžiamojo kodekso straipsnį, bet neturinti visuomenei pavojingo pobūdžio (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. balandžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Nustatyti veikos pavojingumo laipsnį yra pakankamai sudėtinga, nes kaip ir pabrėžia V. Piesliakas nėra tiksliai apibrėžtų pavojingumo kriterijų pagal kuriuos visuotinai būtų vertinama veika ir jos atitiktis jiems. Teisėtyrininko teigimu teismas pats vadovaudamasis savo teisine sąmone vertina veiką bei visas bylos aplinkybes ir tik tada susiformavęs objektyviąją nuomonę ją kvalifikuoja. Veikos pavojingumo laipsnio konstatavimui ir atsakomybės nustatymui labai svarbūs žalingi padariniai bei kaltės forma (V. Piesliakas, 2007). Pritartina mokslininko teiginiui, nes pavojingumas būdingas tiek baudžiamiesiems, tiek administraciniams pažeidimams, o veikos pavojingumo laipsnį lemia įvairūs požymiai, tačiau pats svarbiausias yra objektas į kurį kėsinamasi ir kuriam daroma žala.

Įstatymų leidėjas už mokesčių nesumokėjimą pagal pavojingumo kategorijas kaip jau buvo išnagrinėta numato dvi bausmių sistemas - baudžiamąją ir administracinę. Kadangi šios dvi teisės šakos numato sankcijas už pavojingas ir ypatingas pavojingas veikas, yra nesunku ir atskirti kokiai bus priskirtas tam tikras mokesčių nesumokėjimo atvejis. Pavojingumas įstatymo leidėjo išreikštas per žalą, kurią galima padaryti valstybei

nesumokėjus mokesčius, o jos dydis proporcingai sankcionuojamas minėtų dviejų teisės priemonių. Pagal šiuo metu galiojančius įstatymus administracinė atsakomybė taikoma tada, kai nesumokėtų mokesčių dydis neviršija 400 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių. Nuo 2018 m. sausio 1 d. vienas bazinis bausmių ir nuobaudų dydis yra 50 EUR (Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008...2017). Iš to konstatuotina, kad administracinė atsakomybė kyla, jeigu nesumokėtų mokesčių suma neviršija 20 000 EUR. Tuo tarpu baudžiamoji atsakomybė pagal atitinkamą BK straipsnį atsiranda nesumokėjus daugiau kaip 400 MGL dydžio mokesčių, t.y. virš 20 000 EUR. Paminėtina, jog LAT praktikos susijusios su mokesčių nesumokėjimu nagrinėjimu administracine tvarka rasti nepavyko.

Civilinė atsakomybė yra pati seniausia atsakomybės rūšis. Dar prieš romėnų teisės susiformavimą civilinei teisei priklausė ir baudimo funkcija, tačiau laikui bėgant baudžiamoji teisės „išsigrynino“, tačiau kai kurios nusikalstamos veikos kaip manytina taip ir liko civiliniame kodekse. Anot O. Fedosiuk civilinė atsakomybė pasireiškia ne baudimo, bet kompensaciniu pobūdžiu, nes jos paskirtis atkurti pažeistas teises (O. Fedosiuk, 2006, p. 70). Tokiai nuomonei pritartina, nes ir pačiame CK įtvirtintos normos gina pažeistas teises taip, kad galima būtų atkurti padarytą žalą ir šalis teisiškai sutaisyti. Civilinė atsakomybė - tai materialinė atsakomybė, kuri taikoma asmeniui padariusiam kitam asmeniui žalą. Pagal CK 6.245 str. civilinė atsakomybė gali būti dviejų rūšių: sutartinė ir deliktinė. Tačiau mokesčių nesumokėjimui būdinga tik deliktinė, todėl būtina šiame darbe išnagrinėti tik jos taikymo aspektus. Deliktinė civilinė atsakomybė yra turtinė prievolė, atsirandanti dėl žalos, kuri nesusijusi su sutartiniais santykiais, išskyrus atvejus, kai įstatymai nustato, kad deliktinė atsakomybė atsiranda ir dėl žalos, susijusios su sutartiniais santykiais (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.245..., 2001).

Pavyzdžiui CK įtvirtina norma dėl juridinių asmenų atsakomybės pagal savo prievoles. CK 2.50 str. 3 d. numato, jog kai juridinis asmuo negali įvykdyti prievolės dėl juridinio asmens dalyvio nesąžiningų veiksmų, juridinio asmens dalyvis atsako pagal juridinio asmens prievolę savo turtu subsidiariai (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2.50 str., 2012). Nesąžiningų juridinio asmens vadovo veiksmuose įstatymų leidėjas nemato kriminalinio atspalvio, tačiau kriminalizuoja mokesčių nesumokėjimą, kuris pasireiškia kaip rezultatas tokio nedoro elgesio.

Laikui bėgant baudžiamoji teisė plėtėsi ir į jos ribas buvo priskiriama vis daugiau veikų, kurios tokiu būdu tapo nusikalstamomis, tačiau manytina, jog iš prigimties nepavojingos veikos yra įtraukiamos į baudžiamąjį įstatymą, o pavojingi nusikaltimai reguliuojami vis dar kitų švelnesnių teisės šakų. Atrodytų, kad sąrašas tokių veikų plečiasi, tačiau vis dar nėra aišku ar vadovaujamosi protingumo ir proporcingumo

principais. Matoma tendencija, kad baudžiamoji justicija dėl tam tikrų priežasčių „savinasi“ kitų teisės šakų pažeidimus, tuo tarpu ir civilinės. Tačiau kaip pabrėžia teoretikai O. S. Ioffe ir M. D. Šargorockis civilinė ir baudžiamoji teisės turi konkrečius skirtumus, kuriuos galima išsiaiškinti per teisės šakų tikslus (O.S. Loffe, M.D. Shargorodskij, 1961, p. 85).

Profesorius A. Vaišvila teigia, kad pačia bendriausia prasme baudžiamoji teisės skirta vykdyti *apsauginę funkciją*. Tačiau tai ne tas požymis, kuris aiškiai apibūdina baudžiamosios justicijos prigimtinę paskirtį. Prevencinė, represinė ir informacinė – trys pagrindinės funkcijos, kurių pritaikymas leidžia atskirti baudžiamąją teisę nuo kitų teisės šakų. Mokslininkas taip pat įvardija civilinės teisės funkcijas, kurios iš esmės skiriasi nuo baudžiamosios teisės funkcijų. Tai – reguliavimo funkcija, priešingų interesų derinimo arba socialinio kompromiso funkcija, valstybės prievartos legalizavimo ir normavimo funkcija (A. Vaišvila, 2000, p. 29). Sutiktina su autoriaus teiginiu ir iš to konstatuotina, jog pagrindinė, kuri atskiria baudžiamosios ir civilinės teisės paskirtį yra valstybės *prievartos funkcija*.

Kaip pabrėžia JAV mokslininkė, civiliniuose teisiniuose santykiuose prievarta nukreipiama ne į patį subjektą o į jo turtą, tuo tarpu baudžiamosios teisės taikymo atveju valstybės prievartos poveikio priemonės nukreipiamos į patį kaltininką. Kitaip sakant baudžiamoji teisės „susirūpinusi“ ne turtine padėtimi tarp tam tikrų subjektų, tačiau poveikio priemonių taikymu, todėl baudžiamosios teisės paskirtis – nubaudimas, civilinės teisės - kompensavimas (G. Heriot, 1996, p. 17).

Dažnai mokesčių nesumokėjimo kvalifikavimo klausimas sprendžiamas teismo nagrinėjimo metu ir kyla klausimas kokiai teisės šakai priskirti tokio elgesio reguliavimą. Baudžiamojoje byloje Nr. 2K-30-788/2023 pasisakyta dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatytų priemonių ir civilinės atsakomybės nuostatų taikymo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. vasario 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Svarbioje kasacinėje byloje kasacinės instancijos teismas yra pabrėžęs, kad mokestinė prievolė savo prigimtimi nėra žala, nes ji kyla iš mokesčių administravimo teisinių santykių, kurių vienas iš dalyvių – mokesčių mokėtojas. *Tačiau mokesčių nesumokėjimas gali būti vertinamas kaip žala, jeigu nustatoma, kad ją lėmė nusikalstami veiksmai* ir dėl to nėra galimybės įvykdyti mokestinę prievolę Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka ir pagrindais. Vadovaujantis deliktinės civilinės atsakomybės sąlygomis (pirmiau nurodytos; CK 6.246–6.249 straipsniai), fizinio asmens turtinė atsakomybė atsiranda, kai žalą lemia jo kaip juridinio asmens dalyvio (CK 2.45 straipsnis) neteisėti veiksmai, esant kaltei. Laikoma, kad asmuo

kaltas, jeigu atsižvelgiant į prievolės esmę bei kitas aplinkybes jis nebuvo tiek rūpestingas ir apdairus, kiek atitinkamomis sąlygomis buvo būtina (CK 6.248 straipsnio 3 dalis). Be to, CK 2.50 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad kai juridinis asmuo negali įvykdyti prievolės dėl juridinio asmens dalyvio nesažiningų veiksmų, juridinio asmens dalyvis atsako pagal juridinio asmens prievolę savo turtu subsidiariai. Viena iš būtinųjų subsidiariosios atsakomybės sąlygų – juridinio asmens faktinis nemokumas, negalėjimas vykdyti savo prievolės. Taikant bendrąsias juridinio asmens dalyvio arba vadovo civilinės atsakomybės sąlygas, visais atvejais turi būti nustatyta (įrodyta), kuriais konkrečiai neteisėtais veiksmais, kokio dydžio žala buvo padaryta bei priežastinis ryšys tarp neteisėtų veiksmų ir atsiradusios žalos. Šios nuostatos aktualios nagrinėjamu atveju atsakant į klausimą, kas ir kokia apimtimi turi teisinę pareigą atlyginti valstybės patirtus nuostolius, atsiradusius dėl nesumokėtų mokesčių (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. kovo 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Todėl vadovaujanti logikos dėsniai manytina, kad pats mokesčių nesumokėjimas pagal savo prigimtį nesukelia žalos, kuri kaip požymis būdinga baudžiamajai teisei. *Paradoksalu, tačiau kasacinėje nutartyje turima omenyje tai, kad kvalifikuojant mokesčių nesumokėjimą kaip nusikaltimą būtina prieš tai įvykdyti pirminę nusikalstamą veiką, kuri pagal dabartinį baudžiamąjį kodeksą formaliai neegzistuoja.* Aukščiausiojo teismo praktikoje taip pat dažnai sutinkama toks vertinimas, kad mokesčių nesumokėjimas nelaikomas turtiniu sukčiavimu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2022 m. birželio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Paminėtina tai, jog civilinis ieškinys galimas ir baudžiamajame procese. BK 109 str. nurodo, jog asmuo, dėl nusikalstamos veikos patyręs turtinės ar neturtinės žalos, turi teisę baudžiamajame procese pareikšti įtariamajam ar kaltinamajam arba už įtariamojo ar kaltinamojo veikas materialiai atsakingiems asmenims civilinį ieškinį. Teismas jį nagrinėja kartu su baudžiamąja byla. Kai civilinis ieškinys pareikštas ikiteisminio tyrimo metu, ikiteisminio tyrimo metu turi būti surinkti duomenys, patvirtinantys pareikšto civilinio ieškinio pagrindą ir dydį (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 109 str., 2001). Tačiau jeigu mokesčių nesumokėjimas kaip jau konstatuota pats savaime nesukuria žalos tai ir šio straipsnio taikymas yra nelogiškas ir nepagrįstas, todėl pagal dabartinį teisinį reguliavimą valstybė netenka galimybės iš verslo subjekto išsireikalausti žalos atlyginimo civilinio proceso tvarka baudžiamąją bylą nagrinėjant teisme.

Įstatymų leidėjas siekdamas išspręsti mokesčių nesumokėjimo kvalifikavimo problematiką atlieka tam tikrus ne sisteminius, tačiau pavienius pakeitimus. Kaip pavyzdį galima būtų paminėti „mokumo“ įtraukimą į baudžiamojo kodekso straipsnio dispoziciją. Mokumas pagal Lietuvos Respublikos juridinių asmenų įstatymą reiškia - juridinio

asmens būseną, kai juridinis asmuo laiku negali vykdyti turtinių prievolių arba juridinio asmens įsipareigojimai viršija jo turto vertę (Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymas, 2019). Iki 2023 m. birželio 1 d. mokumo sąlyga nebuvo būtina baudžiamajai atsakomybei už mokesčių nesumokėjimą kilti, bet LAT, aiškindamas BK 219 straipsnyje nustatytą teisinį reguliavimą kartu su kitomis BK nuostatomis, be kita ko, BK 2 straipsnio 3 dalimi, kuria vadovaujantis subjektas turi atsakyti pagal baudžiamojo įstatymo nustatytas normas tik tada, kai iš jo galima buvo reikalauti įstatymų nustatyto ir išaiškino, kad mokesčių mokėtojo mokumas pagal BK 219 straipsnį yra viena iš jo pagrindinių patraukimo baudžiamojon atsakomybėn už mokesčių nesumokėjimą sąlygų. *Todėl kaip teigiama jeigu mokesčių mokėtojas jau iki nusikalstamos veikos padarymo buvo nemokus jis pagal BK 219 straipsnį neatsako*, nes neturėjo realios galimybės įvykdyti įstatymo nurodytą pareigą – sumokėti mokesčius, t. y. tokiam asmeniui baudžiamoji atsakomybė kilti negali (BK 2 straipsnio 3 dalis). Tačiau jei nemokumas buvo sukeltas sąmoningai, taip pat ir siekiant išvengti pareigos sumokėti mokesčius, baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį mokesčių mokėtojui kyla (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Įstatymų leidėjas, siekdamas aiškiai įtvirtinti šią teismų praktikoje suformuotą būtinąją sąlygą atsakomybei pagal BK 219 straipsnį kilti, priėmė naują BK 219 straipsnio redakciją, kurioje teismų praktika neva buvo perkelta į įstatymo raidę. Tačiau ar juridinio asmens mokumo statusas suderinamas su nusikalstama veika, bus analizuojama sekančiuose skyriuose.

Apibendrinus aukščiau išnagrinėtą informaciją manytina, jog pagal dabartinį teisinį reguliavimą visiškai nėra aišku kodėl mokesčių nesumokėjimas yra kriminalizuotas, kokia šios veikos prigimtis ir koks jos pavojingumo laipsnis. Taip pat kodėl už šių veiksmų padarymą yra skiriamos sankcijos administracine ir baudžiamąja tvarka. Pagal išnagrinėtą LAT praktiką pabrėžtina, kad mokesčių nesumokėjimas nelaikomas pavojinga veika, nes žalos momentas atsiranda ne nuo mokesčių nesumokėjimo fakto, o nuo nesąžiningų fizinių ar juridinių asmenų veiksmų, kurie sukelia žalą (CK 2.50 str.). O iš pateiktos analizės manytina, jog iki šiol įstatymų leidėjas kurdamas įstatymus ne visada laikosi aiškių teisės teorijoje aprašytų civilinės, administracinės ir baudžiamosios atsakomybės ribų. Pabrėžtina, kad tik pavojingos ir pačios pavojingiausios veikos turi būti reguliuojamos administracinės ir baudžiamosios teisės normų, o tos veikos, kurios savaime žalos nepadarė ir dėl veikimo ar neveikimo jomis nevykdoma prievolė – civilinės teisės nuostatų.

3.2. Dalinis mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas ir dirbtinis kriminalizavimas

Apie dirbtinį kriminalizavimą teisės teorijoje rašoma nedaug, tačiau susipažinti su tokiu fenomenu galima iš LAT teisėjo parašyto straipsnio. O. Fedosiuk rašo, kad netvarka baudžiamojoje teisėje gali būti skirtinga, tačiau viena pasižymi tuo, kai veika yra netiksliai interpretuojama, o antra, kai yra aklaik laikomasi baudžiamojo įstatymo raidės. Nukrypimas nuo konstitucinio baudžiamosios justicijos modelio – tai baudžiamasis persekiojimas už veikas, kurios iš tikrųjų nėra pavojingos. Ši baudžiamosios justicijos patologija ir vadinama dirbtine kriminalizacija. Dažnai tokios bylos kaip pabrėžia profesorius nepajėgios iš esmės praeiti visų trijų instancijų teismų patikros, nes jos pasibaigia arba išteisinamuoju nuosprendžiu arba veikos perkvalifikavimu į pvz. civilinės teisės reguliuojamą veiką. Normalu, kad profesionalūs, patyrę ir teisine sąmone vadovaujantis teisėjai atpažįsta tokius atvejus ir bylas nukreipia nagrinėti kitiems pagal jurisdikciją kompetentingiems teismams net ir esant kitokiam teisiniam reglamentavimui, tačiau tai problemos neišsprendžia (O. Fedosiuk, 2016, p. 30).

Dirbtinė kriminalizacija yra neišgalvotas reiškinys, nes jos buvimą įrodo daugybė išteisinamųjų nuosprendžių, kuriose pabrėžiama, kad tam tikras įvykis turi būti nagrinėjamas ne baudžiamosios, tačiau civilinės, administracinės ar kitos teisės šakos įrankiais. Mokesčių nesumokėjimas baudžiamosiose kasacinėse bylose irgi yra akivaizdžiai kritikuojamas. Vienose bylose sakoma, kad mokesčių nesumokėjimas kaip jau buvo minėta nesukuria žalos savaime. Kitose konstatuojama, kad tai nėra baudžiamosios teisės dalykas, nes mokesčių nesumokėjimas labiau susijęs su prievolės nevykdymu, kurią reguliuoja civilinė teisė, o ne su nusikaltimo požymiu, kuris priskirtinas griežčiausiai valstybės reakcijai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. kovo 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje). LAT baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų priimamose nutartyse dažnai kartojama, kad viena ar kita veika neatitinka baudžiamosios teisės principų, todėl turi būti nagrinėjama kitų teisės šakų, nes jeigu baudžiamoji justicija „priimtų“ nepavojingas veikas į savo reguliavimo sritį, būtų pažeista prigimtinė jos paskirtis.

O. Fedosiuk išskiria objektyvias ir subjektyvias dirbtinės kriminalizacijos priežastis. Profesoriaus manymu objektyviosios priežastys lemiančios dirbtinę kriminalizaciją yra nepakankama nusikalstamų veikų definicijų kokybė. O tai nulemia ne natūrali rašytinės teisės inercija, tačiau kazuistinė įstatymų leidyba. Kaip pabrėžia teisėtyrininkas įstatymas turi būti aiškus ir konkretus, kad paprastas teisinio išsilavinimo neturintis žmogus suprastų kokio elgesio reikalauja valstybė, t.y. kokia veika yra

kriminalizuota baudžiamajame įstatyme. Atskirų nereikalingų arba nelogiškų definicijų įtraukimas į straipsnio dispoziciją daro ne tik neigiamą, tačiau ir žalingą įtaką tiek teisėjų sklandaus darbo procesui, tiek ikiteisminio tyrimo pareigūnų veiklai. Taip pat mokslininkas pripažįsta, jog aiškių definicijų įtraukimas į dispoziciją dar iki šios nėra prioritetinis klausimas įstatymų leidėjui, o tokia įstatymų kūrimo specifika kritikuojama visame pasaulyje. Lietuvoje šis klausimas yra tiek pat aktualus. LR BK irgi paveiktas „korozijos“, nes analizuojant atskirus straipsnius dažnai sutinkama dviprasmių ir vertinamųjų su kitomis teisės šakomis konkuruojančių normų. Toks jausmas pasak profesoriaus, jog įstatymų leidėjas priimdamas tokius straipsnius tikrina baudžiamosios justicijos paskirties atitikimą atskirai veikai (O. Fedosiuk, 2016, p. 31).

Vadovaujantis O. Fedosiuk samprotavimais ir patirtimi galima teigti, kad įstatymų leidėjas dažnai norėdamas įtvirtinti veikiančią normą, sąmoningai dispoziciją suformuluoja taip, kad ją būtų paprasčiau taikyti baudžiamajame procese. Pasak jo tai savotiška pagalba prokurorui. Netgi pasak W. Stuntzo JAV federaliniai baudžiamieji straipsniai kuriame taip, kad prokurorams būtų lengviau „įrodyti“ nusikalstamą veiką (W. Stuntz, 2001, p. 7). Ir tokia sąjunga susiformuojam natūraliai, o ir teisėjas negali įveikti tokio fenomeno, tačiau tai kad teismas Lietuvoje neturi jokios galios pažaboti tokio žaidimo nesutiktina, nes profesionalūs teisėjai gebantys atpažinti tokius įstatyminius gudravimus priima atitinkamą sprendimą vadovaudamasis pagrindiniais teisės šakos prigimtinais principais. O ir mokesčių nesumokėjimas pakliuvęs į kompetentingiausių teisėjų rankas aiškinamas kaip pavojingumu nepasižymintis. Tai patvirtina LAT praktika, kuri buvo nagrinėta ankstesniame skyriuje. Taip pat pabrėžtina, jog anketavimo rezultatai rodo, kad 80 proc. apklausų teisės mokslininkų ir 58 proc. teisėjų pritarė visiškam mokesčių nesumokėjimo dekriminalizavimui (G. Švedas *et al.*, 2022, p. 236). Kas vėlgi patvirtina faktą, kad dirbtinis kriminalizavimas iš tikrųjų egzistuoja, o tokios bylos stringa teismuose, nes prokurorų kaltinimai neatitinka pamatinių baudžiamosios teisės principų.

Labai tikslios ir aktualios straipsnyje cituojamos Rusijos politologės Jekaterinos Šulman mintys, kurios išpėja apie neaiškių įstatymų keliamą pavojų visai teisei sistemai: Įstatymo mirtis – dviprasmiškumas, miglotos formuluotės, bendrieji žodžiai, „panašūs“ ir „kitokie“ atvejai. Tai pilkoji savivalės zona (Schulman, 2013 cituota Fedosiuk, 2016, p. 33). Politologės teigimu sukurtas nekokybiškas ir neracionalus įstatymas nebus pritaikytas praktikoje, nes jis neatitiks realiame gyvenime egzistuojančios veikos, o tokią normą įstatymų leidėjas leidžia taikyti ir interpretuoti savavališkai pvz. rajono prokurorui, policijos atstovui. Subjekto baudžiamasis persekiojimas tokiu atveju priklauso ne nuo padarytos veikos pavojingumo, o nuo kažkieno interesų persekioti už

atitinkamą įstatyme apibrėžtą veiką. O tokių įstatymų tik daugėja ir mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo straipsnis yra vienas iš jų. Reikėtų nepamiršti, kad perteklinis baudžiamosios justicijos taikymas sukuria kriminalinę visuomenę, t.y. daugėja teistų, morališkai atstumtų, nekonkurencingų ir valstybei nelojalių žmonių. Todėl palaikytina pozicija, kuri išreiškia neigiamą perteklinės kriminalizacijos vertinimą, nes jos įrankiais piktnaudžiaujama baudžiamosios justicijos galiomis (O. Fedosiuk, 2016, p. 33).

Prie objektyviųjų dirbtinio kriminalizavimo priežasčių sąrašo mokslininkas prideda natūralų įstatymų leidėjo suinteresuotumą gerinti teisėsaugos institucijų ir kitų valstybinių struktūrų darbo rodiklius. Bandoma baudžiamosios justicijos pagalba sugriežtinti atsakomybę už dažnai nepavojingas veikas tam, kad subjektai bijotų pasielgti vienaip arba kitaip. Dirbtinės kriminalizacijos įrankiu dorojami „prioritetiniai blogiai“, pvz.: neteisėtas praturtėjimas, korupcija, pinigų plovimas, mokesčių vengimas, mokesčių nesumokėjimas. Juo naudojamosi tokiu atveju, kai bandoma palengvinti ikiteisminio tyrimo pareigūnų arba prokurorų darbą ikiteisminio ir teismo nagrinėjimo metu, o baudžiamasis procesas orientuojamas į kaltinimų sunkinimą (O. Fedosiuk, 2016, p. 34).

Tuo tarpu O. Fedosiuk išskiria ir subjektyviasias dirbtinės kriminalizacijos priežastis. Profesoriaus manymu subjektyvios priežastys lemiančios veikos kriminalizavimą yra dalies tyrėjų, prokurorų ir teisėjų profesinis nuovargis, formalus požiūris į įstatymo tekstą ir profesinio elgesio deformaciją. Taip pat baimė pakliūti į žiniasklaidos akiratį priėmus nutartį, kurios turinys prieštarauja vyraujančiai visuomenės nuomonei, tačiau nors straipsnio turinys yra informatyvus tokiam struktūriniams objektyviųjų ir subjektyvių priežasčių išskyrimui nepritartina, kadangi nagrinėjant šias dirbtinio kriminalizavimo priežastis intuityviai jaučiama, kad kalbama ne apie dirbtinį kriminalizavimą, tačiau apie dirbtinį apkaltinimą. Šie du reiškiniai yra akivaizdžiai skirtingi ir jų tapatinti tarpusavyje negalima. Žodis „objektyvus“ lietuvių kalbos žodyne reiškia - esantis nepriklausomai nuo sąmonės. Tuo tarpu sąvoka „subjektyvus“ reiškia - būdingas žmogui kaip subjektui (Lietuvių kalbos žodynas, 2021). Iš to darytina subjektyvi išvada, kad jeigu teisės teorijoje ir išskirtume objektyvias dirbtinio kriminalizavimo priežastis tai jos galėtų būti tik tokios, kurios egzistuoja savaime realiame gyvenime nepriklausomai nuo subjektų valios, pvz. susiklosčiusi tokia situacija, kai dirbtinis kriminalizavimas yra būtinas, korektiškas ir neišvengiamas, tačiau tai prieštarauja logikos dėsniams, todėl išskirtini tik subjektyviosios dirbtinės kriminalizacijos struktūriniai elementai. Išskirčiau sekančias subjektyvias dirbtinės kriminalizacijos priežastis.

Tyčinė dirbtinė kriminalizacija pasireiškia tuo, kai įstatymų leidėjas suvokdamas, kad jam po ranka pakliuvusi reikšminga valstybės institucijų darbui ar visuomenei veika, kurią būtina sureguliuoti įstatymine baze yra nepavojinga, tačiau vis tiek yra imamas baudžiamosios teisės priemonių. Kitaip sakant įstatymų leidėjas išvelgdamas reguliuotinos veikos pavojaus visuomenei nebuvimą ją įstatymų nustatyta tvarka įrašo į baudžiamąjį kodeksą. Subjektyviosios tyčinės dirbtinės kriminalizacijos *motyvas* mano manymu yra susijęs su profesoriaus straipsnyje aprašomu „prioritetinių blogių“ dorojimu. Įstatymų leidėjas kartais nežinodamas kitų būdų „išgąsdinti“ teisės subjektus pradeda veikas reguliuoti griežčiausiomis teisinėmis priemonėmis tam, kad jie bijotų ir laikytųsi norimo elgesio. Kaip žinia po įstojimo į ES Lietuva gavo ne tik privilegijų, tačiau ir įsipareigojimų, kurie dažnai vykdomi perteklinėmis priemonėmis. Sąmoningos dirbtinės kriminalizacijos įrankiais siekiama palengvinti valstybinių institucijų gerų darbo rodiklių pasiekimą. Tyčinis veikos kriminalizavimo pobūdis įtakoja tai, kad pati įstatymo formuluoatė dažnai būna ganėtinai aiški, tinkamai suformuluota ir nedviprasmiška, nes veikos pripažinimui kaip nusikalstamai buvo skiriama daug sąmoningumo.

Netyčinė dirbtinė kriminalizacija turėtų būti konstatuojama tada, kai įstatymų leidėjas dėl skirtingų faktorių nesuvokdamas tikrosios socialinės veikos prigimties atitinkamame baudžiamojo įstatymo straipsnyje nenorėdamas kriminalizuoja nepavojingą veiką. Tokio įstatymų leidėjo elgesio motyvo tiesiog nėra, kadangi kriminalizavimo procesas inicijuojamas esant įsitikinimui, kad veika yra pavojinga ir kad jos siūloma abstrakcija atitinka elgesio prigimtį. Tokio fenomeno veiksniai gali būti įvairūs, pvz.: įstatymų leidėjo teisinių žinių, logikos ir kompetencijos trūkumas, taip pat įstatymus rengiančių subjektų profesinis nuovargis. Šie išvardyti veiksniai mano manymu yra pagrindiniai, o jų buvimas įtakoja įstatymų definicijų kokybės stoką, neatitiktį ir vertybinių prieštarų atsiradimą, straipsnio dispozicijos neišbaigtumą, neaiškumą ir nelogiškumą. Žinoma aukščiau paminėti faktoriai veikia ne tik dirbtinės, tačiau ir pagrįstos kriminalizacijos proceso metu.

Manytina, kad mokesčių nesumokėjimas dirbtinai kriminalizuotas netyčia, nes kaip kitaip galima būtų racionaliai paaiškinti faktą, kad jau pirmaisiais nepriklausomybės metais ši veika buvo įtraukta ir supainiota su mokesčių vengimu (kurio dispozicija buvo nagrinėjama ankstesniame skyriuje). Ji buvo suprantama kaip kitos veikos sudedamoji dalis. Tai tik įrodo, jog įstatymų leidėjo nekompetentingumas lėmė netinkamą mokesčių nesumokėjimo veikos išnagrinėjimą, išanalizavimą ir reglamentavimą. Nebuvo laikomasi elementariais logikos mokslo dėsniais, nes „vengti“ pagal lietuvių kalbos žodyną reiškia stengtis išsisukti, išsisukinėti. Tuo tarpu kuriant mokesčių vengimo dispoziciją buvo

„gudraujama“ ją išplečiant, kad ji taptų platesnė ir apimtų ne tik deklaracijos nepateikimo veiką, tačiau ir mokesčių nesumokėjimą. Toks sutapatinimas yra ydingas ir prieštaraujantis prigimtiniams baudžiamosios justicijos principams, nes šių dvejų veikų pobūdis ir jų padarymo momentas iš esmės skiriasi. Vėliau kaip samprotaujama įstatymų leidyba supratusi, jog minėtos dvi veikos yra atskiros ir savarankiškos, naujame baudžiamajam kodekse nusprendė jas apibrėžti skirtinguose straipsniuose. Manytina, kad pertvarkant ir išgryninant recepuoto kodekso mokesčių vengimo dispoziciją susidurta su nereikalinga „šiukšle“, kuri kaip pasirodo buvo įtvirtinta naujame straipsnyje, tačiau abejotina ar netgi ir tada mokesčių nesumokėjimas kaip veika buvo pakankamai detaliai ištyrinėta.

1995 m. liepos 26 d. buvo priimta Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos, parengta vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu, kurioje pasirašyta, kad nacionaliniai baudžiamieji įstatymai turėtų padėti veiksmingai saugoti Europos Bendrijų finansinius interesus, taip pat turi būti siekiama už sukčiavimą taikyti baudžiamąjį persekiojimą, o už tokį elgesį būtina bausti veiksmingomis, proporcingomis ir atgrasančiomis baudžiamosiomis sankcijomis, neatmetant galimybės atitinkamais atvejais taikyti kitas bausmes, o bent labai pavojingais atvejais būtina, kad už tokį elgesį būtų baudžiama laisvės atėmimu ir dėl to galėtų būti taikoma ekstradicija. Konvencijoje pažymima, kad Europos Bendrijų finansuojamose srityse svarbų vaidmenį vaidina įmonės ir kad tie, kurie versle turi sprendimų priėmimo įgaliojimus, atitinkamomis aplinkybėmis neturėtų išvengti baudžiamosios atsakomybės. O įgyvendinant šį dokumentą buvo būtinas kruopštus jos nuostatų ištyrinėjimas, nes gana aiškiai parašyta, jog minėtoje Konvencijoje Europos Bendrijų finansiniams interesams kenkiantis sukčiavimas tai - išlaidų srityje bet koks tyčinis veikimas ar neveikimas, susijęs su netinkamu tokių lėšų naudojimu ne tiems tikslams, kuriems jos buvo iš pradžių skirtos (Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių..., 1995). Kaip matome Lietuvos parlamentarams nors ir siekdami Europos standartų įgyvendinimo mūsų teisinėje sistemoje, tačiau mokesčių nesumokėjimo momentą vis tiek prilygino baudžiamosios teisės reguliavimui, o piniginių lėšų iš prigimties skirtų mokesčių sumokėjimui netinkamą panaudojimą įstatymų leidėjas paliko nereglamentuotą. Tinkamas nuostatų perkėlimas nesukeltų nepatogumų, kuriuos iki šiol patiria teisėsaugos institucijos.

Dirbtinio mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pradžioje tyčios požymių neįžvelgiama, tačiau laikui bėgant LAT praktikoje intuityviai pastebimas prieštaravimas tokiam teisiniui reguliavimui, o teigti tai, kad įstatymų leidėjas to nepastebi iki šiol būtų naivu. Tyčinio dirbtinio kriminalizavimo požymis įžvelgiamas jau tęsiant mokesčių

nesumokėjimo praktiką baudžiamajame kodekse. Galbūt valstybei yra paranku tokiu būdu kontroliuoti mokesčių mokėjimo tvarkas, todėl įstatymų leidėjui trūksta ryžto ir noro atlikti ne pavienius kaip rodo aiškinamieji raštai, tačiau sisteminius pakeitimus.

4. OBJEKTIVUSIS PAGRISTUMAS IR TIKSLINGUMAS VISIŠKAI DEKRIMINALIZUOJANT MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMĄ

4.1. Kriterinis mokesčių nesumokėjimo dekriminalizacijos pagrindumas ir tikslingumas

Teisės teorijoje tiek Lietuvoje, tiek užsienyje dažniausiai pripažįstami panašūs veikos kriminalizavimo kriterijai. Kriminalizavimo sampratą jau išnagrinėjome pirmame skyriuje, tačiau būtina apibrėžti ir kriterijaus termino prasmę, kad teisingai būtų suprantama ką analizuojama. Pagal lietuvių kalbos žodyną žodžio *kriterijus* reikšmė – taisyklė, požymis pagal kurį yra nustatoma, vertinama ir klasifikuojama (Lietuvių kalbos žodynas, 2021). Iš to konstatuotina, jog tik realiai esant šiems parametrams, veika gali būti pripažįstama kaip nusikalstama. Vieni teisės mokslininkai nurodo sekančius kriterijus: 1) turi būti ginamos tos socialinės ir visuomeninės vertybės, kurio yra gyvybiškai svarbios; 2) socialinė vertybė negali būti ginama negriežtomis priemonėmis; 3) veikos paplitimas; 4) baudžiamojo proceso tvarka konstatuoti nusikalstamos veikos padarymą. Kiti autoriai apibrėžia taip pat labai panašius kriterijus: 1) vertybės svarba į kurią kėsinamasi; 2) dalyko reikšmingumas; 3) vertybės pažeidimo mastas; 4) veikos padarymo būdo pavojingumas. Tuo tarpu Rusijos Federacijos baudžiamosios justicijos teisėtyrininkai savo darbuose nurodo tik du kriterijus, kurie yra vertintini veikos kriminalizacijos proceso metu. Šiuos kriterijus turime ir mes – veikos pavojingumas ir paplitimas. Labiau autoritetingi JAV ir kai kurie Europos mokslininkai išskiria panašų į mūsų kriterijų sąrašą. Išskiriama visuomenės interesų apsauga, *ultima ratio* principas, kriminalizavimo nauda ir ekonomiškumas. Nustatant šių principų svarbą pabrėžiama, kad baudžiamoji teisė yra skirta tik visuomenės interesų apsaugai ir gynybai, todėl turi būti vadovaujama *ultima ratio* principu, kuris reiškia, jog baudžiamasis persekiojimas turi būti taikomas kaip kraštutinis variantas. Na ir ekonomiškumo arba kriminalizavimo naudos ir sąnaudų įvertinimo principas, kuris svarbus siekiant ekonominės naudos, nes kriminalizavimas turi atnešti didesnę naudą palyginus su jo daroma žala (G. Švedas, 2012, p. 16).

Analizuojant autoriaus P. Veršekio straipsnį „Nusikalstamos veikos sudėties požymio samprata ir ją lemiantys veiksniai“ galima rasti nemažai aktualios nagrinėjamai temai informacijos. Nusikalstamos veikos sudėtis anot straipsnio kūrėjo – tai abstrahuota traktuotė baudžiamajame įstatyme, kurią sudaro susisteminta požymių visuma. Autorius straipsnyje daro prielaidą, kad nusikalstamos veikos sudėties požymis turi būti apibrėžtas baudžiamajame straipsnyje, nes kitaip sukuriamas prieštaras *nullum crimen sine lege*

principui, tačiau aptaria ir pavienes situacijas, kai šio reikalavimo galima nesilaikyti (P. Veršekys, 2012, p. 198). Teisininkas pabrėžia, kad tik dalis nusikalstamos veikos požymių atskleidžiami per specialiojoje dalyje įtvirtintą straipsnį, o jų vertinimo ar išaiškinimo funkcija priskirtina tik kompetentingiems teisinę sąmonę turintiems subjektams. Straipsnio parašymą pagal P. Veršekį paskatino tendencija, jog pavienių straipsnių pakeitimai daro žalą BK sistemai, nes trūksta sistemiškumo, o juos rengia skirtingi įstatymų projektų iniciatoriai. Vieną didžiausių įstatymų pakeitimo trūkumų įvardija kaip prastą nusikalstamos veikos požymių formulavimą kas neigiamai atsiliepia ir praktikoje, o atsakomybė už netinkamą veikos kvalifikavimą turi priimti ne tik teisės taikytojai, tačiau ir teisėkūros subjektai (P. Veršekys, 2012, p. 199). Pritartina autoriaus teiginiams ir iš to daroma išvada, jog visi nusikalstamos veikos sudėties požymiai kaip ir mokesčių nesumokėjimo sudėties požymiai turi būti konstatuoti ir įrodyti, o nesant bent vieno mokesčių nesumokėjimo sudėties požymio asmuo negali būti traukiamas baudžiamojon atsakomybėn pagal BK 219 str.

Nusikalstamos veikos sudėties teorija siejama ne tik su teisėkūros ir teisės aiškinimo teorija, tačiau ir *predikatų logika*. Pagal predikatų logikos teoriją teiginį sudaro objektas ir požymis. Objektas yra tai, kas turi pavadinimą, požymis yra tai kuo objektai panašūs ir skiriasi tarpusavyje. Teorijoje išskiriamos požymių rūšys: santykiai, savybės ir pavadinimai, tačiau predikatų logika tiria tik savybes ir santykius. Savybę galima priskirti bent vienam objektui, o santykį ne mažiau nei dviem (P. Veršekys, 2012, p. 200). Pagal predikatų logikos mokslą objektas ir požymis turi loginę raišką. Teiginys savyje turi subjektą ir predikatą (požymį), kuris apibūdina tą objektą, arba požymį, kuris tam objektui netinkamas ir nepriskirtinas.

Lietuvos respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo 3 straipsnyje nurodyta, jog kuriant teisės aktą būtina vadovautis *tikslingumo* principu, reiškiančiu, kad teisės akto projektas turi būti rengiamas ir teisės aktas priimamas tik tuo atveju, kai siekiamų tikslų negalima pasiekti kitomis priemonėmis. Turi būti vadovaujamas proporcingumo principu, reiškiančiu, kad pasirinktos teisinio reguliavimo priemonės turi sudaryti kuo mažesnę administracinę ir kitokią naštą, nevaržyti teisinių santykių subjektų daugiau, negu to reikia teisinio reguliavimo tikslams pasiekti. Be to reikia siekti aiškumo, reiškiančio, kad teisės aktuose nustatytas teisinis reguliavimas turi būti *logiškas*, nuoseklus, glaustas, suprantamas, tikslus, aiškus ir nedviprasmiškas (Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas, 2012).

Taigi nusikalstamos veikos sudėties požymiai pagal predikatų logiką turėtų atspindėti iš prigimties tik kriminalizuotiną veiką arba kitaip sakant kriminalizuotina

veika apibūdinama tik tokiais požymiais, kurie atitinka tik nusikalstamos veikos prigimtį. Pasitelkiant predikatų logikos dėsnius galima ištirti, ar mokesčių nesumokėjimo veikos sudėtis kaip objektas turi loginį ryšį su jai priskirtais požymiais taip, kaip to reikalauja aukščiau minėtas teisės aktas. Šios veikos sudėtį kaip objektą apibūdina objekto (valstybės nuosavybė), dalyko (privalomos mokėti lėšos), sąlygų (pateikta deklaracija ir mokumo statusas), veikos (neveikimas, t.y. nesumokėjimas), padarinių (materialinė žala), subjekto (fizinis pakaltinamas asmuo sulaukęs 16 metų) ir kaltės (tyčia) požymiai. Kiekvienas iš šių požymių pagal predikatų logikos mokslą turi turėti loginį ryšį su objektu (nusikalstamos veikos sudėtimi), tuo tarpu ir kriminalizacijos kriterijais. Todėl būtina išnagrinėti kiekvieną iš jų.

Sudėtinga būtų pritarti tam, kad kėsinimasis į *nuosavybę* nėra pavojinga veika ir negali būti priskirtina nusikalstamos veikos sudėčiai kaip objektui. Logiška, kad nuosavybė yra viena iš prigimtinių žmogaus arba valstybės teisių. Nuosavybė kaip reiškinys saugoma ne tik dėl to, kad tai yra prigimtinis žmogaus poreikis, kuris užtikrina gerą gyvenimo kokybę, individualių tikslų siekimą, orios ateities garantą ir apskritai individo egzistavimą, tačiau ir dėl valstybės aparato funkcionavimo. Valstybinė nuosavybė – tai gamtiniai ištekliai, pastatai, žemė, įvairūs vertybiniai popieriai, įmonės ir jų akcijos, materialus ir nematerialus, o taip pat finansinis turtas. Finansinis turtas – tai tokia turto rūšis, kuri apima visas pinigines ir finansines priemones. Todėl valstybės nuosavybei priskirtinos ir privalomos mokėti lėšos, t.y. mokesčiai, kurie surenkami naudojantis neekonominės prievartos galia, be ekvivalentinių mainų su nuosavybės pasikeitimu, o esant reikalui šis turtas panaudojama valstybės piliečių poreikiams tenkinti. Todėl loginis ryšys taip nuosavybės, kėsinimosi į ją ir nusikalstamos veikos yra paaiškinamas.

Įstatymiškai nuosavybės teisę į tokį finansinį turtą, t.y. mokesčius, valstybė įgauna po atitinkamos valstybės nustatytos dokumento formos pateikimo momento (teoriškai nuo verslo sandorio įvykdymo). Todėl mokesčių nesumokėjimo dispozicijoje nurodyta ši sąlyga baudžiamajai atsakomybei kilti. Kaip ir buvo minėta BK komentare – baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą gali kilti tik tada, kai *deklaracija yra pateikta*, tačiau dėl *neveikimo* ir toliau yra nevykdoma prievolė. Įstatymų leidėjas matyt įrašydamas minėtą sąlygą kaip požymį (pateikta deklaracija), norėjo jį susieti su nuosavybės požymiu, nes logiška, jog neįmanoma kėsinti į nuosavybę, kuri juridiskai dar neatsidaro.

Akivaizdu, kad traukiant subjektą baudžiamojon atsakomybėn už nusikalstamą veiką, tuo tarpu ir mokesčių nesumokėjimą, įstatymų leidėjui atsiranda pareiga

įstatymiškai įtvirtinti ir jo *amžių*, nuo kurio galima taikyti tokias priemones. Amžiaus riba reikalinga tam, kad nebūtų taikomos griežčiausios, t.y. baudžiamosios justicijos priemonės tiems asmenims, kurie dėl jauno amžiaus nesupranta mokesčių nesumokėjimo pavojingumo. Subjektyviuosius požymius, t.y. kaltės formą (tyčia) įstatymų leidėjas sieja su deklaracijos pateikimo požymiu, t.y. baudžiamajai atsakomybei kilti būtinas suvokimas, kad deklaracija yra pateikta, o atsiradus juridiniam nuosavybės pagrindui yra į ją kėsinamasi.

Prieš įtvirtindami *mokumo* sąvoką baudžiamojo kodekso straipsnyje, parlamentariai turėjo nustatyti konkrečius ir išgrynintus kriterijus, kuriais turi būti vadovaujamasi pripažįstant JA finansinę būklę. Juridinio asmens nemokumas pagal galiojantį įstatymą siejamas su tokia juridinio asmens būseną, kai nėra galimybės laiku vykdyti turtinių prievolių arba JA įsipareigojimai viršija turto vertę. Trumpai tariant čia įstatymų leidėjas padarė klaidą, nes nemokumas yra juridinio asmens būsenos apibrėžimas, o įstatymų leidėjas kaip matome būseną aiškina ne tik per kriterijų, tačiau ir rezultatų prizmę. Įmokų ar įsipareigojimų vykdymo galimybės nebuvimas negali būti siejamas su būsenos kriterijumi, nes tai yra tokio kriterijaus atsiradimo rezultatas. Tačiau tokių formuluočių įtvirtinimas tik patvirtinta tai, jog įstatymų leidėjas kurdamas įstatymus nepritaiko objektui tinkamus požymius. Iš to darytina išvada, jog nemokumas kaip sąvoka turi būti siejama tik su kriterijais, pagal kuriuos galima būtų aiškiai nustatyti - įmonė pajėgi vykdyti įsipareigojimus ar ne. Pvz. nemokumas - tai būseną, kai verslo subjekto įsipareigojimai sudaro daugiau, nei pusę turto vertės, arba, - tai būseną, kai verslo subjekto įsipareigojimai viršija jo turto vertę. Tačiau JA nemokumo aiškinimas nėra susijęs su šio darbo tema, todėl turime vadovautis tokiomis įstatymų formuluočėmis, kurios šiuo metu galioja.

Logiška, jog mokumo sąlygos kaip požymio įtraukimas į sudėties struktūrą leidžia išaiškinti nuosavybės požymio pritaikomumą, nes valstybės nuosavybė kyla iš verslo subjekto vykdomos ūkinės veiklos sugeneruotų pajamų dalies. O esant juridinio asmens nemokumui preziumuojama, kad verslo subjektas neturi galimybės sugeneruoti valstybei mokamų mokesčių. Jeigu nemokumas pagal įstatymo apibrėžimą siejamas su būseną, kai JA įsipareigojimai viršija jo turto vertę, tai mokumas atvirkščiai siejamas su būseną, kai JA įsipareigojimai neviršija jo turto vertės. Atitinkamai atėmus įsipareigojimus, likusi dalis turto priklauso pačiam skolininkui. Iš to darytina prielaida, kad nesumokant mokesčių geruoju, galima išieškojimą nukreipti civilinės teisės priemonėmis į skolininkui priklausančią nuosavybės teisę turto dalį, į kurią įeina ne tik fizinis kilnojamasis ir nekilnojamasis turtas, tačiau ir piniginių lėšų esančių banko

sąskaitose, kurių egzistavimą patvirtina pateikta deklaracija. Jeigu valstybė gali taikyti civilinės teisės priemones siekiant, kad skolininkas įvykdytų savo įsipareigojimus priverstine tvarka švelnesnėmis priemonėmis, tai vadovaujantis *ultima ratio* principu baudžiamoji teisė kaip krašutinė priemonė čia negalima. Konstatuotina, jog mokumo požymio įtraukimas į straipsnio struktūrą yra logiškas sintaksiniu požiūriu, nes tokiu būdu paaiškinama subjektui iš kurio reikalaujama norimo elgesio valstybinės nuosavybės prigimtis, tačiau predikatų logikos požiūriu mokumas (požymis) nesuderinamas su pavojingos veikos sudėtimi (objektas). *Ultima ratio* principo kaip kriminalizavimo kriterijaus turinys siejamas būtent su baudžiamąja teise. Elgesio draudimas baudžiamosios teisės pagalba gali būti taikomas tik neturint alternatyvių priemonių, kurias siūlo kitos teisės šakos. Tik tada, jeigu objektyviai būtų nustatyta, kad nėra jokių kitų būdų sureguliuoti mokesčių nesumokėjimo veikos, reiktų telkti tam baudžiamosios justicijos įrankius.

Materialinė žala savaime atitinka nusikalstamos veikos požymio turinį. Trumpai tariant tai neteisėtu veikimu ar neveikimu padarytas neigiamas poveikis įvairiems objektams, pvz.: objekto vertės sumažėjimas, gerųjų savybių praradimas arba jo sunaikinimas. Pagal neteisėto veikimo ar neveikimo ir žalos santykį išskiriama tiesioginė (reali) ir netiesioginė (negautos pajamos) žala. Nesumokėjus mokesčių įstatymų leidėjo manymu padaroma netiesioginė žala valstybei, nes neįvykdžius prievolės numatytos BK 219 str. yra negaunamos daugiau nei 400 MGL dydžio pajamos. Pvz. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-30-788/2023 kasacinės instancijos teismas yra pabrėžęs, kad mokestinė prievolė savo prigimtimi nėra žala, nes ji kyla iš mokesčių administravimo teisinių santykių, kurių vienas iš dalyvių – mokesčių mokėtojas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. vasario 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Toks teisės aiškinimas kyla iš verslo procesų pagrindų žinojimo. Dažnai LAT teisėjai yra profesionalai ne tik teisėje, tačiau ir kituose moksluose (pvz.: verslo pagrindai, logika), kurių žinojimas yra būtinas siekiant teisingai išspręsti bylą. Pagal O. Fedosiuk LAT teisėjai palyginus su žemesnės instancijos teismų teisėjais yra daugiausiai patirties turintys, kas jiems padeda identifikuoti netinkamus ar fiktyviai sukurtus įstatymus (O. Fedosiuk, 2016, p. 31). Kasacinis teismas suvokdamas, jog žala kyla ne nuo mokesčių nesumokėjimo momento, o anksčiau, nelaiko BK 219 str. kaip veikiančią realybėje. Manytina, jog žala mokesčių administravimo procese kyla tada, kai verslo subjektas iš prigimties kitą paskirtį turinčias jo žinioje esančias lėšas panaudoja kitiems tikslams. Padarius neteisėtus veiksmu mokesčių mokėtojas įstumia save į tokią situaciją, kai prarandamas pajėgumas tinkamai vykdyti įsipareigojimus. Mokestinių lėšų panaudojimas ne pagal paskirtį šiuo metu

galiojančiame baudžiamajame kodekse neegzistuoja. Vadovaujantis šiais argumentais konstatuotina, jog dabar sukurtoje mokesčių nesumokėjimo sudėtyje materialinės žalos požymio naudojimas yra nelogiškas, nes jis prieštarauja mokumo požymiui iš kurio išplaukia mokesčių mokėtojo „įgalumas“ vykdyti įsipareigojimus. Jeigu žala iš šios veikos padarymo nekyla, o mokesčių mokėtojas neįvykdo prievolės dėl kitų, nei panaudojimo ne pagal paskirtį priežasčių, tokie teisiniai santykiai turi būti reguliuojami kitomis teisės šakomis, nes jų pagalba galima atkurti pradinę finansinę padėtį.

Materialinės žalos požymis prieštarauja ir kai kuriems M. Apanavičiaus ir V. Pavilionio, kurie remiasi V. Kudriavcevu ir A. Klimka, išskirtiems esminiams reikalavimams nusikalstamos veikos sudėties požymiams. Pasak jų nusikalstamos veikos sudėties požymiai turi atitikti tokius reikalavimus: 1) bendrai su kitais požymiais turi būti nusakomas veikos pavojingumas, kaltumas ir baudžiamumas; 2) požymis turi padėti atskirti vieną nusikalstamą veiką nuo kitos; 3) požymis turi būti nustatytas įstatymo ar išplaukti iš įstatymo aiškinimo; 4) požymis neturi būti išvestinis iš kitų požymių; 5) požymis turi būti būdingas visoms tos rūšies nusikalstamų veikų sudėtimis (P. Veršekys, 2012, p. 207). Mano manymu materialinė žala kaip požymis neatitinka pirmojo iš sąrašo reikalavimo, nes kaip jau buvo analizuota iš jo aiškinimo išplaukia ne pavojingos ir baudžiamosios veikos, tačiau civilinės prievolės prigimtis. Todėl vadovaujanti išdėstytais argumentais materialinės žalos požymis bendrai su mokumo požymiu nenusako mokesčių nesumokėjimo baudžiamumo, kaltumo ir pavojingumo, nes pati veika tokia nėra.

Kaip žinia veikos pavojingumas teorijoje įvardijamas kaip „blogis savaime“ (*malum in se*). O tai reiškia, kad įstatymų leidėjas privalo padaryti viską, kad tik savaime grėsmingos veikos būtų įtrauktos į baudžiamąjį kodekso veikų sąrašą. Kadangi už veikų, kurios yra pavojingos asmens, visuomenės ar valstybės egzistencijai padarymą, kurios dėl to atsidūrė baudžiamajame įstatyme yra numatyta griežčiausia atsakomybė. Antai LR KT savo nutarime yra pabrėžęs, kad konstitucinis teisinės valstybės principas būtų pažeistas, jeigu įstatyme būtų nustatyta teisinė atsakomybė už tokią veiką, kuri nėra pavojinga visuomenei ir dėl to teisiškai nedraustina (Dėl administracinių teisės pažeidimų kodekso... 2005). O šio darbo plačiausia diskusija keliama dėl taip vadinamos blogos dėl draudimo (*malum prohibitum*) veikos, kuri įstatymų leidžiamosios valdžios yra kriminalizuojama ne dėl pavojingumo visuomenei ir jos vertybėms aspektų, o dėl kitų baudžiamosios justicijos nesiekiamų tikslų.

Deja Lietuvoje teisės mokslininkų nuomone yra ganėtinai paplitęs mažai pavojingų ir visiškai nepavojingų veikų kriminalizavimas, už kurių padarymą sankcijoje yra numatyta bausmė, kurios turinys žinoma susijęs su laisvės atėmimu. Veikos

pavojingumo kriterijus nebelaikomas svarbiu kriminalizuojant veiką arba pradedant procesą svarstyti dėl elgesio modelio įrašymo į baudžiamąjį įstatymą. Kai kurių autorių teigimu minėtas požymis laikomas svarbiu tik baudžiamosios teisės teorijos platybėse, tačiau realiai apie jį nėra diskutuojama ruošiant įstatymų projektus. O įstatymų leidėjas pripažįsta, kad Lietuvoje veikos pavojingumas tėra socialinis konstruktas, nes veikos „pavojingumą“ įrodyti ar pagrįsti yra labai sunku. Galimai kaip jau ir buvo minėta tokia pozicija susiformavo todėl, kad valstybė dažnai atsiduria aklavietėje ir nebežino kokiais kitais būdais išspręsti susiklosčiusią situaciją. Tačiau tokie argumentai abejonių neišsklaido, kadangi veikos pavojingumas tapatinamas su priešingumu teisei ir tai prieštarauja kai kuriems baudžiamojo kodekso straipsniams. Juk BK 11 ir 12 straipsniuose nurodyta, kad nusikaltimas ir baudžiamasis nusižengimas yra pavojingas, todėl yra uždraustas. O išsamiai aiškinant šių straipsnių nuostatas konstatuotina, jog pirmiausias veika turi būti pripažinta kaip pavojinga, o tik tada svarstomas šios veikos kriminalizavimo klausimas, o peržengus socialinio instituto funkcionavimo ribas galimas neigiamas rezultatas. Baudžiamosios teisės sritis ir ribos teorijoje yra aiškiai nustatytos. Neprotinga būtų taikyti baudžiamąją teisę situacijoms, kurių neįmanoma sureguliuoti kitokiomis priemonėmis, arba baudžiamųjų priemonių panaudojimus sukeltų žalą visuomenei. Yra praktikoje tokių situacijų, kai baudžiamoji justicija iš pirmo žvilgsnio potencialiai gali veikti konkrečios socialinės situacijos padėtį, tačiau jos funkcionavimo principai akivaizdžiai prieštaringi siekiamiems rezultatams. Apie tai pasisako ir kai kurie teisės mokslininkai, kurie teigia, jog tam tikrų veikų kriminalizavimas, kurių pavojingumas yra nedidelis pažeidžia asmenų teises, daro didelę žalą visuomenės stabilumui ir vystymuisi. Pasirenkant tokį baudžiamosios justicijos modelį įgyvendinami tikslai, kurių siekia autoritarinės valstybės, o demokratinėje visuomenėje tai yra nepriimtina.

Baudžiamai atsakomybei kilti pagal atitinkamą BK straipsnį kaip jau buvo analizuojama, būtina konstatuoti visus tos nusikalstamos sudėties požymius, o nesant bent vienam reikia taikyti kitą straipsnį, nes priešingu atveju veikia *nullum crimen sine lege* principas. Šiuo metu susiduriama su tokia situacija, kai veika, kurios metu padaroma žala nėra kriminalizuota, o tai neigiamai atsiliepia ir teismų praktikoje. Analizuojant LAT praktiką pastebėta, jog mokesčių nesumokėjimo straipsnis veikia netinkamai, nes jo sudėties požymiai nesutampa su realybe, o atitinkamos realios nusikalstamos veikos požymiai baudžiamajame įstatyme neegzistuoja. Išanalizavus dabartinės sudėties konstrukciją konstatuotina, jog kriminalizuota veika yra nepavojinga, todėl neįmanoma

sukurti ir tokios sudėties, kuri atitiktų minėtiems nusikalstamos veikos sudėties požymių reikalavimams.

Iš pirmo žvilgsnio formaliai neegzistuojančios veikos požymis galėtų būti vertinamasis, tačiau sutiktina su P. Veršekio apibrėžimu, jog vertinamasis nusikalstamos veikos sudėties požymis – tai baudžiamajame įstatyme ir jurisprudencijoje universaliais kriterijais neapibrėžtas nusikalstamos veikos sudėties požymis, kurio kintantis norminis turinys išgaunamas remiantis ne vien jį nustatančio įstatymo tekstu ir (ar) jurisprudencija, bet ir vertinamų faktų kontekste ad hoc jį interpretuojančio subjekto teisine sąmone (P. Veršekys, 2013, p. 20). Bet tuo pačiu teisininkas pabrėžia, jog vertinamasis nusikalstamos veikos požymis yra neišvengiamas teisinėje praktikoje ir neprieštarauja *nullum crimen sine lege principui*, tačiau toks požymis praktikoje turi būti taikomas tik tokiu atveju, jeigu tokios požymio įtraukimas į nusikalstamos veikos sudėtį būtų nelogiškas ir neracionalus. Iš jau nagrinėtos medžiagos akivaizdu, kad tokią sudėtį sukurti būtų galima, o jos pavyzdys bus pateiktas šio darbo išvadose.

Paminėtina, kad Lietuvos jurisprudencijoje taip pat abejojama, ar ruošiant ir svarstant įstatymų projektus dėl veikų pripažinimo kaip nusikalstamomis atsižvelgiama į veikos paplitimo kriterijų. Kriminalizuojamos veikos paplitimas visuomenėje negali būti nei itin dažnas, nei itin retas. Kiekvienos dažnai pasitaikančios veikos kriminalizavimas gali sukurti „kriminalinę visuomenę“, nes tokie dažnai pasitaikantys atvejai būtų pripažinti kaip nusikalstami. Panašiai ir su veikos kriminalizavimu, kuri padaroma itin retai. Žinoma, absoliutus draudimas kriminalizuoti retai sutinkamą veiką būtų neteisingas, nes realiame gyvenime egzistuoja ir labai pavojingi, nedažnai padaromi nusikaltimai. Tačiau į mokesčių nesumokėjimo veikos paplitimą Lietuvoje:

Duomenys apie mokesčių nesumokėjimo veikas, padarytas Lietuvos Respublikoje

Mokesčių nesumokėjimas	Užregistruota nusikalstamų veikų	Tyrimo rezultatai				
		BPK 220 str.	BPK 418 str.	BPK 426 str.	Nutr-aukta BPK 3 str. pagr.	Nutr-aukta BPK 212 str. pagr.
2013 m.	29	19	3		6	3
2014 m.	17	11			5	5
2015 m.	31	5	4		6	8
2016 m.	25	12	4		3	
2017 m.	22	14	1		12	3
2018 m.	12	7		1	10	8
2019 m.	11	6	2		5	2
2020 m.	3	3			6	4
2021 m.	4	3	2		2	
2022 m.	5	1			2	2
Iki 2023 m. rugsėjo mėn.	9	3			1	1

Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis: Informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: < <https://www.ird.lt> >.

Iš pateiktos lentelės matoma, jog per paskutinius 10 metų iš viso buvo užregistruota tik 168 (tik 84 kaltinamieji aktai perduoti teismui) veikos susijusios su mokesčių nesumokėjimu. Iš pradėtų 168 ikiteisminių tyrimų net 36 tyrimai buvo nutraukti pagal BPK 212 str., kuriame nurodyti ikiteisminio tyrimo nutraukimo atvejai. Net 58 baudžiamieji procesai buvo nutraukti dėl aplinkybių, dėl kurių baudžiamasis procesas negalima pagal BPK 3 str. Kaip matome nepaisant santykinai mažo mokesčių nesumokėjimo paplitimo tik dalis tokių bylų perduodamos užbaigus ikiteisminį tyrimą nagrinėti teisme. Iš to darytina dar rimtesnė išvada, jog straipsnis realiai neveikia, o veika yra paprasčiausiai fiktyviai formalizuota.

O ir A. Gavėnaitė teigia, jog Lietuvoje nėra baudžiamosios politikos ir kriminogeninės padėties ryšio. Kritikuojamas toks neatidus požiūris ir neatsižvelgimas į esamas tendencijas. Nes tiek kriminalizuojant, tiek dekriminalizuojant veiką itin retai svarstomas veikos paplitimo klausimas, o subjektyvumas kuriant baudžiamąjį straipsnį arba šalinant kažkurį iš jų yra neleistinas (Švedas, 2012 cituota Gavėnaitė, p. 181). Siekiant išsklaidyti abejones būtinus tyrimų atlikimas, kurie parodytų kaip yra laikomasi kriminalizavimo principų, o taip pat LR teisės norminių aktų rengimo tvarkos. Pabrėžtina, kad netgi Seimo statuto 145 straipsnyje numatoma, kad esant reikalui galima atlikti

nepriklausomą ekspertinį tyrimą, kuris parodytų ar siūlomas įstatymo projektas, kuris iš esmės keičia teisinį reguliavimą, pakeičia arba panaikina subjektų teises atitinka teisėkūros reikalavimus (Lietuvos Respublikos Seimo statutas, 1994).

Kaip kriminalizavimo taip ir dekriminalizavimo tema yra labai plati, nes visuomenėje reguliariai keliama klausimai dėl įvairių veikų pripažinimo nusikalstamomis arba jų pašalinimo iš baudžiamojo kodekso veikų sąrašo. Įstatymo leidėjo nekompetentingumas atneša didelės žalos teisinei sistemai, nes rezultate turime nemažai kriminalizuotų nepavojingų veikų. Tam tikrų nusikalstamų veikų pripažinimas nebenusikalstamomis ir jų eliminavimas iš baudžiamojo įstatymo (G. Švedas, 2012, p. 13). Taip veikos dekriminalizavimo koncepcija apibrėžiama profesoriaus straipsnyje. Iš esmės dekriminalizavimo samprata yra priešinga kriminalizavimo sampratai, todėl pakankamai nesudėtinga apibrėžti jos esmę. Dekriminalizacija – procesas, priešingas kriminalizacijai: atsisakoma tam tikrą problemą spręsti baudžiamosios teisės priemonėmis (V. Justickis, 2001, p. 91). Pritartina autoriaus teiginiui. O dekriminalizacijos poreikis kartais atsiranda dėl įvairių priežasčių. Kartais išnyksta problema, kurią iki tol buvo bandoma spręsti griežčiausiomis priemonėmis, pvz. planinės ekonomikos vyrovimo metu buvo draudžiama prekyba, tačiau po tam tikrų istorinių įvykių ir atsižvelgus į visuomenės poreikiui ši buvo dekriminalizuota. Žinoma tai įtakojo ir pasikeitusi politinė ideologija, demokratiškumo požymių atsiradimas. Na o dekriminalizacijos ribos plečiamos tada, kai veiką pradedama reguliuoti kitomis teisinėmis arba ne teisės priemonėmis.

Pritariant nagrinėtiems veikos kriminalizavimo kriterijams būtina pažymėti, kad yra keletą aspektų į kuriuos būtina atsižvelgti subjektui teikiančiam pasiūlymą dekriminalizuoti veiką. Veikos pripažinimas nekriminaline turi būti pagrįstas kaip ir veikos kriminalizacijos procese. Subjektas siūlantis išbraukti tuo metu dar laikomą kaip nusikalstamą veiką iš baudžiamojo kodekso, privalo pateikti informaciją, analizę dėl veikos pavojingumo, paplitimo, galimų socialinės problemos sprendimo būdų, finansinių sąnaudų, šalutinių kriminalizavimo rezultatų, ir pan. Jeigu veika atitinka šio darbo veikos kriminalizavimo dalyje minėtus kriterijus, dekriminalizavimas yra negalimas, tačiau jeigu paaiškėja priešingai kaip šiame darbe, toks procesas yra būtinas. Taip pat turi būti vadovaujama moksline straipsnyje aprašomu *In dubio pro libertate* principu, kuris teisėje reiškia, jog kilus abejonėms, veika neturi ir negali būti kriminalizuota (G. Švedas, 2012, p. 16). Be abejo ir pats įstatymas, kurį ruošiamasi dekriminalizuoti turi būti ypatingai kruopščiai įvertintas nepriklausomų ekspertų, kurie pagal nustatytas tvarkas analizuotų nusikalstamos veikos kriminalizavimo pagrįstumą ir tikslingumą, taip pat jos atitiktį *nullum crimen sine lege* principui.

Vertėtų nepamiršti ir *in dubio pro reo* principo, kurio tikslas apsaugoti asmenį nuo nepagrįsto kaltinimo, nes veikia nekaltumo prezumpcija. Teisės teorijoje ir praktikoje pažymima, jog esant nesvariems kaltinimams, asmuo negali būti pripažintas kaltu, o visos abejonės aiškinamos jo naudai. O tokia būtinybė taikytinas ne tik įrodinėjant galimo kaltininko kaltumą ir veikos padarymo faktą, o taip pat ir kriminalizuojant veiką. U. Klugo teigimu subjektas teikiantis įstatymų projektą dėl kriminalizavimo ar dekriminalizavimo procesų realizavimo privalo visapusiškai pagrįsti reikalavimą veiką pripažinti kaip nusikalstama. Su tokiu argumentu sutiktina, nes *in dubio pro libertate* principo laikymasis užkardo neteisėtus kriminalizacijos atvejus.

Dažnai įstatymų leidėjas kaip matoma nepaiso aukščiau analizuotų kriminalizacijos kriterijų ir tokiu būdu tokios veikos kaip mokesčių nesumokėjimas yra įrašomos į baudžiamojo kodekso struktūrą teisiškai nepagrįstai. O atrodytų iš pirmo žvilgsnio, jog mūsų teisinė sistema yra tobula, nes visos pavojingos veikos yra kriminalizuotos, o nepavojingam elgesiui sureguliuoti yra skirti kiti valstybiniai resursai, tačiau jie nesusiję su baudžiamąja teise. Todėl sutiktina su profesorius G. Švedo teigimu, jog valstybės institucijos dažnai priima sprendimus neturėdami jiems objektyvaus paaiškinimo, nes yra nepagrįstas teiginys, jog „pavojingumą“ empiriškai yra sunku įrodyti. Sutiktina su G. Švedo pozicija, kad tokiu atveju nederėtų veiką ir kriminalizuoti. Juk tokia pozicija nepaneigia veikos pavojingumo požymio iš esmės. O toks požiūris į veikos pavojingumą tarsi pateisina visus netinkamus kriminalizacijos atvejus, nes parodoma, jog veiką galima kriminalizuoti vien tik panorėjus. Žinoma vertėtų nepamiršti, kad tokie kriminalizacijos atvejai prieštarauja ir Seimo statute nustatytoms teisės aktų kūrimo tvarkoms, pagal kurias kartu su įstatymo projektu pateikiamas aiškinamasis raštas. Jame kad be kita ko įstatymų rengėjui privalu pateikti priežastis, kurios paskatino projekto rengimą. Įstatymo projekto numatomi įgyvendinti tikslai ir uždaviniai, taip pat kaip šiuo metu reglamentuojami įstatyme numatyti klausimai ir kokios numatomos naujos teisinio reguliavimo nuostatos, kiek toks projektas pareikalaus valstybės biudžeto lėšų šiuo metu ir ateityje. Rašte taip pat turi būti aptartos ne tik galimos neigiamos pasekmės ir kaip jų išvengti, o ir priimamo įstatymo galima įtaka kriminogeniniai situacijai. Pabrėžtina, kad aiškinamajam rašte pateikiama analizė dėl verslo subjektų plėtros perspektyvų ir kaip toks teisinis reguliavimas palies jų galimybę augti. Žinoma, turi būti vertinama ir įstatymo projekto atitiktis Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijai. Nesilaikant visų šių formalumų, veikos kriminalizavimas negalimas iš esmės (G. Švedas, 2012, p. 19). Būtent todėl baudžiamosios teisės teorijoje yra kritikuojamas perdėtas nepavojingų veikų visiškas ar dalinis kriminalizavimas, nes

toks baudžiamosios justicijos ribų plėtimas nepagrįstas veikos pavojingumu, didelės žalos padarymo rizikingumu, paplitimu. Teisės mokslininkų nuomone tokias veikas būtų efektyviau reguliuoti administracinės ar civilinės teisės priemonėmis.

4.2.Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas užsienio šalyse

Siekiant galutinai pagrįsti šiame darbe suformuluotą teiginį, jog Lietuva yra kriminalizavusi mokesčių nesumokėjimą nepagrįstai ir netikslingai, būtina trumpai išanalizuoti labiausiai išsivysčiusių Europos šalių teisinės sistemas (Laisvoji enciklopedija, 2023). Remiantis tuo, kad jos yra vienos labiausiai išsivysčiusių šalių, darytina prielaida, kad jų teisinė sistema yra labiausiai pažengusi. Todėl būtina konstatuoti, ar šalių įstatymų labirintuose aptinkama šios „pavojingos“ veikos pėdsakų. Šiam tikslui pasiekti pasirinktos dažniausiai Lietuvos teisės teorijoje lyginamos šalių teisinės sistemos: Vokietijos, Prancūzijos, Italijos ir Švedijos.

Palyginus Vokietijos ir Lietuvos baudžiamąjį mokestinių prievolių reguliavimą konstatuotina, jog mūsų šalies įstatyminė bazė yra aiškesnė ir labiau susisteminta formos prasme. Mokestiniai nusikaltimai Vokietijoje apibrėžti ne baudžiamajame, tačiau mokesčių kodekse. Nors pabrėžiama, jog mokestiniams nusikaltimams taikomos bendrosios baudžiamojo įstatymo nuostatos, jeigu mokesčių įstatymų nuostatos dėl nusikalstamumo nenumato kitaip (Vokietijos baudžiamasis kodeksas, 2023). Iš to darytina išvada, kad baudžiamajame kodekso mokestiniai klausimai apibrėžiami tik bendrojoje dalyje, tuo tarpu mokesčių kodeksas atlieka specialiosios dalies vaidmenį. Mokesčių kodeksas mokestines veikas kvalifikuoja kaip nusikalstamas skirtingai, negu mūsų teisinėje sistemoje, nes čia visos nusikalstamos veikos yra įrašytos tik į baudžiamąjį kodeksą. Vokietijoje mokesčių kodeksas laikomas labai griežta teisine priemone, kuri pagal savo prigimtį prilyginama baudžiamajam įstatymui. Pačiame šalies baudžiamajame kodekse kaip jau minėta nėra apibrėžtos veikos susijusios su mokestinėmis prievolėmis. 76a baudžiamojo kodekso straipsnyje yra aptariami tik konfiskavimo klausimai už padarytas tam tikras nusikalstamas veikas, kurias reguliuoja kiti įstatymai. Straipsnyje pabrėžiama, kad esant tam tikroms sąlygoms teismas gali konfiskuoti atitinkamą kaltininko turtą ir pateikia nuorodą į mokesčių kodekso atitinkamus straipsnius, kuriuose yra įtvirtintos tokios nusikalstamos veikos kaip: mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, kontrabanda, prekių įsigijimas, disponavimas ir realizavimas vengiant mokėti mokesčius. Baudžiamajame kodekse pabrėžiama, kad nusikalstamomis veikos laikomos tokios, už

kurias baudžiama pagal mokesčių įstatymus, taip pat neteisėtas prekių importas, eksportas ar tranzitas, banderolių ar jų sudedamųjų dalių klastojimas, jei veika yra susijusi su mokesčiais, pagalba ir bendrininkavimas su asmeniu, padariusiam veiką, nurodytą 1–3 punktuose. Šios šalies mokesčių kodekso 71 str. numato bendrąsias baudžiamosios atsakomybės nuostatas už mokesčių vengimą. Nurodoma, jog bet kuris asmuo, vengiantis mokėti mokesčius arba įgyja, disponuoja ar realizuoja prekes, gautas iš pajamų skirtų mokesčių sumokėjimui yra traukiamas baudžiamojon atsakomybėn. Šios veikos dispozicija numatyta 370 str., kuriame nurodytas veikos apibrėžimas. To paties kodekso 74 str. numatoma savininko atsakomybė už lėšų skirtų mokesčių sumokėjimui panaudojimą ne pagal paskirtį. Čia dėstoma, jog jeigu įmonės tikslams iš prigimtės priklausančios vertybės tarnauja ne jos interesams, o yra panaudojamos siekiant kitų įmonei kenkiančių tikslų ir tuo metu yra kilusi mokestinė prievolė – atsiranda baudžiamoji atsakomybė (Vokietijos mokesčių kodeksas, 2023). Pabrėžtina, jog išanalizavus visą Vokietijos baudžiamąjį ir mokesčių kodeksus neaptikta tokia veika kaip mokesčių nesumokėjimas, todėl turinio prasme mokesčių sistema čia sureguliuota laikantis visų tarptautinių sutarčių, skirtingai, nei Lietuvoje.

Prancūzijoje su mokestiniais nusikaltimais tvarkomasi labai panašiai kaip ir Vokietijoje. Šalyje tokios veikos irgi yra apibrėžtos atskirame kodifikuotame dokumente. Pačiame baudžiamajame kodekse tik nurodoma, jog mokesčių kodekso 1741 ir 1743 str. yra numatyti nusikaltimai susiję su mokesčių vengimu ir slėpimu (Prancūzijos baudžiamasis kodeksas, 2023). Mokesčių kodekso 1741 str. apibrėžta mokesčių vengimo veika ir nurodoma, jog kiekvienas, kuris apgaulės būdu vengė arba bandė išvengti kodifikacijoje nurodytų mokesčių arba visiško, ar dalies jų sumokėjimo, neatsižvelgiant į tai, ar jis savo noru nepateikė deklaracijos nustatytais terminais, ar jis savo noru nuslėpė dalį apmokestinamų lėšų, ar organizavo savo nemokumą, ar kitais būdais trukdė išieškoti mokestį, taip pat bet koku kitu būdu elgdamasis nesąžiningai gali būti patrauktas baudžiamojon atsakomybėn. Šiame straipsnyje numatyta sankcija taip pat baudžiama už tai, jei asmuo sąmoningai nepateikė deklaracijos arba pateikė netikslius ar fiktyvius duomenis. Minėto kodekso 1743 str. nurodomo, jog baudžiamoji atsakomybė asmeniui kyla tada, kai jis siekdamas išvengti viso ar dalinio apmokestinimo, savo veiksmai skatina vertybinių popierių deponavimą užsienyje. Taip pat nusikalstama veika laikomas pervedimas ar paskatinimas kitą asmenį pinigus pervesti į užsienį ten juos išleidžiant arba išgryninant lėšas. Nusikaltimu Prancūzijoje laikoma bet kokios priemonės panaudojimas, kuri turi neigiamos įtakos dividendų, palūkanų ar bet kokių įsiskolinimų padengimui (Prancūzijos mokesčių kodeksas, 2023). Iš trumpos minėtų dviejų kodifikuotų analizės

konstatuotina, jog Vokietijos ir Prancūzijos baudžiamoji sistema mokesčių nesumokėjimo atžvilgiu yra identiška. Mokesčių nesumokėjimas nelaikomas nusikalstama veika, tačiau griežčiausios sankcijos šiose valstybėse taikomos už mokesčiams skirtų lėšų panaudojimą ne tiems tikslams, kuriems jie iš pradžių buvo skirti.

Šiek tiek skiriasi Italijoje galiojantys įstatymai. Čia formos prasme jie šiek tiek silpniau susisteminti. Mokestiniais nusikaltimais šioje šalyje yra šie: apgaulingas apskaitos tvarkymas, neteisingų duomenų į deklaraciją įrašymas, PVM ar kitų mokesčių nesumokėjimas, netikrų sąskaitų faktūrų išrašymas, buhalterinės apskaitos slėpimas. Išnagrinėjus Italijos baudžiamąjį kodeksą konstatuotina, kad jame nėra apibrėžti mokestiniai nusikaltimai, tačiau juos reglamentuoja ne vienas kitas teisės aktas. 2000 m. kovo 10 d. buvo priimtas nusikaltimų, susijusių su pajamų ir pridėtinės vertės mokesčiais įstatymas. Čia yra numatytos mokestinių nusikaltimų rūšys t. y. nusikaltimai, susiję su pajamomis ir pridėtinės vertės mokesčiu. Pažymėtina, kad pagal Italijos reglamentavimą yra laikomi du skirtingi mokesčių vengimo būdai: pirmasis, kai asmenys, kurie nedeklaruoja gautų pajamų, deklaruoja mažesnę dalį nei faktiškai gautos pajamos, arba deklaruoja didesnes, nei faktines patirtas išlaidas siekiant sumažinti prievolės dydį. Antroji, susijusi su tais, kurie teisingai deklaruoja pajamas, tačiau mokesčių nesumoka laiku. Pirmuoju iš šių dviejų atvejų mokesčių slėpimas vertinamas kaip nusikalstamas, pasiekus konkrečias ribas; antruoju atveju, kai viršijamos tam tikros ribos. Pirmajam atvejui priskirtini tokie nusikalstami veiksmai, kurie lemia visus su deklaravimu susijusius pažeidimus. Pvz. vykdomas apgaulingas deklaravimas naudojant sąskaitas faktūras ar kitus neegzistuojančių sandorių dokumentus. Taip pat siekiams išvengti pajamų ar pridėtinės vertės mokesčių, objektyvus ar subjektyvus veiklos imitavimas panaudojo netikrus dokumentus ar kitas sukčiavimo priemones ir kitos veikos susijusios su deklaravimo procedūrų pažeidimais. Tuo tarpu prie antrojo atvejo priskirtini patvirtintų išskaičiuojamų sumų nesumokėjimas, t.y. nusikalstama veika padaroma tada, kai asmuo nesumoka išskaičiuotų mokėtinų sumų. PVM nemokėjimas kvalifikuojamas, kai per mokestinį laikotarpį pagal metinę deklaraciją praleidus terminą nesumokamas pridėtinės vertės mokestis. Tas, kuris nesumoka mokėtinų pagal deklaraciją sumų ir panaudoja jas kaip kompensaciją įmonės veiklai pagal 1997 m. liepos 9 d. įstatyminio dekreto Nr. 17 straipsnį traukiamas baudžiamojon atsakomybėn. Pagal to paties dekreto 11 str. – nesąžiningas mokesčių mokėjimo vengimas papildomai apibrėžiamas kaip siekis išvengti pajamų ar pridėtinės vertės mokesčių arba palūkanų ar administracinių sankcijų, susijusių su minėtais mokesčiais, imitavimas savo ar svetimo turto egzistavimą arba kitus nesąžiningų veiksmų atlikimas, galintis priverstinio išieškojimo procedūrą visiškai ar iš

dalies padaryti neveiksmingą. Už mokesčių nesumokėjimą baudžiama ir tada, kai siekiama sau ar kitiems nesilaikant įstatymų išsimokėti bet kokias nepagrįstas lėšas, kurios iš pradžių buvo skirtos mokestinei prievolei įvykdyti (Įstatyminis dekretas Nr. 17, 2000). Nors mokesčių nesumokėjimas kaip matome Italijoje yra kriminalizuotas, tačiau už šią veiką baudžiama esant tam tikroms sąlygoms. Šios sąlygos išdėstytos ne per teisės aiškinimą teismų sprendimuose, tačiau tiesiogiai įtvirtintos teisės aktuose. Aktyviai dedamas akcentas į tai, jog nusikalstama veika padaroma esant aukščiau paminėtoms sąlygoms, o jų nebuvimas neužtraukia baudžiamosios atsakomybės, net ir esant mokesčių nesumokėjimo faktui.

Švedijos mokesčių surinkimas reglamentuojamas mokestinių nusižengimų įstatyme skirtingai, nei Lietuvoje. Jame reglamentuojamos pavojingos su mokesčių deklaravimo, surinkimo tvarka susijusios veikos. Mokesčių nesumokėjimas šiame įstatyme nėra apibrėžiamas, tačiau laikantis Europos standartų minėtame įstatyme kriminalizuotas mokesčių kontrolės apsunkinimas ir mokesčių atskaitymo pažeidimai. Asmuo gali būti nuteistas už mokesčių kontrolės apsunkinimą jeigu jis tyčia ar dėl didelio neatsargumo nepaiso pareigos vesti buhalterinės apskaitos ir ją saugoti, kuri yra nustatyta tam tikriems duomenų subjektams (Švedijos mokestinių nusižengimų įstatymas, 1971). Kad veiksmas būtų laikomas apsunkinančiu mokesčių kontrolę turi kilti pavojus, kad institucijos kontrolės veikla apskaičiuojant arba renkant mokestį ar rinkliavas bus realiai apsunkinta. Mokesčių atskaitymo veika numatyta to paties įstatymo 6 str. Nurodoma, kad asmuo gali būti nuteistas už mokesčių atskaitymo pažeidimą, jeigu jis tyčia ar dėl neatsargumo nevykdo pareigos išskaičiuoti mokesčius mokestinių procedūrų įstatyme nustatyta tvarka. Mokesčių procedūrų įstatymas taip pat reglamentuoja tų asmenų mokesčių atskaitymus, kurie privalo mokėti mokesčius pagal įstatymą dėl specialaus pajamų mokesčio rezidentams užsienyje. Baudžiamosios atsakomybės atsiranda ir už kito asmens išskaičiuoto mokesčio nesumokėjimą. Pabrėžtina, kad mažareikšmės veikos nėra taip griežtai baudžiamos. Mažiau pavojingais atvejais asmuo neatsako už mokesčių atskaitymo pažeidimus. Visų pirma, nuo mokesčio sumos dydžio priklauso ar nusikaltimas vertintinas kaip nesunkus. Tačiau svarbios gali būti ir kitos aplinkybės, pvz. verslo subjektas neatskaičiavo mokesčių pirmą kartą. Siekiant asmenį patraukti baudžiamojon atsakomybėn už mokesčių atskaitymo pažeidimus reikalingos ypatingos priežastys ir žalos dydis.

Paminėtina ir apskaitos įstaigų konsultacinio komiteto (angl. Consultative Committee of Accountancy Bodies - CCAB) nuomonė mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo klausimu. CCAB įkurta 1974 m. Jungtinėje Karalystėje ir Airijoje.

Komiteto nuomone vertinant ar tokia veika yra pavojinga, būtina išsiaiškinti ar toks neveikimas yra sąmoningas, taip pat ar tokia padėtis, kai asmuo neteko galimybės tinkamai vykdyti įsipareigojimus susiklostė dėl tyčinių lėšų ne pagal paskirtį panaudojimo veiksmų ar neapgalvotų sprendimų. Jų nuomone būtina įvertinti ar nesumokėjus mokesčių ir toliau buvo tęsiama veikla, imituota fiktyviai arba nutraukta.

Trumpai išanalizavus keturių autoritetinių Europos šalių teisines mokesčių reglamentavimo sistemas konstatuotina, jog Lietuvoje mokesčių nesumokėjimas tiesiogiai įstatymais reglamentuojamas kitaip. Tarptautinė praktika neatitinka mūsų nacionalinės teisės normų taip, kaip tuo pasirūpinta minėtose teisinėse sistemose. Todėl pilnai atlikus šį tyrimą būtina išsigryninti išvadas ir pateikti pasiūlymus susiklosčiusiai situacijai išspręsti.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Nors įstatymų leidėjas pripažįsta, jog nusikalstama veika - tai šiurkštus elgesio taisyklių pažeidimas, reguliuojamas išimtinai baudžiamosios teisės šakos, taip pat pabrėžia „pavojingos“ veikos kriterijaus svarbą, tačiau mokesčių nesumokėjimas pagal dabartinį reguliavimą yra kriminalizuotas, o už šios veikos padarymą yra traukiama ne tik baudžiamojon, tačiau ir administracinė atsakomybė. Keičiant baudžiamojo kodekso straipsnius kriminalizuotam mokesčių nesumokėjimui nebuvo skirta jokio ypatingo dėmesio.
2. Išanalizavus baudžiamosios, administracinės ir civilinės teisės atskyrimo ribas konstatuotina, jog jos yra ganėtinai aiškios, kurių nevalia peržengti, tačiau mokesčių nesumokėjimas kaip nepavojinga veika šiuo metu reglamentuojama kelių skirtingų teisės šakų. Akivaizdu, kad įstatymų leidėjas tinkamai neišanalizavo mokesčių nesumokėjimo prigimties, kas lėmė šios veikos reguliavimą neproporcingomis priemonėmis.
3. Nustatyta dirbtinė netyčinė mokesčių nesumokėjimo kriminalizacija. Kriminalizavus šią veiką yra padaryta žala konstituciniam baudžiamosios justicijos modeliui. Tokia kriminalizacija prilyginama teisinės praktikos patologijai, kuri prieštarauja tiek baudžiamosios, tiek administracinės, tiek civilinės teisės prigimčiai. Tyčinio dirbtinio kriminalizavimo požymis įžvelgiamas tik tęsiant šios veikos tokį reglamentavimą, nes iš LAT praktikos su laiku išplaukiantis teisės aiškinimas akivaizdžiai prieštarauja dabartiniam teisės reguliavimui. Teigti tai, jog iki šios įstatymų leidėjas to nepastebėjo, būtų naivu.
4. Nustatyta mokesčių nesumokėjimo neatitiktis kriminalizavimo kriterijams. O ir pati šios veikos sudėtis yra nelogiška, nes kai kurie jos požymiai pagal predikatų logikos dėsnius nepriskirtini „nusikalstamos veikos sudėčiai“.
5. Vadovaujantis Vokietijos, Prancūzijos, Italijos ir Švedijos patirtimi konstatuotina, jog pats mokesčių nesumokėjimas nesukelia žalos, todėl nėra kriminalizuotas. Šalys veiką reguliuota skirtingai, tačiau visos jos laikosi „Konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos“ nuostatų. Iš pateiktų išvadų turi būti teikiami ir pasiūlymai.
6. Siūloma visiškai dekriminalizuoti mokesčių nesumokėjimą, t.y. išbraukti tokį elgesį iš baudžiamojo kodekso. Taip pat siūloma pašalinti šią veiką iš administracinių nusižengimų kodekso. Tuo tarpu kriminalizuoti naują pavojingą veiką – netinkamą lėšų naudojimą ne tiems tikslams, kuriems jos buvo iš pradžių skirtos. Pagal šios

veikos pavojingumo laipsnį nustatyti administracinės ir baudžiamosios atsakomybės ribas.

7. Siūloma mokesčių nesumokėjimą reguliuoti išimtinai civilinės teisės priemonėmis, nes jomis galima atkurti prievolės nevykdymo pasekmes.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

Tarptautiniai ir užsienio valstybių teisės aktai:

1. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija (1950). *Valstybės žinios*, 2023. 40-987.
2. Konvencija dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos, parengta vadovaujantis Europos Sąjungos sutarties K.3 straipsniu (1995). *Valstybės žinios*, 2023. 112-4178.
3. German Penal Code (1998) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/englisch_stgb.html.
4. The Fiscale Code of Germany (2017) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/.
5. French Tax Code (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006069577/.
6. French Penal Code (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://codes.droit.org/PDF/Code%20p%C3%A9nal.pdf>.
7. Italian Penal Code (1930) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.brocardi.it/codice-penale>.
8. Italian Decreto Legislativo N. 17 (2000) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://diariodarepubblica.pt/dr/detalhe/decreto-legislativo-regional/17-2023-211580660>.
9. Swedish Penal Code (1999) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.government.se/sb/d/3926/a/27777/dictionary/true>.
10. Swedish Tax Offenses Act (1995) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2023.14/371895.html#h-Skatteredovisningsbrott-7-SkBrL>.

Lietuvos Respublikos teisės aktai:

11. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014
12. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 89-2741.
13. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). *Valstybės žinios*, 11216.
14. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 74-2262.

15. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
16. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymas (2019). *Valstybės žinios*, 10324.
17. Lietuvos Respublikos Seimo statutas (1994). *Valstybės žinios*, 14-249.
18. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas (2012). *Valstybės žinios*, 110-5564.
19. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 13, 162, 191, 196, 197, 203, 206, 216, 219, 221, 309 straipsnių pakeitimo ir papildymo bei kodekso papildymo 198(1) ir 198(2) straipsniais įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 25-760.
20. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 141, 156, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 189-1, 190, 192, 195, 196, 197, 199, 199-1, 199-2, 200, 201, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 212, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 224-1, 246, 248, 253, 255, 256, 267, 267-1, 277, 281 straipsnių ir XXIX skyriaus pavadinimo pakeitimo, Kodekso papildymo 253-2, 256-2, 260-1, 266-1, 267-2, 267-3, 276-4, 282-1 straipsniais ir 186, 298 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas (2023). *Valstybės žinios*, 8475.
21. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, baudžiamojo proceso, civilinio proceso ir administracinių teisės pažeidimų kodeksų pakeitimo ir papildymo (1995). *Valstybės žinios*, 104-2325.
22. Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, Pataisos darbų ir Baudžiamojo proceso kodeksų pakeitimo ir papildymo (1994). *Valstybės žinios*, 60-1182.
23. Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. spalio 14 d. nutarimo Nr. 1031 „Dėl bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio patvirtinimo“ pakeitimo (2017). *Valstybės žinios*, 14215.

Specialioji literatūra:

Knygos:

24. Abramavičius, A. ir kt. (2004). *Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras: specialioji dalis (213-330 straipsniai)*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
25. Bukelevičiūtė, D. (2020). *Mokesčių administravimo istorija*. Vilnius: Tyto alba.
26. Būda, V. (2018). *Aiškinamasis projektų valdymo terminų žodynas*. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos centras.

27. Drakšas, R. (2008). Baudžiamoji atsakomybė ir jos realizavimo formos.
28. Justickis, V. (2001). *Kriminologija*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
29. Sakalauskas, G. ir kt. (2012). Baudžiamoji politika Lietuvoje: tendencijos ir lyginamieji aspektai. Vilnius: Teisės institutas.
30. Vaišvila, A. (2000). *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia.
31. Keinys, S. (2021) *Lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas.
32. Ramonienė, M. ir kt. (2012) *Lingvodidaktikos terminų žodynas*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
33. Jovaiša, L. (2007). *Enciklopedinis edukologijos žodynas*. Vilnius: Gimtasis žodis.
34. Švedas, G. ir kt. (2022). *Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso Specialiosios dalies sistemiškumo iššūkiai*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
35. Ioffe, O. S. ir kt. (1961). *Voprosy teoriji prava*. Moskva. Gosiurizdat.
36. Stuntz, W. J. (2001). *The Pathological Politics of Criminal Law*. Cambridge: Harvard Law School.

Disertacijos:

37. Gavėnaitė, A. (2008). *Bausmės samprata ir funkcijos pozityvistinėje ir kritinėje kriminologijos tradicijose*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, sociologija (05S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
38. Veršekys, P. (2013). *Vertinamieji nusikalstamos veikos sudėties požymiai*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

Straipsniai mokslo žurnaluose:

39. Fedosiuk, O. (2012). Baudžiamoji atsakomybė kaip kraštutinė priemonė (ultima ratio): teorija ir realybė. *Jurisprudencija*, 19(2), 715–738.
40. Fedosiuk, O. (2006). Baudžiamosios ir civilinės atsakomybės takoskyra turtinių prievolių išvengimo bylose. *Jurisprudencija* 7(85), 70-76.
41. Piesliakas V. (2007). Baudžiamojo kodekso bendrosios dalies nuostatų taikymo problemos. *Jurisprudencija* 8(98), 7-12.
42. Veršekys, P. (2012). Nusikalstamos veikos sudėties požymio samprata ir ją lemiantys veiksniai. *Teisė*, 82, 198-214.
43. Švedas, G. (2012). Veikos kriminalizavimo kriterijai: teorija ir praktika. *Teisė*, 82, 12-25.

44. Heriot, G. (1996). An Essay on The Civil-Criminal Distinction With Special Reference To Punitive Damages. *Legal Issues*. 43-68.

Straipsniai elektroniniuose mokslo žurnaluose:

45. Fedosiuk, O. (2016). Dirbtinis kriminalizavimas kaip teisinės praktikos patologija. *Teisės apžvalga*, 2 (14), 28-47.
46. Burneikaitė, I. (2017). Tarpukario Lietuvos mokesčiai šiuolaikinės Lietuvos mokesčių teisės požiūriu. *Teisė*, 102, 94-107.

Bendros kompetencijos teismų praktika:

47. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. kovo 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-68-222/2018.
48. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2022 m. birželio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-149-719/2022.
49. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. vasario 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-30-788/2023.
50. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.

Kiti šaltiniai:

51. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 156, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 189¹, 190, 192, 195, 196, 197, 199, 199¹, 199², 200, 201, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 212, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 224¹, 246, 248, 253, 255, 256, 267, 267¹, 270, 277 ir 281 straipsnių pakeitimo, kodekso papildymo 282¹ straipsniu ir kodekso 177, 186 ir 298 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 115, 122, 125, 137, 187, 205 ir 589 straipsnių pakeitimo ir kodekso papildymo 107¹, 113¹ ir 187¹ straipsniais įstatymo, Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 122, 151, 167 ir 225 straipsnių pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos kriminalinės žvalgybos įstatymo Nr. XI-2234 8 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų Nr. XIIIIP-4858(2). Registracijos data 2022-03-15 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/8118e951a45d11ecaf79c2120caf5094?positionInSearchResults=9&searchModelUUID=9d7ac682-675c-4a3c-aade-d91fef4605f8>.
52. AIŠKINAMASIS RAŠTAS Dėl Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl Konvencijos dėl elektroninių nusikaltimų ratifikavimo“, Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (Žin., 2000, 89-2741) 13, 162, 191, 196, 197, 203, 206, 216, 219, 221, 309 str.

- pakeitimo ir papildymo bei Kodekso papildymo 1981 ir 1982 str. įstatymo ir Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso (Žin., 2002, 37-1341) 154 str. papildymo įstatymo projektą Nr. IXP-3077. Registracijos data 2003-12-03 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/TAIS.222585>.
53. Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. 10-3988-01. Registracijos data 2010-09-28. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/TAPIS.55179>.
54. Schulman, E. (2013). Pochemu plochiye zakony plocho napisany. *Vedomosti*, Nr. 3370. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vedomosti.ru/~DCh>.
55. Laisvoji enciklopedija (2023). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://lt.wikipedia.org/wiki/Mokestis>.
56. Laisvoji enciklopedija (2023). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://lt.wikipedia.org/wiki/I%C5%A1ivys%C4%8Diusi_%C5%A1alis.
57. Visuotinė lietuvių enciklopedija (2023). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vle.lt/straipsnis/mokesciai/>.

Mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos pagrindumas ir tikslingumas

Arnold Žuras

Šiame magistro darbe išdėstyta istorinė įstatymų leidėjo pozicijos analizė, t.y. subjektyvusis požiūris ir teisiniai argumentai, kurių pagrindu veika buvo kriminalizuota. Šiems aspektams atskleisti panaudota teisės teorijos medžiaga ir aiškinamieji raštai. Šioje dalyje taip pat aprašomas dabartinis mokesčių nesumokėjimo reglamentavimas.

Darbe taip pat rašoma apie baudžiamosios, administracinės ir civilinės atsakomybės atribojimo kriterijus, o taip pat jų vaidmenį kvalifikuojant mokesčių nesumokėjimą. Tam vadovautasi teisės teorijos medžiaga, o būtent bendraisiais baudžiamosios, administracinės ir civilinės teisės principai, mokslininkų straipsniai ir jurisprudencija. Atliekama mokesčių nesumokėjimo atribojimo analizė detaliam išnagrinėjus baudžiamojo kodekso ir administracinių nusižengimų įstatymo pakeitimus, civilinio kodekso ir mokesčių administravimo įstatymo nuostatas. Taip pat paliečiama ir ypatingai įdomi tyčinio ir netyčinio dirbtinio kriminalizavimo tema, kuri svarbi ne tik mokesčių nesumokėjimo veikos kriminalizacijos klausimams atsakyti, bet ir suformuoti bendrą požiūrį į baudžiamosios justicijos saugomų konstitucinių vertybių apsaugą.

Paskutinėje darbo dalyje prieita prie mokesčių nesumokėjimo sudėties požymių analizės pasitelkiant predikatų logikos mokslo dėsnius. Kartu aprašomi kriterijai, kuriems atitinkanti bet kokia, tuo tarpu ir mokesčių nesumokėjimas galėtų būti įrašoma į baudžiamąjį įstatymą ir už jos padarymą subjektas būtų traukiamas baudžiamojon atsakomybėn. Trumai paliečiama ir vertinamųjų nusikalstamos veikos požymių tema. Aptariama *ultima ratio* principo reikšmė baudžiamajai justicijai. Mokesčių nesumokėjimo kontekste analizuojama užsienio valstybių teisinė sistema.

SUMMARY

Reasonability and Appropriateness of Criminalization of Tax Non-payment

Arnold Žuras

The present Master's thesis provides an analysis of the historical position of the legislator, i.e. the subjective view and the legal arguments that led to the criminalisation of the act. Legal theory and interpretative materials have been used to reveal these aspects. This part also deals with the current regulation of tax evasion.

The paper also discusses the criteria for distinguishing between criminal, administrative and civil liability, and their role in qualifying tax evasion. For this purpose, reference is made to legal theory, namely the general principles of criminal, administrative and civil law, scholarly articles and jurisprudence. An analysis of the distinction between tax evasion and non-payment of taxes is carried out by examining in detail the amendments to the Criminal Code and the Law on Administrative Offences, the Civil Code and the Law on Tax Administration. It also addresses the particularly interesting topic of intentional and unintentional artificial criminalisation, which is important not only for responding to the issue of the criminalisation of tax evasion, but also for forming a general approach to the protection of the constitutional values protected by criminal justice.

The last part of the paper focuses on the analysis of the constituent elements of tax evasion using the laws of predicate logic science. At the same time, it describes the criteria that would allow any type of tax evasion to be included in the criminal law and the subject to be prosecuted for its commission. The topic of the evaluative elements of the offence is also briefly covered. The relevance of the ultima ratio principle for criminal justice is discussed. Finally, the legal system of foreign countries is analysed in the context of tax evasion.