

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Augustės Baublytės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančios
aplinkybės**

Aggravating factors of violation of tax rules

Vadovas: Lekt. Dr. Povilas Gruodis

Recenzentas: Prof. Dr. Jurgita Paužaitė-Kulvinskienė

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Darbe, remiantis įvairiais šaltiniais, aptariamos visos Mokesčių administravimo įstatymo 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintos sunkinančios aplinkybės, išnagrinėjama aktuali teismų praktika, kada teismai nustato šių aplinkybių buvimą. Magistro darbe taip pat pateikta lyginamoji sunkinančių aplinkybių reglamentavimo analizė, aplinkybės lyginamos su kitų teisės šakų įtvirtintomis analogiškėmis normomis, vertinama reglamentavimo reforma bei sunkinančių aplinkybių atitikimas aukštesnės galios teisės normoms bei bendriesiems teisės principams.

Pagrindiniai žodžiai: mokestinė atsakomybė, sunkinančios aplinkybės, mokesčių teisė, mokesčių įstatymų pažeidimas.

In this master thesis, taking into account various sources, all the aggravating factors stated in the Tax administration law of the Republic of Lithuania, Article 140 part 4 are fully analysed. Questions such as when courts admit the existence of the aggravating factors are talked about. In addition, thesis includes comparative analysis of the aggravating factors of violation of tax rules and aggravating factors of other types of legal liability such as administrative responsibility or criminal liability, also comparative analysis of previous regulations of aggravating factors and the compliance of the current regulations with the common principles of law and higher legal power documents.

Keywords: tax liability, aggravating factors, tax law, tax offence.

Turinys

ĮVADAS.....	2
1. MOKESTINĘ ATSAKOMYBĘ SUNKINANČIOS APLINKYBĖS IR JŲ REGLAMENTAVIMAS IKI MAĮ PAKEITIMŲ.....	6
2. MOKESTINĘ ATSAKOMYBĘ SUNKINANČIOS APLINKYBĖS PO MAĮ PAKEITIMŲ.....	14
2.1 Mokestinės naudos siekimas.....	14
2.2 Pareigos apskaičiuoti mokestį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus nevykdymas ar netinkamas vykdymas.....	23
2.3 Nepateikimas nurodytu laiku arba netinkamų dokumentų pateikimas mokesčių administratoriui apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę.....	26
2.4 Vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus.....	30
2.5 Mokesčių mokėtojo tyčiais veiksmais ar neveikimu padaryta didelė žala valstybės biudžetui.....	33
2.6 Į buhalterinę apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko.....	36
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	38
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	39
SANTRAUKA.....	44
SUMMARY.....	45

Įvadas

Šiuolaikinės lietuvių kalbos žodynas žodį atsakomybė apibrėžia kaip reikalingumą, būtinumą atsakyti, atsiskaityti (Lietuvių kalbos institutas. Lietuvių kalbos žodynas). Teisinė atsakomybė yra būtina prielaida demokratinėje valstybėje, būtent atsakomybė už teisės pažeidimus skatina asmenis tokių pažeidimų vengti, nubaudžia juos už teisės normų nesilaikymą bei atkuria iki pažeidimo buvusių padėtį. Visose teisės šakose nustatytas atsakomybės institutas, ne išimtis ir mokesčių teisė. Pagrindas, kuriuo remiamasi taikant atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus yra neteisėtas elgesys, kuriuo pažeidžiami reikalavimai, kylantys iš teisės normų, bei padaroma žala valstybės finansams (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 209). Svarbus faktorius, diferencijuojantis kylančios atsakomybės griežtumą, yra faktinės aplinkybės, kurios mokesčio mokėtojo padėtį gali sunkinti arba lengvinti. Visas faktines aplinkybes turi iširti mokesčių administratorius, prieš paskirdamas mokesčių mokėtojui sankciją – baudą už mokesčio įstatymo pažeidimą. Bauda mokesčių teisėje yra laikoma finansine sankcija (pinigais išreikšta suma), kurią remdamasis teisės aktais priskaičiuoja mokesčių administratorius, kai asmuo laiku neįvykdo (arba neįvykdo tinkamai) jam kilusios mokesstinės prievolės. Baudos asmenims skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojusius teisės aktus, galioja bendrasis draudimas įstatymui veikti retrospektyviai, kuris siejamas ir su teisinio saugumo reikalavimu (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 177). Būtent šią atsakomybę, finansines sankcijas arba kitaip baudas už mokesčių įstatymų pažeidimus, sunkinančios aplinkybės yra pagrindinis darbe nagrinėjamas objektas.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnis įtvirtina Lietuvos Respublikos biudžetinę sistemą, bei biudžeto formavimą. Pagrindinis biudžeto pajamų šaltinis – mokesčiai, šalia jų prisideda ir privalomi mokėjimai, rinkliavos, taip pat pajamos iš valstybinio turto bei kitos įplaukos (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – ir Konstitucinis Teismas) doktrina, šis straipsnis numato ne tik biudžeto formavimo šaltinius, bet kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Taip pat Konstitucinis Teismas atkreipė dėmesį į išskirtinai svarbią mokesčių reikšmę visuomenėje, kadangi pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą mokesčiai yra įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės ar savivaldybės biudžetą, o pagrindinė jų paskirtis būtent fiskalinė. Tokie mokėjimai ypatingai svarbūs, nes jie naudojami sudaryti valstybės išdui, kuris yra skiriamas visuomenės ir valstybės

viešiesiems poreikiams tenkinti, jie naudojami siekiant reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius bei socialinius procesus, pavyzdžiui, remti naudingas ūkines pastangas, pritraukti kapitalą, investicijas arba stabdant socialinės bei ekonominės raidos tendencijas, kurios nėra laikomos naudingomis. Nutarime pabrėžta ir tai, jog nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, o valstybė tokiu atveju negali vykdyti savo funkcijų, kurios gyvybiškai svarbios visiems piliečiams, tokia situacija taip pat ypač nepalanki sąžiningiems mokesčių mokėtojams, kadangi pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai. Dar viena svarbi Konstitucinio Teismo padaryta įžvalga – jog mokesčių teisėje naudojamas administracinio teisinio reguliavimo metodas, atsiranda valdingo pobūdžio santykiai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taip pat Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime pasakyta, kad pagal Lietuvos Respublikos Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą Lietuvos Respublikos Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, o nurodyta norma suponuoja ne tik mokesčių mokėtojo konstitucinę pareigą sumokėti nustatyto dydžio mokesčius, bet ir tai padaryti laiku. Taip pat konstitucinėje jurisprudencijoje pateiktas išaiškinimas, jog vadovaujantis teisingumo ir teisinės valstybės principais įstatymuose nustatomos baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas). O remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – ir VMI) prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skelbiama statistika – mokesčiai sudaro virš 90 procentų visų valstybės bei savivaldybių gaunamų pajamų (Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinis portalas). Remiantis minėtais pavyzdžiais galima teigti, jog mokesčiai yra reikšmingiausias šaltinis, iš kurio formuojamas valstybės biudžetas, užtikrinantis tinkamą valstybės funkcijų vykdymą, todėl pareiga mokėti mokesčius įtvirtinta būtent aukščiausiam valstybės įstatyme – Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, o mokesčių administratoriaus pareiga tinkamai vykdyti mokesčių įstatymus, surinkti mokėjimus ir mokesčių mokėtojams pritaikyti atitinkamas sankcijas už tokių pareigų nevykdymą laikoma būtina funkcija normaliam valstybės veikimui.

Akivaizdu, jog siekiant užtikrinti tinkamą biudžeto bei Lietuvos Respublikos Konstitucijos vykdymą yra būtina efektyviai administruoti mokesčių surinkimą, taip pat nustatyti atsakomybę už mokesčių nemokėjimą ar netinkamą mokėjimą (mokėjimą ne laiku). Svarbi nustatytos teisinės atsakomybės dalis – aplinkybės, kurios lengvina arba

sunkina mokesčio mokėtojo padėtį, tokios aplinkybės iširiamos siekiant individualizuoti baudą, kuri paskiriama mokesčių mokėtojui.

Magistro darbo tema nauja ir aktuali, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – ir MAĮ) buvo pakeistas ir nauja redakcija įsigaliojo 2019 metų pradžioje (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Šiuo pakeitimu iš esmės pakeistos ir normos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus. Minėti pakeitimai sukėlė diskusiją dėl jų tinkamumo, atitikimo teisės principams. Konkrečiai atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus sunkinančios aplinkybės ir jų atitikimas žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams nagrinėjamos Vilniaus universiteto Teisės fakulteto lektoriaus, socialinių mokslų daktaro Povilo Gruodžio straipsnyje. Išsamesnė atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus sunkinančių aplinkybių analizė moksliniuose darbuose po MAĮ pakeitimų nebuvo atlikta, todėl ši tema laikytina nauja ir aktuali.

Magistro darbo tikslas yra išsamiai išanalizuoti būtent atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančias aplinkybes, kurių baigtinį sąrašą įtvirtina MAĮ. Magistro darbe bus siekiama kuo išsamiau išnagrinėti visas minėtas aplinkybes, palyginti ankstesnį reguliavimą su dabar galiojančiu, aptarti aktualią teismų praktiką, teisės mokslininkų darbus. Dėl darbo apimties ribojimo nebus plačiai kalbama apie kitų teisės šakų nustatomą teisinę atsakomybę (baudžiamąją bei administracinę), kuri susijusi su mokesčių įstatymų pažeidimais, ir ją sunkinančias aplinkybes, bei mokestinę atsakomybę lengvinančias aplinkybes. Taip pat magistro darbe nebus nagrinėjamos kitų mokesčių įstatymų nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, kaip, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme numatyti padidinti tarifai (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos..., 1999).

Pagrindiniai darbo uždaviniai:

- 1) Remiantis įvairiais šaltiniais pateikti bei aptarti visas MAĮ įtvirtintas atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančias aplinkybes;
- 2) Aptarti aktualią teismų praktiką, susijusią su mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių nustatymu;
- 3) Išnagrinėti bei palyginti ankstesnį sunkinančių aplinkybių reguliavimą su galiojančiu dabar, taip pat aptarti reguliavimo atitikimą (neatitikimą) bendriesiems teisės principams, aukštesnės galios teisės aktams.

Magistro darbo tyrimo objektas yra atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus, konkrečiai – atsakomybę sunkinančios aplinkybės, jų išanalizavimas skaitant mokslininkų darbus, teisės aktus bei aktualią teismų praktiką.

Pagrindinis naudojamas tyrimo metodas šiame darbe yra lingvistinis – aiškinamos teisinės sąvokos, gilinamasi į šį procesą tyrusių mokslininkų, teoretikų darbus. Taip pat naudojamas sisteminis metodas, siekiant užtikrinti, jog rašto darbas būtų struktūruotas. Be to, bus pasitelkiamas lyginimo metodas, magistro darbe bus lyginamos MAĮ nuostatos, galiojusios iki 2019 m. sausio 1 d. reformos ir po jos. Taipogi, mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės bus lyginamos su kitų teisės šakų (administracinės, baudžiamosios) numatytais sunkinančiomis aplinkybėmis. Bus pasitelkiamas ir aprašomasis metodas, darbe bus aprašomos MAĮ įtvirtintos sunkinančios aplinkybės, aptariama, kaip jos suprantamos ir aiškinamos teisės mokslininkų bei Lietuvos ir Europos teisminių institucijų.

Magistro darbo tema originali, ji nebuvo nagrinėta kituose magistro darbuose per paskutinius 5 metus, taip pat nėra daug Lietuvos mokslininkų darbų, kuriuose būtų išsamiai aptartos darbe nagrinėjamos temos.

Pagrindiniai šaltiniai, kuriais remtasi rašant šį magistro darbą, yra Konstitucinio Teismo doktrina, MAĮ bei kiti aktualūs Lietuvos Respublikoje galiojantys teisės aktai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – ir LVAT) doktrina, Povilo Gruodžio, Broniaus Sudavičiaus darbai.

Magistro darbas pradedamas įvadu, tyrimas dėstomas dviejose dalyse, kurios skirstomos į mažesnius papunkčius, pabaigoje pateikiamos išvados, pasiūlymai bei naudotų šaltinių sąrašas, santrauka lietuvių ir anglų kalbomis.

1. Mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir jų reglamentavimas iki MAĮ pakeitimų

Prieš pradėdant išsamiau nagrinėti mokestinę atsakomybę sunkinančias aplinkybes, svarbu apibrėžti, kas yra mokestinė atsakomybė, kada ji atsiranda, bei koks jos santykis su kitomis teisinės atsakomybės rūšimis. MAĮ 138 straipsnis įtvirtina nuostatą, jog mokesčių įstatymus pažeidžia toks asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. VMI skelbiamame MAĮ komentare pateikiamas išaiškinimas, jog mokesčių įstatymai mokesčių mokėtojams sukuria teises bei pareigas, tokias kaip teisingas bei savalaikis mokesčio apskaičiavimas ir sumokėjimas į biudžetą, taip pat pažymima, kad pareigos ir tam tikri reikalavimai gali būti nustatyti ne tik mokesčio mokėtojui, bet ir tretiesiems asmenims ar mokesčių administratoriaus pareigūnams (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo..., 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija).

Kai kurie teisės teoretikai atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus laiko atskira atsakomybės rūšimi – mokestine atsakomybe, tačiau ši nuomonė nėra vieninga. Visgi mokestinė atsakomybė turi visus būtinius sudėties požymius. Pirma, turi būti nustatomi neteisėti asmens veiksmai, kurie yra pavojingi, mokesčių teisės pažeidimais pirma pažeidžiami valstybės finansiniai interesai, kadangi negaunamas būtinas pajamų šaltinis valstybės biudžeto formavimui. Toliau, tokie pažeidimai turi kilti iš mokesčių įstatymais nustatytų teisės normų nesilaikymo, toks normų pažeidimas yra pagrindas taikyti atitinkamas atsakomybės priemones. Taip pat svarbi ir asmens, padariusio pažeidimą, kaltė, turi būti nustatomas asmens suvokimas, jog šiais veiksmais jis pažeidžia įstatyme numatytas normas. Tokių pažeidimų objektu yra laikomi mokesčių teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai, objektyvioji pusė pasireiškia arba aktyviais asmens veiksmais, pavyzdžiui, buhalterinės apskaitos dokumentų klastojimas, arba neveikimu, tokiu kaip mokesčių deklaracijos nepateikimas. Šių pažeidimų subjektu gali būti ir fiziniai, ir juridiniai asmenys (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 209-212). Analogiški sudėties požymiai reikalingi ir baudžiamojoje teisėje, siekiant nustatyti, ar buvo padaryta nusikalstama veika ar baudžiamasis nusižengimas: autoriai įvardina, jog tokie veiksmai pasižymi pavojingumu ir yra uždrausti Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – ir BK). Pavojingumas visų pirma parodo, kodėl atitinkami asmens veiksmai ar neveikimas yra netoleruojami visuomenės bei baudžiami įstatymo numatyta tvarka, tokie veiksmai laikomi pavojingais viešpataujančių vertybių sistemai (Piesliakas, 2006, p. 114-118). Be to, norint taikyti BK yra būtina nustatyti visus būtinius sudėties elementus: objektą,

objektyviają pusę bei subjektą ir subjektyviają pusę, bent vieno iš šių elementų nebuvimas reiškia, jog veika negali būti laikoma nusikalstama (Abramavičius *et al.*, 2003, p. 149-150).

Mokesčių teisės pažeidimai gali būti labai įvairūs, juos nustato skirtingus mokesčius reguliuojantys įstatymai, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVMĮ) 123 straipsnis numato, kad pridėtinės vertės mokesčio įstatymo normos gali būti pažeistos šio mokesčio mokėtojai nepagrįstai susimąžinus apskaičiuotą mokėtiną pridėtinės vertės mokesčio (toliau – ir PVM) sumą, arba mokesčio nesumokėjus visai, kai kilo prievolė tai padaryti (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės įstatymas, 2002). Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 56 straipsnis įtvirtina panašią, kiek bendresnę taisyklę, kad pažeidus šio įstatymo nuostatas atsakomybė už pažeidimus kyla (t. y. baudos ir delspinigiai skiriami bei skaičiuojami) pagal MAĮ nustatytą tvarką (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Apibendrinant galima sakyti, kad mokesstinė atsakomybė yra specifinė teisinės atsakomybės rūšis, kuri kyla pažeidus mokesčių įstatymais numatytas pareigas teisingai ir laiku apskaičiuoti, deklaruoti mokesį, pritaikyti tinkamą tarifą pagal MAĮ 139 straipsnį (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Nustačius tokį pažeidimą mokėtojai kyla atsakomybė, kuri pasireiškia valstybinės prievartos priemonių taikymu, tokių priemonių tikslas – siekis nubausti asmenis, pažeidusius mokesčių įstatymų nuostatas, bei pašalinti neigiamas pasekmes, kurios atsirado dėl minėto pažeidimo. Mokesstinė atsakomybė taikoma dažnai, kadangi asmenys yra linkę pažeisti mokesčių įstatymus, vengti nustatytų mokesčių mokėjimo, netinkamai tvarkyti buhalterinę apskaitą ar teikti netinkamas deklaracijas, tokiais veiksmais pažeidžiami valstybės finansiniai interesai, todėl atsakomybės taikymas yra svarbus instrumentas siekiant mažinti tokių pažeidimų mastą ir dažnumą (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 208).

Beveik visose teisinės atsakomybės rūšyse yra įtvirtintos aplinkybės, kurios padeda individualizuoti pritaikomos baudos (bausmės) dydį ar griežtumą, jos numato konkrečias aplinkybes, kurias nustačius atsakomybė griežtinama arba švelninama. Konstitucinio Teismo doktrinoje išaiškinta, jog pagal konstitucinį teisinės valstybės principą, negali būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kurį taikant asmuo, nesilaikantis teisės aktų nustatytų reikalavimų, galėtų išvengti teisinės atsakomybės, be to, įstatyme turi būti nustatytos atitinkamos teisinio poveikio priemonės, skirtos asmenims, nesilaikantiems teisės aktų nustatytų reikalavimų. Įstatymų leidėjas turi pareigą nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kad teisės aktuose nustatytos ir taikomos priemonės būtų proporcingos siekiamam tikslui, neribotų asmens teisių labiau negu būtina teisėtam ir visuotinai reikšmingam tikslui pasiekti. Be to, nutarime pabrėžiama, jog įstatymais nustatant atsakomybę ir jos

įgyvendinimo tvarką, turi būti išlaikoma teisinga visuomenės ir asmens interesų pusiausvyra, asmens teisės gali būti apribotos tik tiek, kiek yra būtina viešiesiems interesams ginti, o šiam tikslui pasiekti gali būti nustatytos tokios priemonės, kurios būtų pakankamos ir ribotų asmens teises ne daugiau negu yra būtina (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. sausio 31 d. nutarimas). Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje yra išreiškęs ir poziciją, kad teismas turi turėti galimybę, atsižvelgdamas į reikšmingas bylos aplinkybes, individualizuoti įstatyme įtvirtintą nuobaudą, kadangi pagal Konstitucijos 109 straipsnio 1 dalį ir konstitucinę teisinės valstybės principą, įstatyme, kuriuo nustatoma asmenų administracinė teisinė atsakomybė, negalima įtvirtinti tokio teisinio reguliavimo, kad teismas, atsižvelgdamas į visas turinčias reikšmės bylos aplinkybes, negalėtų individualizuoti griežtos nuobaudos, skiriamos konkrečiam asmeniui už konkretų teisės pažeidimą (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. rugsėjo 25 d. nutarimas). Toks individualizavimas pasireiškia galimybe atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, kad atsižvelgiant į tai būtų galima skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali, bei Konstitucinis Teismas dar kartą pabrėžė ir tai, jog teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai neleidžia nustatyti už teisės pažeidimus tokių nuobaudų, taip pat ir tokio dydžio baudų, kurios būtų akivaizdžiai neproporcingos (neadekvačios) teisės pažeidimui bei siekiamam tikslui (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarimas). Kaip matome iš minėto teisinio reguliavimo, individualizuoti taikomą atsakomybę labai svarbu siekiant tinkamai įvykdyti įstatymų reikalavimus ir pritaikyti už jų nesilaikymą kylančias sankcijas. Nors šiuose nutarimuose Konstitucinis Teismas kalba apie teismų priimamus sprendimus, tačiau akivaizdu, jog minėti principai turi būti taikomi ir tuo atveju, kai sprendimą priima ne teismas, o ir kitos diskreciją turinčios institucijos, kaip šiuo atveju mokesčių administratorius. Būtent siekdamas užtikrinti minėtų principų įgyvendinimą, įstatymų leidėjas nustato sąrašą aplinkybių, kurios mokesstinę atsakomybę lengvina/sunkina.

Pagal MAĮ 140 straipsnio 2 dalį, mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas nustatytos baudos dydžių. Labai svarbu paminėti, jog įstatymo lygmeniu įtvirtinta pareiga skiriant baudą atsižvelgti į pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą, kaltę, atsiradusią žalą, bei atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Remiantis VMI skelbiamu MAĮ komentaru, skiriamos baudos vidurkis apskaičiuojamas, sudedant minimalų ir maksimalų skirtinos baudos dydį, kuris nurodytas

MAĮ 139 straipsnio 1 ar 2 dalyje arba specialiame mokesčio įstatyme, bei jį padalijant pusiau. Tokiu atveju, kai mokesčių administratoriui nustato, kad yra kelios lengvinančios aplinkybės ir nėra sunkinančių aplinkybių, paskiriama bauda, nesiekianti skirtinos baudos vidurkio, bet ne mažesnė nei 10 proc. apskaičiuoto mokesčio dydžio, kai yra tik sunkinančių aplinkybių, skiriama bauda, viršijanti skirtinos baudos vidurkį, bet ne didesnė nei nustatytas maksimalus baudos dydis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo..., 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija). Taigi, remiantis įtvirtintu reguliavimu, mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių nustatymas turi realių pasekmių mokesčių mokėtojui – būtent dėl jų nustatymo gali padidėti mokesčių administratoriaus paskirta bauda už mokesčių teisės pažeidimą.

Panašų teisinį reguliavimą galima pamatyti analizuojant administracinę ar baudžiamąją atsakomybę. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso (toliau – ir ANK) 36 straipsnyje (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015) numatytų sunkinančių aplinkybių yra daugiau, nei MAĮ, jos panašios į BK 60 straipsnyje numatytas, pavyzdžiui, kai veika ar nusižengimas padaromas mažamečiui, kai veika ar nusižengimas padaromas neblaivaus ar apsvaigusio nuo narkotinių, psichotropinių ar kitų psichiką veikiančių medžiagų asmens, veika ar nusižengimas padaromas pasinaudojant visuomenine ar kito asmens nelaime ir t. t (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

Svarbu pažymėti ir tai, jog iki 2019 m. sausio 1 d. MAĮ nebuvo tiesiogiai įtvirtintos atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančios bei lengvinančios aplinkybės, jos buvo reglamentuotos poįstatyminiame teisės akte – VMI viršininko įsakyme „Dėl Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ (Įsakymas „Dėl Baudų skyrimo ir..., 2007).

Toliau, ne mažiau svarbu išsiaiškinti, koks yra santykis tarp mokestinės atsakomybės ir kitų rūšių teisinės atsakomybės. Su mokestine atsakomybe glaudžiai siejasi administracinė bei baudžiamoji atsakomybė, jos tarsi papildo mokestinę atsakomybę ir kartu užtikrina, kad už visus neteisėtus veiksmus, kuriais pažeidžiami valstybės finansiniai interesai, kiltų teisinė atsakomybė. Lengvesne atsakomybės forma galėtų būti laikoma administracinė atsakomybė, ANK 160 – 167 straipsniai įtvirtina atsakomybę, kuri kyla dėl kasos aparatų nenaudojimo, jų netinkamo naudojimo, kasos aparato kvitų neišdavimo ir t. t. Visi šie pažeidimai kelia grėsmę, kad juos padarę asmenys nuslėps ir tinkamai neatliks savo pareigos sumokėti teisės aktais jiems nustatytus mokesčius, todėl tokie pažeidimai baudžiami, tačiau jie nėra pakankamai pavojingi, jog atsakomybė būtų nustatyta mokesčių įstatymuose. Kitas pavyzdys – ANK 187 straipsnis įtvirtina atsakomybę už netinkamą

ataskaitų, deklaracijų, ar kitų mokesčių administratoriui reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimą (nepateikimą, pavėluotą pateikimą, neteisingų duomenų pateikimą) (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015).

Panašiai atsakomybė už su mokesčių teisės pažeidimais susijusias neteisėtas veikas numatyta ir BK. Akivaizdu, jog BK numatytos veikos savo pavojingumu pralenkia veikas, kurioms numatyta administracinė ar mokestinė atsakomybė. Tokių veikų pavyzdžiai – BK 222 straipsnyje įtvirtintas apgaulingas apskaitos tvarkymas, 223 straipsnyje numatytas aplaidus apskaitos tvarkymas, 219 straipsnis – mokesčio nesumokėjimas po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti minėtus mokesčius, 220 straipsnis – neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas, kai siekiama išvengti mokesčio mokėjimo ir t. t (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Už šiuos pažeidimus numatytos griežtesnės bausmės, galima net laisvės atėmimo bausmė.

Taigi, apibendrinant galima teigti, kad mokestinė atsakomybė yra viena iš teisinės atsakomybės rūšių, kuri numato asmenų atsakomybę pažeidus mokesčių teisės įstatymais nustatytas privalomas taisykles. Mokestinė atsakomybė veikia vieningai su administracine, baudžiamąja atsakomybe, visos šios atsakomybės rūšys papildo viena kitą ir užtikrina, kad būtų apsaugotas ir įvykdytas vienas pagrindinių mokesčių teisės tikslų – mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą, o siekiant tinkamai įgyvendinti įstatymo nuostatas būtina pritaikyti atsakomybę atsižvelgiant į faktines aplinkybes bei individualizuoti paskiriamą sankciją pagal nustatomas atsakomybę sunkinančias ar lengvinančias aplinkybes.

Kaip buvo minėta anksčiau, mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimas per laiką kito. Naujausia ir pagrindinė reforma, pakeitusi tokių aplinkybių reglamentavimą buvo įvykdyta 2019 m. sausio 1 d., kai šių aplinkybių reglamentavimas perkeltas į aukštesnės galios teisinį aktą – nuo aplinkybių reglamentavimo poįstatyminiu aktu (VMI viršininko įsakymu) (Įsakymas „Dėl Baudų skyrimo ir...“, 2007), pereita prie įstatyminio reglamentavimo, konkrečiai nuostatos perkeltos į MAĮ. Svarbu paminėti, kad toks žingsnis atitinka vyraujančią poziciją, pavyzdžiui, Konstitucinis Teismas formuoja praktiką, jog remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 4 dalis reiškia ir tai, kad įstatymų leidėjas bausmes, skiriamas už nusikalstamas veikas, ir šių bausmių dydžius turi nustatyti tik įstatymu, o konstitucinis prigimtinio teisingumo principas suponuoja tai, kad baudžiamajame įstatyme nustatytos bausmės turi būti teisingos, t. y. adekvačios siekiamam tikslui, negalima nustatyti tokių bausmių ir tokių jų dydžių, kurie būtų akivaizdžiai neadekvatūs nusikalstamai veikai ir bausmės paskirčiai. Taip pat Konstitucinis Teismas pabrėžė ir tai, jog bausmės ir jų dydžiai turi būti diferencijuojami atsižvelgiant į nusikalstamų veikų pavojingumą. Be to, remiantis Konstitucijos 31

straipsniu bei teisinės valstybės principu, teisinis reguliavimas turi būti toks, kad būtų galima įvertinti visas aplinkybes, didinančias ar mažinančias asmens veikos pavojingumą, pagal tai diferencijuoti skiriamą bausmę bei aiškiai apibrėžta, jog toks reguliavimas turi būti numatytas būtent baudžiamajame įstatyme, t. y. šis reguliavimo dalykas laikomas tokiu svarbiu, jog poįstatyminis reglamentavimas nelaikomas pakankamu (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. birželio 8 d. nutarimas). Nors šiame Konstitucinio Teismo nutarime buvo vertinamas baudžiamajame įstatyme įtvirtintos nuostatos, tačiau jos gali būti prilyginamos ir mokestinę atsakomybę nustatančioms taisyklėms, kadangi gali susiklostyti ir tokių situacijų, kai už tą patį pažeidimą asmuo gali būti nubaustas ir pagal MAĮ, ir pagal BK, jei tie pažeidimai atitinka BK apibrėžtas nusikalstamų veikų sudėtis (šiam kontekste buvo kalbama apie BK 1891 straipsnyje nustatytą teisinį reguliavimą, kuris numato, jog asmuo traukiamas baudžiamojon atsakomybėn už didesnės negu 500 MGL (BSI) vertės turto, kuris negalėjo būti įgytas teisėtomis pajamomis, turėjimą, ir MAĮ pažeidimas, už kurį skiriama bauda, kai asmuo neapskaičiuoja nedeklaruojamo ar nedeklaruoja deklaruojamo mokesčio) (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas). Tai įrodo, jog mokestinę atsakomybę pagal jos griežtumą galima prilyginti baudžiamajai atsakomybei, tokios nuostatos laikosi ir Europos Žmogaus Teisių Teismas (toliau – ir EŽTT), kuris savo jurisprudencijoje yra įtvirtinęs nuostatą, kad tam tikro dydžio mokestinių baudų paskyrimas gali būti laikomas baudžiamuoju procesu Europos Žmogaus Teisių konvencijos (toliau – ir EŽTK) Protokolo Nr. 4 straipsnio kontekste (Europos Žmogaus Teisių teismo 2003 m. balandžio 8 d. nutarimas). EŽTT taip pat yra konstatavęs, jog valstybės turi diskreciją pasirinkti, kokiomis priemonėmis atsakyti į visuomenei žalingą elgesį, kaip šiuo atveju mokesčių įstatymų pažeidimus, vengimą juos mokėti (Europos Žmogaus Teisių teismo 2016 m. lapkričio 15 d. sprendimas). Panašų aiškinimą pateikia ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ir Teisingumo Teismas), kuris sąvoką „nusikalstama veika“ aiškina plačiai, o tai suponuoja išvadą, jog administracinis nusižengimas taip pat gali būti klasifikuojamas kaip nusikalstama veika, taip pat pažymima, kad takoskyra tarp baudžiamajo ar administracinio nusižengimo nėra visiškai aiški (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. spalio 4 d. sprendimas).

Taigi, remiantis tarptautinių teismų bei Konstitucinio Teismo jurisprudencija – mokestinė atsakomybė gali būti prilyginama net baudžiamajai, o tokiu atveju reglamentavimas (tame tarpe ir atsakomybę sunkinančių aplinkybių) turėtų būti įtvirtintas įstatymu.

Toliau prasminga palyginti, kokios atsakomybę sunkinančio aplinkybės buvo numatytos būtent minėtame VMI viršininko įsakyme, iki reglamentavimo reformos.

Įsakymo 18.1.1. – 18.1.10. punktuose išvardintos tuo metu įtvirtintos sunkinančios aplinkybės, dauguma jų sutampa su dabar esančiomis aplinkybėmis, kurios perkeltos į MAĮ, tačiau yra ir papildomų aplinkybių, kurios dabar panaikintos, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas, vykdydamas jam kilusias prievoles, elgėsi nesąžiningai, kaip šios aplinkybės pavyzdys pateiktas atvejis, kai į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog ankstesnėje jo įsigytos prekės apyvartos grandinėje buvo nesumokėti su šios prekės apyvarta susiję mokesčiai, tokiu atveju mokėtojas laikomas nesąžiningu, kita dabar jau nebegaliojanti aplinkybė – kai mokesčių administratorius nustato, kad mokėtojo ar jo šeimos patirtos išlaidos viršija pajamas ir nenustato pajamų šaltinių, pagrindžiančių tokį skirtumą. Įsakyme papildomai paaiškinama, jog minėta aplinkybė neturėtų būti vertinama formaliai, mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti ir pagrįsti minėtos aplinkybės buvimą, privalo vadovautis teisingumo bei protingumo kriterijais ir kompleksiskai vertinti faktines aplinkybes. Kita anksčiau galiojusi sunkinanti aplinkybė – kai mokesčių administratoriui pateikus nurodymą duoti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, mokesčių mokėtojas nurodymo neįvykdė arba neįvykdė tinkamais terminais. Sunkinančiomis aplinkybėmis taip pat buvo laikomas ir pažeidimo pakartotinumasis (kai asmuo jau buvo gavęs baudą už tokio pobūdžio įstatymų pažeidimą), taip pat pažeidimų sistemiškumas, pateikiamas ir sistemiškumo pavyzdys – kai patikrinimo metu nustatomi pastovūs, pakartotiniai sandoriai su mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdančiais, mokesčių nemokančiais ar deklaracijų neteikiančiais ūkio subjektais (Įsakymas „Dėl Baudų skyrimo ir...“, 2007).

Be visų šių papildomų aplinkybių iki reformos galiojo ir dar viena, pakankamai abstrakti aplinkybė, kuri sako, jog vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, sunkinančiomis gali būti laikomos ir kitos aplinkybės (Įsakymas „Dėl Baudų skyrimo ir...“, 2007).

Apibendrinant galima padaryti išvadą, jog iki reformos aplinkybių sąrašas buvo ilgesnis bei buvo paliekama daugiau laisvės mokesčių administratoriui vertinti, kokios aplinkybės gali būti laikomos sunkinančiomis, nes sąrašas nebuvo baigtinis, tai tuo pačiu reiškė ir tai, kad galimas didesnis subjektyvumas ir skirtingų situacijų diferencijavimas, kas ne visuomet gali būti laikoma teisine siekiamybe, ypač kalbant apie mokesčio mokėtojo situaciją sunkinančias aplinkybes.

Pažvelgus į kitose šalyse galiojančių analogiškų klausimų reguliavimą, galime matyti, jog pagal Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – ir EBPO) skelbiamos publikacijos pateikiamą informaciją, daugumoje valstybių narių atsakomybę už

mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančiomis aplinkybėmis laikomas didelis nesumokėtų mokesčių dydis, pažeidimo pakartotinumai ir t.t. Į nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi kategoriją patenka tokios aplinkybės, kaip reikalingos informacijos ar dokumentų nepateikimas, tinkamas dokumentų nesaugojimas ir pan. (OECD, *Fighting Tax Crime:...*). Be to, sunkinančiomis aplinkybėmis gali būti laikomas ir neteisingos informacijos pateikimas ar jos pavėluotas pateikimas, dokumentų naikinimas. Taip pat, kai kuriuose jurisdikcijose mokesčių administratorius turi daugiau kompetencijos vertinti mokesčių įstatymų pažeidimus ir nustatyti sunkinančias aplinkybes, tačiau tokioje situacijoje labai svarbu, kad administratorius savo funkcijas vykdytų teisingai, o mokesčių mokėtojus vertintų vienodai. Siekiant užtikrinti reguliavimo skaidrumą, tinkama praktika laikoma tvarkos ir tam tikrų gairių nustatymas, kokios aplinkybės bus laikomos sunkinančiomis arba lengvinančiomis. Nepaisant to, kokia yra galiojanti tvarka, dažnu atveju valstybės mokesčių administratorius turi kažkiek laisvės ir kompetencijos savarankiškai spręsti ir vertinti visas pažeidimo aplinkybes, taikomos sankcijos tikslą, nevertinti pažeidimo vien formaliai, kas nulemia baudos dydį (Waerzeggers *et al.*, 2019, p. 9-10).

Atskirose jurisdikcijose galiojantis sunkinančių aplinkybių reglamentavimas gali varijuoti, pavyzdžiui, Australijoje sunkinančiomis aplinkybėmis, kurios 20 procentų didina skiriamą baudos dydį, laikomas bandymas užkirsti kelią mokesčių administratoriui sužinoti tikrąją informaciją apie trūkstamo sumokėti mokesčio dydį ar neteisingų duomenų pateikimą, mokesčio mokėtojo suvokimas, kad sumokėjo per mažą sumą apskaičiuojamų mokesčių, bet apie tai per protingą laiką neinformavimas mokesčio administratoriaus bei kai mokesčių mokėtojui anksčiau jau buvo paskirta bauda už tokį patį mokesčių įstatymo pažeidimą (Australian taxation office...). Taip pat, kai kurių valstybių teismai kaip sunkinančią aplinkybę laiko pažeidimo padarymo trukmę, t. y. kai pažeidimas yra tęstinis ir vykdomas kelis mokesčius laikotarpius (Rotfleisch, *Regina vs. Reynolds – tax fraud...2020*).

2. Mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės po MAĮ pakeitimų

2.1 Mokestinės naudos siekimas

Pirmoji atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinanti aplinkybė – MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte įtvirtintas mokestinės naudos siekimas. MAĮ nustatyta, kad mokestinės naudos siekis suprantamas pagal 69 straipsnio 1 dalį: tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtina mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, kai mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio prieš formą viršenybės principą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). VMI prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos skelbiamame MAĮ komentare pakartojama įstatyme nurodyta sąlyga, kad ši norma bus taikoma tuo atveju, kai mokesčių administratorius apskaičiuoja mokestį taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą. Vadovaujantis šiuo principu, mokesčių administratorius gali vertinti mokesčio mokėtojo veiklos turinį, o ne formalią jos išraišką. Toks turinio vertinimas pasireškia tuo, jog pagal šį principą administratorius neatsižvelgia į tai, koks sandoris ar ūkinė operacija buvo sudaryta, apmokestinimo taisyklės taikomos tokios, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į veiklos tikrąjį turinį – sandorio ar ūkinės operacijos sudarymo tikslus. Komentare taip pat nurodoma, kokioms aplinkybėms esant taikomas minėtas principas: 1) sandoriai ar ūkinės operacijos sudarytos formaliai, 2) sudarytas sandoris ar ūkinė operacija turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, 3) pagrindinis sandorio ar ūkinės operacijos sudarymo tikslas – mokestinės naudos siekimas, 4) sandoris ar ūkinė operacija nepateisinamas verslo ar kitais poreikiais, bei esant įprastinėms rinkoms sąlygoms tokie sandoriai nebūtų sudaromi. Svarbu pabrėžti, jog mokestinei naudai atsiradus tik kaip verslo ar kitos veiklos rezultatui, mokesčių administratorius neturi teisės apskaičiuoti ir perskaičiuoti mokesčius (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo..., 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija).

Išanalizavus teisminę praktiką galima matyti, kad yra daug skirtingų situacijų, kai gali būti pripažįstama, jog mokesčių mokėtojas savo veiksmais siekė naudos, LVAT 2019 m. spalio 8 d. nutartyje Nr. eA-3950-968/2019, Teismas konstatavo, kad pareiškėjas buhalterinėje apskaitoje apskaitydamas neįvykusią ūkinę operaciją ir atskaitydamas pirkimo PVM pagal juridinės galios neturinčią PVM sąskaitą – faktūrą, sąmoningai siekė

mokestinės naudos, t. y. neteisėtai suformuoti PVM atskaitą ir tokiu būdu sumažinti mokestines prievoles biudžetui. Taip pat Teismas atsižvelgė ir į tai, jog viena iš pareiškėjo vykdomų veiklų yra nekilnojamojo turto operacijos už atlygį pagal sutartis, todėl galima preziumuoti, kad pareiškėjui aiškiai žinomi nekilnojamojo turto pirkimo bei pardavimo sandorių įforminimo ir šių sandorių fiksavimo buhalterinėje apskaitoje reikalavimai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. spalio 8 d. nutartis administracinėje byloje).

Kitoje LVAT nagrinėjamoje byloje apeliantas teigė, jog jeigu pasyvus holdingas ar patronuojanti įmonė iš esmės yra realus ir veikiantis, nefiktyvus darinys, visi jos atlikti sandoriai yra teisėti ir nėra pagrindo vertinti, kad įmonė koku nors sandoriu siekia išimtinai mokestinės naudos. Teismas, atsakydamas į šį argumentą pažymėjo, kad yra galima situacija, kai įmonė atlieka daug įvairių sandorių, bet jie yra savarankiški, todėl įmanoma, kad kai kurie sandoriai yra pagrįsti verslo logika, turi realų ekonominį pagrindą ir yra teisėti mokestine prasme, tačiau kitas sandoris ar jų grupė yra tokie, kurių vienintelis tikslas yra mokestinis sukčiavimas ir mokesčių vengimas. Teismo vertinimu, mokesčių administratorius turi kompetenciją tokius santykinai savarankiškus sandorius ar jų grupę išskirti ir vertinti atskirai nuo kitos įmonės ar pasyvaus holdingo ar patronuojančios įmonės veiklos, vertinti tokių sandorių komercines priežastis ir ekonominį pagrindumą. Taip pat Teismas pasisakė, kad taikant minėtą turinio viršenybės prieš formą principą, yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas; toks vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Vertinimas atliekamas paisant protingumo ir sąžiningumo principų; turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje).

Dar vienoje LVAT nagrinėjamoje byloje pareiškėjas, pateikdamas paaiškinimus dėl žemės sklypo įsigijimo, nurodė prieštarigus ir nenuoseklius įsigijimo motyvus bei aplinkybes, nustatyta, kad tiek žemės sklypo įsigijimo, tiek dovanojimo sandoriai buvo sudaryti 13 dienų skirtumu namuose, todėl dovanojimo sandorio sudarymo datą su notaru

reikėjo sutarti iš anksto, pareiškėjas tik sudaręs įsigijimo sandorį kreipėsi dėl jo vertinimo. Teismas, remdamasis minėtomis aplinkybėmis konstatavo, kad dovanojimo sutarties tikslas buvo papildomų mokesčių išvengimas nuo pardavimo pajamų, t. y. mokestinės naudos siekimas, nagrinėjant bylą pareiškėjas priešingų įrodymų, paneigiančių ar keliančių abejonių mokesčių administratoriaus išvadomis, nors savo ruožtu ir turėdamas tokią teisę bei pareigą, nepateikė, todėl jo duoti paaiškinimai, buvo atmesti (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje).

Byloje Nr. A-438-358-14 buvo nagrinėjama situacija, kai pareiškėjas, atkūręs nuosavybės teises į žemę, sklypus padovanojo dukrai ir sūnui, pastarieji juos perleido tretiesiems asmenims, tačiau sudarant pardavimo sandorius juose dalyvavo ir pats pareiškėjas. Jis aiškino, kad skubų sklypų realizavimą lėmė paaiškėjusi aplinkybė, kad sklypai nebus tinkami vėlesniam naudojimui, o sandorių pagrindinis tikslas buvo paremti vaikus. VMI rėmėsi argumentais, jog tokia įvykių seka, kuri įvyko gana greitai, leidžia priėti išvados, kad buvo siekiama gauti mokestinės naudos. Taip pat VMI pabrėžė materialios ir mokestinės naudos skirtingumą. Šiuo atveju pakanka nustatyti mokestinės naudos siekį, tai, ar asmuo savo veiksmis gavo realios materialios naudos, nėra teisiškai reikšminga aplinkybė. LVAT teigimu, vien ta aplinkybė, kad gautos pinigines lėšas už parduotus sklypus pervestos į pareiškėjo sąskaitą neįrodo, jog pajamas gavo būtent pareiškėjas. Byloje mokesčių administratorius neįvykdė pareigos paneigti teiginių, kad pareiškėjas pinigus už sklypus atidavė grynaisiais pinigais, pareiškėjo vaikai turėjo galimybę atlikti kitus finansinius sandorius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje).

LVAT, nagrinėdamas bylą Nr. A-442-289-10, tyrė situaciją, kurioje pareiškėja teigė, jog mokesčių administratorius, atlikdamas jos mokestinį patikrinimą, turėjo tirti tik ar mokestinės naudos gavo būtent pareiškėja, o ne jos artimieji (šioje situacijoje akcijų pirkimo – pardavimo sandorį sudarė pareiškėjos tėvas, kuris ir gavo pinigus už akcijas). LVAT nutarė, jog pareiškėja apeliaciniame skunde nepateikė jokių naujų aplinkybių, o pirmosios instancijos teismas, įvertinęs bylos aplinkybes, pagrįstai padarė išvadą, jog dovanojimo sandoris sudarytas siekiant mokestinės naudos – tai buvo tik instrumentas, naudojamas siekiant padidinti akcijų įsigijimo kainą bei išvengti gyventojų pajamų mokesčio, o akcijas realiai pardavė pati pareiškėja (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje).

LVAT taip pat yra suformavęs poziciją, kad atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius, būtent dėl minėtos nuostatos, ginčui

pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Byloje suformuotas teisės normų aiškinimas, kad piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tokiu atveju, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas. Tai reiškia, jog mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis faktinėmis aplinkybėmis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje).

Teismų praktikoje pažymima, jog MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Remiantis tokiu teisės normos aiškinimu, galima teigti, kad taikant normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo sandorio sudarymo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje).

Kitoje LVAT nagrinėjamoje byloje nustatyta, kad pareiškėja nepagrindė apmokestintų akcijų įsigijimo sandorių ekonominio pagrįstumo ir ūkinės jų sudarymo logikos, o byloje pateiktų duomenų pakanka neginčijamai nustatyti, kad jie buvo nuostolingi pareiškėjai, kadangi už akcijas sumokėtos sumos nepateisinamai viršijo tikrąją jų vertę, taip pat nustatyta, kad apmokestintiems akcijų įsigijimo sandoriams buvo naudojamos Labdaros ir paramos įstatymo pagrindu gautos lėšos, o paramos lėšas skyrusius ūkio subjektus atstovaujantys asmenys ir akcijų pardavėjai yra tarpusavyje susiję asmenys. Remiantis šiomis aplinkybėmis administratorius pagrįstai nustatė, jog nagrinėjamų akcijų perleidimo sandorių formalūs požymiai neatspindi tikrojo jų turinio ir sudarymo tikslo, akcijų pardavėjams išmokėtą lėšų dalį, viršijančią tikrąją akcijų vertę, reikia vertinti kaip fizinių asmenų lėšas, gautas ne už akcijų pardavimą, o kitu pagrindu, tai reiškia, kad asmenims pagrįstai turi būti apskaičiuojamos papildomos mokesčių sumos. Šioje situacijoje akcijų pardavėjai, jiems pareiškėjos išmokėtas sumas įvardijus kaip pajamas už parduotas akcijas, pasinaudojo mokesčių lengvata, t. y. gavo neabejotiną, o pajamų dalyje, viršijančioje tikrąją akcijų kainą, ir neteisėtą mokestinę naudą. Be to, pareiškėja byloje nepateikė įrodymų, kurie nuginčytų mokesčių administratoriaus pateiktas turto vertinimo ataskaitas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 2 d. nutartis administracinėje byloje).

Dar vienoje byloje LVAT nustatė, kad pareiškėjas gynėsi tik formaliu teisės aiškinimu, kad PVM įstatymo 35 straipsnyje numatyta prekių išgabenimo sąlyga buvo

įvykdyta, tačiau mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 straipsnio 1 dalį būtent ir turi pareigą nepaisyti formalios mokesčių mokėtojo veiklos išraiškos bei atkurti iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes. Be to, pažymėta, kad nepakanka vien formalaus fakto, jog prekės buvo išgabentos į kitą valstybę narę, yra būtina išsiaiškinti ūkinės operacijos turinio visumą: ar nebuvo dirbtinai sukurtos aplinkybės, siekiant gauti neteisėtą mokestinę naudą. PVM įstatymo 35 straipsnio 1 dalis, kuri numato lengvatinį 0 procentų PVM tarifą, nenumato sąlygos, kad prekės turi būti suvartotos, tačiau prekių išgabėtimas ir jų grąžinimas į importo valstybę, jei tokia operacija nesusijusi su išgabentų prekių savybių pakeitimu, vertintina kaip ūkinė operacija, neturinti ekonominio ir verslo pagrindimo, o teisė į mokestinę lengvatą gali atsirasti tik pasirinkus teisėtą elgesio modelį ir bet koks siekimas mažinti mokestinę naštą turi būti teisėtas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. rugsėjo 17 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, apibendrinant teismų praktiką matome, jog mokestinės naudos siekimas gali būti nustatomas susiklosčius įvairioms aplinkybėms, tokioms kaip papildomi sandoriai, kurie akivaizdžiai sudaryti tik su tikslu gauti mokestinę naudą, formalus bandymas pasinaudoti mokesčių įstatymais nustatytais lengvatomis, ar normaliomis ūkinėmis bei rinkos sąlygomis nepaaiškinami sandorių kainodaros atvejai. Tokiu atveju mokesčių administratorius turi surinkti pakankamus įrodymus naudos siekimo pagrindimui, o mokesčių mokėtojo pareiga tampa tokius įrodymus paneigti.

Ši sunkinanti aplinkybė yra dažnai kritikuojama, kadangi ją taikant yra vertinamas pažeidimo padarymo būdas (Gruodis, 2019, p. 55). 1 straipsnio punkte nurodytos aplinkybės pritaikymo atveju yra vertinama tai, jog asmuo siekė mokestinės naudos, o mokesčiai apskaičiuoti taikant turinio viršenybės prieš formą principą, kadangi buvo taikoma MAĮ 69 straipsnio 1 dalis. Kaip žinia, tokiu būdu perskaičiuoti mokesčius administratorius gali tuomet, kai sandoriai, ūkinės operacijos ar jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi, išanalizavus minėtas nuostatas matome, kad mokestinės naudos siekimas šioje sunkinančioje aplinkybėje minimas du kartus, vieną kartą tiesiogiai, kitą kartą nukreipiant į antrąją straipsnio dalies sąlygą. Kyla klausimas, ar mokestinės naudos siekimas nėra pažeidimo sudėtį sudarančių veiksmų dalis, t. y. mokesčių administratoriui MAĮ suteikiama teisė spręsti, ar tam tikri mokesčio mokėjimo veiksmai bus kvalifikuojami kaip mokestinės naudos siekimas, ar ne, pagal tai pasirenkamas ir atitinkamas mokesčio apskaičiavimo būdas (Gruodis, 2019, p. 55-56).

Šioje situacijoje galime pasižiūrėti į baudžiamojoje teisėje plačiai įtvirtintą *non bis in idem* (dvigubo baudimo draudimas) principą. Konstitucinio Teismo praktikoje apie šį

principą pasisakyta daug, 2005 m. lapkričio 10 d. nutarime nurodyta, kad Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas principas reiškia draudimą bausti antrą kartą už tą pačią teisei priešingą veiką. Tačiau šis principas nereiškia, kad asmuo iš vis negali būti traukiamas atsakomybėn, kuri yra skirtingų teisinių rūšių, taip pat asmeniui gali būti pritaikomos kelios tos pačios teisės šakos normomis apibrėžtos sankcijos, kaip, pavyzdžiui, pagrindinė ir papildoma bausmė. Pagal konstitucinę doktriną pažeidimo padarymo pakartotinumai gali būti laikomas atsakomybę sunkinančia aplinkybe. Tačiau principo pažeidimu būtų laikoma tokia situacija, kai ta pati aplinkybė vertinama ir kaip pažeidimo sudėties elementas, ir kaip atsakomybę sunkinanti aplinkybė (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas).

Dvigubo baudymo draudimo principas plačiai įtvirtintas ir EŽTT praktikoje, kuri numato, jog remiantis Konvencijos 7 Protokolo 4 straipsniu draudžiama kaltinti ar persekioti asmenį už antrąjį teisės pažeidimą tiek, kiek jis kyla iš identiškų faktų ar faktų, kurie yra iš esmės vienodi. 2014 m. lapkričio 27 d. sprendime byloje *Lucky Dev* prieš Švediją, EŽTT vertino, ar pareiškėjos baudimas mokestine tvarka dėl pajamų mokesčio ir PVM susigrąžinimo ir baudžiamasis procesas dėl buhalterijos ir mokesčių teisės pažeidimų, kylančių iš tų pačių mokesčių susigrąžinimo nepažeidžia *non bis in idem* principo. Byloje Teismas dar kartą pasisakė, kad procesas dėl mokestinės sankcijos administracine tvarka yra laikytinas „baudžiamuoju“ ne tik pagal Konvencijos 6 straipsnį, bet ir pagal 7 Protokolo 4 straipsnį, taip pat remiantis bylos aplinkybėmis pareiškėjos kaltinimas baudžiamąja tvarka bei nurodymas sumokėti mokestinę sankciją administracine tvarka buvo grindžiami ta pačia aplinkybe, t. y. verslo pajamų ir PVM nedeklaravimu, be to, mokesčių procesas administracine tvarka ir baudžiamasis procesas buvo susiję su tuo pačiu laikotarpiu ir iš esmės tuo pačiu nesumokėtų mokesčių dydžiu. Taipogi, EŽTT pateikė išaiškinimą, kad Konvencijos 7 Protokolo 4 straipsnis neapsiriboja vien tik teise nebūti nubaustam du kartus, tačiau taip pat apima teisę nebūti persekiojamam du kartus už tą patį pažeidimą, straipsnis taikomas ir tada, kai asmuo yra kaltinamas procese, kuris nesibaigia nuteisimu. Tačiau taip pat pažymėta, jog Konvencijos 7 Protokolo 4 straipsnio apsauga bus taikoma tik tada, kai viename iš procesų yra priimamas galutinis sprendimas dėl to paties pažeidimo, o tai reiškia, jog neužkertamas kelias vykdyti keletą lygiagrečiai vykstančių procesų prieš priimant galutinį sprendimą (Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. lapkričio 27 d. sprendimas).

Kitoje byloje EŽTT pasisakė, kad proceso klasifikavimas pagal nacionalinę teisę negali būti vienintelis svarbus kriterijus Konvencijos 7 Protokolo 4 straipsnio taikymui, pagal nuosekliai suformuotą Teismo praktiką yra trys kriterijai, kurie visuotinai geriau

žinomi kaip „Engel kriterijai“, į kuriuos atsižvelgtina sprendžiant, ar kaltinimas yra baudžiamojo pobūdžio: pirmasis kriterijus yra teisinė pažeidimo klasifikacija pagal nacionalinę teisę, antrasis – pažeidimo prigimtis ir trečiasis yra bausmės, kurią asmuo rizikuoja gauti, sunkumo laipsnis. Teismas pasisakė, jog antrasis ir trečiasis kriterijai yra alternatyvūs ir nebūtinai kumuliatyvūs, tačiau ši nuostata nepašalina kumuliatyvaus traktavimo, jeigu kiekvieno kriterijaus atskirai atlikta analizė neleidžia padaryti aiškios išvados dėl baudžiamojo kaltinimo egzistavimo (neegzistavimo) (Europos Žmogaus Teisių Teismo. 2014 m. gegužės 20 d. sprendimas). Taip pat EŽTT kitoje byloje suformavo precedentą, kad tai, jog mokestinė sankcija nebuvo klasifikuota kaip baudžiamoji, tačiau buvo laikoma fiskalinio režimo dalimi, nebuvo lemiamas kriterijus. Teismo manymu, antrasis kriterijus laikomas daug svarbesnis, be to pastebėjo, kad mokestinės sankcijos nagrinėjamoje situacijoje buvo skiriamos pagal bendras nuostatas, taikomas visiems mokesčių mokėtojams. Taip pat, pagal Suomijos teisę, mokestinių sankcijų tikslas buvo ne piniginė kompensacija už žalą, tačiau nubaudimas, kuris atbaidytų nuo pakartotinio pažeidimo, o tai, Teismo manymu, pagrindžia pažeidimo baudžiamąjį pobūdį. Byloje pasisakyta ir dėl trečiojo Engel kriterijaus: mažas bausmės dydis nebuvo laikomas priešastimi netaikyti 7 Protokolo 4 straipsnio, t. y. procesas buvo laikomas baudžiamuoju Konvencijos prasme (Europos Žmogaus Teisių Teismo 2006 m. lapkričio 23 d. sprendimas).

Tokiu būdu pasireiškiantis dvigubas asmens baudimas nėra leidžiamas nei administracinėje, nei baudžiamojoje teisėje, tai užtikrinama eksplicitiškai įtvirtintomis nuostatomis, BK 60 straipsnio 2 dalis įpareigoja teismą skiriant bausmę neatsižvelgti į tokias atsakomybę sunkinančias aplinkybes, kurios įstatyme numatytos kaip nusikaltimo sudėties požymis (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). ANK 36 straipsnio 2 dalis nustato analogišką taisyklę – skiriant administracinę nuobaudą, nesvarbu, ar tai daro teismas, ar nagrinėjanti institucija (jos pareigūnas), neatsižvelgiama į tokią atsakomybę sunkinančią aplinkybę, kuri ANK specialiosios dalies straipsnyje nurodyta kaip administracinio nusižengimo požymis (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015) Taigi, kitose teisės šakose konstitucinis dvigubo nebaudimo principas šiuo atžvilgiu užtikrintas įstatyme, manytina, jog panaši nuostata turėtų būti taikoma ir mokestinės atsakomybės atžvilgiu bei būti įtvirtinta MAĮ.

Remiantis LVAT praktika, teismas, spręsdamas ar buvo pažeistas dvigubo nebaudimo principas, vertina, tokias aplinkybes: ar konkrečia atsakomybės forma pirmiausia buvo siekiama nubausti pažeidimą padariusį asmenį; ar asmuo baudžiamas už tą patį pažeidimą (pažeidimo, arba neteisėtos veikos tapatumas); ar pakartotinai

baudžiamas asmuo yra tas pats (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje). Taip pat LVAT pabrėžia ir tai, jog asmens ir neteisėtos veikos tapatumo kriterijai negali būti taikomi formaliai, o sprendžiant, ar konkrečiu atveju asmuo ir neteisėta veika buvo tapatūs, privalo būti įvertinamos visos reikšmingos bylos aplinkybės (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 23 d. sprendimas administracinėje byloje).

Be to, teismų praktikoje įtvirtinta, kad bauda už mokesčių įstatymų pažeidimus, nepriklausomai nuo jos dydžio, yra laikytina baudžiamojo pobūdžio ir prigimties, todėl tokiu atveju aktualios ir EŽTK nuostatos. Tuo tarpu kalbant apie apskaičiuotus delspinigius, mokesčių teisėje delspinigių pirminė ir svarbiausia funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės vykdymą, jie skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda nesumokėjus mokesčių (ar to nepadarius laiku), tikslas nėra asmens nubaudimas. Vadovaujantis tokiu išaiškinimu, delspinigiai nebus baudžiamojo pobūdžio sankcija, todėl čia nebus taikomos EŽTK nuostatos bei dvigubo nebaudimo principas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje).

Taip pat pažymėtina, kad reikalavimas laikytis principo, kuris draudžia bausti asmenį už tą patį teisės pažeidimą, yra skirtas tiek įstatymų leidžiamajai valdžiai, t. y. bendrosiomis teisės normomis reglamentuojančiai teisinius santykius, susijusius su neigiamų teisinių pasekmių taikymu asmenims, tiek vykdomajai valdžiai, leidžiančiai poįstatyminius teisės aktus, tiek viešojo administravimo institucijoms, taikančioms teisės aktų nuostatas bei priimančioms individualius administracinius aktus, t. y. reikalavimas laikytis minėto principo taikomas ir mokesčių administratoriui, kuris MAĮ tvarko mokesčių mokėtojams apskaičiuoja mokėtinos baudos dydį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje).

Be to, labai svarbu pabrėžti ir tai, jog LVAT praktikoje nuosekliai plėtojama mintis, jog pažeidimo padarymo būdo kvalifikavimas kaip atsakomybę sunkinančia ir baudą didinančia aplinkybe nėra leistinas, nes tokiu atveju mokesčių mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. LVAT laikosi nuomonės, kad kai yra baudžiama už patį pažeidimą, pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. balandžio 24 d. nutartis administracinėje byloje).

Kaip minėta anksčiau, Konstitucinis Teismas 2005 m. lapkričio 10 d. nutarime Nr. 01/04, vertindamas Administracinių teisės pažeidimų kodekso (toliau – ir ATPK) nuostatų atitiktį Lietuvos Respublikos Konstitucijai, pasisakė, kad konstitucinis *non bis in idem*

principas pats savaime neneigia galimybės asmeniui taikyti ne vieną, bet daugiau tos pačios rūšies sankcijų už tą patį pažeidimą, pavyzdžiui, pagrindinę ir papildomą bausmę arba pagrindinę ir papildomą administracinę nuobaudą. Taip pat principas negali būti aiškinamas taip, kad jis neleistų asmenį persekioti ir nubausti už jo padarytą teisės pažeidimą, dėl kurio šio asmens atžvilgiu buvo pradėtas teisinis persekiojimas, bet vėliau buvo nutrauktas tokiais pagrindais, kurie pripažinti nepagrįštais/neteisėtais, ir asmuo išvis nebuvo patrauktas teisine atsakomybėn, t. y. asmeniui nepritaikyta sankcija. Taipogi Teismas pasisakė, jog sistemiškai aiškinant ATPK nuostatas, yra draudžiama dukart taikyti tą pačią atsakomybę sunkinančią aplinkybę – pakartotinumą: tais atvejais, kai pakartotinumas yra traktuojamas kaip formaliai kitą administracinį teisės pažeidimą kvalifikuojanti aplinkybė, neleidžiama pakartotinumo traktuoti dar ir kaip administracinę teisinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas). Toks reguliavimas atitinka Lietuvos Respublikos Konstitucijos reikalavimus, todėl analogiškas reguliavimas turėtų būti įtvirtintas ir kitose teisės šakose, taip pat ir mokesčių teisėje.

Autoriai teigia, kad norint išsiaiškinti, ar mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančios aplinkybės nėra privaloma mokestinio pažeidimo sudėties dalis, reikėtų taikyti atsakomybę sunkinančios aplinkybės tapatumo mokestinio pažeidimo sudėčiai testą. Minėtas testas paremtas hipoteze, kad tuo atveju, kuomet atsakomybę sunkinanti aplinkybė nėra privaloma mokestinio pažeidimo dalis, tai, kad ji nenustatyta, nedarys įtakos mokestinio pažeidimo egzistavimo faktui ir, taipogi, jeigu atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra esminis mokestinio pažeidimo sudėties elementas, tai nesant atsakomybę sunkinančios aplinkybės nebūtų mokestinio pažeidimo sudėties (Gruodis, 2019, p. 58).

Įvertinus MAĮ 140 straipsnio 4 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą sunkinančią aplinkybę matome, jog nesant mokestinės naudos siekimui nebus įmanoma taikyti ir šiame punkte įvardintos sunkinančios aplinkybės, kadangi tokiu atveju nebūtų galimas ir MAĮ 69 straipsnio 1 dalies bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalies taikymas.

Taigi, akivaizdu, jog taikant šią aplinkybę yra du kartus vertinama ta pati pažeidimo padarymo aplinkybė, kuri ne tik nulemia mokestinės atsakomybės taikymo faktą, bet dar ir sunkina mokesčių mokėtojui taikomą atsakomybę, t. y. didina baudą, kuri paskiriama mokesčių administratoriaus. Remiantis Konstitucinio Teismo, LVAT bei EŽTT jurisprudencija ir *non bis in idem* principu, toks mokesčių mokėtojo veiksmų vertinimas, kai veiksmai sudaro ir pažeidimo sudėtį, ir yra laikomi sunkinančia aplinkybe, nėra laikomas teisėtu ir atitinkančiu Lietuvos Respublikos Konstitucijos bei EŽTK nuostatas.

2.2 Pareigos apskaičiuoti mokesį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus nevykdymas ar netinkamas vykdymas.

Antroji MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtinta atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinanti aplinkybė – pareigos apskaičiuoti mokesį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus nevykdymas ar netinkamas vykdymas, kai dėl šių aplinkybių mokesčių administratorius negali apskaičiuoti mokesčio įstatymų nustatyta tvarka. Kaip matome iš minėtos teisės normos, ši sunkinanti aplinkybė apima daug skirtingų mokesčių mokėtojui tenkančių pareigų nevykdymą ar netinkamą vykdymą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

VMI pateikiamame MAĮ minėto straipsnio komentare galima rasti nuorodą į MAĮ 70 straipsnio 1 dalį, kurioje nurodyta, kad mokesčių mokėtojui netinkamai vykdant savo pareigas, administratorius mokėtojui priklausančias sumas apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Komentare netinkamu mokesčių apskaičiavimu laikomas mokesčio deklaracijos nepateikimas, ataskaitų ar kitų dokumentų pateikimas, kuriuose nurodomi neteisingi (prieštaringi) duomenys ir pan. Nebendradarbiavimu su mokesčių administratoriumi laikomi tokie veiksmai, kai nevykdomi nurodymai pateikti tam tikrus dokumentus, registrus, nepateikiami paaiškinimai ir t.t. Taip pat MAĮ 70 straipsnis bus taikomas ir tada, kai mokėtojas neišsaugo (išsaugo ne visus) dokumentus, kuriuos saugoti privalo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo..., 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija).

Pareiga tinkamai tvarkyti apskaitą bei saugoti apskaitos dokumentus mokesčių mokėtojams kyla ne iš MAĮ, o iš kitų teisės aktų. Ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, taip pat įvairių fondų, ūkininkų ūkių ir t.t. turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą nustato Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (toliau – ir BAĮ). Pagal BAĮ 4 straipsnį apskaita turi būti tvarkoma taip, kad informacija būtų tinkama bei objektyviai palyginama, išsami, naudinga, bei pateikiama laiku. Antrasis minėto įstatymo skirsnis numato apskaitos tvarkymą, politiką, asmenis, kurie šiuos veiksmus gali atlikti. BAĮ 12 – 13 straipsniai taip pat numato, kaip turi būti fiksuojamos ūkinės operacijos bei ūkiniai

įvykiai, kokie privalomi tokio fiksavimo rekvizitai (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001). Panašus reguliavimas nustatytas ir Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartuose (VSAFAS), kurie taikomi viešojo sektoriaus subjektams (Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės...).

LVAT praktikoje netinkamu apskaitos tvarkymu laikomi tokie veiksmai kaip pardavimo dokumentuose neteisingai įrašytos kainos, darbo užmokesčio fiziniams asmenims mokėjimas pagal neoficialų žiniaraštį bei apskaitoje neužfiksuotų piniginių lėšų naudojimas darbo užmokesčio mokėjimui, šių operacijų neįtraukimas į buhalterinę apskaitą. Dėl tokių mokėtojo veiksmų į biudžetą nesumokami mokesčiai nuo visų sumų, kurios yra apmokestinamos. Tokiu atveju mokesčių administratorius gali nesivadovauti pareiškėjo apskaitos dokumentų duomenimis apskaičiuojant mokėtinų mokesčių sumas. Taip pat LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje). Kitoje byloje LVAT pasisakė, jog gyventojų pajamų mokesčio paskaičiavime metinės pajamų mokesčio deklaracijos ir buhalterinės apskaitos dokumentai pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje).

Nebendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi gali būti konstatuojamas esant įvairioms aplinkybėms, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojui teikiant mokesčio administratoriui dalinai tiesos neatitinkančius paaiškinimus susijusius su individualios veiklos pajamomis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje).

Esant tokioms faktinėms aplinkybėms, kai subjektas netinkamai vykdo pareigas tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus, ir todėl neapskaitoma dalis gautų pajamų, mokesčių administratorius taip pat turi pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį ir

skaičiuoti mokesčių administraciniu sprendimu. Taip pat LVAT pritarė mokesčių administratoriaus pozicijai, kad esant tokiai situacijai, kai įmonė veikia nepelningai, o ši situacija tęsiasi ilgą laiką, šiuo atveju visą ūkio subjekto veiklos laikotarpį, o subjekto dalyviai deklaruoja investuojantys į verslą gana ženkliai pinigines lėšas, tokios aplinkybės sudaro pagrįstas prielaidas abejoti ūkio subjekto deklaruojamu veiklos rezultatu tikrumu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 13 d. nutartis administracinėje byloje).

Kalbant apie tinkamos mokesčių deklaracijos pateikimą, tokia pareiga nustatyta MAĮ 40 straipsnio 5 dalyje, įstatymas numato, kad deklaracijos ir kiti dokumentai turi būti pateikiami laiku. Nesavalaikis deklaracijų pateikimas siejamas su tam tikromis pasekmėmis, pavyzdžiui, MAĮ 68 straipsnio 3 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojui deklaraciją pateikus likus mažiau nei 90 dienų iki mokesčio apskaičiavimo termino pabaigos, administratorius gali tikrinti deklaruoto mokesčio apskaičiavimą ir perskaičiuoti mokesčių (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Apibendrinant galima teigti, kad analogiškai pirmajai atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus sunkinančiai aplinkybei, taikant šiame skyriuje aptartą sunkinančią aplinkybę mokesčių administratorius turi pakankamai daug laisvės rinkti įvairius įrodymus ir juos interpretuoti, jei kyla įtarimas, kad mokesčio mokėtojo veiksmai iškreipia ir jo pateikiami dokumentai realiai neatspindi tikrosios faktinės situacijos.

Ši sunkinanti aplinkybė susilaukia iš esmės tokios pačios kritikos, kuri jau aptarta kalbant apie MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte nurodytą aplinkybę. Šiame darbo skyriuje aptartos sunkinančios aplinkybės taikymo atveju taikomas ir MAĮ 70 straipsnis, kuris leidžia mokesčių administratoriui nustatyti mokesčių sumas pagal jo atliekamą vertinimą, atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parenkant savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Vėlgi, taikant šią sunkinančią aplinkybę susiduriame su klausimu, ar tokiu atveju kaip sunkinanti aplinkybė nėra vertinami tokie mokesčio mokėtojo veiksmai, kuriais padarytas pažeidimas, ir ar jos pritaikymas nepriklauso nuo tokių veiksmų kvalifikavimo (Gruodis, 2019, p. 56).

Išanalizavus šios sunkinančios aplinkybės formuluotę matome, kad jei mokesčių mokėtojas savo veiksmais nebūtų slėpęs turimų sumokėti mokesčių, nebūtų galima taikyti MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, kas yra būtina sąlyga norint nustatyti pažeidimą.

Taigi, taikant šią sunkinančią aplinkybę ir vėl susiduriama su *non bis in idem* principo pažeidimu, kuris jau aptartas ankstesniame skyriuje.

2.3 Nepateikimas nurodytu laiku arba netinkamų dokumentų pateikimas mokesčių administratoriui apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę

Trečioji atsakomybę sunkinanti aplinkybė – nepateikimas nurodytu laiku arba netinkamų dokumentų pateikimas mokesčių administratoriui apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę. Šioje įstatymo normoje kalbama apie informaciją, kurią turi pateikti pats mokesčių mokėtojas. Dalį tokios informacijos mokesčių administratorius sužinoti turi galimybę ir iš kitų šaltinių, pavyzdžiui, remiantis MAĮ 50 straipsnio 1 dalimi notarai ir antstoliai turi pareigą teikti tam tikrus duomenis apie juridinius faktus, kurie gali turėti įtakos mokestinėms prievolės ar mokesčių administratoriaus funkcijų atlikimui. Pagal MAĮ 52 – 54 straipsnius informaciją mokesčių administratoriui teikia ir vieši valstybės registrai, taip užtikrinamas vieno langelio principas ir perteklinės informacijos iš mokesčių mokėtojo nereikalavimas. MAĮ 55 straipsnis įtvirtina ir prižiūrimų finansų rinkos dalyvių informacijos teikimą – asmenų sąskaitas, jų metinių apyvartų dydį, skolinius įsipareigojimus ir t.t. Taip pat pagal MAĮ 55¹ straipsnį juridiniai asmenys analogiškai turi pareigą VMI teikti informaciją apie fiziniams asmenims teikiamas paskolas, jų dydį ir pan. Kai apie tam tikrus sandorius mokesčių administratorius negali sužinoti iš kitų, alternatyvių, šaltinių, tokiu atveju mokesčių mokėtojui (fiziniam asmeniui) keliamas reikalavimas administratorių apie tokius sandorius informuoti pačiam. Tokie sandoriai turi atitikti tam tikrus kriterijus: pagal sandorius gaunamos lėšos iš fizinių ar užsienio juridinių asmenų, sandorio (sandorių) su tuo pačiu asmeniu pagrindu išmokama suma viršija 15 tūkstančių eurų, tokie sandoriai nėra notarinės formos ir gautos pajamos nedeklaruotos kitų įstatymų nustatyta tvarka (MAĮ 42¹ straipsnis) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Ši sunkinanti aplinkybė apima ne tik savalaikio dokumentų nepateikimo faktą, bet ir pateiktus netinkamus dokumentus, dėl kurių mokesčių administratorius turi koreguoti sandorių ar ūkinių operacijų vertę pagal Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnį (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001) arba Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – ir GPMĮ) 15 straipsnį (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2002). Minėto Pelno mokesčio įstatymo straipsnio 2 dalis numato, kad tokiu atveju, kai asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris turėtų būti priskiriamas vienam iš tų asmenų, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Administratorius turi tikrinti, ar sandoriai

sudaryti laikantis antivengiminių taisyklių, kurios veikia mokesčių teisėje, tokių kaip, pavyzdžiui, ištiestos rankos taisyklė, kuri įtvirtinta ne tik nacionaliniuose teisės aktuose, bet ir Europos sąjungos direktyvose. Nustačius neatitikimus galima konstatuoti, jog administratoriui pateikti dokumentai apie ūkinių operacijų ir sandorių vertę buvo iškraipyti, todėl nebuvo sumokėtas reikiamo dydžio mokestis į valstybės biudžetą, o administratorius turi teisę jį teisingai perskaičiuoti (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001). Analogiška taisyklė numatyta ir GPMĮ 15 straipsnio 2 dalyje, toks reguliavimas užtikrina visų rinkos dalyvių – tiek fizinių, tiek juridinių asmenų – lygiateisiškumą ir visuotinį privalomumą mokėti nustatytus mokesčius (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2002). Mokesčių administratoriui tokioje situacijoje tenka pareiga nustatyti, ar sandoriai sudaryti pagal esamas rinkos kainas. Vadovaujantis 2004 m. balandžio 21 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 58-2074 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“, rinkos kaina turi būti nustatoma vertinant sandorio dalyko charakteristikas, būtina atsižvelgti į visus lyginamų sandorių dalykų skirtumus, kurie gali lemti jų kainų skirtumą laisvojoje rinkoje. Skirtingos taisyklės numatomos atsižvelgiant į turto rūšį: kai sandorio dalykas yra materialusis turtas, reikia įvertinti turto fizines savybes, kokybę, galiojimo laiką, turto bei galimų pakaitų prieinamumą nagrinėjamoje prekių rinkoje ir kitas charakteristikas, nematerialiojo turto atveju, reikia įvertinti sandorio, kuriuo šis turtas perleidžiamas, formą, turto rūšį, galiojimo laiką, apsaugos trukmę ir laipsnį, naudą, kurią galima tikėtis gauti iš šio turto, bei turtui naudoti reikalingas sąnaudas ir kitas charakteristikas. Be kita ko, ekonominės aplinkybės vertinamos siekiant nustatyti, ar rinkos, kurioje vyksta kontroliuojamasis sandoris, sąlygos gali būti lyginamos su rinkos, kurioje vyksta nekontroliuojamasis sandoris, sąlygomis. Taip pat reikia atsižvelgti ir į ekonomines aplinkybes, kurios lemia rinkų palyginamumą, tokias kaip geografinė padėtis, rinkos dydis, bendra konkurencinė padėtis rinkoje ir sandorio šalių konkurencinė vieta rinkoje, pakaitų prieinamumas, paklausos ir pasiūlos lygis, vartotojų pirkimo galia, valstybės ar kitokio reguliavimo lygis, sandorio sąnaudos, reikalingos gamybai, transportui ir kt (Įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos pelno..., 2004).

LVAT praktikoje pakartojamos įstatymo nuostatos, jog iš nurodyto teisinio reglamentavimo seka, kad sudarant kontroliuojamas transakcijas (šioje byloje buvo kalbama apie nuomos sutartis) su asocijuotais asmenimis, turi būti nustatoma tokia kaina (šiuo atveju vaistinių patalpų nuomos), kuri atitiktų ištiestos rankos principą. Pareiškėjas byloje be kitų dokumentų pateikė ir patalpų nuomos kainodaros tarp asocijuotų asmenų įvertinimą, tačiau teismas pabrėžė, jog vertinant vaistinių patalpų Panevėžyje ir Kupiškėje

nuomos kainas, nepagrįstai buvo remiamasi Klaipėdos miesto atitinkamais duomenimis, todėl buvo konstatuota, jog mokesčių administratorius pagrįstai šiuo vertinimu nesirėmė. Taip pat LVAT pabrėžė, kad pareiškėjo pateiktos pažymos dėl jose nurodyto didelio patalpų nuomos kainų intervalo, pagrįstai nelaikytos įrodymu, pagrindžiančiu, jog pareiškėjo mokama nuomos kaina atitiko rinkos kainą, o šią aplinkybę ypatingai patvirtina faktas, jog tie patys asmenys, kurie nuomojo pareiškėjui vaistinių patalpas Panevėžyje ir Kupiškyje, kitas patalpas Kupiškyje (kurios buvo tame pačiame pastate) neasocijuotam asmeniui išnuomojo 3,3 karto pigiau, ir ši kaina iš esmės laikoma atitinkančia rinkos kainą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gegužės 16 d. sprendimas administracinėje byloje).

Kalbant apie asocijuotumo kriterijaus nustatymą, LVAT byloje Nr. A-682-442/2015 pasisakė, kad pirmosios instancijos teismas visapusiškai ir objektyviai ištyrė visus byloje esančius faktinius duomenis ir sutiko su išvada dėl pareiškėjo ir V. S. pripažinimo asocijuotais asmenimis, nes sklypų įsigijimui finansuoti tiek pareiškėjas, tiek jo bendraturtis ėmė paskolas, kurių tinkamą grąžinimą laidavo pareiškėjo dukra ir UAB „Nevetas“ kurio valdantieji akcininkai yra pareiškėjo giminės – dukra ir žentas. Teismas nustatė, jog būtent todėl, kad UAB „Navetas“ neatlygintinai laidavo už pareiškėjo prievoles, akcininkas V. S. galėjo daryti įtaką dėl perkamų žemės sklypų kainos sumažinimo, kadangi remiantis pateiktu turto vertinimu – sandorių kaina neatitiko realios rinkos kainos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, minėtų mokesčių perskaičiavimo procesas yra pakankamai išsamiai reglamentuotas, nustatyta daug faktorių, į kuriuos privalo atsižvelgti mokesčių administratorius, atlikdamas tokius veiksmus. Taip pat svarbu ir tai, jog mokesčių administratorius, vertindamas, ar sandoriai atitinka teisės aktų reikalavimus, gali vertinti ne tik vieną sandorį izoliuotai, bet ir kitus įrodymus, tokius kaip mokesčių mokėtojų kitus sudaromus sandorius ir jų sudarymo aplinkybes. Akivaizdu, jog toks mokesčių apskaičiavimo būdas apsunkintas paties mokesčių mokėtojo valingų veiksmų – netinkamų sandorio ar ūkinių operacijų verčių nustatymo, būtent todėl tokie mokesčio mokėtojo veiksmai yra laikomi atsakomybę sunkinančia aplinkybe.

Panašios kritikos kaip MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 bei 2 punkte įvardintos sunkinančios aplinkybės susilaukia ir pastaroji, kurioje numatyta, jog mokesčių mokėtojo padėtį sunkinančia aplinkybe laikoma situacija, kai mokesčio mokėtojas mokesčių administratoriaus nurodytu laiku nepateikia jam tinkamų dokumentų apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę arba pateikia netinkamus dokumentus, ir mokesčių administratorius

koreguoja sandorių ar ūkinių operacijų vertę pagal Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnį arba Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnį (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), kadangi šiuo atveju sunkinanti aplinkybė vėlgi bus veiksmas, kurie sudaro pažeidimo sudėtį, kai juos mokesčių administratorius kvalifikuoja kaip sandorių kainodaros pažeidimus (Gruodis, 2019, p. 57). Taikant šią aplinkybę yra būtini PMĮ 40 straipsnio ar GPMĮ 15 straipsnio pažeidimai, o jų nesant nekiltų ir mokestinė atsakomybė. Taigi, apibendrinant galima sakyti, jog ir vėl yra pažeidžiamos plėtojamos konstitucinės jurisprudencijos keliamos nuostatos bei EŽTK įtvirtinti reikalavimai.

2.4 Vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus

Kita mokestinę atsakomybę sunkinanti aplinkybė – vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). VMI komentare pateiktas paaiškinimas, jog nebendradarbiavimas gali pasireikšti reikalingos informacijos, dokumentų, apskaitos duomenų, paaiškinimų neteikimu ir t.t., dėl ko mokesčių administratorius negali tinkamai vykdyti kontrolės veiksmų bei jam priskirtų funkcijų (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija). Atvirkštinė situacija, t. y. bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, laikomas atsakomybe lengvinančia aplinkybe, tačiau būtina dar viena papildoma sąlyga – mokesčio įstatymo pažeidimo pripažinimas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Iš tokio reguliavimo matyti, kad mokesčių mokėtojas negali būti neutralus, iš jo reikalaujama pasirinkti vieną veikimo būdą – sutikti su pažeidimo padarymo faktu ir bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, arba to nedaryti, nuo to priklausys, ar mokėtojui skiriama bauda bus sumažinta, arba padidinta.

Panašus reguliavimas numatytas ir BK, kurio 59 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodyta lengvinanti aplinkybė – prisipažinimas padarius baudžiamojo įstatymo numatytą veiką, gailėstis ją atlikus ir pagalba tiriančioms institucijoms išaiškinti veiką ar joje dalyvavusius asmenis (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Tokį patį reguliavimą galime pamatyti ir administracinėje atsakomybėje, ANK 35 straipsnio 1 dalies 1 punkte, kuris analogiškai numato administracinio nusižengimo pripažinimą, gailėjimąsi ir padėjimą jį išsiaiškinti kaip atsakomybę lengvinančią aplinkybę (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Pagrindinis skirtumas nuo mokestinės atsakomybės reguliavimo yra tas, kad ir BK, ir ANK bendradarbiavimą ir veikos/nusižengimo pripažinimą laiko atsakomybę lengvinančia aplinkybe, tačiau nei vienas šių teisės aktų priešingų veiksmų – veikos/nusižengimo nepripažinimo bei nepadėjimo veiką/nusižengimą ištirti ar išaiškinti – nelaiko atsakomybę sunkinančia aplinkybe. Tai reiškia, jog priešingai nei mokestinės atsakomybės atveju, asmuo, kuriam kyla administracinė ar baudžiamoji atsakomybė, turi galimybę elgtis neutraliai ir tokių veiksmų pasekmės jam nebus neigiamos.

Toliau svarbu aptarti ir įvertinti šios sunkinančios aplinkybės atitikimą aukštesnės galios teisės aktams bei bendriesiems teisiniams principams, kadangi ji susilaukė nemažai kritikos (Gruodis, 2019, p. 50-63). MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkte numatyta jau

aptarta aplinkybė – vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Toks reglamentavimas, kai mokesčių mokėtojas negali atsisakyti teikti informaciją mokesčių administratoriui, gali būti laikomas prieštaraujančiu draudimui duoti parodymus prieš save. Toks draudimas įtvirtintas Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalyje, kuri įtvirtina nuostatą, jog draudžiama versti duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Šiuo atveju reikšminga išsiaiškinti ir tai, kokia yra šeimos bei artimų giminaičių sąvoka. Vadovaujantis EŽTT doktrina, šeimos gyvenimo samprata apima ne tik tėvų (susituokusių arba nesusituokusių) santykius su vaikais, bet ir kitų asmenų tarpusavio santykius, ryšius tarp artimų giminaičių, pavyzdžiui, senelių santykius su vaikaičiais, nes tokie giminaičiai gali užimti svarbią vietą šeimos gyvenime (Europos Žmogaus Teisių teismo 1979 m. birželio 13 d. sprendimas). Taip pat EŽTT analizuojama šeimos samprata neapsiriboja tradicinės šeimos, kuriamos santuokos pagrindu, sąvoka, kadangi EŽTK 8 straipsnio prasme yra ginami ir kiti bendro gyvenimo santykiai, kuriuos galima įvertinti pagal asmenų tarpusavio ryšių pastovumą, prisiimtų įsipareigojimų pobūdį, bendrų vaikų turėjimą ir kt. Labai svarbu paminėti ir tai, kad EŽTT jurisprudencijoje nėra pateikta išsamaus kriterijų, pagal kuriuos galima apibrėžti šeimą, sąrašo (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. rugsėjo 28 d. nutarimas) Taigi, parodymų nedavimas prieš save apima ne tik patį mokesčių mokėtoją, bet ir jo šeimą bei artimiausius giminaičius.

Remiantis Konstitucinio Teismo pateiktais išaiškinimais, Konstitucijoje nurodytas draudimas versti duoti parodymus prieš save ir savo šeimos narius bei artimus giminaičius reiškia, jog asmuo gali atsisakyti duoti tokius parodymus apie save bei anksčiau minėtus asmenis, kurių pagrindu galėtų kilti baudžiamoji ar kita atsakomybė, kuri pagal galimą sankciją, jos pobūdį ir dydį (griežtumą), prilygtų kriminalinei bausmei. Tačiau tai nereiškia, kad asmuo tokių parodymų negali teikti savanoriškai, draudimas apima tik prievarta grįstą vertimą asmenį tokius parodymus duoti (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas).

Nors šios asmens teisės tradiciškai yra siejamos būtent su baudžiamuoju procesu, tačiau Konstitucinis Teismas, yra pakartojęs EŽTT vertinimą, jog kai įstatymuose nustatytos sankcijos savo dydžiu ar griežtumu prilygsta kriminalinėms bausmėms, nėra svarbu, kokios teisinės atsakomybės rūšiai (baudžiamajai, administracinei, drausminei ar kt.) šios sankcijos būtų priskirtos ir nesvarbu, kaip atitinkamos sankcijos būtų vadinamos įstatymuose, procesinės garantijos, suteikiamos asmenims, turi būti užtikrintos, t. y. bus taikomas ir Konstitucijos 31 straipsnis (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 3 nutarimas). Kadangi mokestinė atsakomybė neretai gali sukelti labai sunkius

padarinius asmeniui, kuriam ji kyla, akivaizdu, jog draudimas versti duoti parodymus prieš save, šeimos narius ir artimuosius, galios ir aptariamam atveju.

Remiantis EŽTK 6 straipsnio paaiškinimu, patvirtinama Konstitucinio Teismo išsakyta nuostata, jog teisė neduoti parodymų prieš save neapima pačio inkriminuojančio teiginio, kurį pasako asmuo, o veikiau kalba apie įrodymų rinkimą naudojant prievartą, todėl turi būti išsamiai vertinamas veiksmų pobūdis, kaip atitinkami teiginiai ar įrodymai surinkti iš asmens, kuriam gresia kilti atsakomybė. Be to, EŽTT yra konstatavęs, jog galimi bent trys būdai, kaip pažeidžiamas EŽTK 6 straipsnis: kai asmuo verčiamas duoti parodymus ir arba pasirenka juos duoti, arba kaip pasekmę kenčia sankciją už atsisakymą tokius parodymus duoti, kai asmuo naudojant fizinį ar psichologinį spaudimą yra priverčiamas duoti parodymus, bei kai sukčiaujama, norint iš asmens gauti prisipažinimą (Europos Žmogaus Teisių Teismo Leidinys..., p. 40). Povilas Gruodis straipsnyje „Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams“ išreiškė požiūrį, kad minėta sunkinanti aplinkybė, kai asmuo atsisako ar vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, gali būti laikoma EŽTK 6 straipsnio pažeidimu būtent pirmuoju būdu – asmeniui už atsisakymą bendradarbiauti gresia neigiami padariniai, sankcijos, kylančios už mokesčių teisės pažeidimą, padidinimas (Gruodis, 2019, p. 54).

Teisingumo Teismo praktikoje draudimas versti duoti parodymus prieš save taip pat įtvirtintas. Be to, Teisingumo Teismas taip yra pasisakęs, jog skiriant sankcijas turi būti vadovaujama si ir EŽTK nuostatomis (Gruodis, 2019, p. 54).

Taigi, remiantis minėtomis nuostatomis matome, kad mokesčių mokėtojai nėra paliekama galimybė tylėti ir nebendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, autorių nuomone, teisinėje valstybėje asmuo negali būti papildomai baudžiamas už tai, kad atsisako duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius (Gruodis, 2019, p. 54-55). Lygiagrečiai išanalizavus BK ir ANK nuostatas apie veikas/nusižengimus sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes matome, kad panašios nuostatos nėra įtvirtintos nei baudžiamojoje, nei administracinėje atsakomybėje, t. y. minėtos atsakomybės atveju asmeniui neigiami padariniai už tylėjimą (parodymų prieš save nedavimą) nekyla (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015, Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

2.5 Mokesčių mokėtojo tyčiais veiksmais ar neveikimu padaryta didelė žala valstybės biudžetui

Penktoji mokesčio mokėtojo atsakomybę sunkinanti aplinkybė – padaryta didelė žala valstybės biudžetui (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Remiantis VMI komentaru, padaryta didelė žala bus laikoma tuomet, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų (toliau – ir BSI) (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo..., 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija). Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimą „Dėl socialinės paramos išmokų atskaitos rodiklių dydžių patvirtinimo“ nuo 2021 m. sausio 1 d. vienos bazinės socialinės išmokos dydis lygus 40 eurų, tai reiškia, jog didelė žala bus laikoma 20 000 Eur viršijanti žala biudžetui (Nutarimas „Dėl socialinės paramos išmokų..., 2021). Didelės žalos, kaip sunkinantis asmens padėtį kriterijus, taikomas ne tik mokestinėje atsakomybėje, pavyzdžiui, BK 28 skyriuje numatytų nusikalstamų veikų kvalifikuojantys požymiai yra didelė turto vertė, didelė šiuo atveju viršijanti 250 MGL dydį (kadangi sąvokos minimalus gyvenimo lygis nebėra, atitinkamo laikomas BSI) (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

VMI komentare taipogi paaiškinta, kad aplinkybė pripažįstama, kai administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas veikė tyčia arba mokesčiai nesumokėti dėl asmens neveikimo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo..., 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija). Mokesčių teisės normose nerasime platesnio išaiškinimo, kas yra tyčinis veikimas ar neveikimas, tačiau taikant teisės analogiją galime remtis baudžiamojoje ar administracinėje teisėje pateiktais išaiškinimais. ANK 8 straipsnis nurodo, kad nusižengimas laikomas padarytu tyčia, kai jis padarytas tiesiogine arba netiesiogine tyčia. Tiesioginė tyčia nustatoma tuo atveju, kai asmuo, darydamas nusižengimą, suvokė pavojingą veikos pobūdį ir norėjo taip veikti, arba suvokė pavojingą veikos pobūdį, numatė, kad dėl jo veikimo ar neveikimo gali atsirasti padarinių, už kuriuos numatyta atsakomybė, ir jų norėjo. Netiesioginė tyčia bus laikoma tada, kai nusižengimą darydamas asmuo suvokė pavojingą veikos pobūdį, numatė, kad dėl jo veikimo ar neveikimo gali atsirasti padarinių, kurie yra baudžiami, ir nors jų nenorėjo, tačiau sąmoningai leido jiems atsirasti (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Tuo tarpu neveikimą mokesčių teisėje galima suprasti kaip atsiradusios pareigos vykdyti mokesčių teisės normų reikalavimus nesilaikymą, toks elgesys galėtų būti, pavyzdžiui, PVMĮ 71 straipsnio nustatytos pareigos asmeniui atitinkama tvarka registruotis pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju, nesilaikymu, jei jis atitinka įstatyme numatytus kriterijus, t. y. bendra atlygio,

gauto vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje (už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus) viršija 45 000 eurų (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio..., 2002). Šiuo atveju asmuo, turėdamas pareigą veikti aktyviai ir prisiregistruoti mokesčio mokėtoju to nepadarė, t. y. žala padaroma asmens neveikimu.

Taigi, galime teigti, kad asmeniui neįvykdžius kilusios pareigos, būtent dėl jo neveikimo gali būti padaroma didelė žala valstybės biudžetui, kuri veiksmus daro pavojingesnius, ir laikoma sunkinančia aplinkybe mokesstinės atsakomybės prasme.

Kritikos susilaukia ir MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta sunkinanti aplinkybė, kuri asmeniui pritaikoma, kai dėl jo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, t. y. nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 BSI dydį. Vadovaujantis MAĮ 139 straipsnio 1 bei 2 dalimis, skiriamos baudos dydis priklauso nuo trūkstamos mokesčio sumos, kuri nebuvo sumokėta į biudžetą. Pagal straipsnio pirmąją dalį tokia bauda gali svyruoti nuo 10 iki 50 procentų trūkstamos sumokėti mokesčių sumos, pagal antrąją – nuo 50 iki 100 procentų (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi, remiantis galiojančiu reguliavimu matome, jog tokioje situacijoje padaryta žala (nesumokėto mokesčio dydis) yra įvertinamas du kartus: bauda tiesiogiai priklauso nuo nesumokėto mokesčio dydžio ir jei padaryta 500 BSI viršijanti žala, tai bus laikoma ir sunkinančia aplinkybe, dėl kurios gali pakilti procentas, pagal kurį skaičiuojama bauda (Gruodis, 2019, p. 60). Kaip minėta anksčiau, toks dvigubas tos pačios aplinkybės įvertinimas laikomas prieštaraujančiu konstitucinei doktrinai (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas).

Kitose teisės šakose baudos skyrimo reguliavimas su atitinkamu konstituciniu reikalavimu yra suderintas. Pavyzdžiui, BK 47 straipsnis nustato baudų ribas – baudų dydžių ribos nustatomos pagal tai, ar padarytas baudžiamasis nusižengimas, nesunkus, apysunkis, sunkus ar neatsargus nusikaltimas. Taip pat nustatytos ribos, kurių laikantis teismas gali paskirti baudą juridiniam asmeniui (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Teismas, parinkdamas konkretų baudos dydį, vadovaujasi savo nuožiūra ir vidiniu įsitikinimu, bei konkrečios bylos aplinkybėmis. Panašus reguliavimas numatytas ir ANK 25 straipsnyje, kuris nustato, jog asmeniui gali būti skiriama ne mažesnė negu 10 ir ne didesnė negu 6 000 eurų bauda, o administraciniu nurodymu gali būti paskirta ne mažesnė negu 5 eurų bauda (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015)

Taigi, nei baudžiamojoje, nei administracinėje atsakomybėje skiriamos baudos dydis nėra skaičiuojamas procentaliai nuo padarytos žalos, todėl reguliavimas yra tinkamas ir BK bei ANK numatytas veikų kvalifikavimas pagal padarytą žalos dydį galimas, nes žalos

dydis tokiu atveju vertinamas tik kartą, kas neprieštarauja konstitucinei jurisprudencijai bei *non bis in idem* principui. Tuo tarpu jau aptarta mokestinę atsakomybę sunkinanti aplinkybė laikoma ydinga ir keistina.

2.6 Į buhalterinę apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko

Paskutinė mokesstinę atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra į apskaitą įtraukti dokumentai, kurie neturi realios juridinės galios, nes ūkinės operacijos, kurios jais užfiksuotos, realiai neįvyko (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Remiantis BAĮ 13 straipsniu apskaitos dokumentai turi privalomus rekvizitus, taip pat pagal 14 straipsnį tokie dokumentai turi būti tinkamai pasirašyti, pagal 16 straipsnį ir registruojami apskaitos registruose (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001). Pavyzdžiui, remiantis teismų praktika, aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas turi įstatymo reikalaujamus formaliuosius rekvizitus turinčią PVM sąskaitą – faktūrą, savaime nepagrindžia mokėtojo teisės į PVM atskaitą, jeigu turimų įrodymų visuma leidžia teigti, kad ūkinė operacija neįvyko arba jos turinys yra ne toks, koks pavaizduotas buhalterinės apskaitos dokumentuose, kuriais besiremdamas mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą. Ūkinė operacija laikoma realiai įvykusia, jei ji įvyko būtent tarp tų subjektų, kurie yra užfiksuoti PVM sąskaitoje faktūroje, o paneigus minėtą aplinkybę, paneigiama ir PVM sąskaitos faktūros juridinė galia (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. kovo 30 d. nutartis administracinėje byloje). Taip pat teismai yra išreiškę poziciją, jog apmokestinamojo asmens teisė į PVM atskaitą gali būti pripažinta tik jei prekės realiai buvo patiektos, o paslaugos realiai suteiktos, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos ir Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje). Taip pat labai svarbu, kad PVM sąskaitos – faktūros išrašymas bei pasirašymas vardu asmens, kuris nėra susijęs darbiniais santykiais su įmone, kuri tą sąskaitą išrašė, yra tik ta aplinkybė, kuri leidžia suabejoti, kad tarp ūkio subjektų, nurodytų PVM sąskaitoje – faktūroje ūkinė operacija realiai neįvyko bei sudaro pagrindą nustatyti tikruosius ūkinės operacijos subjektus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje). Be to, operacijos realumas suponuoja, kad ūkinė operacija turi būti atlikta būtent tarp PVM sąskaitoje – faktūroje nurodytų ūkio subjektų, o aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas realiai, tačiau neaiškiu būdu arba iš nenustatytų asmenų, buvo įsigijęs PVM sąskaitoje – faktūroje nurodytas prekes, negali būti laikoma pakankamu pagrindu atsirasti teisei į nurodytą PVM atskaitą (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje). Tokiu atveju,

kai savo forma sutartis turi visus juridinę galią atitinkančio dokumento rekvizitus (šioje byloje buvo vertinamas notarine tvarka patvirtintos pirkimo – pardavimo sutarties realumas), norint taikyti turinio viršenybės prieš formą principą būtina nustatyti, kad toks sandoris neįvyko, arba buvo sudarytas kitomis sąlygomis, nei nurodyta pačiame sandoryje, o įrodyti mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą, susijusį su konkrečia operacija, turi mokesčių administratorius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje).

Taigi, pareiga įrodyti, kad ūkinė operacija nebuvo realiai įvykdyta, tenka mokesčių administratoriui, o buhalterinės apskaitos dokumentai turi atitikti ne tik formalius reikalavimus, bet ir iš jų turinio turi būti aišku, jog ūkinė operacija realiai atitiko dokumentą savo turiniu, kitu atveju mokesčių administratorius galės perskaičiuoti mokamo mokesčio dydį ir pripažinti mokesčio mokėtojo atsakomybę sunkinančios aplinkybės buvimą.

Kalbant apie MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 6 punkto aplinkybę – kai į buhalterinę apskaitą įtraukti teisinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko, ji laikoma netinkama dėl tų pačių priežasčių kaip MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1,2 bei 3 punkte įvardintos aplinkybės, vėlgi yra vertinamas būdas ir veiksmai, kaip buvo padarytas mokesčių teisės pažeidimas (Gruodis, 2019, p. 57).

Akivaizdu, jog taikant minėtą aplinkybę, juridinės galios neturinčių dokumentų įtraukimas į buhalterinę apskaitą yra būtinas elementas norit pripažinti, kad apskritai padarytas teisės pažeidimas (Gruodis, 2019, p. 58-59), o taip analogiškai pažeidžiamas dvigubo nebaudimo principas.

Išvados

Šiame magistro darbe remiantis įvairiais šaltiniais (mokslininkų darbais, Konstitucinio Teismo doktrina, LVAT praktika, MAĮ ir kitais teisės aktais) išsamiai išnagrinėtos visos MAĮ numatytos atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančios aplinkybės, aptarta aplinkybių reglamentavimo reforma bei pateikta reformos analizė. Kaip ir numatyta darbo uždaviniuose, aptarta aktuali teismų praktika, susijusi su mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių nustatymu, bei išnagrinėti reguliavimo atitikimo (neatitikimo) bendriesiems teisės principams, aukštesnės galios teisės aktams klausimai. Toliau pateikiamos pagrindinės išvados, padarytos rašant magistro darbą.

1. Mokestinė atsakomybė yra laikoma specifine teisinės atsakomybės rūšimi, kuri kyla pažeidus mokesčių įstatymais numatytas pareigas pagal MAĮ 139 straipsnį. Mokestinė atsakomybė veikia vieningoje sistemoje su administracine bei baudžiamąja atsakomybe, skirtingos atsakomybės rūšys papildo viena kitą ir užtikrina, kad būtų apsaugotas ir įvykdytas vienas pagrindinių mokesčių teisės tikslų – lėšų surinkimas į valstybės biudžetą.
2. Pagal MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punktą, mokesčių mokėtojui nėra paliekama galimybė tylėti ir nebendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tokia situacija teisinėje valstybėje neturėtų egzistuoti, kadangi asmuo yra papildomai baudžiamas už tai, kad atsisako duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius.
3. Taikant MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1,2,3 ir 6 punktus yra du kartus vertinamos tos pačios pažeidimo padarymo aplinkybės, kurios lemia mokestinės atsakomybės taikymo faktą, bei dar ir sunkina mokesčių mokėtojui taikomą atsakomybę, o toks reguliavimas prieštarauja Konstitucinio Teismo, LVAT bei EŽTT jurisprudencijai ir *non bis in idem* principui.
4. Taikant MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 analogiškai du kartus vertinamas padarytos žalos dydis, todėl toks reguliavimas prieštarauja konstitucinei jurisprudencijai bei *non bis in idem* principui.
5. Atsižvelgiant į aptartus MAĮ reformos trūkumus, manytina, jog reikėtų daryti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies pakeitimus, pašalinant prieštaravimus konstitucinei doktrinai ir bendriesiems teisės principams.

Naudotų šaltinių sąrašas

Teisės norminiai aktai

Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės Žinios*, 33-1014.

Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 89-2741.

Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). *Teisės aktų registras*, 11216.

Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 47-1469.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 99-3515.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). *Valstybės žinios*, 110-3992.

Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 73-3085.

Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (2002). *Valstybės žinios*, 35-1271.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. balandžio 21 d. įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“. *Valstybės žinios*, 58-2074.

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymas Nr. VA-25 „Dėl Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 38-1433.

Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras, 2020 m. rugsėjo 24 d. redakcija, KD-5672.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. gruodžio 30 d. nutarimas Nr. 1467 „Dėl socialinės paramos išmokų atskaitos rodiklių dydžių patvirtinimo“. TAR, 2021, 29156.

Europos Žmogaus Teisių Teismo sprendimai

Marckx prieš Belgiją [EŽTT], Nr. 6833/74, [1979-06-13].
ECLI:CE:ECHR:1979:0613JUD000683374.

Manasson prieš Švediją [EŽTT], Nr. 41265/98, [2003-04-08].
ECLI:CE:ECHR:2004:0720JUD004126598.

Jussila prieš Suomiją [EŽTT], Nr. 73053/01, [2006-11-23].
ECLI:CE:ECHR:2006:1123JUD007305301.

Nykänen prieš Suomiją [EŽTT], Nr. 11828/11, [2014-05-20].
ECLI:CE:ECHR:2014:0520JUD001182811.

Lucky Dev prieš Švediją [EŽTT], Nr. 7356/10 [2014-11-27].
ECLI:CE:ECHR:2014:1127JUD000735610.

A ir B prieš Norvegiją, [EŽTT], Nr. 24130/11 ir 29758/11 [2016-11-15].
ECLI:CE:ECHR:2016:1115JUD002413011.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai

Link Logistic N&N [ESTT], Nr. C-384/17, [2018-10-04]. ECLI:EU:C:2018:810.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 16/96.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 6/99-23/99-5/2000-8/2000.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 15-465.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 3 nutarimas.
Valstybės žinios, 02/03-03/03-04/03-05/03-39/03- 05/04-16/04-02/05-04/05.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 01/04.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. birželio 8 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 34/2008-36/2008-40/2008-1/2009-4/2009-5/2009-6/2009-7/2009-9/2009-12/2009-13/2009-14/2009-17/2009-18.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. rugsėjo 28 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 118-5564.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. sausio 31 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 14-602.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2012 m. rugsėjo 25 d. nutarimas.
Valstybės žinios, 113-5737.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas. TAR,
14/2015-1/2016-2/2016-14/2016- 15/2016.

Teismų praktika

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-08-00051-05.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 23 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A15-39/2005.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-469-225-07.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-39-964-08.

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2009 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-08-00051-05.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. kovo 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-289-10.

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-643-10.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1542-10.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619-11.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1394-12.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-97-13.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-358-14.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. balandžio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-542-14.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. rugsėjo 17 d. nutartis byloje Nr. A-261-858-14.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. balandžio 16 d. nutartis byloje Nr. A-682-442/2015.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1239-556/2015.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-483-438/2015.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2016 m. kovo 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-381-556/2016.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. lapkričio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1192-602/2017.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. gegužės 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-676-602/2018.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-598-575/2019.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-642-442/2019.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. spalio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3950-968/2019.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gruodžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2385-575/2019.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-55-525/2020.

Specialioji literatūra

Abramavičius et al. (2003). *Baudžiamoji teisė*. Vilnius: Eugrimas.

Gruodis, P. (2019). Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams. Iš: *Teisė*, (2019), Vol. 113, 50-63.

Marcijonas, A. ir Sudavičius, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.

Medelienė, A. ir Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras.

Piesliakas, V. (2006). *Lietuvos Baudžiamoji teisė*. Vilnius: Justitia.

Waerzeggers C., Hillier C. and Aw I. (2019). Designing interest and tax penalty regimes. From: *Tax law imf technical note*, (2019), Vol. 1.

Kiti šaltiniai

Lietuvių kalbos institutas. Lietuvių kalbos žodynas. Prieiga per internetą: <http://www.lkz.lt/?zodis=atsakomyb%C4%97&lns=-1&les=-1&id=01086290000> [žiūrėta 2020 m. spalio 17 d.].

Valstybinės mokesčių inspekcijos internetinis portalas. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/biudzeto-pajamos> [žiūrėta 2020 m. lapkričio 8 d.].

Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartai. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/apskaita-ir-atskaitomybe/viesojo-sektoriaus-subjektu-apskaita-ir-atskaitomybe/finansine-atskaitomybe/viesojo-sektoriaus-apskaitos-ir-finansines-atskaitomybes-standartai-vsafas> [žiūrėta 2020 m. lapkričio 29 d.].

Europos Žmogaus Teisių Teismas. Leidinys Guide on Article 6 of the Convention – Right to a fair trial (criminal limb) Prieiga per internetą: https://www.echr.coe.int/documents/guide_art_6_criminal_eng.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 13 d.].

OECD (2017), Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles, OECD Publishing, Paris. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 7 d.].

Australian taxation office. Statements and positions that are not reasonably arguable. Prieiga per internetą: <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/> [žiūrėta 2021 m. kovo 13 d.].

Rotfleisch, D. (2020), Regina V Reynolds – Tax Fraud Contrary To The Income Tax Act, The Excise Tax Act And The Criminal Code. Prieiga per internetą: <https://www.mondaq.com/canada/sales-taxes-vat-gst/960916/regina-v-reynolds-tax-fraud-contrary-to-the-income-tax-act-the-excise-tax-act-and-the-criminal-code-canadian-tax-lawyer-analysis> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

Santrauka

Atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus sunkinančios aplinkybės

Augustė Baublytė

Šis magistro darbas skirtas išnagrinėti Mokesčių administravimo įstatymo 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintas aplinkybes, kurios sunkina atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus: mokesstinės naudos siekimas, pareigos apskaičiuoti mokesį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus nevykdymas ar netinkamas vykdymas, nepateikimas nurodytu laiku arba netinkamų dokumentų pateikimas mokesčių administratoriui apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę, vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus, mokesčių mokėtojo tyčiais veiksmais ar neveikimu padaryta didelė žala valstybės biudžetui, į buhalterinę apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko.

Minėtoje straipsnio dalyje numatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, kurių nustatymas mokesčių mokėtojui sukelia neigiamas pasekmes – mokėtojui taikoma sankcija (bauda) yra didinama atsižvelgiant į tokių aplinkybių egzistavimą.

Darbe, remiantis įvairiais šaltiniais, aptariamos visos sunkinančios aplinkybės, išnagrinėjama aktuali teismų praktika, kada teismai nustato šių aplinkybių buvimą. Magistro darbe taip pat pateikta lyginamoji sunkinančių aplinkybių reglamentavimo analizė, aplinkybės lyginamos su kitų teisės šakų įtvirtintomis analogiškoms normoms, vertinama reglamentavimo reforma bei sunkinančių aplinkybių atitikimas aukštesnės galios teisės normoms bei bendriesiems teisės principams.

Summary

Aggravating factors of violation of tax rules

Augustė Baublytė

This master thesis is meant to analyse Tax administration law of the Republic of Lithuania, Article 140 part 4, which states all the aggravating factors of violation of tax rules: pursuing tax advantage, not fulfilling duties to compute the tax, collaborate with tax administrator, administer accounting, preserve documents, not delivering the necessary documents to the tax administrator concerning the value of transactions, avoidance to collaborate with the tax administrator, large damage done by the actions (or no actions taken) of the tax payer or including documents which do not have any legal power into the accounting.

Said Article states aggravating factors which all have negative impact on the tax payer – after the existence of these factors is established the fine for the violation of tax rules gets bigger accordingly.

In this master thesis, taking into account various sources, all those aggravating factors are fully analysed. Questions such as when courts admit the existence of the aggravating factors are talked about. In addition, thesis includes comparative analysis of the aggravating factors of violation of tax rules and aggravating factors of other types of legal liability such as administrative responsibility or criminal liability, also comparative analysis of previous regulations of aggravating factors and the compliance of the current regulations with the common principles of law and higher legal power documents.