

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Baudžiamosios justicijos katedros

Žygimanto Treigio,
V kurso, Baudžiamosios justicijos
studijų šakos studento

Magistro darbas

Mokesčių nesumokėjimo kriminalizacijos pagrindumas ir tikslingumas

Reasonableness and Expediency of Tax Evasion Criminalization

Vadovas: Lekt. Darius Prapiestis
Recenzentas: Lekt. Dr. Geraldas Višinskis

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe išsamiai pateikiama mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo raida Lietuvoje, mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pagrįstumas ir tikslingumas yra įvertinamas atsižvelgus į profesoriaus G. Švedo pateikiamus kriterijus, aptariama mokesčių nesumokėjimo veikos sudėties požymiai leidžiantys šią veiką atskirti nuo savo prigimtimi panašių nusikalstamų veikų – BK 220, 221 straipsnių. Įvertinamas mokesčių nesumokėjimo paplitimas Lietuvoje keturiolikos metų laikotarpyje, taip pat analizuojama Lietuvos Aukščiausiojo teismo jurisprudencija susijusi su mokesčių mokėtojų nemokumo apskaičiavimu ir įvertinimu, pateikiama alternatyvios priemonės kovoti su mokesčių nesumokėjimu.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių nesumokėjimas, mokesčių mokėtojas, nemokumas, mokesčių moralė, kriminalizavimas, nusikaltimai finansų sistemai.

This final thesis discusses the development of criminalization of tax evasion in Lithuania, reasonableness and expediency of tax evasion criminalization is assessed in accordance with the criteria provided by professor G. Švendas, the corpus delicti of tax evasion is discussed, which allow to distinguish this act from criminal offences similar in their nature specified in Lithuanian criminal code articles 220, 221. The prevalence of tax evasion in Lithuania over a period of fourteen years is estimated, The jurisprudence of the Supreme Court of Lithuania related to the calculation and assessment of taxpayers' insolvency is also analyzed, alternative measures to combat tax evasion are provided.

Keywords: tax evasion, tax payer, insolvency, tax morale, criminalization, crimes against the financial system.

TURINYS

ĮVADAS	2
1. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO REIŠKINYS	5
1.1. Mokesčių nesumokėjimo sąvoka.....	5
1.2. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo raida	7
2. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO KRIMINALIZAVIMO PAGRĪSTUMAS IR TIKSLINGUMAS	12
2.1. Kriminalizavimo kriterijai.....	12
2.2. Mokesčių nesumokėjimo veikos pavojingumas	13
2.3. Mokesčių nesumokėjimo paplitimas	19
2.4. Galimi alternatyvūs mokesčių nesumokėjimo sprendimo būdai	22
2.5. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pasekmės	25
2.6. Mokesčių mokėtojų mokumo įtaka mokesčių nesumokėjimui	27
3. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO KRIMINALIZAVIMAS UŽSIENYJE	35
3.1. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas JAV	35
IŠVADOS	40
LITERATŪROS SĄRAŠAS	41
SANTRAUKA	45
SUMMARY	46

IVADAS

Magistrinio darbo temos aktualumas. Mokesčių nesumokėjimas egzistuos tol, kol egzistuos patys mokesčiai ir bus bandoma vengti juos mokėti. Ši tema tampa itin aktuali laikotarpiu, kai valstybė patiria ekonominių sunkumų, susidariusių dėl besitęsiančios COVID-19 pandemijos, kuomet karantino metu yra tiesiogiai ir netiesiogiai apribojama tam tikrų ūkinių veiklų vykdymas, dėl ko juridiniai asmenys, susiduriantys su ekonomiais sunkumais gali būti paskatinti imtis neteisėtų priemonių, stengiantis išsaugoti įmonės veiklos tęstinumą. Atsižvelgus į Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos neseniai pristatytą ataskaitą, iš mokesčių ir socialinio draudimo įmokų surinkimas į biudžetą Lietuvoje 2015 m. sudarė tik 29.2 procento šalies bendrojo vidaus produkto, kas skatina įstatymų leidėjus imtis kraštutinių priemonių siekiant pažaboti mokesčių slėpimo, bei mokesčių nesumokėjimo atvejus. Tačiau pasirinkimas socialinę problemą – mokesčių nesumokėjimą, spręsti išimtinai pasitelkiant baudžiamąją teisę, atsižvelgus į veikos mastą ir išvengiamus mokesčius, ne visuomet yra tikslingas. Šios problemos sprendimas taip pat priklauso ir nuo to, kaip įstatymų leidėjas, prokuratūra bei teismai interpretuoja šį valstybei žalingą reiškinį, taip pat nuo gebėjimo derinti valstybės, mokesčių mokėtojų ir kreditorių interesus.

Magistrinio darbo tikslas. Atskleisti mokesčių nesumokėjimo sampratos esmę, kriminalizavimo raidą, problematiką bei pagrindines taisykles mokesčių nesumokėjimo kriminalizavime. Palyginti mokesčių nesumokėjimą su kitomis nusikalstamomis veikomis finansų sistemai bei išskirti esminius teismų praktikoje aptartus probleminius aspektus.

Magistrinio darbo uždaviniai.

1. Atskleisti mokesčių nesumokėjimo sampratą ir mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo raidą;
2. Vadovaujantis prof. G. Švedo pateiktais kriminalizavimo kriterijais patikrinti ar mokesčių nesumokėjimas, taip kaip jis kriminalizuotas BK 219 straipsnyje, atitinka šiuos kriterijus;
3. Atskleisti mokesčių mokėtojo mokumo reglamentavimo įtaką mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimui, mokumo problematiką įstatymuose ir teisminėje praktikoje;
4. Aptartis mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo sudėties reglamentavimą Jungtinių Amerikos Valstijų įstatymuose.

Magistrinio darbo objektas. Šio magistrinio darbo objektą atskleidžia magistrinio darbo pavadinimas – tai baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą, ir jos teisinis reglamentavimas.

Magistrinio darbo metodai. Lyginamasis metodas. Šiame magistro darbe mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo sudėtis bus lyginama su kitų nusikalstamų veikų finansų sistemai, sudėtimis.

Lingvistinis metodas. Šiame darbe taip pat bus aiškinamasi mokesčių nesumokėjimo sąvoka, nemokumo sąvokos pasikeitimai.

Istorinis metodas. Šiame darbe bus aptartos ankstesnės atitinkamų įstatymų redakcijų nuostatos, teismų praktika bei joje suformuluotos taisyklės.

Aprašomasis metodas. Šiame darbe bus aprašomi pagrindiniai mokesčių nesumokėjimo aspektai, kurie įtvirtinti Lietuvos Respublikos teisės aktuose arba Lietuvos teismų praktikoje.

Loginis metodas. Šiame darbe pozicija bus grindžiama vadovaujantis loginiu teisės aiškinimo metodu, t.y. samprotaujant apie nemokumo išaiškinimo ir taikymo problemą, kurioje teisė susikerta su logika.

Magistrinio darbo originalumas. Benjaminas Franklinas, vienas iš Jungtinių Amerikos valstijų konstitucijos signatarų, teigė, jog gyvenime nėra užtikrinto, apart mirtį ir mokesčius. O žmogus, nuo gilos senovės bando atrasti būdus išvengti abiejų. Mokesčių sumokėjimas tai nėra vien mokesčių mokėtojo prievolės vykdymas valstybei, tai yra finansinės sistemos palaikymas, kuria yra paremta ne tik pavienės valstybės, bet visos civilizacijos egzistavimas. Mokesčių mokėtojams nevykdant pareigos laiku mokėti mokesčius į valstybės biudžetą, apribojama valstybės institucijų galimybės tinkamai įgyvendinti jos pavestus uždavinius ir funkcijas, didėjant biudžeto deficitui išauga poreikis skolintis. Tai nusikaltimas, neturintis konkrečios personifikuotos aukos, tačiau jo pasekmės jaučiamos visų, net ir mokesčių mokėtojo, kuris išvengė mokesčių mokėjimo. Šiame magistriniame darbe, skirtingai nei kituose publikuotuose darbuose, kur buvo nagrinėti BK 220 ir 221 straipsniai įvairiais aspektais (V. Šinkūnaitės magistriniame darbe „Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimas už mokesčių slėpimą“; O. Fedosiuk straipsnyje „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminių normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“; M. Dobrovolskio straipsnyje „Mokesčių slėpimo kriminalizavimas ultima ratio principo kontekste“) yra nagrinėjama su BK 219 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos kriminalizavimo aspektai, tokie kaip: veikos pavojingumas, paplitimo dinamika, alternatyvūs būdai spręsti analizuojamą problemą, kriminalizavimo padariniai, bei kiti probleminiai klausimai. Šiame darbe naujai nustatomi

pagrindai, kuriais vadovaudamasis, įstatymų leidėjas formavo savo požiūrį į mokesčių nesumokėjimą, bei poreikį šią nusikalstamą veiką laikyti vienodai pavojingą BK 220 ir 221 straipsniuose pateikiamų veikų atžvilgiu. Empirinių duomenų analizė leidžia daryti prielaidas, jog mokesčių nesumokėjimo dinamika yra itin glaudžiai susijusi su valstybės finansine būkle, bei teikiama finansine pagalba privačiam sektoriui, finansinės krizės metu. Darbe taip pat pateikiami argumentai, pagrindžiantys hipotezę, jog riba kilti baudžiamajai atsakomybei yra akivaizdžiai neproporcinga skiriamoms bausmėms. Taip pat juridinis asmuo, juridinio asmens vadovas arba individualia veikla užsiimantis asmuo be baudžiamosios atsakomybės sulaukia kitų neigiamų padarinių, perkopiančių baudžiamosios teisės sritį.

Magistrinio darbo svarbiausi šaltiniai. Pagrindinis magistrinio darbo šaltinis – LR BK. Jis buvo pasitelktas analizuojant mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo sudėtį, bei lyginant nusikaltimų veikų finansų sistemai (BK 219, 220 ir 221 straipsniai) esminius panašumus ir skirtumus. Skirtingos LR BK, bei LR ATPK redakcijos panaudotos analizuojant mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo raidą, bei ryšį su kitomis nusikalstamomis veikomis finansų sistemai. Daug dėmesio skirta Lietuvos Aukščiausiojo Teismo formuojamai praktikai mokesčių nesumokėjimo baudžiamosiose bylose. Darbe naudoti įvairūs teisės aktai siekiant nustatyti nemokumo, kaip vienos iš aplinkybių, neleidžiančių kilti baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 straipsnį, problematiką. Pasitelkta informatikos ir ryšių departamento teikiamais duomenimis apibendrinant su mokesčių nesumokėjimu susijusią statistiką, šiuos duomenis panaudojant pagrįsti finansinių krizių įtaką mokesčių nesumokėjimo dinamikai. Gintaro Švedo straipsnyje „Veikos kriminalizavimo kriterijai: teorija ir praktika“ pateikti kriminalizavimo kriterijai buvo pasitelkti įvertinti ar mokesčių nesumokėjimas kriminalizuotas pagrįstai. Magistro darbe taip pat plačiai naudojama užsienio autorių literatūra, kuri nagrinėja teorines ir praktines problemas susijusias su mokesčių nesumokėjimu. Jungtinių Amerikos valstijų baudžiamieji įstatymai ir teisminė praktika pasitelkta nustatant mokesčių nesumokėjimo ypatumus JAV. Šie šaltiniai buvo pasirinkti, nes minėtų šaltinių pagalba yra geriausia ir tikslingiausia atskleisti probleminius magistrinio darbo aspektus analizuojamos temos atžvilgiu.

1. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO REIŠKINYS

1.1. Mokesčių nesumokėjimo sąvoka

Mokesčių nesumokėjimo definicija, atsižvelgiant į nusikalstamą veiką, kurios reglamentavimas pateikiamas Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso (Toliau – BK) 219 straipsnyje, nėra pateikiama jokiame oficialiame dokumente. Vadovaujantis V. Vasiliausko nuomone, „Lietuvoje mokesčių slėpimu būtų laikomos tokios Baudžiamajame kodekse uždraustos veikos kaip mokesčių nesumokėjimas (Baudžiamojo kodekso 219 str.), neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas (Baudžiamojo kodekso 220 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas (Baudžiamojo kodekso 221 str.).“ (Vasiliauskas, 2005, p. 5) Priešingai V. Vasiliausko nuomonei teigia A. Paulauskas, kurio nuomone, „mokesčio mokėtojas slėpdamas mokesčius pateikia neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ar turtą, iš viso nepateikia deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento, apgaulingai ar aplaidžiai tvarko buhalterinę apskaitą, jam taikytina baudžiamoji atsakomybė, numatyta Baudžiamojo kodekso 220–223 str.“ (Paulauskas, 2006, p. 39) Kaip matyti, A. Paulauskas mokesčių nesumokėjimo neprilygina mokesčių slėpimui. Galiausiai Lietuvos Respublikos finansų ministerija, atsakydama į pinigų plovimo, mokesčių vengimo ir slėpimo komiteto (toliau - PANA) užklausimą dėl ES valstybių narių pajėgumų ir praktikos kovoje su mokesčių vengimu, mokesčių slėpimu ir pinigų plovimu, pateikė savo vertinimą, kurie straipsniai priskirtini mokesčių slėpimui. Pagal PANA komiteto pateiktą definiciją mokesčių slėpimu laikomas neteisėtas veiksmas, kuriuo nuslepiami mokesčiai slepiant pajamas, kurios gautos legaliai arba nelegaliai, nuo fiksavimo ir surinkimo atliekamo mokesčių inspekcijos. (Lithuania fiche, 2017) Pagal Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos pateiktus duomenis, jos nuomone, mokesčių slėpimu laikytinos veikos pateiktos BK 205, 219, 220, 221 straipsnių dispozicijose, bei Administracinių nusižengimų kodekso (toliau – ANK) 187 straipsnyje. (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2017)

Kyla klausimas ar nesant mokesčių nesumokėjimo sąvokos galima pagrįstai laikyti mokesčių nesumokėjimą mokesčių slėpimu. Tam tikslui būtina apibrėžti mokesčių slėpimo sąvoką ir jos turinį. Vienas pirmųjų mokesčių slėpimo (ang. *Tax evasion*) definicijų buvo pateikta Lerouge and Piatier žvelgiant į šį reiškinį, kaip į dar vieną sukčiavimo formą, savyje talpinančią ir mokesčių slėpimą. (Popescu, 2020, p. 48) Toks supratimas būtų kritikuojamas Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo, kurio nuomone nors teismų praktikoje tam tikrais atvejais sukčiavimu pripažįstami ir nesąžiningi mokesčio mokėtojo veiksmai, tačiau BK XXXII skyriuje išdėstytų veikų dirbtinis kvalifikavimas pagal turinių nusikalstamų veikų normas neatitinka baudžiamojo įstatymo tikslų. (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo

2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Vadovaujantis Maurice Duverger koncepcija, jis mokesčių slėpimą įvardina kaip bendrą terminą, apibūdinantį pabėgimą nuo mokesčių mokėjimo. (Popescu, 2020, p. 49) Toks apibūdinimas yra iš tiesų per daug lakoniškas, atsižvelgiant, kad panašiai galėtų būti apibūdinta ir mokesčių vengimas (ang. *Tax avoidance*) - menas išsisukti nuo mokesčių formaliai nepažeidžiant mokesčių įstatymų ir nesumažinant mokesčių naštos. Vengiant mokesčių dirbtinai sukuriama įstatymo reikalavimus atitinkanti ūkinių operacijų grandinė, dėl kurios mokesčių mokėtojas gauna mokestinę naudą. (Popescu, 2020, p. 49) Atskiriant mokesčių vengimą nuo mokesčių slėpimo vadovaujasi O. Fedosiuk pateikiamu išaiškinimu, jog „*nepaisant tam tikrų apgaulės elementų siekiant nepagrįstos mokestinės naudos ir mokesčių administratoriaus klaidinimo, mokesčių vengimas demokratinio pasaulio mokesčių teisėje nepriskiriamas nusikalstamiems veiksams ir įveikiamas mokesčių administratoriui suteiktomis teisinėmis priemonėmis ir tvarka – mokesčių administratorius apmokestina mokesčių mokėtoją pagal sandorių tikrąjį turinį, o ne pateiktą formą, skiria baudą, delspinigius.*“ (Fedosiuk, 2017, p. 62) Tiksliausias mokesčių slėpimo apibūdinimas pateikiamas transparency international, kurie mokesčių slėpimą suvokia, kaip neteisėtą mokesčių nemokėjimą arba nepilną sumokėjimą, paprastai tyčia pateikiant melagingas deklaracijas arba jų visiškai nepateikiant mokesčių institucijoms. (Transparency international, 2020) Nors toks definicijos pateikimas tinkamas apibūdinti nusikalstamų veikų sudėtis, pateikiamas BK 220 ar 221 straipsniuose, tačiau tam tikri elementai nėra pritaikytini mokesčių nesumokėjimui. Mokesčių slėpimo negalima prilyginti mokesčių nesumokėjimui, nes būtent mokesčių slėpimas pasireiškia iškreipiant ar nuslepiant aplinkybes, kurios yra reikšmingos nustatyti mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, dėl ko mokestinės prievolės įvykdymas iš esmės yra apsunkinamas. Asmuo kaltinamas mokesčių nesumokėjimu, vadovaujantis BK 219 straipsniu, būna pateikęs mokesčių administratoriui teisingus duomenis apie mokėtinus mokesčius, mokesčių administratorius būna atlikęs auditą dėl minėtų mokesčių, bei išsiuntęs priminimą minėtus mokesčius susimokėti, nes jeigu audito atveju būtų nustatyta, kad mokesčių mokėtojas nėra pateikęs deklaracijos arba joje pateikti neteisingi duomenys, tokiai veikai nebūtų taikomas BK 219 straipsnis.

Atsižvelgus į pateiktas mokesčių nesumokėjimo charakteristikas, šį neteisėtą reiškinių tiksliau apibūdintų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnio 9 dalis., kuri pateikia mokesčio nepriemokos sąvoką. (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004) Mokesčio nepriemoka - *mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma*. Nustačius artimiausia atitikmenį mokesčių nesumokėjimui, sekantis žingsnis būtų pateikti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo kilmę, bei raidą, siekiant nustatyti, kokios

sąsajos yra tarp BK 219, 220 ir 221 straipsnių.

1.2. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo raida

Siekiant nustatyti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo kilmę dabartiniame baudžiamajame kodekse, analizę verta pradėti nuo 1961 m. Lietuvos Tarybų Socialistinės Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau - LTSR BK) bei jo redakcijų, kodekse išdėstytas nuostatas lyginant su 1984 m. Lietuvos Tarybų Socialinės Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksu (toliau - LTSR ATPK) ir skirtingomis jo redakcijomis. 1961 m. LTSR BK toks skyrius kaip nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansams neegzistavo. Vienintelė nusikalstama veika, savo esme bent kažkiek panaši į mokesčių nesumokėjimą, buvo reglamentuota kitų valstybinių nusikaltimų skyriuje, kur 81 straipsnyje buvo numatyta baudžiamoji atsakomybė už vengimą karo metu atlikti prievoles arba mokėti mokesčius. Straipsnyje numatyta, jog *vengimas karo metu darbinės mobilizacijos arba kitokių prievolių atlikimo, taip pat mokesčių mokėjimo – baudžiamas laisvės atėmimu nuo vienerių iki penkerių metų arba pataisos darbais nuo šešių mėnesių iki vienerių metų.* (Lietuvos tarybų socialistinės respublikos baudžiamasis ..., 1961) Pažymėtina, kad šis straipsnis buvo skirtas taikyti tik karo metu, todėl jo taikymo galimybės buvo labai ribotos. Taip pat atsakomybė kildavo ne tik išimtinai nesumokant mokesčių, bet ir neatliekant kitokio pobūdžio prievolių. 1990 m. Lietuvos Respublikos Aukščiausioji taryba priėmė pakeitimus, kuriais buvo panaikintas 81 straipsnis. (Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso..., 1990)

Tuo tarpu LTSR ATPK, 1986 m. įsaku, buvo papildytas 172¹ straipsniu, kuriame buvo numatyta administracinė atsakomybė už vengimą pateikti deklaraciją apie pajamas. Straipsnio dispozicija buvo išdėstyta nurodant, jog atsakomybė kyla už *vengimą pateikti deklaraciją apie pajamas, gautas iš vertimosi namudiniu verslu, kita individualia darbine veikla, arba apie kitokias pajamas, apmokestinamas pajamų mokesčiu, ir kitais atvejais, kai deklaracijos pateikimas numatytas įstatymų arba deklaracijos pateikimas ne laiku, arba žinomai iškreiptų duomenų įtraukimas į ją.* (Lietuvos TSR administracinių teisės pažeidimų kodeksas, 1984) Tai buvo pirmas kartas, kuomet mokesčių mokėtojui buvo numatyta atsakomybė (nors ir ne baudžiamoji) už veikas, kurios savo esme yra identiškos toms, kurios pateikiamos dabartinio BK 220 ir 221 straipsniuose.

1990 m. ATPK 172¹ straipsnio dispozicija buvo sutrumpinta, nurodant, kad atsakomybė kyla už dokumento apie pajamas ir mokesčius nepateikimą valstybinei mokesčių inspekcijai nustatytu laiku. Kita, alternatyvi veika – žinomai iškreiptų duomenų įtraukimas buvo

perkelta į atskirą, 172² straipsnį, nurodant, jog atsakomybė kyla už pajamų ar kitų apmokestinamų objektų slėpimą arba neteisingą parodymą valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktuose dokumentuose. (Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės ..., 1990) Atsižvelgus į sankcijų diferencijavimą, galima teigti, jog tuo metu įstatymų leidėjo nuomone pajamų ar kitų apmokestinamų objektų slėpimas buvo laikomas pavojingesne veika, nei kad vengimas pateikti deklaraciją apie pajamas. 1992 m. ATPK 172¹ straipsnio dispozicija buvo patikslinta, nurodant, kad nepateikimas nustatytu laiku apima ne tik nepateikimą, bet ir pavėluotą pateikimą. Taip pat buvo padidinti sankcijos dydžiai ATPK 172¹ straipsnyje iš 50-100 rublių sumos iki 100-500 rublių sumos, o 172² sankcijos dydžiai padidinti nuo 100-500 rublių sumos iki 100-1000 rublių sumos. (Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės ..., 1990)

BK 1993 m. buvo papildytas 162³ straipsniu, kuriuo buvo numatyta, kad *neteisingų duomenų apie savo pajamas ar jų naudojimą įrašymas į deklaraciją ir jos pateikimas valstybinei mokesčių inspekcijai užtraukia baudžiamąją atsakomybę*. (Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso..., 1993) Nuo šio straipsnio papildymo, neteisingų duomenų pateikimas mokesčių inspekcijai galėjo būti traktuojamas tiek kaip administracinis teisės pažeidimas, tiek kaip nusikalstama veika, nepateikiant konkrečių atskyrimo kriterijų.

1994 m. BK pildomas naujomis nusikalstamų veikų sudėtimis, o specialiojoje dalyje nurodytos nusikalstamos veikos suskirstomos į atskirus skyrius pagal nusikaltimo objektą. (Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo ..., 1994) Analizuojamos temos atžvilgiu yra itin aktualus naujai suformuotas BK šešiolikštasis skyrius, kuriame išdėstyti nusikaltimai finansams. Šalia ankščiau jau egzistavusio 162³ (1994 m. redakcijoje 324 straipsnis) atsirado 325 straipsnis – Mokesčių vengimas. Šiuo straipsniu buvo numatyta baudžiamoji atsakomybė, kuomet *laiku nepateikiama 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*. Tokiu būdu buvo kriminalizuota veika savo esme identiška ATPK 172¹ straipsniui, bet tuo pačiu ir nustatyta nauja nusikalstama veika – mokesčių vengimas, suprantamas kaip mokesčių nesumokėjimas pateikus deklaracijas ar kito pobūdžio dokumentus apie savo pajamas bei gavus priminimą apie prievolę sumokėti dokumentuose minėtus mokesčius. Savo esme ši alternatyvi veika atitinka šiuo metu galiojantį BK 219 straipsnį.

1995 m. BK 325 straipsnis buvo papildytas numatant, kad baudžiamoji atsakomybė kyla ne tik kuomet nėra laiku pateikiama deklaracija ar laiku nesumokami mokesčiai susiję su fiziniu asmeniu, bet ir su įmone. (Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso ...,

1995) Nors šis pakeitimas tiesiogiai nenumato, kad baudžiamoji atsakomybė pagal šį straipsnį kyla juridiniam asmeniui, tačiau atsakomybė galėjo kilti fiziniam asmeniui, kuris buvo atsakingas už juridinį asmenį. 1996 m. BK 325 straipsnio esminis pakeitimas buvo tai, jog šiame straipsnyje pirmą kartą buvo numatyta kvalifikuojanti nusikaltimo sudėtis – kuomet nusikalstama veika, nurodyta 325 straipsnyje, padaroma didelės turtinės žalos valstybei. (Baudžiamojo kodekso 325 straipsnio ..., 1996) Tokiu būdu buvo įvestas vertinamasis kriterijus mokesčių vengime, neįvardinant konkrečios minimalios ar maksimalios ribinės sumos, nuo kurios veika būtų laikoma didesnio pavojingumo, paliekant teismui spręsti ar konkrečiu atveju veika siekia 325 straipsnyje įvardytą pavojingumą. Tuo pačiu metu, 1995 m., ATPK 172¹ straipsnis vėl buvo keičiamas iš esmės. Visų pirma numatyta atsakomybė už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens) arba įmonės pajamas, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimą, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ir mokesčius pateikimą bei mokesčių vengimą. Praplėsta ir subjektyvioji pusė, nurodant konkrečius asmenis, kuriems gali kilti atsakomybė už minėtų veikų įvykdymą: individualių įmonių savininkams, asmenims, įgaliotiems tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždaruųjų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovams, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkams ar administracijos vadovams, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkams ar valdytojams, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovams. (Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės ..., 1995) Tokiu būdu buvo apjungti 172¹ ir 172² straipsniai, 172² straipsnį paliekant su mokesčių deklaravimu nesusijusių klausimų sprendimui. Galima konstatuoti, kad mokesčių vengimas pirmiausia buvo įtvirtintas BK, ir tik po metų atsirado ATPK. Kuomet BK mokesčių vengimas buvo apjungtas su dar viena alternatyvia veika – nepateikimu dokumentų laiku, ATPK mokesčių vengimą, neteisingų duomenų dokumentuose pateikimą, bei dokumentų, susijusių su mokesčių mokėjimu, pateikimą laikė vienodai pavojingomis veikomis. Visos paminėtos veikos iki atsirandant naujam BK, turėjo savo vietą tiek BK, tiek ATPK, nors konkrečių atskyrimo kriterijų pateikta nebuvo.

1997 m. ATPK 172¹ straipsnio dispozicija buvo papildyta teiginiu, nurodančiu kad šis straipsnis taikomas tik įsitikinus, jog asmens padaryta veika neužtraukia baudžiamosios atsakomybės. (Administracinių teisės pažeidimų kodekso ..., 1997) Pastebėtina tai, jog tuo metu viršutinė baudos riba siekė 100 000 litų, tačiau 1999 m. buvo sumažinti iki 1000 litų, ką galima laikyti gramatine klaida. (Administracinių teisės pažeidimų kodekso ..., 1999)

Tais pačiais metais iš ATPK 172¹ dispozicijos pašalinta viena iš alternatyvių veikų – mokesčių vengimas ir perkelta į antrąją straipsnio dalį, kaip kvalifikuojanti veika, nurodant jog įvykdžius šio straipsnio pirmojoje dalyje numatyta veiką, padaryta siekiant nuslėpti arba nuslepiant mokesčius, jeigu tai neužtraukia baudžiamosios atsakomybės. (Administracinių

teisės pažeidimų kodekso ..., 1997)

Naujajame 2000 m. BK tokios formuluotės kokia buvo įvardinta ankstesniame BK 325 straipsnyje, nelieka. Nusikalstamos veikos sudėtis įvardyta BK 325 straipsnyje – *nepateikimas laiku valstybinei mokesčių inspekcijai deklaracijos ar nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kito dokumento apie savo arba įmonės pajamas, pelną* yra išskiriama kaip atskira nusikalstama veika, kuri naujajame BK įtvirtinama 221 straipsnyje. Esminis pasikeitimas įvyksta sankcijoje – deklaracijos nepateikimas nebelaikomas apysunkiū nusikaltimu už kurį buvo numatytas laisvės atėmimas iki ketverių metų arba bauda, nes nuo 2000 m. laikytas baudžiamuoju nusižengimu už kurį buvo numatyta viešieji darbai, bauda arba areštas. Kaip atskira nusikalstama veika BK atsiranda ir mokesčių nesumokėjimas, įtvirtintas BK 219 straipsnyje. Nors dispozicijos išdėstymas pakinta lyginant su senojo BK 325 straipsniu, esmė išlieka ta pati – numatoma baudžiamoji atsakomybė kuomet pateikus deklaraciją laiku nesumokami pagal ją apskaičiuoti mokesčiai po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius. Naujai įvardyta dispozicija lyginant su senąja nėra tokia išsami. Dispozicijoje lieka tik deklaracijos, kaip dokumento forma, kuri privalo būti teikiama įgaliotai institucijai, išbraukiant tokias pateikimo formas, kaip: nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kiti dokumentai. Taip pat valstybinę mokesčių inspekciją pakeičia sąvoka įgaliota institucija. Kitas reikšmingas pasikeitimas – nebelieka aplinkybės dėl, kurios negalėtų asmeniui kilti baudžiamoji atsakomybė – nemokumo. Nors naujajame BK 219 str. 1 d. nemokumas nėra įvardijamas *expressis verbis*, tačiau teismai atsižvelgia į šią aplinkybę. BK 219 straipsnio 1 dalyje įvardyto nusikaltimo įvykdymo atveju nusikaltimas tebelaikomas apysunkiū, o sankcija persikelia iš ankščiau galiojusio BK 325 straipsnio - bauda arba laisvės atėmimas iki ketverių metų. Pasikeitimų būta ir nusikaltimo kvalifikuotoje dalyje – vertinamasis kriterijus didelė žala valstybei, pakeistas įvardijant konkrečią žemutinę ribą, nuo kurios nusikaltimas laikomas kvalifikuotu – nesumokėtų mokesčių sumai viršijant 500 MGL dydį. Kvalifikuoto nusikaltimo sankcija buvusi BK 325 straipsnyje išlieka identiška – laisvės atėmimas nuo dviejų iki šešerių metų. Taip pat pirma kartą buvo numatyta privilegijuota nusikalstamos veikos sudėtis, numatanti, jog už veikos, numatytos minimo straipsnio 1 dalyje, padarymą, kuomet mokesčių mokėtojas nesumokėjo apskaičiuotų ne daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių - skiriama viešieji darbai, bauda arba laisvės atėmimas. Taip pat buvo numatyta, kad baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą gali kilti ir juridiniam asmeniui. (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000) Iš pateiktos analizės galima matyti, jog iki įsigaliojant naujajam BK deklaracijos nepateikimas ir mokesčių nesumokėjimas buvo įvardijamos kaip alternatyvios nusikalstamos veikos, kuomet įvykdžius vieną iš jų buvo numatyta tokia pati sankcija, laikant jas vienodai pavojingomis. Tokio supratimo neliko,

kuomet naujajame BK mokesčių nesumokėjimo pavojingumas ir sankcija nepakito, buvo sukonkretinta kvalifikuojanti nusikaltimo sudėtis, bei numatyta privilegijuota sudėtis, atsakomybė juridiniam asmeniui, tokiu būdu ženkliai išplečiant atsakomybės ribas. Ankščiau alternatyvia nusikalstama veika buvusi veika – deklaracijos nepateikimas – ne tik neteko kvalifikuotos nusikaltimo sudėties, bet ir buvo prilyginta baudžiamajam nusižengimui.

2. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO KRIMINALIZAVIMO PAGRĮSTUMAS IR TIKSLINGUMAS

2.1. Kriminalizavimo kriterijai

Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad „pagal Konstituciją konkrečių veikų kriminalizavimas ir baudžiamosios atsakomybės už jas diferencijavimas pirmiausia yra valstybės baudžiamosios politikos klausimas, kurį sprendžia įstatymų leidėjas, naudodamasis turima plačia diskrecija ir atsižvelgdamas į tų veikų pavojingumą, mastą, nusikalstamumo prevencijos prioritetus, kitas reikšmingas aplinkybes, tačiau nepažeisdamas Konstitucijos ir iš jos kylančių imperatyvų.“ Iš pateikiamo išaiškinimo matyti išskiriami keli kriminalizavimo kriterijai į kuriuos privalu atsižvelgti: veikos pavojingumas, mastas, nusikalstamumo prevencija ir kitos reikšmingos aplinkybės. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas) Teisinio reguliavimo raida baudžiamosios teisės srityje atsižvelgiant į visuomenėje vykstančius pokyčius pirmiausia reiškiasi veikų kriminalizavimu ar jų dekriminalizavimu, t. y. tam tikros veikos pripažįstamos esančios nusikalstamos arba atsakomybė už jas pašalinama iš baudžiamųjų įstatymų. Veikų kriminalizavimo procesas siejamas su visuomenėje vykstančiais socialiniais reiškiniais, tačiau kriminalizuojant veikas ne visada yra įvertinamos kitų teisės šakų realios galimybės sureguliuoti ir apsaugoti tam tikrus visuomeninius santykius. Kad veika būtų pripažinta nusikaltimu, reikia įvertinti visus su jos padarymu susijusius aspektus. Siekiant užkirsti kelią neteisėtoms veikoms ne visuomet yra tikslinga tokią veiką pripažinti nusikaltimu, taikyti pačią griežčiausią priemonę - kriminalinę bausmę. Todėl kiekvieną kartą, kai reikia spręsti, pripažinti veiką nusikaltimu ar kitokiu teisės pažeidimu, labai svarbu įvertinti, kokių rezultatų galima pasiekti kitomis, nesusijusiomis su kriminalinių bausmių taikymu, priemonėmis (administracinėmis, drausminėmis, civilinėmis sankcijomis ar visuomenės poveikio priemonėmis ir pan.). (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas) Įstatymų leidėjas 1994 m. nusprendė kovai su mokesčių nesumokėjimu, kaip pirmą ir vienintelę *solo ratio* priemonę, numatyti baudžiamąją atsakomybę ir tik po metų, ATPK numatyti administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą. Priešingai nei kitų, teisei prieštaringų veikų atžvilgiu, deklaracijos nepateikimas arba melagingų duomenų deklaracijoje pateikimas buvo laikomas pažeidimu įtvirtintu ATPK jau nuo 1986 m. Nors visos pateikiamos veikos nuo 1995 m. iki 1999 m. buvo laikomos vienodo pavojingumo, įvardinant jas kaip alternatyvias veikas ATPK 1721 straipsnyje, šio vertinimo perkėlimas 2017 m. į BK, įtvirtinant veikas atsižvelgiant jog visi pakeitimai įvyko per labai trumpą laiko tarpą, pagrįstai sudaro prielaidas kvestionuoti įstatymų leidėjo priimtus sprendimus. Konstitucinis Teismas pabrėžė, kad įstatymų leidėjas,

turėdamas plačią diskreciją spręsti valstybės baudžiamosios politikos, be kita ko, konkrečių veikų kriminalizavimo, baudžiamosios atsakomybės diferencijavimo, klausimus turi paisyti iš konstitucinių teisinės valstybės ir teisingumo principų kylančių reikalavimų, kad baudžiamajame įstatyme nustatyta bausmių sistema būtų darni, stabili ir subalansuota, kad už nusikalstamas veikas būtų nustatytos tokios bausmės ir tokie jų dydžiai, kurie būtų adekvatūs nusikalstamai veikai ir bausmės paskirčiai, kad bausmės ir jų dydžiai būtų diferencijuojami atsižvelgiant į nusikalstamų veikų pavojingumą. Šiame kontekste Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad baudžiamajame įstatyme bausmių sistemą nustatantis teisinis reguliavimas negali būti keičiamas atsižvelgiant tik į visuomenėje tam tikru laikotarpiu susiklosčiusį požiūrį į tam tikras nusikalstamas veikas. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2020 m. kovo 18 d. nutarimas) Nors teismas pripažįsta, jog kriminalizavimo reiškiniai vyksta atsižvelgiant į visuomenėje vykstančius pokyčius, tačiau tuo pačiu nesuteikia šiems reiškiniams absoliučios reikšmės.

J. Bluvšteinas ir V. Pavilionis pateikia kiek kitokius kriterijus:

- 1) daugumos įsitikinimas, kad baudžiamasis įstatymas gina tas socialines vertybes, kurios gyvybiškai svarbios, kad visuomenėje vyrautų pageidaujama tvarka;
- 2) konkreti socialinė vertybė negali būti apginta nesinaudojant griežtomis baudžiamosios teisės priemonėmis;
- 3) kriminalizuojamos veikos paplitimas
- 4) galimybė baudžiamojo proceso tvarka nustatyti kriminalizuotos veikos padarymą. (Švedas, 2012, p. 15)

Nors G. Švedas iš esmės sutinka su minėtų autorių pateikiamais veikų kriminalizavimo kriterijais, jis išskiria savo variaciją, teikdamas prioritetą : informacijai apie siūlomos kriminalizuoti veikos (socialinės problemos) pavojingumą, esamą (galimą) veikos paplitimą, galimus socialinės problemos sprendimo būdus, potencialius tiesioginius ir šalutinius kriminalizavimo rezultatus. (Švedas, 2012, p. 16) Siekiant patikrinti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo, toks koks pateikiamas BK 219 str., pagrįstumą bei tikslumą, šiame skyriuje bus vadovaujamosi G.Švedo pateiktais kriminalizavimo kriterijais.

2.2. Mokesčių nesumokėjimo veikos pavojingumas

BK 11 straipsnio 1 dalis ir 12 straipsnis nustato, kad nusikaltimu ar baudžiamuoju nusižengimu laikoma ne bet kokia, o tik pavojinga, priešinga teisei veika. Nusikalstamos veikos pavojingumas reiškia, jog tokia veika kėsinamasis į įstatymo saugomas vertybes ir dėl to šioms vertybėms yra padaroma žala ar sukeliama tokios žalos atsiradimo grėsmė.

Formalių nusikaltimų sudėčių atveju reali žala saugomoms vertybėms gali būti ir nepadaryta, o tik sukeliama tokios žalos atsiradimo grėsmė. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2015m. Spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje) *Nusikaltimo pavojingumą nulemia du kriterijai – pavojingumo pobūdis ir pavojingumo laipsnis. Pavojingumo pobūdis paprastai priklauso nuo nusikaltimo objekto - saugomų teisinių gėrių, į kuriuos kėsiniama, vertingumo. Pavojingumo pobūdžiui turi įtakos ir padaryta žala, nes ji tiesiogiai yra susijusi su nusikaltimo objektu. Nustatant padarytosios veikos pavojingumo laipsnį, esminę reikšmę irgi turi padarytos žalos dydis, taip pat ir kiti faktoriai – veikos padarymo būdas, kaltė, veikos motyvai, tikslai. Vadinasi, padarinių nustatymas ir įvertinimas yra būtini konstatuojant visos nusikalstamos veikos pavojingumo – kiekvienos veikos materialaus požymio buvimą. Padarinių kaip būtino požymio neįvertinimas nusikalstamos veikos sudėtyje nereikia, jog veikos, BK aprašytos formaliosiomis sudėtimis, nesukelia pavojingų padarinių ir kad jų apskritai nereikia tirti byloje.* (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2015m. Spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje) *Būtent žalos pobūdis, jos dydis išreiškia veikos pavojingumą, t. y. socialinį, materialųjį veikos požymį, pagal kurį nusikalstamos veikos atribojamos nuo nenusikalstamų, įstatyme diferencijuojama baudžiamoji atsakomybė, nuosprendyje individualizuojama bausmė. Taigi, jei veika turi konkrečios nusikaltimo sudėties požymius, tačiau iš esmės nepadaro žalos baudžiamojo įstatymo saugomiems visuomeniniams santykiams arba kitiems teisiniams gėriams ar nesukelia realaus pavojaus tokiai žalai atsirasti, yra objektyvios prielaidos išvadai, kad tokia veika vertintina kaip nereikšminga baudžiamojo įstatymo saugomoms vertybėms.* (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2015m. Spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Atsižvelgus į pirmame darbo skyriuje analizuotą mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo raidą skirtingais laikotarpiais, BK 219, 220 ir 221 straipsniuose pateikiamų veikų pavojingumas buvo traktuojamas skirtingai. Siekiant įvertinti ar pagrįstai šios veikos buvo laikomos vienodai pavojingomis tikslinga išskirti šių nusikalstamų veikų sudėties skirtumus, kurie vieną veiką darytų pavojingesnę kitų atžvilgiu. Mokesčių nesumokėjimo, numatyto BK 219 straipsnyje, nusikalstamos veikos objektu laikoma Lietuvos Respublikos įstatymais numatyta mokesčių mokėjimo tvarka, o nusikalstamos veikos dalyku – pinigai, kurie turi būti sumokami kaip atitinkamas mokestis. (Abramavičius *et al.*, 2010, p. 57) Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo, įvardyto BK 220 straipsnyje, nusikalstamos veikos tiesioginiu objektu į kurį kėsiniama yra duomenų apie pajamas, pelną ar turtą, pateikimo tvarka, o nusikalstamos veikos dalyku – deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kito dokumento į kurį įrašomi neteisingi duomenys apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą. (Abramavičius *et al.*, 2010, p. 63) Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimo, įvardyto BK 221 straipsnyje,

tiesioginiu nusikalstamos veikos objektu yra teisės aktais nustatyta, fizinių ar juridinių asmenų pajamų, pelno ar turto deklaravimo tvarka, valstybės įgaliotoje institucijoje. Visas šias nusikalstamas veikas jungiantis nusikalstamos veikos rūšinis objektas – Lietuvos Respublikos finansų sistema. Kitas sudėties elementas siejantis minėtas veikas yra tai, jog visų veikų sudėtys yra formaliosios. Tačiau, padarinių kaip būtino požymio neįtvirtinimas nusikalstamos veikos sudėtyje nereiškia, jog veikos, BK aprašytos formaliosiomis sudėtimis, nesukelia pavojingų padarinių. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2015m. Spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje) Būtent visų šių nusikalstamų veikų potencialiai sukeliama ir dažniausiai kylantys padariniai ir daro šias veikas pavojingomis, tačiau kyla klausimas ar tas pavojingumas yra vienodas.

Pavojingumo skirtį pagrinde sąlygoja objektyviosios pusės elementai – veika ir jos padarymo būdas. Sutiktina su O. Fedosiuko nuomone, jog *BK 220 ir 221 straipsnyje įtvirtintos, tos pačios teisinės prigimties normos buvo dirbtinai atskirtos*. Abiejų veikų atveju mokesčių mokėtojas naudoja apgaulę, kaip mokesčių slėpimo būdą. BK 220 straipsnio atveju veika pasireiškia veikimu – melagingų duomenų pateikimu, o BK 221 straipsnio atveju veika pasireiškia neveikimu – duomenų nepateikimu. Būtent sukčiavimo požymių nebuvimas, kurie būdingi BK 220 ir 221 straipsniams, savo prigimtimi panašią nusikalstamą veiką – mokesčių nesumokėjimą, tokį, koks jis pateikiamas BK 219 straipsnyje, daro mažiau pavojinga.

Visų pirmiausia, BK 220 ir 221 straipsniuose apgaulė nutaikyta į mokesčių administratorių, kuria siekiama apsunkinti mokesčių administratoriaus galimybes nustatyti tikrąją mokesčio bazę ir iš to kylančią mokesčių mokėtojo prievolę. BK 219 straipsnio atveju tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui yra tiksliai žinoma mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė ir jos dydis. Viena iš sąlygų, reikalingų kilti baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 straipsnį, yra priminimas mokesčių mokėtojui apie pareigą sumokėti mokesčius. Mokesčių administratorius, įteikdamas priminimą sumokėti mokesčius, nurodo ne tik terminą iki kada mokesčiai turi būti sumokėti, bet ir konkrečią sumą. Tai leidžia daryti prielaidą, jog mokesčių administratoriui yra tiksliai žinoma mokėtinų mokesčių suma, kurią nurodė mokesčių mokėtojas, pateikdamas mokesčių deklaraciją ar kitokį dokumentą, todėl išvengti mokesčių sumokėjimo tampa praktiškai neįmanoma lyginant su nusikalstamos veikos išaiškinimo tikimybe, BK 220 ir 221 straipsnių atžvilgiu.

Įstatymų leidėjo nuomone visos šios veikos, atsižvelgus į sankciją numatytą BK 219 straipsnio 1 dalyje, 220 straipsnio 1 dalyje ir 221 straipsnio 1 dalyje, laikytinos apysunkiais nusikaltimais, už kurių įvykdymą numatyta identiška sankcija – bauda arba laisvės atėmimas iki 4 metų. Nors nurodytos veikos, sprendžiant pagal sankciją, atrodytų identišškai

pavojingos, tačiau tai neparodo pilno vaizdo, nes taip pat būtina atsižvelgti ir nuo kokios ribos kyla baudžiamoji atsakomybė. Baudžiamajai atsakomybei kilti pagal BK 220 ir 221 straipsnį yra nurodoma žemutinė riba, kuri matuojama minimaliaisiais gyvenimo lygiais (toliau – MGL), o konkrečiai, apysunkiu nusikaltimu laikoma, kuomet išvengiama virš 100 MGL mokesčių. Baudžiamajai atsakomybei kilti už apysunkį nusikaltimą, pagal BK 219 straipsnį, vietoj 100 MGL užtenka viršyti tik 10 MGL sumą. Pažymėtina, jog BK 219 straipsnio 1 dalyje nėra įvardijama konkreti riba, tačiau ji nesunkiai nustatoma atsižvelgiant, į BK 219 straipsnio privilegijuotą ir kvalifikuotą sudėtis. Būtent pagal privilegijuotą nusikalstamos veikos sudėtį atsakomybė kyla už mokesčių nesumokėjimą, kuomet suma neviršija 10 MGL, o pagal kvalifikuotą sudėtį – viršijus 500 MGL. Galima daryti išvada, jog nors sankcijos prasme BK 219, 220 ir 221 straipsniuose įvardyti apysunkiai nusikaltimai laikomi vienodai pavojingais, tačiau identiška baudžiamoji atsakomybė gali kilti už 10 kartų mažesnę mokesčių sumą išvengimą.

Baudžiamosios atsakomybės atsiradimo, pagal BK 219 straipsnio 3 dalį, ribos nuleidimas iki 1 MGL iš esmės sudaro situaciją, kuomet mokesčių nesumokėjimas laikomas pavojinga veika nuo itin mažos ribos, kai tuo tarpu mažiausia galima riba baudžiamajai atsakomybei kilti pagal BK 220 ir 221 straipsnį yra net 100 kartų didesnė. Su tokiu įstatyminiu reguliavimu, valstybė iš esmės įsipareigoja vykdyti baudžiamąjį persekiojimą kuomet mokesčių mokėtojas siekė nesumokėti daugiau kaip 50 eurų mokesčių. Atsižvelgus į įmonių, ypač didelių, mokamus mokesčius, tai neatrodo racionalu ar realu. Tai tampa itin aktualu įvykdžius nusikalstamas veikas nurodytas BK 220 ir 221 straipsniuose, kuomet išvengtų mokesčių suma nesiekia 100 MGL, laikant tai administraciniu nusižengimu įtvirtintu ANK 187 straipsnyje, kai tuo tarpu, BK 219 straipsnyje numatytos veikos padarymas, siekiant išvengti bent 1 MGL, jau yra laikomas baudžiamuoju nusižengimu, o išvengus daugiau nei 10 MGL – apysunkiu nusikaltimu. Mokesčių nesumokėjimas kaip baudžiamasis nusižengimas nuslėpus bent 1 MGL mokesčių gali užtraukti baudą nuo 15 iki 500 MGL (750 – 25000 EU) pagal BK 47 straipsnį, kuomet mokesčių deklaracijos nepateikimas arba neteisingų duomenų deklaracijoje pateikimas pagal ANK 187 straipsnį, kai suma nesiekia 100 MGL, užtraukia baudą, kuri varijuoja nuo 4 iki 32 MGL (200 – 1600 EU). Tokiu būdu teoriškai galima situacija, kuomet asmuo panaudodamas aktyvią arba pasyvią apgaulę, siekdamas išvengti mokesčių, kurių suma nesiekia 100 MGL, įrodžius asmens kaltę, gali sulaukti ženkliai mažesnės baudos, nei mokesčių mokėtojas, kuris įvykdęs dalį mokesčio mokėtojo prievolės, per nurodytą terminą nesumoką iki 10 MGL mokesčių ar tik dalies nurodyto mokesčio, ir susilaukia neproporcingai didelės baudos.

Mokesčių nesumokėjimas nėra laikomas tokia pat pavojinga veika, kaip mokesčių slėpimas vadovaujantis Europos sąjungos teisingumo teismo jurisprudencija. Sprendime

byloje C-574/15, vienas iš teismo spęstų klausimų buvo: ar konvencijos dėl Europos Bendrijų finansinių interesų apsaugos (toliau – PIF) 1 straipsnio 1 dalis apibrėžta sukčiavimo sąvoka turi būti aiškinama taip, kad ji apima ir situacijas, kai pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) buvo nesumokėtas, iš dalies sumokėtas arba pavėluotai sumokėtas, ir ar šios konvencijos 2 straipsniu valstybei narei nustatoma pareiga skirti laisvės atėmimą apimančias bausmes už nesumokėtą, iš dalies arba pavėluotai sumokėtą PVM, kai suma viršija 50 000 EUR. Teisingumo teismas nurodė, jog PVM nesumokėjimas, kuriam būdinga tai, jog apmokestinamasis asmuo, kuris pateikė išsamią ir teisingą PVM deklaraciją už nagrinėjamą mokestinį laikotarpį, kaip numatyta PVM direktyvos 250 straipsnio 1 dalyje, nesumoka šioje deklaracijoje nurodyto PVM į valstybės išdą per įstatyme nustatytą laikotarpį ir taip pažeidžia iš šios direktyvos 206 straipsnio kylančius reikalavimus. Atsižvelgus į tai, Teisingumo teismas nurodo, jog tiek, kiek asmuo tinkamai įvykdė savo PVM deklaravimo prievoles, toks mokesčio nesumokėjimas nėra „sukčiavimas“, kaip apibrėžta SESV 325 straipsnyje, neatsižvelgiant į tai, ar šis neveikimas yra tyčinis, ar ne. PIF konvencijos 1 straipsnio 1 dalies b punkte „sukčiavimas“ susijęs su Sąjungos pajamomis, reiškia „informacijos neatskleidimą pažeidžiant konkretų įsipareigojimą“ arba „netikros, klaidingos ar neišsamios ataskaitos ar dokumentų naudojimą arba pateikimą“. Taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, jog deklaruoto PVM nesumokėjimo atvejai nėra tokio paties sunkumo kaip sukčiavimo šio mokesčio srityje atvejai. Apmokestinamasis asmuo teisingai įvykdė savo prievoles deklaruoti, o mokesčių administratorius turi reikiamų duomenų, kad nustatytų mokėtino PVM sumą ir galima jo nesumokėjimą. (Europos sąjungos teisingumo teismo 2018 m. gegužės 2 d. sprendimas)

Nuo ANK įsigaliojimo 2017 m., ANK 187 straipsnio 3 dalis deklaracijų nepateikimui nenumatė viršutinės ribos nuo kurios neteisėtos veikos, laikomos administraciniu nusižengimu, virstų nusikalstama veika reglamentuota BK. (Administracinių nusižengimų kodekso 187 straipsnio..., 2017) Toks reglamentavimas sietinas su tuo, jog ANK įsigaliojimo dieną, BK pakeitimai, kurie taip pat įsigaliojo 2017-01-01, pagal 2016-03-25 įstatymo Nr. XII-2277, kuris galiojo iki 2017-11-28, panaikinti 2017-11-21 įstatymo Nr. XIII-791, BK 221 straipsnyje numatė baudžiamąją atsakomybę, kuomet buvo siekiama išvengti daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių ar kitokių įmokų. Beveik metus laiko administracinė atsakomybė buvo numatyta už deklaracijos nepateikimą, kuomet buvo siekiama išvengti iki 500 MGL, *expressis verbis* neįvardinant to straipsnyje.

Tuo tarpu, įsigaliojus ANK 187 straipsnio 4 daliai, neteisėtų duomenų deklaracijose pateikimas turėjo viršutinę baudžiamosios atsakomybės kilimo ribą – 10 bazinių baudų ir nuobaudų dydžių. Viršijus minėtą sumą buvo numatyta baudžiamoji atsakomybė pagal BK 220 straipsnį. 2017-11-21 įstatymu Nr. XIII-791, tiek BK 220 straipsniu, tiek BK 221

straipsniu buvo numatyti pakeitimai, kuriais buvo nustatyta žemutinė riba, reikalinga kilti baudžiamajai atsakomybei – 100 MGL. (Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso 220 ..., 2017) Atitinkamai pakeistos ribos atskiriančios baudžiamąją atsakomybę nuo administracinės ANK. (Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso ..., 2017) Kaip matyti iš pirmame skyriuje pateiktos įstatymų raidos analizės, tiek atsižvelgiant į naujausius pasikeitimus BK 219, 220 ir 221 straipsniuose, bei ANK 187 straipsnio reguliavime, įstatymų leidėjui kyla didelių sunkumų įvertinti šių veikų pavojingumą ir kokia atsakomybė būtų proporcinga, kas kliudo kurti sistemingą ir darnią baudžiamosios teisės sistemą.

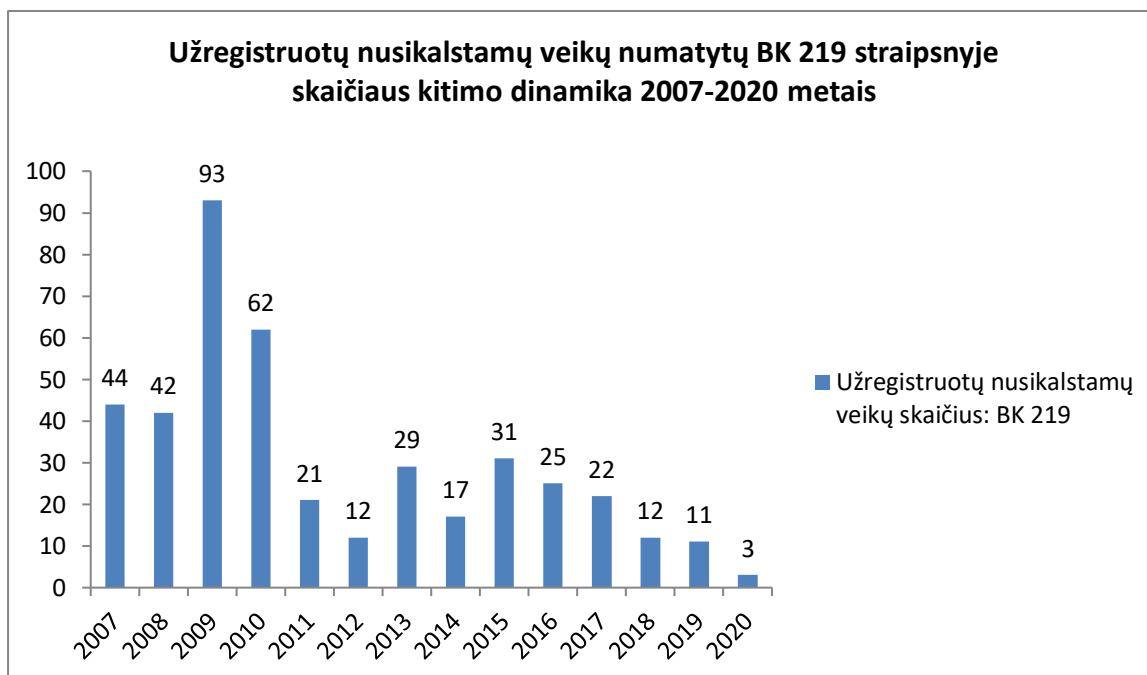
Šias abejones patvirtina ir Vyriausybės priimtas nutarimas dėl BK 220 ir 221 straipsnių pakeitimo, kurie vėliau buvo priimti įstatymu Nr. XIII-791. Šiame nutarime dėstoma, jog visų pirmausia griežtinant baudžiamąją atsakomybę numatyta BK 220 straipsnio 2 dalyje ir 221 straipsnio 2 dalyje, buvo siūloma atsižvelgti ne į BK 182 straipsnio 2 dalį, o į BK 219 straipsnio 2 dalies sankcijas, tokiu būdu *„tinkamai suvienodinant visų nusikaltimų, susijusių su mokesčių vengimu ar nesumokėjimu, kvalifikuotų sudėčių požymius ir sankcijas“*. Įdomu, jog nors išvadose nurodoma, jog *„nusikalstamos veikos pavojingumo pobūdis ir laipsnis nustatomas įvertinus visus šios veikos subjektyviusius ir objektyviusius požymius, kurių visuma, o ne vienas iš požymių, atskleidžia uždraustos veikos pavojingumą“*, todėl nurodytų nusikalstamų veikų tikslas, kaip nusikalstamos veikos sudėties požymis, neabejojant dėl jo reikšmės, neturėtų būti vertinamas kaip pagrindinis kriterijus, sprendžiant dėl šių nusikaltimų tarpusavio pavojingumo. Tačiau, tame pačiame dokumente prieštaraujama visumos vertinimo kriterijui nurodant, jog BK 220 straipsnyje įtvirtinta nusikalstama veika vertintina, kaip pavojingesnė už BK 221 straipsnyje nurodytą veiką vien dėl veikos objektyviosios pusės – nusikalstamos veikos padarymo būdo. Iš pateiktų argumentų darytina išvada, jog BK 221 straipsnio atveju yra kliudoma administruoti mokesčius, tačiau savaime mokesčių administratorius nėra suklaudinamas, grėsmė neteisingai apskaičiuoti mokesčius tiesiogiai nekyla. (Nutarimas dėl Lietuvos Respublikos Baudžiamojo..., 2017) Iš to seka loginė išvada, jog mokesčių deklaracijos nepateikimas nėra laikomas pasyvia apgaulė arba pasyvi apgaulė laikoma mažiau pavojinga nei aktyvi apgaulė – klaidingų duomenų pateikimas. Tai iš dalies paaiškina įstatymų leidėjo motyvus dirbtinai atskirti BK 220 straipsnį ir BK 221 straipsnį, kaip skirtingo pavojingumo nusikalstamas veikas, tuo pačiu prieštaraujant sau, nes abiem atvejais atsakomybei kilti už apysunkį nusikaltimą numatoma tokia pati riba – kuomet viršijama 100 MGL, bei nurodant identišką sankciją – bauda arba laisvės atėmimas iki 4 metų. Išvadoje taip pat nurodoma, jog tikslinga įtvirtinti skirtingas baudžiamosios atsakomybės atsiradimo ribas arba nustatyti skirtingo dydžio sankcijas už nusikalstamas veikas, nurodytas BK 220 ir 221 straipsniuose, tačiau jau sekančiame

sakinyje pateikiamas pirmam siūlymui prieštaraujantis pasiūlymas – sujungti minimus straipsnius į vieną naują BK straipsnį, apibrėžti jungtinės nusikalstamos veikos sudėties požymius, bei nustatyti bendrą sankciją. Galima sutikti tik su pateikta rekomendacija peržiūrėti BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytą baudžiamosios atsakomybės atsiradimo ribą, ją bent jau prilyginant BK 220 ir 221 straipsniuose numatytoms, baudžiamosios atsakomybės kilimo žemutinėms riboms.

2.3. Mokesčių nesumokėjimo paplitimas

Kriminalizuotos veikos paplitimas neturėtų būti labai dažnas, kas skatintų „kriminalinės visuomenės“ kūrimą, tačiau neturėtų būti ir itin retas, kuomet kriminalizuojamos „mirusios teisės normos“, dirbtinai palaikant jų egzistavimą baudžiamajame kodekse. Nustatinėjant BK 219 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos – mokesčių nesumokėjimo paplitimą, atliktas informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos respublikos vidaus reikalų ministerijos viešai prieinamų duomenų tyrimas.

1 paveikslas: Užregistruotų nusikalstamų veikų numatytų BK 219 straipsnyje skaičiaus kitimo dinamika 2007-2020 metais



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis: informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos respublikos vidaus reikalų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: <<https://www.ird.lt/lt/paslaugos/ataskaitos-1>>.

Per pastaruosius keturiolika metų registruotų nusikalstamų veikų numatytų BK 219 straipsnyje skaičius kasmet kito, tačiau bendras jų skaičius šio laikotarpio pabaigoje, 2020

m., buvo 93 procentais sumažėjęs lyginant su 2007 m. 2020 m. taip pat buvo fiksuotas žemiausias užregistruotų nusikalstamų veikų priskiriamų BK 219 straipsniui rodiklis – tik 3 atvejai. Didžiausias BK 219 str. užregistruotų nusikalstamų veikų skaičius pastebimas 2009 metais, kas koreliuoja su 2008-2009 metais įvykusia ekonomine krize. (paveikslėlis nr. 1). Lyginant su bendru nusikalstamumo lygiu 2009 m., kuomet visų užregistruotų nusikalstamų veikų skaičius siekė 83203, BK 219 straipsnyje nurodytos nusikalstamos veikų atvejų buvo fiksuota 93, kas sudaro tik 0.11 procentų visų registruotų nusikalstamų veikų 2009 m. Nors visų užregistruotų nusikalstamų veikų skaičius, laikotarpyje nuo 2009 m. iki 2020 m., buvo sumažėjęs iki 46306 (44 procentais), tuo pačiu laikotarpiu, registruotų nusikalstamų veikų priskiriamų BK 219 straipsniui, rodiklis sumažėjo 97 procentais. Atsižvelgus į pateiktus statistinius duomenis negalima teigti, jog mažėjantis visų užregistruotų nusikalstamų veikų skaičius yra vienintelė ir tiesioginė priežastis paaiškinanti užregistruotų nusikalstamų veikų priskirtų BK 219 straipsniui, sumažėjimą.

Kuomet verslams teikiamos paskolos yra sunkiai prieinamos arba neprieinamos, mokesčių mokėtojai gali bandyti panaudoti nesumokėtus mokesčius kaip vieną iš šaltinių tęsti juridinio asmens vykdomą veiklą. Mokesčių mokėtojai, kurie susiduria su bankroto rizika į mokesčių nesumokėjimą gali žiūrėti kaip į mažesnę blogį, nei įmonės bankrotas. Taip pat mokesčių mokėtojai ekonominės krizės metu gali susiformuoti nuomonę, jog dėl padidėjusios darbo apkrovos ir sumažėjusio biudžeto valstybinė mokesčių inspekcija susiduria su sunkumais vykdyti savo funkcijas. Tai patvirtina ir empiriniai duomenys. (Brondolo, 2009, p. 5)

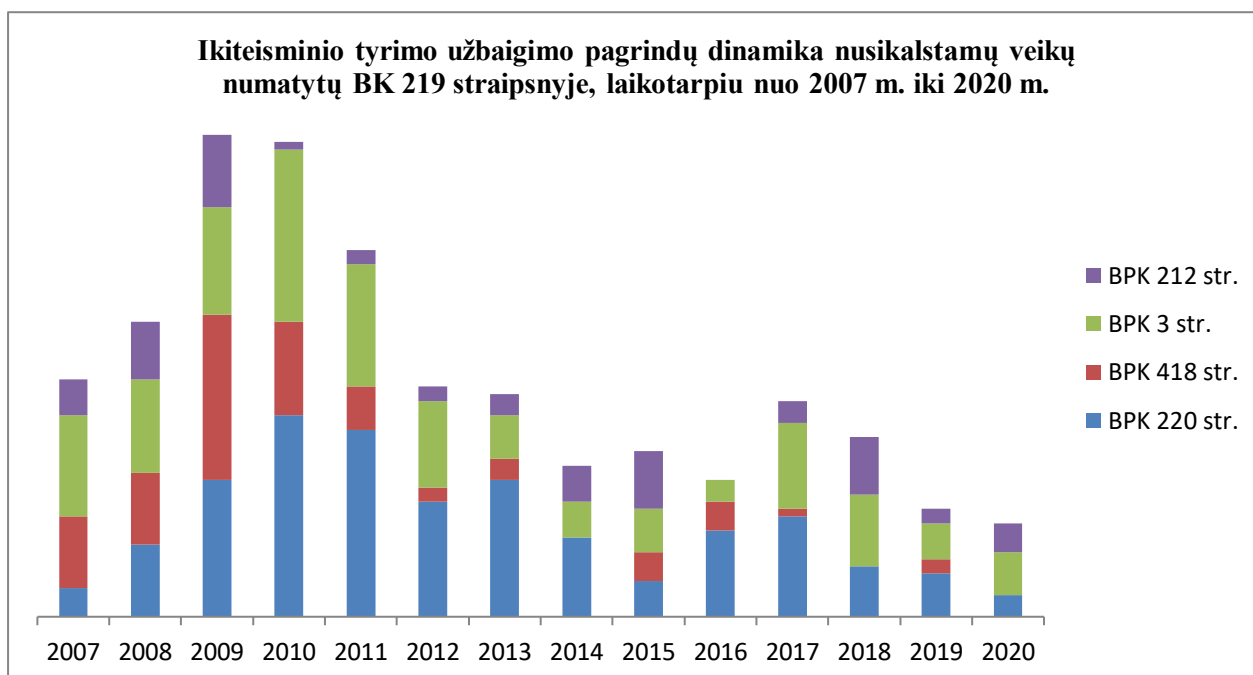
Mažiausias nusikalstamų veikų skaičius registruotas 2020 metais. Lyginant 2009 metais registruotas nusikalstamas veikas su 2020 metais, registruotų nusikalstamų veikų skaičius skiriasi net trisdešimt vieną kartą. Jeigu 2009 metais augusį registruotą nusikalstamumą galima paaiškinti ekonominės krizės sudaryta situacija, kyla klausimas, kodėl toks augimas nėra matomas pandemijos laikotarpiu. Vienas iš galimų paaiškinimų būtų tai, jog pagal MAĮ 77 str. 1 d., mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo mokesčio deklaracijos teikimo, kuomet mokesčių mokėtojas laikinai nevykdo veiklos. Vadovaujantis VMI viršininko įsakyme nurodytu išaiškinimu, pateiktu 26 punkte, mokesčių mokėtojas gali būti pripažintas nevykdančiu veikos, jeigu: nesudaro ir nevykdo jokių sandorių; nevykdo atsiskaitymų su ūkio subjektais arba negauna pajamų išskyrus mokesčių mokėtojo banko sąskaitose esamų piniginių lėšų palūkanas. (Įsakymas dėl mokesčių deklaracijų ..., 2004) Pažymėtina, jog baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 str. kilti, viena iš sąlygų yra numatyta pareiga mokesčių mokėtojui pateikti deklaraciją, todėl atleidimas nuo mokesčių deklaravimo sudaro galimybę netaikyti baudžiamosios atsakomybės.

VMI viršininko įsakymu nuo 2020 m. kovo 16 d. (karantino Lietuvoje paskelbimo)

yra sudaromi sąrašai į kuriuos įtraukiami juridiniai asmenys, bei fiziniai asmenys vykdantys veiklą individualios veiklos pažymos ar verslo liudijimo pagrindu, kuriems taikomos mokestinės pagalbos priemonės, kuriems dėl COVID-19 nustatyti draudimai/apribojimai minėtų mokesčių mokėtojų vykdomai veiklai. Tarp šių priemonių nurodyta mokestinių paskolos sutarčių sudarymas ar esamų sutarčių sąlygų pakeitimas, kuriomis atidedama arba išdėstoma mokestinės nepriemokos. Tačiau didžiausią įtaką galimai turėjo įsakymo 2.1 punktas, kuriame nurodoma, jog į 1.1 papunktyje nurodytuose sąrašuose įtrauktiems mokesčių mokėtojams, nepriemokoms atsiradusioms nuo 2020 m. kovo 16 d. nauji išieškojimo veiksmai nebus inicijuojami. Be 1.1 punkte nurodytų mokesčių mokėtojų, nauji išieškojimo veiksmai nėra pradedami ir kitiems mokesčių mokėtojams, kurie patyrė neigiamų pasekmių dėl COVID-19. (Įsakymas dėl pagalbos priemonių ..., 2020) Naujoje įsakymo redakcijoje nurodoma, jog minėtos priemonės taikomos iki 2020 m. gruodžio 31 d., o nauji išieškojimo veiksmai neinicijuojami iki 2021 m. vasario 28 d.

Įsakymo 2.4 punktu papildomai nurodoma jog, nuo 2020 m. kovo 16 d. (karantino paskelbimo) iki 2021 m. vasario 28 d. neigiamą poveikį patyrę mokesčių mokėtojai nebus laikomi skolingi valstybės ir savivaldybės biudžetams bei fondams, jeigu mokestinė nepriemoka susidarė nuo 2020 m. kovo 16 d. iki 2020 m. gruodžio 31 d. Ši nuostata netaikoma likviduojamiems arba siūlomiems likviduoti, bankrutuojantiems/restruktūrizuojamiems mokesčių mokėtojams. (Įsakymas dėl pagalbos priemonių ..., 2020)

2 paveikslas. Ikitėisminio tyrimo užbaigimo pagrindų dinamika nusikalstamų veikų numatytų BK 219 straipsnyje, laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2020 m



Šaltinis: sudaryta autoriaus, remiantis: informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos respublikos vidaus reikalų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: < <https://www.ird.lt/lt/paslaugos/ataskaitos-1>>.

Vien tik užregistruotų nusikalstamų veikų numatytų BK 219 straipsnyje skaičiaus kitimo dinamikos vertinimas neleidžia susidaryti pilno vaizdo apie realų mokesčių nesumokėjimo paplitimą Lietuvoje. Iš pateiktos diagramos matyti (paveikslėlis nr. 2), jog 2007, 2008, 2014, 2015, 2017, 2018, 2019 ir 2020 metais nutrauktų ikiteisminių tyrimų BPK 212 str. ir BPK 3 str. pagrindu skaičius buvo apylygis ikiteisminių tyrimų skaičiui, kurie užbaigti BPK 418 str. ar BPK 220 str. pagrindu, arba net viršijo. Tai parodo, jog mokesčių nesumokėjimo atvejų yra gerokai mažiau nei gali pasirodyti. Laikotarpyje nuo 2007 m. iki 2010 m. taip pat pastebima tendencija ikiteisminį tyrimą užbaigti baudžiamuoju įsakymu (BPK 418 str.). Atsižvelgus į susidariusią sunkią ekonominę padėtį prokurorai prioretizavo kaip įmanoma ankščiau atgauti į biudžetą nepatekusias pajamas.

Apibendrinus pateiktą statistinę informaciją, galima teigti, jog BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika – mokesčių nesumokėjimas, yra ne itin paplitusi, o pastaruosius 10 metų pastebimas ženklus minėtos veiklos fiksuojamų atvejų mažėjimas. Tai nusikalstama veika, kuri itin reaguoja į šalies ekonominę situaciją, bei iš esmės gali būti *de facto* dekriminalizuojama vien įsakymu, kuomet dėl ekstremalios situacijos nėra reikalauja teikti mokesčių deklaracijas ar VMI pradėti mokestinius patikrinimus.

2.4. Galimi alternatyvūs mokesčių nesumokėjimo sprendimo būdai

Šiuo metu mokesčių administravimas akcentuoja skirtingas priemones skirtas aptikti ir bausti mokesčių nesumokėjimą. Šios priemonės grindžiamos kriminologine paradigma, pagal kurią mokesčių mokėtojas matomas kaip potencialus nusikaltėlis, kuris turi būti atgrasomas nuo mokesčių nesumokėjimo. Toks mokesčių administratoriaus požiūris atitinka tradicinį požiūrį į mokesčių slėpimą, kurio kilmė slypi nusikaltimų ekonomikos teorijoje, kurią 1972 m. pirmieji pritaikė Allingham ir Sandmo. Pagal šią teoriją, mokesčių mokėtojas suvokiamas kaip racionalus individas, kuris pasveria galimą naudą kylančią iš sėkmingo mokesčių nuslėpimo su neaiškia perspektyva, kad mokesčių slėpimas bus išaiškintas ir mokesčių mokėtojas sulauks bausmės. Šios teorijos pagrindu grindžiama, jog mokesčių mokėtojas moka mokesčius vedamas baimės, kad bus išsiaiškinta apie asmens daromą nusikalstamą veiką. (Alm *et al*, 1992, p. 21) Vadovaujantis šiuo požiūriu auditai, bausmės ir kitos, negatyvios pasekmes sukeliančios priemonės buvo laikomos ne tik efektyviais

metodais, netaikytais kovoti su mokesčių slėpimu, bet vieninteliu metodu.

Tradicinės priemonės skirtos didinti mokesčių nesumokėjimo nustatymą ir nubaudimą.

(Alm, 2015, p. 4) Tarp priemonių galima paminėti:

1. atliekamų mokestinių patikrinimų (auditų) kiekio didinimą;
2. mokestinių patikrinimų (auditų) kokybės gerinimą;
3. mokestinių patikrinimų (auditų) prioritetų skirstymą pagal mokesčių mokėtojų rizikingumą;
4. informacijos dalinimosi tarp mokesčių institucijų užtikrinimą;
5. Sankcijų, už mokesčių nesumokėjimą, didinimą;
6. Mokesčių nesumokėjimo atvejų publikavimą visuomenės informavimo priemonėse; kaip alternatyvą bausmei;
7. Nuoseklų ir dažną sankcijų taikymą;
8. Dažniau taikyti mokesčio prie pajamų šaltinio išskaičiavimą.

Savarankiško mokestinių prievolių skatinimo šalininkai teigia, jog žemas mokesčių mokėjimo vengimo lygis yra sietinas su aukštu vertikalaus pasitikėjimo (tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų), bei aukšto horizontalaus pasitikėjimo (tarp mokesčių mokėtojų) lygio buvimu. Mokesčių mokėtojai daug labiau yra linkę vengti mokėti mokesčius, jeigu jie gyvena bendruomenėje, kurioje vengimas mokėti mokesčius yra paplitęs. Tai sietina ne tik su mažesne baime būti išaiškintam ir nubaustam, bet ir su požiūriu, jog ir kiti mokesčių mokėtojai taip elgiasi, todėl nėra tikslo pareigingai vykdyti mokestines prievoles. (Alm, 2015, p. 4)

Prioritetas turėtų būti teikiamas priemonėms skirtoms ugdyti mokesčių moralę ir skatinti mokesčių mokėtojus savanoriškai vykdyti mokestines prievoles. Atgrasančios priemonės turėtų būti taikomos tik tuomet, kai mokesčių mokėtojai atsisako savanoriškai paklusti mokesčių įstatymams ir vykdyti mokestines prievoles. Mokesčių administratoriai, daugelyje modernių šalių, permašto seną požiūrį į mokesčių mokėtoją, žvelgdami į jį ne kaip į potencialų nusikaltėlį, bet kaip į potencialų klientą. Pasikeitusį požiūrį atitinkamai seka ir pasikeitusios priemonės, kurios neapsiriboja tradiciniais mechanizmais, skirtais kovoti su mokesčių nesumokėjimu. Kaip alternatyvą tradicinėms priemonėms galima įvardinti: mokesčių deklaravimo sistemos tobulinimą, informacijos skleidimą apie sumokėtų mokesčių indėlį į valstybės teikiamas viešąsias paslaugas, mokesčių įstatymų supaprastinimą, taip pat mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių „etikos kodekso“ įvedimą.

Mokesčių slėpimo moralumas visuomenėje yra dažnai kvestionuojamas. Ir šis reiškinys kvestionuojamas ne asmens pasirinkimo požiūriu tarp įstatymo laikymosi ir didelės žalos

išvengimo kitų asmenų ar valstybės atžvilgiu. Veikia, tai klausimas ar mokesčių slėpimas yra daugiau ar mažiau pateisinamas elgesys, kuris neturėtų būti baudžiamosios atsakomybės sferoje. Akivaizdžiausias mokesčių moralės nuosmukis visuomenėje gali būti identifikuojamas pasitelkus empirinius duomenis apie mokėtinų mokesčių ir surinktų mokesčių atotrūkį. Šių duomenų įvertinimas atskleidžia nominalią nesumokėtų mokesčių sumą. 2007 metais nominalus atotrūkis tarp mokėtinų mokesčių ir surinktų mokesčių buvo 10.5 procento bendrojo vidaus produkto (toliau – BVP). Ekonominės krizės laikotarpiu nesumokėtų mokesčių atitikmuo BVP kilo iki 11.8 procentų. (Rutkauskas, 2019, p. 20) Tačiau visos nesurinktos sumos negalima priskirti vien tik mokesčių mokėtojų elgsenai vengiant mokėti mokesčius. Dalis mokesčių praradimų priklauso nuo valstybės vedamos biudžeto politikos, kuomet yra taikomas lengvatinis PVM tarifas prekėms ir paslaugoms, kurios valstybės manymu turi išskirtinę reikšmę valstybei ir jos gyventojams. Taip pat, dalis potencialių mokesčių yra nesurenkama dėl atleidimo nuo PVM mokėjimo. Analizuojant 2015 metų duomenis, surinktų ir mokėtinų mokesčių skirtumas sudarė 9.3 procentų BVP. Lietuvos banko duomenimis 2015 metais iš minėtų 9.3 procentų, 4.8 procento buvo priskirta PVM atotrūkiui tarp mokėtinų ir surinktų mokesčių. Iš 4.8 procentų, 2.8 procentų buvo prarasta dėl mokesčių mokėtojų veiksmų vengiant mokėti mokesčius, kas pasireiškė sukčiavimo schemomis, mokesčių slėpimu ir vengimu, dirbtinai sukeltu bankrotu, neatsargumo sukeltomis klaidomis deklaruojant mokesčius. Nors iš pirmo žvilgsnio tai atrodymų ganėtina nedaug, Lietuva yra viena iš pirmaujančių šalių Europos sąjungoje pagal PVM skirtį. Kitas susirūpinimą keliantis rodiklis – procentinis santykis PVM skirties priešasčių. Didžioji dalis PVM skirties – 58.3 proc. praradimų, įvyko dėl mokesčių mokėtojų veiksmų vengiant mokėti PVM, kur Lietuva lygiuojasi su tokiais šalimis kaip Rumunija, Bulgarija, Slovakija. Nuo 2011 metų iki 2015 metų mokesčių mokėtojų veiksams priskirtų atvejų skaičius sumažėjo tik apie 10 procentų – tai yra trečias mažiausias sumažėjimas lyginant su kitomis ES narėmis. (Lietuvos bankas, 2018, p. 29)

1999-2002 metų laikotarpyje darytoje apklausoje uždavus klausimą: ar mokesčių vengimas, kuomet yra galimybė, pateisinama, 39 procentai apklaustų asmenų Lietuvoje atsakė, jog niekada nepateisinama. Lietuvos gyventojai turėjo vieną žemiausių mokesčių moralės lygių lyginant su kitomis Europos valstybėmis, kuomet vidurkis siekė 54.9 procentus. (McGee et al., 2006, p. 3) Viena iš galimų tokio žemo mokesčių moralės lygio priešasčių – Lietuva, kaip ir kitos 7 žemiausių mokesčių moralės lygį turėjusios šalys anksčiau priklausė Sovietų sąjungai. Vienas iš pastebimų diktatūrinių režimų požymių yra piliečių nepasitikėjimas valdžia. Tačiau 2014 metai atliktas Eurobarometro tyrimas parodo, jog šios nuostatos per 14 metų gerokai pasikeitė, nes Lietuvoje mokesčių vengimą dalinai pateisino tik 15 procentų apklaustųjų, o visiškai pateisino tik 9 procentai asmenų. 71

procentas apklaustųjų nurodė, jog mokesčių vengimas niekada nėra pateisinamas.

2.5. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pasekmės

Viešųjų pirkimų įstatymo (toliau – VPI) 46 straipsnio 3 dalyje nurodoma, jog už įsipareigojimų, susijusių su mokesčių, įskaitant socialinio draudimo įmokas, mokėjimų nevykdymą pagal šalies, kurioje registruotas tiekėjas, ar šalies, kurioje yra perkančioji organizacija, reikalavimus, tiekėjas iš pirkimo procedūros pašalinamas, jeigu perkančioji organizacija sužino, kad tiekėjas už tai nuteistas, kaip apibrėžta šio straipsnio 2 dalies 1 ir 3 punktuose. Pagal šiuos punktus asmuo laikomas nuteistu, kuomet: dėl tiekėjo esančio fiziniu asmeniu, per pastaruosius 5 metus buvo priimtas apkaltinamasis nuosprendis, bei asmens teistumas nėra išnykęs arba dėl tiekėjo, esančio juridiniu asmeniu, dėl kurio per pastaruosius 5 metus buvo priimtas apkaltinamasis teismo nuosprendis.

VPI 46 straipsnio 3 dalyje tarp pateikiamų atvejų, kuomet minėtos nuostatos netaikomos, itin svarbiu laikytinas 2 punktas, kuris nurodo, jog pašalinimo iš pirkimo procedūros kriterijumi yra mokesčių nesumokėjimo suma viršijanti 50 eurų. Ši 50 eurų suma yra lygi 1 MGL, kuri viršijus būtent ir sąlygotų vieną iš kriterijų kilti baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 straipsnio 3 dalį. (Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo ..., 2017) Asmuo pripažintas padaręs baudžiamąjį nusižengimą ir išvengęs daugiau nei 1 MGL mokesčių praranda galimybę dalyvauti valstybės organizuojamuose viešuosiuose pirkimuose 5 metus.

Šie reikalavimai, nepateikiant mokesčių nesumokėjimo sumos, buvo perkelti iš 2014/24/ES direktyvos dėl viešųjų pirkimų 57 str. 2 d., (Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2014/24/ES) kas reiškia, jog mokesčių nesumokėjimas vienoje iš valstybių narių atima galimybę tam tikrą laiko periodą dalyvauti kitų Europos sąjungos narių organizuojamuose viešuosiuose pirkimuose, atsižvelgiant į tai, kaip buvo įgyvendinama direktyvos perkėlimas į valstybių narių nacionalinius įstatymus. Tai taip pat gali apriboti ir kitose ES valstybėse įsikūrusių įmonių potencialą dalyvauti Lietuvos Respublikos organizuojamuose viešuosiuose pirkimuose. Nors atrodytų yra užkertamas kelias abejotinos reputacijos įmonėms dalyvauti valstybinės reikšmės pirkimuose, bet tuo pačiu, įmonei laikinai susidūrus su nemokumu arba dėl kitų nenumatytų aplinkybių laiku neįvykdžius net itin mažos mokesstinės prievolės, sudaromos situacijos ribojančios konkurenciją.

MAI 40¹ straipsnis įtvirtina kriterijus, kuriuos atitikę Lietuvos Respublikos juridiniai asmenys, užsienio juridiniai asmenys arba individualia veikla užsiimantys fiziniai asmenys bus laikomi atitinkantys minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus ir jiems nebus taikomos įstatymo leidėjo įtvirtintos tam tikros neigiamos pasekmės. Jeigu juridinis asmuo

arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo neatitiks bent vieno iš MAĮ 40¹ straipsnio nustatytų kriterijų, bus laikoma, kad toks asmuo neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų ir jam kyla neigiamos pasekmės. MAĮ 40¹ straipsnio 1 dalies 3 punkte pateiktas kriterijus - juridinis asmuo ir (ar) jo vadovas arba individualia veikla užsiimantis asmuo per paskutinius trejus metus iki jo vertinimo dienos priimtu ir įsigaliojusiu apkaltinamuoju nuosprendžiu nebuvo nuteistas už nusikalstamą veiką finansų sistemai. (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2004) Tarp nusikalstamų veikų finansų sistemai įtraukta ir BK 219 str. – mokesčių nesumokėjimas. Tarp kyšančių neigiamų pasekmių paminėtina:

- 1) Informacija apie tai, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, nebus laikoma paslapyje ir ši informacija bus skelbiama mokesčių administratoriaus internetinėje svetainėje;
- 2) Atliekant juridinių asmenų arba individualia veikla užsiimančių fizinių asmenų kontrolės veiksmus, bus taikomi ilgesni senaties terminai;
- 3) Mokesčių mokėtojai, neatitinkantys minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, negalės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose;
- 4) Juridiniai asmenys ir individualia veikla užsiimantys fiziniai asmenys negalės įgyti paramos gavėjo statuso, o tokį statusą jau turintys – šio statuso neteks ;
- 5) Įstatymų nustatytais atvejais mokesčių mokėtojams, neatitinkantiems minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, gali būti apribotas licencijų išdavimas. Kaip pavyzdį galima pateikti didmeninės prekybos nefasuotais naftos produktais leidimo stabdymą, kai asmuo, turintis leidimą verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais, neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, nustatytų MAĮ 40¹ straipsnio 1 dalyje. (Lietuvos Respublikos Energetikos įstatymas, 2002)

Akcentuotina, kad mokesčių mokėtojo minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų statusui vadovo atleidimas arba atsistatydinimas iš užimamų pareigų nedaro jokios įtakos. Net ir tuo atveju, kai vadovas atsistatydino iš užimamų pareigų, kai dėl jo veiksmų juridinis asmuo tapo neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, juridinis asmuo vis tiek laikomas neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų iki tol, kol sueis naikinamasis terminas. Tais atvejais, kai vadovas buvo pripažintas kaltu dėl BK 219 straipsnyje nurodytos nusikalstamos veikos, tačiau po kurio laiko nustojo eiti vadovo pareigas ir juridiniam asmeniui vadovauja kitas asmuo, mokesčių administratorius šį juridinį asmenį laikys neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų iki tol, kol sueis 3 metų vertinimo senaties terminas nuo nuosprendžio įsiteisėjimo buvusiam vadovui. Juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo bus laikomas neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų nuo

įsiteisėjusio nuosprendžio dienos. (Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras, 2021, p. 8)

2.6. Mokesčių mokėtojų mokumo įtaka mokesčių nesumokėjimui

Įtakos nepagrįstam baudžiamosios atsakomybės taikymui turi terminai, per kuriuos yra nurodoma įvykdyti mokestinę prievolę – sumokėti mokesčius. Įsakymo dėl priverstinio poveikio priemonių taikymo taisyklių 61 punkte nurodoma, jog jeigu jau buvo siūstas raginimas dėl skolos sumokėjimo ir skolininkas, pateikęs socialinio draudimo pranešimą apie apdraustiesiems asmenims apskaičiuotas draudžiamųjų pajamų sumas ir socialinio draudimo įmokas, nesumokėjo pagal pranešimą apskaičiuotų valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokų, fondo valdybos teritorinis skyrius, prieš kreipdamasis į ikiteisminio tyrimo instituciją turi pateikti asmeniui priminimą dėl apskaičiuotų VSD įmokų sumokėjimo. Jeigu skolininkas nesumoka VSD įmokų per priminime nurodytą terminą, Fondo valdybos teritorinis skyrius per dvidešimt darbo dienų nuo priminime nurodyto termino pabaigos pateikia ikiteisminio tyrimo institucijoms prašymą ištirti, ar nebuvo padaryta BK 219 straipsnyje nurodyta veika (mokesčių nesumokėjimas). Tiek raginimas, tiek priminimas, raštu primena apie pareigą sumokėti VSD įmokas per 10 dienų, kas sumoje sudaro 20 dienų terminą.

Šie terminai tampa itin aktualūs kuomet per dešimties dienų laikotarpį yra reikalaujama sumokėti ganėtinai dideles mokesčio sumas. Viename iš Lietuvos Aukščiausiojo teismo sprendimu, mokesčių mokėtojas V.N. būdamas UAB „V“ direktoriumi pateikė Valstybinio socialinio draudimo ir sveikatos draudimo fondų biudžetų lėšų finansinę ataskaitą, kurioje nurodė, kad jo įmonė yra įsiskolinusi ir turi sumokėti 98 691,94 Lt Valstybinio socialinio draudimo ir sveikatos draudimo įmokų, tačiau jis nesumokėjo 65 548,16 Lt šių įmokų už samdomus darbuotojus po to, kai 2009 m. Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Panevėžio skyrius raštu priminė apie pareigą sumokėti šiuos mokesčius per dešimt dienų. Nors kasatorius teismo prašė atsižvelgti į susidariusią sunkią finansinę situaciją, teismas nurodė jog „*bendrovė turėjo galimybę „Sodrai“ sumokėti privalomus mokesčius, tačiau nuteistasis prioritetą ir pirmenybę teikė ne Valstybinio socialinio draudimo įmokų skolai padengti, o kitiems mokėjimams ir atsiskaitymams*“. Atsižvelgus į teismo argumentavimą, galima daryti išvada, jog teismas akivaizdžiai prioretizuoja valstybės interesus prieš įmonės, bei kitų kreditorių interesus. Nors įmonė sunkiu ekonominės krizės periodu stengėsi, nors ir ne visa apimtimi, vykdyti susidariusių mokestinių prievolių įvykdymą, derindama kreditorių ir pačios bendrovės interesus, įmonės direktoriaus kasacinis skundas atmestas ir palikta galioti apkaltinamasis

nuosprendis pagal BK 219 straipsnio 2 dalį. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2011 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Tačiau Lietuvos Aukščiausiojo teismo (toliau – LAT) praktika nėra nuosekli, nes kitame sprendime, A. K. nuteistas pagal BK 219 straipsnio 2 dalį už tai, kad, būdamas UAB „X.“ direktoriumi, laiku nesumokėjo mokesčių, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius: 38 846,66 Eur (134 129,76 Lt), nors ir turėjo galimybę laiku sumokėti mokesčius VMI, tačiau šių mokesčių laiku nesumokėjo. LAT nurodo, jog „Iš A. K. parodymų matyti, kad po privalomų deklaracijų pateikimo jis pagal įmonės realias galimybes visus mokesčius mokėjo, o jų nepriemoka susidarė dėl 2007–2008 m. finansinės krizės. Bylai aktualiu laikotarpiu jo įmonės finansinė būklė buvo tokia, kad sumokėjus vienu kartu visas nepriemokas, nurodytas priminimuose, UAB „X.“ būtų sukeltas bankrotas. Tačiau, net ir esant tokiai situacijai, t. y. neturint UAB „X.“ realios galimybės sumokėti visų mokesčių vienu kartu, kaip tvirtino A. K., jis dėjo visas pastangas, kad UAB „X.“ pareiga mokėti mokesčius, nors ir ne visa apimtimi, būtų vykdoma. Juolab kad jis, kaip bendrovės vadovas, privalėjo derinti ir kreditorių, ir pačios bendrovės interesus, t. y. mokėti įsiskolinimus pagal įmonės pajėgumus ir užtikrinti jos veiklos tęstinumą; dėl įmonės specifinės veiklos, kuri tiesiogiai buvo susijusi ir priklausoma nuo tiekėjų patiekiamų produktų, be kurių bendrovė nebūtų turėjusi galimybių gaminti produkcijos, taigi ir gauti pajamų, negalėjo stabdyti mokėjimų pagrindiniams žaliavų tiekėjams, o tuo pačiu metu ir sumokėti visas turimas skolas, kurios visgi pagal realias galimybes buvo mažinamos. Siekdamas sumažinti susidariusį įsiskolinimą jis kreipėsi į VMI prašydamas išdėstyti UAB „X.“ mokestinę nepriemoką, tačiau jo kartotiniai prašymai nebuvo tenkinami, nurodant, kad aplinkybė, jog nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką mokesčių mokėtojos finansinė padėtis gali tapti kritinė, nėra absoliutus pagrindas išdėstyti mokestinės nepriemokos mokėjimą. A. K. nurodytas aplinkybes, kad aktualiu bylai laikotarpiu UAB „X.“ finansinė padėtis išties buvo sunki, patvirtina A. K. ir VMI sudaryta mokestinės paskolos sutartis dėl mokesčių mokėjimo išdėstymo, pakartotinai pateikti prašymai išdėstyti mokesčių mokėtojos mokestinės nepriemokos sumokėjimą ir kiti duomenys. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Taip pat pabrėžiama, jog siekis derinti visų kreditorių interesus ir mokėjimas iš dalies tiek darbuotojams, tiek VMI, tiek ir paslaugų teikėjams, rodo mokestinės prievolės nepadengimas nėra tik mokesčių mokėtojo tyčinio neveikimo nukreipto į VMI, rezultatas. Kolegijos vertinimu, tai, kad A. K. pareikštame kaltinime buvo inkriminuota kur kas (apie 54 %) mažesnė nesumokėtų mokesčių dalis, nei suma, nurodyta civilinėje byloje, leidžia teigti, kad A. K. išvengti pareigos sumokėti mokesčius savo veiksmais nesiekė.

Teismas taip pat sutiko su A. K. ir jo gynėjo kasaciniame skunde nurodytais teiginiais, kad,

esant sudėtingai įmonės finansinei situacijai, jos vadovo veiksmai nesumokant viso įsiskolinimo vienu kartu negali būti vertinami kaip tiesioginė tyčia nemokėti mokesčių ir nesudaro pagrindo priimti apkaltinamąjį nuosprendį. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Panašios išvados, ieškant balanso tarp mokesčių prievolių vykdymo valstybei ir įmonės, bei jos kreditorių interesų tenkinimo, buvo daromos kitoje LAT nagrinėtoje byloje. Teismas šioje byloje UAB „E“ direktoriaus kaltę dėl sąmoningo vengimo sumokėti mokesčius valstybės biudžetui grindė buhalterės parodymais, kad bendrovė nuolat gaudavo VMI raginimus sumokėti mokesčius, kuriuos ji pateikdavo bendrovės direktoriui V. N. ir primindavo šią pareigą, bet jo nurodymu pirmiausia būdavo atsiskaitoma su žaliavų tiekėjais. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2015 m. spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Kitu LAT nagrinėtu atveju kasatorius, kaip vienintelis UAB akcininkas, 2009 m. rugpjūčio 6 d. priėmė sprendimą grąžinti dalį paskolos – 29 530,77 Lt, o tai sudarė beveik dvigubai didesnę sumą nei susidariusi 16 943,46 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokų skola už samdomus darbuotojus. Kasatoriaus parodymai, kad jeigu jis būtų visiškai atsiskaitęs su VSDFV, tai įmonė būtų neišgyvenusi, teismo nuomone prieštaravo bylos duomenims. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje) Dar kartą teismas parodo savo poziciją dėl egzistuojančio disbalanso tarp valstybės ir privačios įmonės, bei kitų kreditorių interesų tenkinimo. Taip pat kaip argumentą, teismas nurodo tai, jog iš specialisto išvados matyti, kad 2009 m. liepos mėnesį į kasą buvo gauta 17 079,92 Lt, o rugpjūčio mėnesį – 21 657, 38 Lt. Teismas darė išvadą, jog UAB tuo metu disponavo pinigėmis lėšomis ir galėjo nors iš dalies atsiskaityti su VSDFV. Tai, kad kasatorius vėliau kreipėsi į VSDFV prašydamas leisti įsiskolinimą sumokėti dalimis, neturi įtakos sprendžiant jo baudžiamosios atsakomybės pagal BK 219 straipsnio 1 dalį klausimą. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

BK 219 straipsnio dispozicijoje mokesčio mokėtojo mokumas nėra *expressis verbis* įvardytas kaip būtina sąlyga baudžiamajai atsakomybei už mokesčių nesumokėjimą atsirasti. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2013 m. birželio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje) Tačiau, aiškinant BK 219 straipsnyje nustatytą teisinį reguliavimą kartu su kitomis BK nuostatomis, *inter alia*, BK 2 straipsnio 3 dalimi, pagal kurią asmuo atsako pagal baudžiamąjį įstatymą tik jeigu veikos padarymo metu iš jo galima buvo reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio, darytina išvada, kad ir pagal BK 219 straipsnį mokesčio mokėtojo mokumas yra viena iš jo būtinų patraukimo baudžiamajon atsakomybėn už mokesčių nesumokėjimą sąlygų. Tai reiškia, kad jei mokesčių mokėtojas iki nusikalstamos veikos padarymo buvo nemokus, jis pagal BK 219 straipsnį neatsako, nes neturėjo realios galimybės įvykdyti įstatymo numatytą

pareigą – sumokėti mokesčius, t. y. tokiam asmeniui baudžiamoji atsakomybė iškilti 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 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymo 2 straipsnio 7 punktu juridinio asmens nemokumas suprantamas kaip: 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) Tačiau iki įstatymo priėmimo, kuris įsigaliojo 2020 m. sausio 1 d. nemokumo sąvoka buvo įtvirtinta įmonių bankroto įstatymo 2 straipsnio 8 punkte, kur nemokumas suvokiamas kaip įmonės būseną, kai įmonė nevykdo įsipareigojimų ir pradelsti įmonės įsipareigojimai viršija pusę į jos balansą įrašyto turto vertės. (Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas, 2001) Toks nemokumo sąvokos pasikeitimas reiškia, kad teismas atlaisvinamas nuo detalaus turto ir prievolių santykio nustatymo ir orientuojamas į faktinį nemokumo nustatymą.

Iki 2020 m. LAT išaiškinimo buvo teigiama, jog BK 219 str. 1 d. nenumato baudžiamosios atsakomybės asmeniui, kuris nesumokėjo dalies apskaičiuotų pagal deklaracijas mokesčių, kai turėjo tokią galimybę. Vienoje iš bylų, įmonei buvo apskaičiuota 2 204 385,31 Lt mokėtina mokesčių suma į valstybės biudžetą, nors įmonė turėjo realią galimybę, atsižvelgus į įmonės finansines galimybes, sumokėti tik 41 929,26 Lt, kas sudaro tik 1.9 procentų visos mokėtinų mokesčių sumos apskaičiuotos deklaracijoje. Teismas vertindamas įmonės atsakomybę atsižvelgė į tai, jog „UAB vykdė statybų plėtrą nuo 1993 m., projektai plėtros buvo sėkmingai vykdomi iki ekonominės krizės, t.y. iki 2008 m., iki to įmonė mokesčius mokėjo laiku, įstatymų numatytais terminais, pažeidimų dėl mokesčių mokėjimų neturėjo, 2009 m. UAB buvo pastačiusi daug butų, kotedžų, namų, kurių nebegalėjo parduoti, dėl to sutriko įmonės atsiskaitymai, sustojo visi piniginiai srautai, todėl įmonė nebegalėjo atsiskaityti nei su bankais, nei su VMI, nei padengti kitų įsiskolinimų, buvo nemoki, todėl neturėjo galimybės sumokėti mokesčių Vilniaus apskrities VMI.“. Taip pat teismas atsižvelgė į aplinkybes, jog vadovas atsižvelgdamas į sunkią įmonės situaciją mažino darbuotojų ir darbo valandų skaičių, kreipėsi dėl bendrovės restruktūrizavimo, prašė išdėstyti priskaičiuotų mokesčių mokėjimą dalimis, kas pademonstruoja, jog mokesčių mokėtojas piktybiškai nevensgė sumokėti priskaičiuotus privalomus mokesčius. Taip pat, laikotarpyje, už kurį buvos susidariusios mokesčių nepriemokos, buvo mokami pirmos eilės mokėjimai (darbo užmokesčiai) – 249468,47 litų, socialinio draudimo įmokos (40324,13 litų) bei mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai į biudžetą – 283876,25 litų.

Aplinkybę jog, mokesčių mokėtojas pažeidė Lietuvos Respublikos laikinojo mokėjimų eilės tvarkos įstatyme numatytą mokėjimo tvarką ir 41929,26 Lt panaudojo ketvirtos eilės įsipareigojimams dengti, neleido teismui vienareikšmiškai tvirtinti, kad mokesčių mokėtojas tyčia nesumokėjo mokesčių ir, kad jo veiksmuose yra visi būtini nusikaltimo, numatyto BK 219 str. 1 d., sudėties požymiai. (Lietuvos apygardos teismo 2013 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Pagal dabartinę teismų praktiką baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį atsiranda ir tada, kai, valstybės įgaliotai institucijai priminus apie pareigą sumokėti mokesčius, asmuo turi galimybę sumokėti tik dalį priminime nurodytos mokesčių sumos, tačiau to nepadaro. Nors teismas pabrėžia, jog formalių sąlygų buvimas nėra pakankamas baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 str., todėl kiekvienu atveju, kvalifikuojant veiką pagal BK 219 straipsnį, būtina nustatyti, kad buvo finansinė galimybė sumokėti mokesčius. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje)

Siekiant nustatyti asmens finansines galimybes sumokėti mokesčius finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba (toliau – FNNT) vadovaujantis FNNT įstatymo 7 straipsnio 4 punktu gali vykdyti ūkinės finansinės veiklos tyrimą. (Lietuvos Respublikos finansinių nusikaltimų ..., 2002) Atliekamame įmonės ūkinės finansinės veiklos tyrime, įmonės finansinę būklę ir jos finansinį pajėgumą apibūdina mokumo arba likvidumo rodikliai, parodantys ar įmonė pajėgi apmokėti savo įsipareigojimus suėjus jų mokėjimo terminui. Atliekant finansinę analizę yra apskaičiuojamas bendras skolos koeficientas – visų įsipareigojimų ir viso turto santykis, kuris parodo, kiek vienam turto eurui tenka skolų, t.y., parodo įmonės sugebėjimą vykdyti savo ilgalaikius ir trumpalaikius įsipareigojimus. Įmonės finansinė būklė laikoma nepatenkinama, jeigu šio rodiklio reikšmė didesnė už 0,7. (Varėnos rajono apylinkės teismo 2017 m. liepos 28 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje)

Problema kyla tuomet, kai teismas nesivadovauja šiais mokumo rodikliais. LAT nagrinėtoje byloje, bylos duomenys patvirtino, kad nuteistojo R. G. vadovaujama bendrovė turėjo finansinę galimybę sumokėti dalį mokesčių – ne mažiau kaip 40 703,06 Eur nuo priminime nurodytų 64 227,83 Eur. Mokėtinų mokesčių suma buvo mažinama iki 40 703,06 Eur atsižvelgiant į tai, kad baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą galima tik ta apimtimi, kiek realiai mokesčius pagal priminimą mokėti turėjęs asmuo turėjo galimybę įvykdyti šią prievolę. Žemės ūkio bendrovės galimybė įvykdyti dalį prievolės buvo paremta tuo, jog įmonės kasoje buvo fiksuotas 6433,93 Eur likutis, taip pat įmonės reikmėms nepanaudoti 30 962,97 Eur, taip pat buvo tiesiogiai atsiskaityta su kreditoriais, jiems sumokant 3306,16 Eur. Teismas pažymėjo, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas turi galimybę sumokėti ne visus, o tik dalį priskaičiuotų mokesčių svarbu nustatyti, kokia dalis (dydis) priskaičiuotų mokesčių galėjo būti sumokėta pagal finansines galimybes, kadangi šis

dydis gali būti pagrindas diferencijuoti baudžiamąją atsakomybę pagal BK 219 straipsnio 1, 2 ar 3 dalis. (Lietuvos Aukščiausiojo teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje) Iš pateikiamos situacijos matyti, kad teismas nustatinėdamas bendrovės realias finansines galimybes sumokėti dalį mokesčio vertino įmonės likvidų turtą – įmonės kasoje buvusias pinigines lėšas, bei kita įmonės likvidų turtą, bei turtą, kuris buvo panaudotas tenkinti kitus juridinio asmens įsipareigojimus – atsiskaitymą su kreditoriais. Nors iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad teismas sumažindamas mokėtiną mokesčių sumą atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo realią galimybę mokėti mokesčių vadovaujasi BK 2 str. 3d. Tačiau teismo pateikiamas vertinimas neatsižvelgia į įmonės ir kreditorių interesus, nes jeigu R.G. būtų įvykdęs mokesstinę prievolę pagal teismo pateikiamą galimybių vertinimą, bendrovė neturėtų jokio likvidaus turto iš kurio ji galėtų tęsti įmonės veiklą, bei atsiskaityti su kreditoriais. Taip pat, minėtoje byloje teismas pateikia tik vieną atsiskaitymą su kreditoriumi, kuris buvo įgyvendintas, neanalizuojant kitų galimų kreditorių reikalavimų ar papildomų išlaidų, kurias patiria minėta bendrovė. Tokia teismo taikoma metodika, nustatant mokesčio mokėtojo finansines galimybes įvykdyti mokesstinę prievolę, mokesčių mokėtojui suteikia du pasirinkimus:

1. Sumokėti visus priminime nurodytus mokesčius, tačiau rizikuoti, kad nedelsiant sumokėjus mokesčius mokesčio mokėtojo finansinė būklė taps kritine, bei mokesčių mokėtojas turės didelių sunkumų vykdyti kitus savo finansinius įsipareigojimus. Tokiu būdu valstybė iš esmės sudaro sąlygas galinčias privesti įmones prie bankroto. Pabrėžtina, jog variantas sumokėti dalį priminime nurodytų mokesčių nėra priimtinas, nes net ir 1 MGL viršijančios mokesčių sumos nesumokėjimas yra pakankamas pagrindas mokesčių mokėtojui taikyti baudžiamąją atsakomybę, esant visoms kitoms sąlygoms.
2. Atsisakyti mokėti mokesčius, prioretizuojant įmonės ir kreditorių interesus, dėl ko mokesčių mokėtojui būtų taikoma baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį.

Ši problema iš esmės pasireiškia dėl to, kad teismas vertina tik tai ar mokesčių mokėtojas yra mokus mokesstinės prievolės įvykdymo pareikalavimo metu, nevertinant ar sumokėjus visą mokėtiną mokesčių sumą egzistuoja reali galimybė, jog įmonė negalės toliau vykdyti savo finansinių įsipareigojimų. Šios problemos būtų galima išvengti, nurodant, jog baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį negali kilti ne kuomet juridinis asmuo pripažįstamas nemokiu, tačiau, kuomet nustatoma, kad juridinis asmuo susiduria su finansiniais sunkumais, taip kaip jie suprantami juridinių asmenų nemokumo įstatymo 2 straipsnio 5 punkte. (Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų nemokumo įstatymas, 2019) Šiuo punktu juridinio asmens finansiniai sunkumai apibrėžiami kaip: padėtis, kai juridinis asmuo yra nemokus arba yra reali tikimybė, kad taps nemokus per

artimiausius tris mėnesius. Tokiu būdu teismui kiltų pareiga prieš sprendžiant dėl mokesčių mokėtojo atsakomybės dėl mokesčių nesumokėjimo įvertinti ar mokesčių mokėtoju sumokėjus net ir sumažintą mokėtino mokesčio sumą, atsižvelgus į realias finansines mokesčių mokėtojo galimybes, nekils reali tikimybė, kad mokesčių mokėtojas per artimiausius tris mėnesius taps nemokus. Tokiu būdu teismas vertindamas mokesčių mokėtojo galimybes sumokėti mokesčius dar labiau sumažintų mokėtinų mokesčių sumą palikdamas bent minimalų likvidaus turto rezervą mokesčių mokėtoju, kurio užtektų bent dalinai vykdyti kitas prievoles, įsipareigojimus kreditoriams ir tęsti įmonės vykdomą veiklą.

Tačiau iš karto būtų susiduriama su kita problema – dėl juridiniam asmeniui reikalingo likvidaus turto dydžio mokestinė prievolė potencialiai būtų tiek sumažinama, jog taptų ekonomiškai nenaudinga net pradėti tokios sumos išieškojimą. Valstybei ir mokesčių mokėtoju būtų daug palankiau, jeigu skolingas mokesčių mokėtojas nesumokėtus mokesčius sumokėtų ne vienu kartu, o per tam tikrą nustatytą terminą. Tokiu būdu valstybei nereikėtų taip tiksliai atsižvelgti į realias mokesčių mokėtojo finansines galimybes vykdyti mokestinę prievolę, nes mokėtina suma būtų mokama ne vienu metu, o per tam tikrą laiką, tokiu būdu sumažinant finansinį spaudimą, kurį patirtų mokesčių mokėtojas. Taip pat tai reikštų, jog nebūtų tikslo mažinti mokėtiną mokesčių sumą, tokiu būdu būtų išieškoma visa nesumokėta mokesčio suma. Iš mokesčio mokėtojo pusės nebūtų sukeliama rizika atsirasti mokesčių mokėtojų nemokumui dėl vienu metu įvykdytos mokestinės prievolės, taip paliekant galimybę geriau derinti mokesčių mokėtojo ir kreditorių interesus. Tačiau įdomiausia tai, jog tokia priemonė egzistuoja – tai MAĮ 88 straipsnyje numatyta galimybė taikyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimą arba išdėstymą. (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004) Vadovaujantis MAĮ 88 straipsnio 2 dalimi, sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau.

Gerokai rimtesnė problema kyla vertinant fizinio asmens mokumo, kaip vieno iš pagrindų, neleidžiančių kilti baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 straipsnį. Vadovaujantis fizinių asmenų bankroto įstatymo (toliau – FABI) 2 straipsnio 2 dalimi fizinio asmens nemokumas suvokiamas kaip fizinio asmens būklė, kai jis negali įvykdyti skolinių įsipareigojimų, kurių mokėjimo terminai suėję ir kurių suma viršija 25 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintas minimaliąsias mėnesines algas (toliau – MMA). Nuo 2021-01-01, 1 MMA dydis siekė 642 eurus. (Nutarimas dėl 2021 metais taikomo ..., 2020)

Tai reiškia, jog siekiant pripažinti fizinį asmenį nemokiu, viena iš sąlygų yra nustatymas, jog vykdytini skoliniai įsipareigojimai viršija 16 050 eurų sumą. Jeigu pagal FABĮ 3 straipsnio 1 dalies 1 punktą, vieninteliu fizinio asmens kreditoriumi, turinčiu teisę reikalauti iš fizinio asmens įvykdyti prievoles (mokesčių nesumokėjimo atveju) yra mokesčius surinkti įpareigota valstybei atstovaujanti institucija, sudaroma situacija, kuomet mokesčių mokėtojas nesumokėjęs mokesčių sumos neviršijančios 16 050 eurų, bei neturėdamas realių finansinių galimybių sumokėti šios mokesčių sumos, neturi galimybės pasinaudoti fizinio asmens nemokumu, kaip aplinkybe, dėl kurios negali kilti baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį. Esant aptartoms sąlygoms, fizinio asmens nemokumas, kaip baudžiamąją atsakomybę šalinanti aplinkybė, netenka prasmės atsižvelgus į BK 219 straipsnio 3 dalį, nes baudžiamajai atsakomybei kilti užtenka nesumokėti mokesčių sumos varijuojančios nuo 50 eurų iki 500 eurų. Didžiąja dalimi tai pritaikoma ir BK 219 straipsnio 1 daliai, nes pagal ją baudžiamoji atsakomybė kyla nesumokėjus mokesčių sumos varijuojančios nuo 500 eurų iki 25 000 eurų. Atsižvelgus į teismų praktiką, dažniausiai fiziniams asmenims baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą kyla pagal BK 219 straipsnio 1 ir 3 dalį, dėl ko yra faktiškai pažeidžiama BK 2 straipsnio 3 dalis numatanti, jog asmuo pagal baudžiamąjį įstatymą atsako tik tuo atveju, jeigu veikos padarymo metu iš jo buvo galima reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio.

3. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMO KRIMINALIZAVIMAS UŽSIENYJE

3.1. Mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimas JAV

Dauguma modernių valstybių taiko vieną iš dviejų didžiųjų teisės tradicijų: bendrąją arba kontinentinę teisę. Bendrosios teisės tradicija pradėta plačiai taikyti viduramžiais Britanijoje, o vėliau ir Britanijos kolonijose, esančiose skirtinguose žemynuose. Tuo tarpu kontinentinė teisė buvo pradėta taikyti žemyninėje Europoje ir jos kolonijose. Nors naujai besikuriančios kolonijos Šiaurės Amerikoje turėjo daug kultūrinių ryšių su likusia kontinentine Europa, teisinių tradicijų raidos kryptys skyrėsi dėl įvairių istorinių įvykių. Viena iš esminių skirčių buvo tai, jog bendrosios teisės tradicijos pagrindu tapo teismų precedentai, kuomet kontinentinė teisė rėmėsi įstatymų leidžiamosios valdžios priimamais įstatymais, paremtais kodifikacijos procesu. Nors bendrosios teisės tradicija nepasižymi kodifikacija, tačiau mokesčių teisė ir su ja susieti pažeidimai yra reglamentuoti Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) kodekso 26 skirsnyje. Pirmoji mokesčių teisės kodifikacija įvyko dar 1870 m., o 1875 m. išleistas peržiūrėtas JAV statutų rinkinys. (Wood, 2015, p. 1) Tačiau mokestiniai pažeidimai buvo pirmą kartą kriminalizuoti 1939 m., naujai kodifikuojant seną mokesčių statutą, kurio 5761 straipsniu buvo numatyta administracinė atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą, bei baudžiamoji atsakomybė už bandymą išvengti mokesčių pagal 7201 straipsnį, bei tyčinį mokesčių nesumokėjimą pagal 7202, 7203 straipsnius (Internal revenue code, 1986) Remiantis bendrosios teisės tradicijos teismų jurisprudencija, turėjusia daugiausiai įtakos formuojantis požiūriui į teisę priešingą reiškiniui – mokesčių nesumokėjimą, šiame skyriuje vertinama JAV teismų praktika, skirta mokesčių nesumokėjimo reiškiniui analizuoti.

Būtent įstatymų leidyba, paremta teismo precedentų formuojamu pastovumu, lėmė tai, jog 1939 m. kriminalizuotas mokesčių nesumokėjimas iš esmės nėra pakitęs. JAV kodekso (toliau – USC) 26 skirsnyje, skirtam mokesčių teisei, kartu įtvirtinta baudžiamoji, bei administracinė atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą. USC 7201 straipsnis numato jog, bet kuris asmuo, kuris tyčia kėsina bet koku būdu išvengti ar nugalėti bet kokį mokestį ar mokėjimą, numatytą šiame kodekse, be kitų įstatyme numatytų nuobaudų, bus laikomas įvykdęs nusikaltimą ir nuteisus bus paskirta bauda, ne didesnė nei 100 000 dolerių (500 000 dolerių juridinio asmens atveju) arba paskirta ne ilgesnė kaip 5 metų terminuoto laisvės atėmimo bausmė arba abu, kartu su baudžiamojo persekiojimo išlaidomis. (Internal revenue code, 1986) USC 7201 str. objektyvioji pusė gali pasireikšti dvejomis alternatyviomis veikomis: kėsintis tyčia išvengti ar nugalėti mokesčių apskaičiavimą arba kėsintis tyčia išvengti ar nugalėti mokesčių sumokėjimą. Mokesčių mokėjimo vengimu laikoma

tokia situacija, kuomet mokesčių mokėtojai yra susiformavusi pareiga sumokėti mokestį ir mokestis yra apskaičiuotas mokesčių mokėtojo arba JAV vidaus mokesčių tarnybos (toliau - IRS), tačiau mokesčių mokėtojas nepateikia deklaracijos ir valstybė gali įrodyti, kad yra atsiradusi mokestinė nepriemoka po termino skirta sumokėti mokesčius. (Daniel v. United States, 1992) Siekiant inkriminuoti mokesčių nesumokėjimą privalu nustatyti, kad buvo imtasi aktyvių veiksmų, kuriais buvo bandoma klaidinti arba nuslėpti. (Spies v. United States, 1943) Net ir teisėti veiksmai gali būti laikomi inkriminuojančiais pagal USC 7201 str., jeigu asmuo tais veiksmais siekė išvengti mokesčių. (John Voigt v. United States, 1996) Svarbu nustatyti, jog aktyvūs veiksmai buvo vykdomi turint tikslą nuslėpti mokesčius. Vien faktas, kad yra mokestinė nepriemoka, savaime nėra pakankamas, nes turi būti įrodyta, kad aktyvių veiksmų panaudojimu buvo siekiama nuslėpti mokesčius. (Slutsky v. United States, 1973) Aktyvių veiksmų pavyzdžiu pateikiama tokie veiksmai, kaip: dvigubos buhalterijos vedimas, neteisingų duomenų pildymas ar duomenų keitimas, įrašų sunaikinimas, turto arba pajamų šaltinio slėpimas, veikimas tokiu būdu, kad yra vengiama atlikti įrašus ir ataskaitas situacijose, kuriose įprastai tokie įrašai ar ataskaitos yra atliekamos, banko sąskaitų naudojimas prisidengiant netikromis tapatybėmis. (Spies v. United States, 1943) Kitaip tariant, aktyvūs veiksmai USC 7201 str. prasme suvokiami, kaip veiksmai, kuriais bandoma suklaidinti mokesčių administratorių, nuslėpti mokesčių mokėtojo mokumą ar turtą iš kurio galėtų būti išieškoma mokestinė prievolė. (McGill v. United states, 1992) USC 7201 str. objektyvioji pusė įgyvendinama kėsinantis „bet koku būdu“ išvengti mokesčių apskaičiavimo ar sumokėjimo. Baudžiamajai atsakomybei, pagal USC 7201 str., kilti yra būtina, kad egzistuotų visos trys sąlygos:

- 1) Aktyvūs veiksmai kuriais bandoma išvengti arba nugalėti mokesčio apskaičiavimą arba sumokėjimą.
- 2) Yra atsiradusi mokestinė prievolė ir praleistas mokestinės prievolės įvykdymo terminas
- 3) Mokesčių mokėtojo tyčia ¹.

Valstybė turi įrodyti kiekvieną iš paminėtų sąlygų, kad neliktų jokių pagrįstų abejonių. (Plitam v. United States, 1999)

Įdomu tai, jog baudžiamajai atsakomybei kilti nėra būtina, kad IRS būtų apskaičiavusi mokestinę prievolę ir reikalautų mokesčių sumokėjimo. Taip pat nėra būtina svarstyti galimybės taikyti administracinę ar civilinę atsakomybę prieš teikiant valstybinį kaltinimą baudžiamajame byloje. Byloje Jungtinės valstijos prieš Ellett, kaltinamoji teigė, jog negali būti teikiami kaltinimai mokesčių vengimui, kuomet nėra pateikiama jokių mokesčio apskaičiavimų ar reikalavimų sumokėti apskaičiuotus mokesčius, tačiau JAV Aukščiausiasis

¹ Criminal tax manual. 6 psl.

teismas atmetė tokią argumentaciją nurodydamas USC 6151 straipsnio a punkte įtvirtintą reglamentavimą. (United States v. Ellett, 2008) USC 6151 straipsnio a punkte pateikiama bendroji taisyklė, jog kuomet yra reikalauja pateikti mokesčių deklaraciją pagal šiame kodekso skirsnyje pateiktą įstatyminį reguliavimą, asmuo, kuriam yra numatyta pareiga deklaruoti mokesčius, be mokesčių apskaičiavimo, įspėjimo ar pareikalavimo iš IRS, privalo sumokėti mokesčius IRS pareigūnui, kuriam buvo pateikta mokesčių deklaracija bei sumokėti deklaracijoje nurodytus mokesčius fiksuotu laiku ir vietoje. Šiame straipsnyje nurodytas reikalavimas teikti mokesčių deklaracijas fiksuotu laiku yra suprantamas taip, kaip išdėstyta USC 6072 straipsnio A punkte, kuris nustato, jog kiekvienais metais mokesčių deklaracija turi būti teikiama Balandžio 15 d. arba iki šios datos. Teismas taip pat nurodė, jog priminimas apie mokestinę prievolę, tik primena mokesčių mokėtojui jo pareigą sumokėti jau mokėtiną mokestinę prievolę, bet nesukuria pačios mokestinės prievolės.

Mokesčių slėpimo bylos nėra prilyginamos mokesčių išieškojimo byloms, nes mokesčių slėpimo atveju kaltinime nėra būtina pateikti konkrečios sumos, kurią mokesčių mokėtojas yra skolingas. (United States v. Marcus, 1968) Pakanka įrodyti, jog kaltinamasis kėsinosi išvengti pakankamai didelės pajamų mokesčio sumos, nors tiksli mokesčio suma, kurią yra skolingas mokesčių mokėtojas, gali būti didesnė nei ta, kuri pateikta kaltinime. Tačiau toks išaiškinimas nepaneigia *in dubio pro reo* principo, nes bet kokios abejonės kilusios dėl mokesčio dydžių yra aiškinamos kaltinamojo naudai. Tol kol mokesčių suma, kuri nebuvo deklaruota, yra laikoma žymia, nėra skirtumo ar kaltinime pateikta suma yra didesnė ar mažesnė. (United States v. Johnson, 1943) Ar suma yra laikoma žymia paliekama spręsti prisiekusiesiems. Net deklaruotų dviejų mokėjimų po 2500 dolerių nesumokėjimas laikytas žymia suma. (United States v. Gross, 1961) Devintasis JAV apygardos teismas pažymėjo, jog nėra net būtina nustatyti žymios mokesčio nepriemokos siekiant palaikyti kaltinimą ar nuteisti asmenį pagal USC 7201 straipsnį. Teigiant priešingai būtų paneigiama aiškiai išdėstytas reglamentavimas, pateikiamas statute, ir tai privestų prie absurdiškų rezultatų. Reikalavimas, palaikant valstybinį kaltinimą įrodyti, jog kaltinamojo mokesčių nepriemoka būtų žymi, mokesčių slėpimo atveju, apribotų asmenų, kurie tyčia išvengia valstybei mokėtinų, net ir nedidelių mokesčių sumų, nuteisimą ir bausmės paskyrimą. USC 7201 straipsnis uždraudžia bet kokį kėsinimąsi išvengti mokesčių ir nenustato jokios minimalios sumos. (United States v. Marashi, 1990) Žymios sumos elemento įvedimas paskatintų mokesčių mokėtojus vengti mokėti mažas mokesčių sumas be baimės būti patrauktais baudžiamojon atsakomybėn.

Tyčia teismų praktikoje apibūdinama kaip: savanoriškas, sąmoningas, žinomos teisinės pareigos pažeidimas. Iki sprendimo priimto byloje Junginės Amerikos valstijos prieš Pomponio, JAV Aukščiausiasis teismas tyčia aiškino kaip: blogą valią ar piktybišką

ketinimą (United States v. Murdock, 1933); piktybišką motyvą ir norą pateisinti, atsižvelgiant į visas mokesčių mokėtojo finansines aplinkybes. (Spies v. United States, 1943) Junginės Amerikos valstijos prieš Pomponio sprendime, teismas nurodė, jog jeigu tyčios definicija būtų aiškinama tik per blogą valią ar piktybinius motyvus, tuomet kaltinamajam būtų palikta pakankamai vietos ginant savo poziciją nurodyti, jog jis nesielgė tyčia, nes jo veiksmai ir ketinimai buvo geranoriški, todėl teismas patikslino, jog tyčia suprantama, kaip savanoriškas, sąmoningas žinomos teisinės pareigos pažeidimas ir nereikalauja pagrįsti jokios kitokios motyvacijos.

Tyčia yra vienas iš sunkiausiai įrodomų mokesčių slėpimo sudėties elementų. Jeigu asmuo nepripažįsta atlikęs nusikalstamą veiką, bei kuomet nėra bendrininkų parodymų, tyčia pagrįsti, trūkstant tiesioginių įrodymų, bandoma atsižvelgiant į kaltinamojo veiksmus. (United States v. Bishop, 2001) Siekiant įrodyti asmens tyčią palaikanti kaltinimą institucija privalo nustatyti (United States v. Miller, 2009) jog:

- 1) įstatymas numatė mokestinę prievolę kaltinamajam;
- 2) kaltinamasis žinojo apie kilusią mokestinę prievolę;
- 3) kaltinamasis savanoriškai ir sąmoningai pažeidė mokestinę prievolę.

Kuomet įrodoma, jog mokesčių vengimo motyvas turėjo įtakos mokesčių mokėtojo veiksams, būtent iš šio elgesio galima spręsti apie asmens tyčią, net jeigu savo veiksmais buvo siekiama kito tikslo, pavyzdžiui – nuslėpti kitą nusikaltimą arba nuslėpti turimą turtą nuo sugyventinės, darbdavio ar kreditorių. (Spies v. United States, 1943) Mokesčių sumokėjimas po to kai buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas nepaneigia asmens tyčios. (United States v. Pang, 2004)

Prokurorui nesugebėjus įrodyti mokesčių mokėtojo kaltės pagal USC 7201 straipsnį, visuomet yra galimybė veiką perkvalifikuoti į USC 7203 straipsnį. USC 7203 straipsnis numato, jog *bet kuris asmuo, kuris privalo pagal šį įstatymą sumokėti bet kokią apskaičiuotą mokestį arba pagal šį įstatymą ar reglamentavimą, nustatytą įgaliotos institucijos, pateikti dokumentus, saugoti bet kokius įrašus ar pateikti bet kokią informaciją siekiant apskaičiuoti, nustatyti ar surinkti bet kokius mokesčius paskirtus pagal šį skyrių, tas, kuris tyčia nesumoka numatytų mokesčių, nepateikia dokumentų, nesaugo įrašų, nepateikia informacijos, įstatymų ar kitokio reglamentavimo reikalaujamu laiku, be kitų įstatyme numatytų nuobaudų, bus laikomi įvykdę baudžiamąjį nusižengimą ir nuteisus bus paskirta bauda ne didesnė kaip 25 000 dolerių (100 000 dolerių juridinio asmens atveju) arba paskirta terminuota laisvės atėmimo bausmė ne ilgesnė kaip 1 metai arba abu, kartu su baudžiamojo persekiojimo išlaidomis. Asmeniui, kuris nesumoka apskaičiuotų mokesčių, šio skyriaus nuostatos nebus taikomos, jeigu nėra jokių papildomų mokesčių pagal USC 6654 ar 6655 straipsnį, siejamų su mokesčių nesumokėjimu. Tuo atveju jeigu bus tyčinis bet kurių*

USC 6050I straipsnio dalių pažeidimas, „nusikaltimas“ keičiamas „baudžiamuoju nusižengimu“, o terminuota „ 5 metų“ laisvės atėmimo bausmė keičiama „1 metų“ bausme. (Internal revenue code, 1986) USC 7203 straipsnio objektyvioji pusė pasireiškia keturiomis alternatyviomis veikomis:

- 1) Mokesčių nesumokėjimu
- 2) Deklaracijos nepateikimu
- 3) Dokumentų nesaugojimu
- 4) Atsisakymu teikti informaciją.

Baudžiamajai atsakomybei pagal USC 7203 straipsnį kilti yra būtinos 3 sąlygos (United States v. Tucker, 1982) :

- 1) Asmeniui yra kilusi prievolė pagal įstatymą sumokėti mokesčius
- 2) Mokesčiai yra nesumokami pagal įstatymo nustatytą terminą
- 3) Mokesčių mokėtojo tyčia.

Pagrindinis skirtumas tarp kėsinosi išvengti mokesčio sumokėjimo pagal USC 7201 straipsnį ir mokesčių nesumokėjimo pagal USC 7203 straipsnį yra aktyvūs veiksmai, kuriais bandoma išvengti mokesčių sumokėjimo. Vien tik atkaklus atsisakymas vykdyti atsiradusias mokesčines prievoles ar lėšų reikalingų sumokėti mokesčius turėjimas, be aktyvių veiksmų, kvalifikuojamas kaip tyčinis mokesčių nedeklaravimas ar mokesčių nesumokėjimas ir nėra laikoma mokesčių slėpimu nors ir padarytas tyčia. (McGill v. United States, 1992) Mokesčių nesumokėjimo atveju valstybei tenka pareiga įrodyti, be pagrįstų abejonių, kad mokesčių mokėtojas žinojo jo prievolę mokėti mokesčius, ir su prievolės nevykdymu susijusias nuobaudas ar delspinigius ir tyčia nemokėjo mokesčių. Nerūpestingumas ar aplaidumas nėra pakankamas pagrįsti mokesčių nesumokėjimo kaltinimą. Jeigu kaltinamasis sugeba įtikinti prisiekusiuosius, kad mokesčių nesumokėjimą lėmė nuoširdi klaida ar nesusipratimas, asmuo dažniausiai yra išteinamas. Nors anksčiau įrodinėjant asmens tyčią buvo privaloma įrodyti, jog asmuo turi galimybę sumokėti mokesčius, tokiu būdu išvengiant įkalinimo už skolas (Spies v. United States, 1943), vėlesni JAV Aukščiausiojo teismo išaiškinimai nurodė, jog kiekvienas JAV pilietis turi pareigą sumokėti pajamų mokestį kuomet atsiranda tokia prievolė. Mokesčių mokėtojas yra įpareigotas tvarkyti savo finansus tokiu būdu, jog jis visuomet turėtų pakankamai piniginių lėšų įvykdyti jam kylančias mokesčines prievoles laiku. Kaip bendra taisyklė, nurodoma, jog asmens finansinės galimybės sumokėti mokesčius, atsiradus tokiai prievolei, nėra būtinas faktorius kilti baudžiamajai atsakomybei pagal 7203 straipsnį. Priešingu atveju nepareigingas mokesčių mokėtojas galėtų paprasčiausiai išskaidyti savo likvidų turtą iki mokesčių mokėjimo termino ar jo metu ir tokiu būdu išvengti baudžiamosios atsakomybės. (United States v. Tucker, 1982)

IŠVADOS

1. Nuo 1994 metų mokesčių nesumokėjimo problema Lietuvos Respublikoje pradėta spręsti taikant baudžiamąją atsakomybę, ne kaip *ultima ratio* priemonę, bet kaip *solo ratio* priemonę. Tai, jog mokesčių nesumokėjimas buvo tik viena iš alternatyvių mokesčių slėpimo veikų lėmė BK 219 straipsnio tapatinimą su BK 220 ir 221 straipsniais, visas šias veikas laikant vienodai pavojingomis.
2. Mokesčių nesumokėjimas laikomas mažiau pavojinga veika nei BK 220 ir 221 straipsnyje numatytos veikos, nes mokesčių nesumokėjimo objektyvioji pusė nepasireiškia aktyvios ar pasyvios apgaulės veiksmų panaudojimu siekiant apsunkinti mokesčių administratoriaus galimybes nustatyti mokėtino mokesčio bazę. Žemas nusikalstamos veikos paplitimo lygis, itin žema baudžiamosios atsakomybės kilimo riba, bei nesudėtingas nusikaltimo sudėties požymių įrodinėjimas atsižvelgus, kad mokesčių mokėtojas savo valia pateikia mokesčių deklaracijas, kurių pagrindu yra nustatoma mokėtina mokesčių suma verčia abejoti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pagrįstumu.
3. Mokesčių mokėtojo mokumo vertinimas leidžia suvokti teismų požiūrį į mokesčių mokėtoją. Mokesčių mokėtojo mokumo ir realios galimybės sumokėti mokesčius nenuoseklus vertinimas sudaro sąlygas mokesčių mokėtojui taikyti baudžiamąją atsakomybę net ir tais atvejais, kuomet nusikalstamos veikos padarymo metu iš mokesčių mokėtojo nebuvo galima reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio.
4. Vertinant mokesčių nesumokėjimą Jungtinėse Amerikos valstijose, pastebima itin silpna mokesčių mokėtojo teisinė apsauga, perkeliant didžiąją dalį pareigų mokesčių mokėtojui. Probleminiais mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo aspektais laikytina: nenumatymas pareigos informuoti mokesčių mokėtoją apie susidariusią mokėtiną skolą, tikslios mokesstinės prievolės dydžio neapskaičiavimas bei tikslaus skaičiavimo nepateikimas kaltintajame akte, baudžiamosios atsakomybės numatymas už mokesstinės prievolės neįvykdymą asmeniui esant nemokiam.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Nacionaliniai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 89-2741.
2. Lietuvos Respublikos Energetikos įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 56-2224.
3. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
4. Lietuvos Respublikos Viešųjų pirkimų įstatymo Nr. I-1491 pakeitimo įstatymas (2017). *TAR*, 7550.
5. Lietuvos Respublikos Juridinių asmenų nemokumo įstatymas (2019). *TAR*, 10324.
6. Lietuvos Respublikos Įmonių bankroto įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 31-1010.
7. Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso 187 straipsnio pakeitimo įstatymas (2017). *TAR*, 9155.
8. Lietuvos Respublikos Administracinių nusižengimų kodekso 187 straipsnio pakeitimo įstatymas (2017). *TAR*, 18857.
9. Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymas (2017). *TAR*, 18856.
10. Lietuvos Respublikos Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 33-1250.
11. Lietuvos Respublikos įstatymas Dėl Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso pakeitimo ir papildymo (1990). *Lietuvos aidas*, 98-0.
12. Lietuvos Tarybų Socialistinės Respublikos Baudžiamasis kodeksas (1961). *Vyriausybės žinios*, 18-147.
13. Lietuvos TSR Administracinių teisės pažeidimų kodeksas (1984). *Lietuvos TSR Aukščiausiosios Tarybos ir Vyriausybės žinios*, 1-1)
14. Lietuvos Respublikos Aukščiausios tarybos įstatymas Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso pakeitimo ir papildymo ir Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso pakeitimo (1990). *Lietuvos aidas*, 30-0.
15. Lietuvos Respublikos įstatymas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, Baudžiamojo proceso ir Administracinių teisės pažeidimų kodeksų pakeitimo ir papildymo (1993). *Lietuvos aidas*, 22-0.
16. Lietuvos Respublikos įstatymas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, Pataisos darbų ir Baudžiamojo proceso kodeksų pakeitimo ir papildymo (1994). *Valstybės žinios*, 60-1182
17. Lietuvos Respublikos įstatymas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso pakeitimo (1995). *Valstybės žinios*, 86-1941
18. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 325 straipsnio papildymo įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, 93-2186.
19. Lietuvos Respublikos įstatymas Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso pakeitimo ir papildymo (1995). *Valstybės žinios*, 86-1942.
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. spalio 14 d. nutarimas Nr. 1114 „Dėl 2021 metais taikomo minimaliojo darbo užmokesčio“. *TAR*, 21462.
21. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 163(6), 163(7), 171, 172(1), 173(1), 224, 225(1), 246(1), 259(1), 268, 320, 322 straipsnių pakeitimo, papildymo 163(10), 171(1), 171(2), 172(9), 172(10), 172(11), 172(12), 172(13), 189(8), 214(11), 246(9) straipsniais ir 173(8) straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymas (1997). *Valstybės žinios*, 21-488.
22. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 158, 159(2), 160, 161, 172(1), 187(4), 189(2), 189(3), 224, 225(1), 246(1), 246(3), 259(1) straipsnių pakeitimo ir papildymo bei kodekso papildymo 171(3), 172(20), 187(6), 187(7),

- 189(12), 189(13), 247(7) straipsniais įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 66-2111.
23. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 163(5), 172(1), 173(1), 246(1), 247(5), 259(1), 291 straipsnių pakeitimo ir papildymo 163(12), 173(12) straipsniais įstatymas (1997). *Valstybės žinios*, 116-2954
24. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2020 m. kovo 26 d. įsakymas Nr. VA-27 „Dėl pagalbos priemonių mokesčių mokėtojams, paveiktiems koronaviruso (Covid-19) sukeltų neigiamų pasekmių. *TAR*, 6082.
25. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymas Nr. VA-135 „Dėl Mokesčių deklaracijų pateikimo, priėmimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir veiklos nevykdančių mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų pateikimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 109-4117.

Tarptautiniai teisės aktai:

1. Europos Parlamento ir Tarybos 2014 m. vasario 26 d. direktyva 2014/24/ES dėl viešųjų pirkimų. OJ L 94, p. 65.
2. 26 U.S. Code Title 26 — INTERNAL REVENUE CODE (1986). 99–514, §2, Oct. 22, 1986, 100 Stat. 2095
3. Internal Revenue Code of 1939.

Specialioji literatūra:

1. Rutkauskas, V. (2019). Tax Morale and Public Sector Revenues in Baltic Countries. *Socialinė teorija, empirija, politika ir praktika*, 19, 26-43.
2. Švedas, G. (2012). Veikos kriminalizavimo kriterijai: teorija ir praktika. *Teisė*, 82, 12-25. Vasiliauskas, V. (2005). *Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga Nr. 5.
3. Fedosiuk, O. (2017). Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai. *Teisės apžvalga*, 2(16), 58-76.
4. Paulauskas, A. (2006). *Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu*. Viešoji politika ir administravimas. p. 27-41 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/13445/2368-5059-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
5. Abramavičius, A. ir kt. (2010). *LR baudžiamojo kodekso komentaras III tomas. Spec. dalis (213-330 straipsniai) II tomas 2 dalis*. Vilnius: Registrų centras.
6. Popescu, L. (2020). TAX EVASION BETWEEN LEGALITY AND FRAUD. *ACADEMICA BRÂNCUȘI*, 4, 48-53.
7. Brondolo, J. (2009). *Collecting taxes during an economic crisis: challenges and policy options*. Internal monetary fund staff position note. 1-38. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf>
8. McGee, R., Tyler, M. (2006). *Tax evasion and ethics: a demographic study of 33 countrys*. Andreas School of Buisness. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=940505
9. Alm, J. (2015). Understanding and Combatting Tax Evasion. Tulane Economics Working Paper Series. [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://repec.tulane.edu/RePEc/pdf/tul1509.pdf>

Elektroniniai dokumentai:

1. Wood, M. (2015). The Revised Statutes of the United States: Predecessor to the U.S. Code. Prieiga per internetą: <https://blogs.loc.gov/law/2015/07/the-revised-statutes-of-the-united-states-predecessor-to-the-u-s-code/>
2. Lietuvos Bankas (2018). Pridėtinės vertės mokesčio atotrūkis Lietuvoje ir jo mažinimo būdai. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/files/musu-veikla/ekonomikos-analize-prognozes/LEA_2018-06_LT_PRIEDAS3.pdf
3. Informatikos ir ryšių departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (2007-2020). Duomenys apie nusikalstamas veikas padarytas Lietuvos Respublikoje. Prieiga per internetą: <https://www.ird.lt/lt/paslaugos/tvarkomu-valdomu-registru-ir-informaciniu-sistemu-paslaugos/nusikalstamu-veiku-zinybinio-registro-nvzr-atviri-duomenys-paslaugos/ataskaitos-1/nusikalstamumo-ir-ikiteisminių-tyrimu-statistika-1>
4. Transparency international. Tax evasion definition. Prieiga per internetą: <https://www.transparency.org/en/corruptionary/tax-evasion#>
5. Member state capabilities in fighting tax crimes. Prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/124708/Lithuania%20fiche.pdf>
6. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija, (2017). Request for Member states contributions: investigating cases of tax evasion, tax avoidance, tax fraud and money laundering at the EU Member State level. Prieiga per internetą: https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/116961/STAMPED_EN-14-B.pdf

Teismų praktika:

1. Mauro Scialdone [ESTT], Nr. C-574/15, [2018-06-02]. ECLI:EU:C:2018:295
2. *U.S. v. Daniel*, (1992) 956 F.2d 540
3. *Spies v. United States*, (1943), 317 U.S. 492
4. *United States of America v. John Voigt*, (1996), 89 F.3d 1050
5. *United States v. Slutsky*, (1973), 487 F.2d 832
6. *U.S. v. McGill*, (1992), 964 F.2d 222
7. *U.S. v. Plitman*, (1999), 194 F.3d 59
8. *U.S. v. Ellett*, (2008), 527 F.3d 38, 278 F
9. *United States v. Marcus*, (1968), 401 F.2d 563
10. *United States v. Johnson*, (1943), 319 U.S. 503
11. *United States v. Gross*, (1961), 286 F.2d 59
12. *U.S. v. Marashi*, (1990), 913 F.2d 724
13. *Cheek v. United States*, (1991), 498 U.S. 192
14. *United States v. Murdock*, (1933), 290 U.S. 389
15. *U.S. v. Bishop*, (2001), 264 F.3d 535
16. *U.S. v. Miller*, (2009), 588 F.3d 897
17. *United States v. Pang*, (2004), 362 F.3d 1187
18. *United States v. Tucker*, (1982), 686 F.2d 230
19. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2020 m. kovo 18 d. nutarimas. TAR,

- 5659.
20. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas. *TAR*, 4356.
 21. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 104-2644.
 22. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-437-303/2015.
 23. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. birželio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-301/2013.
 24. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133/2011.
 25. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-451-139/2015.
 26. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-367-303/2017.
 27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-188-719/2020.
 28. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-448/2011.
 29. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-271-648/2015.
 30. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015.
 31. Vilniaus apygardos teismo 2013 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-134-468/2013
 32. Varėnos rajono apylinkės teismo 2017 m. liepos 28 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-31-445/2017

SANTRAUKA

Nuo 1994 metų mokesčių nesumokėjimo problema Lietuvos Respublikoje pradėta spręsti taikant baudžiamąją atsakomybę, ne kaip *ultima ratio* priemonę, bet kaip *solo ratio* priemonę. Tai, jog mokesčių nesumokėjimas buvo tik viena iš alternatyvių mokesčių slėpimo veikų lėmė BK 219 straipsnio tapatinimą su BK 220 ir 221 straipsniais, visas šias veikas laikant vienodai pavojingomis. Mažas nusikalstamos veikos paplitimas, net ir nustatius itin žemas baudžiamosios atsakomybės kilimo ribas, bei nesudėtingas nusikaltimo sudėties požymių įrodinėjimas atsižvelgus, kad mokesčių mokėtojas savo valia pateikia mokesčių deklaracijas, kurių pagrindu yra nustatoma mokėtina mokesčių suma verčia abejoti mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo pagrįstumu. Mokesčių mokėtojo mokumo vertinimas leidžia suvokti teismų požiūrį į mokesčių mokėtoją. Mokesčių mokėtojo mokumo ir realios galimybės sumokėti mokesčius nenuoseklus vertinimas sudaro sąlygas mokesčių mokėtojui taikyti baudžiamąją atsakomybę net ir tais atvejais, kuomet nusikalstamos veikos padarymo metu iš mokesčių mokėtojo nebuvo galima reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio. Vertinant mokesčių nesumokėjimą Jungtinėse Amerikos valstijose, pastebima itin silpna mokesčių mokėtojo teisinė apsauga, perkeliama didžiąją dalį pareigų mokesčių mokėtojui. Probleminiais mokesčių nesumokėjimo kriminalizavimo aspektais laikytina: nenumatymas pareigos informuoti mokesčių mokėtoją apie susidariusią skolą, tikslios mokestinės prievolės dydžio nenurodymas bei tikslaus skaičiavimo nepateikimas kaltintajame akte, baudžiamosios atsakomybės numatymas už mokestinės prievolės neįvykdymą asmeniui esant nemokiam.

SUMMARY

Since 1994, the problem of tax evasion in the Republic of Lithuania has been addressed through criminal liability, not as an ultima ratio measure, but as a solo ratio measure. The fact that non-payment of taxes was only one of the alternative acts of tax evasion corpus delicti, determined the identification of Lithuanian criminal code articles 220 and 221, considering all these acts to be equally dangerous. The low prevalence of criminal offenses, even with very low thresholds for criminal liability, and the ease of proof of the corpus delicti of the offense, given that the taxpayer voluntarily submits tax returns on the basis of which the amount of tax due casts a doubt on the justification for criminalizing tax evasion. The assessment of a taxpayer's solvency makes it possible to understand the attitude of the courts towards the taxpayer. An inconsistent assessment of the taxpayer's solvency and the actual ability to pay taxes allows the taxpayer to be held criminally liable even in cases where the taxpayer could not be required to comply with the law at the time the offense was committed. Assessing tax evasion in the United States shows a particularly weak legal protection for the taxpayer, shifting most of the responsibilities to the taxpayer. Problematic aspects of criminalization of tax evasion include: failure to provide an obligation to inform the taxpayer about the debt incurred, failure to indicate the exact amount of the tax liability and failure to provide an accurate calculation in the indictment, criminal liability for non-performance of a tax liability in the event of a person's insolvency.