

*Vilniaus universiteto Teisės fakulteto*

*Viešosios teisės katedra*

Ievos Binevičiūtės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

Studijų šakos studentės

*Magistro darbas*

*Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formos Lietuvoje, jų santykis*

*Forms of liability for tax law violations in Lithuania and their interrelation*

Vadovė: Lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Recenzentė: Doc. dr. Indrė Žvaigždiniene

Vilnius

2021

## ***ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI***

Šiame baigiamajame darbe analizuojamos atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formos Lietuvoje. Nagrinėjant nacionalinius teisės aktus, teismų praktiką, mokslinius straipsnius atskleidžiamas skirtingo masto atsakomybių už mokestinius pažeidimus santykis: išskiriami atsakomybių specifiniai taikymo bruožai, jų tikslai, nagrinėjamas taikymas praktikoje, aptariami atsakomybių už mokesčių įstatymų pažeidimus atkrymo kriterijai.

***Pagrindiniai žodžiai:*** atsakomybė, mokestinis pažeidimas, mokestinė atsakomybė, mokesčių mokėtojo pareigos, mokestinė prievolė.

This final thesis analyses forms of tax laws breaches in Lithuania. The research of national legislation, case law and articles reveals the ratio of liability for tax law violations of different scale. This study discusses about specific features of application of liability for tax law violations, their objectives, usage in practice, analyses the criteria of decoupling separate forms of liability for breaches of tax laws.

***Keywords:*** liability, tax breach, tax liability, obligations of the taxpayer, tax obligation.

## *TURINYS*

ĮVADAS .....	4
1. Atsakomybė pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą .....	6
1. 1. Baudos.....	7
1. 2. Baudų individualizavimas.....	9
1. 3. Atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą savarankiškumo klausimo problematika ir santykis su kitomis atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formomis .....	17
2. Didesnio tarifo mokesčiai. Atsakomybė už aplinkosaugos mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimus .....	26
3. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą.....	32
3. 1. Mokestinės atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą samprata .....	32
3. 2. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą .....	34
4. Baudžiamoji atsakomybė – griežčiausia atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus forma..	45
4. 1. Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai už mokesčių įstatymų pažeidimus.....	45
4. 2. Mokestinės atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos baudžiamąjį kodeksą ir Lietuvos Respublikos administracinį kodeksą santykis.....	56
IŠVADOS .....	63
NAUDOTŲ ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	65
SANTRAUKA (lietuvių kalba) .....	69
SUMMARY (anglų kalba) .....	70
PRIEDAS NR. 1 .....	71

## *IVADAS*

*Nagrinėjamos temos aktualumas* pasireiškia tuo, kad mokestinės prievolės įvykdymas yra viena iš mokesčių mokėtojo pareigų, kuria yra užtikrinamas lėšų į valstybes biudžetą surinkimas ir valstybės bei savivaldybių veiklos finansavimas. Jeigu mokesčių mokėtojai netinkamai vykdo mokestines prievoles, arba jų nevykdo visai – jie kuria pavojų valstybei, visuomenės narių teisių apsaugai ir bendrajai gerovei. Dėl šios priežasties mokestinių prievolių vykdymas yra labai svarbus, o atsakomybę už jų nevykdymą arba netinkamą vykdymą Lietuvoje reglamentuoja ne vienas įstatymas.

Mokesčių mokėtojui už netinkamą mokestinių prievolių vykdymą gali kilti administracinė, o jeigu pažeidimas sunkesnis, netgi baudžiamoji atsakomybė. Taigi atsakomybės forma, kuri gali kilti už mokesčių įstatymų pažeidimus, jos mastas, yra įvairus, o atsakomybių taikymas ir jų tarpusavio santykis – įdomus, aktualus ir kompleksiškas.

Magistriniame darbe nagrinėjamos ne tik atskiros atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus formos, bet aptariami tokie aspektai kaip: atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą savarankiškumo klausimas, jos santykis su atsakomybe pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą, baudžiamosios atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus ir administracinės atsakomybės atskyrimo ypatumai, aptariama atsakomybė už aplinkosaugos mokesčių pažeidimus ir dvigubo nubaudymo problematika. Šios analizuojamos temos baigiamąjį darbą daro *aktualų, originalų* bei *reikšmingą*, kadangi kai kurie nagrinėjami klausimai stokoja mokslinės literatūros, skirtingi autoriai išsako kritišką nuomonę įstatymų leidėjo pasirinktoms atsakomybės formoms, o teismai, taikydami atsakomybę už mokestinius pažeidimus, formuoja reikšmingą bei svarbią teismų praktiką.

*Darbo tikslas* yra išnagrinėti atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus formas Lietuvoje, atskleisti šių formų tarpusavio santykį, taikymo pagrindus.

### *Darbo tyrimo uždaviniai:*

1. Aptarti atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus formas Lietuvoje: atsakomybę pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, atsakomybę už aplinkos apsaugos mokesčių mokėjimo pažeidimus, atsakomybę pagal Lietuvos

- Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą ir baudžiamąją atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus.
2. Išanalizuoti šių atsakomybių santykį, taikymo pagrindus.
  3. Aptarti ir atskleisti šių atsakomybių probleminius aspektus.

*Darbo objektas* yra atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formos Lietuvoje ir jų santykis: atsakomybė už mokestinius pažeidimus pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, atsakomybė už aplinkos apsaugos mokesčių mokėjimo pažeidimus, atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą ir Lietuvos Respublikos baudžiamąjį kodeksą bei šių atsakomybių santykis. Tam, kad būtų tinkamai atskleistas pagrindinis darbo objektas, darbe yra nagrinėjami tokie papildomi objektai: mokestinės atsakomybės samprata, atsakomybių už mokestinius pažeidimus taikymo pagrindai.

*Pagrindiniai tyrimo metodai*, kuriais remiamasi šiame baigiamajame darbe, yra lingvistinis, lyginamasis, aprašomasis ir dedukcijos metodai. Lingvistinis ir aprašomasis metodai padeda tinkamai išaiškinti atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus formas Lietuvoje, jų taikymo problemas. Lyginamasis ir dedukcijos metodas padeda išanalizuoti atsakomybės formų tarpusavio santykį, specifinius bruožus bei pateikti pagrįstas išvadas ir apibendrinimus.

*Svarbiausi šaltiniai*, naudojami šiame darbe yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, temai aktuali Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika, įstatymų komentarai, Broniaus Sudavičiaus, Povilo Gruodžio, Oleg Fedosiuk ir kitų autorių moksliniai straipsniai.

## ***1. Atsakomybė pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą***

Asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku. Tam, paisant Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) (*inter alia* konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, aiškumo principų) reikalavimų, gali būti pasirinktos įvairios priemonės, kaip antai: baudos, delspinigiai, palūkanos ir kt. (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas).

Per 2020 m. į valstybės biudžetą pateko 684 165,70 EUR už mokestines baudas<sup>1</sup> (Mokesčių ir kitų įmokų..., 2020). Ši suma, žinoma, nekonkuruoja su įplaukomis už mokesčių sumų sumokėjimą, tačiau vis tiek sudaro nemažą kiekį valstybės pajamų. Be to, tai rodo, kad mokesčių įstatymų pažeidimai yra pakankamai dažni, nes per metus pažeidėjai sumoka nemažai mokestinių baudų.

Vienas iš teisės aktų, reglamentuojančių atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, yra Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – MAĮ), kuris nustato mokesčių administratoriaus teisę taikyti tam tikras ekonominio pobūdžio sankcijas – baudas – mokesčių mokėtojui, kuris netinkamai vykdo savo mokestines prievoles.

Mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintą komentarą (toliau – MAĮ Komentaras), mokesčių mokėtojų, kitų asmenų (mokesčių administratoriaus pareigūnų, trečiųjų asmenų) neteisėtu elgesiu laikomas jų veikimas ar neveikimas, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Atitinkamais mokesčių įstatymais mokesčių mokėtojams yra sukuriamos jų teisės ir pareigos, kurių laikydamiesi, jie privalo teisingai apskaičiuoti bei laiku į biudžetą sumokėti atitinkamą mokestį ar atlikti kitą mokestinę prievolę, kurią jiems nustato atitinkamo mokesčio įstatymas. Dėl neteisėto elgesio, pažeidus tokio įstatymo reikalavimus, mokesčių įstatymų pažeidėjams taikoma atsakomybė (MAĮ Komentaras).

---

<sup>1</sup> Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apyskaita, 2020. p. 3, eil. Nr. lentelėje – 55. *Prieiga per internetą:* [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/753727/Forma\\_1-VP\\_2020\\_12.pdf/8147ad83-c381-64ab-b156-75ed84ccb4dd?t=1611752487761](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/753727/Forma_1-VP_2020_12.pdf/8147ad83-c381-64ab-b156-75ed84ccb4dd?t=1611752487761).

Šiame tiriamojo darbo skyriuje analizuojama baudos samprata ir paskirtis, jos skyrimo tvarka, atsakomybę lengvinančios bei sunkinančios aplinkybės, atleidimo nuo baudų pagrindai, o skyrius baigiamas atsakomybės pagal MAĮ probleminiais klausimais bei santykiu su kitomis atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus formomis.

### ***1. 1. Baudos***

Baudų už mokesčių prievolių netinkamą vykdymą skyrimo tvarką reglamentuoja MAĮ 138 – 143 str. bei Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodika, patvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymu Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės).

MAĮ 139 str. 1 d. numato, kad jeigu mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokesį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). MAĮ Komentaras šią įstatymo nuostatą aiškina, kad jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, tai, vadovaujantis MAĮ, ekonominė sankcija (bauda) mokesčių mokėtojui skiriama, kai mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo arba 2013 m. spalio 9 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (ES) Nr. 952/2013, kuriuo nustatomas Sąjungos muitinės kodeksas, 48 str. numatyto patikrinimo metu nustatė, kad mokesčių mokėtojas neteisėtai sumažino mokesį, nes:

1. neapskaičiavo nedeklaruojamo mokesčio;
2. nedeklaravo deklaruojamo mokesčio;
3. neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą (MAĮ Komentaras).

MAĮ 139 str. 2 d. nustato, kad tais atvejais, kai trūkstama mokesčio suma priskaičiuojama dėl nustatytų mokesčių mokėtojo pajamų, kurių gavimo šaltinių mokesčių

mokėtojas negali pagrįsti, mokesčių mokėtojui skiriama nuo 50 iki 100 proc. priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Ši straipsnio dalis įtvirtina mokestinės atsakomybės diferencijavimą, atsižvelgiant į padaryto mokestinio pažeidimo sunkumą (MAĮ Komentaras). Aplinkybė, kai mokesčių mokėtojas negali pagrįsti savo pajamų gavimo šaltinių – yra vertinama kaip kvalifikuojantis pažeidimo padarymo požymis.

Taigi visais atvejais bauda už mokestinės prievolės netinkamą vykdymą iš esmės yra siejama su vienu pagrindu – tokia bauda pagal MAĮ yra skiriama, jeigu mokesčių mokėtojas neteisėtai sumažina į biudžetą mokėtiną mokesčio sumą. Taip pat, vadovaudamiesi MAĮ 139 str. ir MAĮ 2 str. 17 d. įtvirtinta mokesčių mokėtojo sąvoka, galime daryti išvadą, kad visais atvejais, atsakomybė pagal MAĮ gali kilti tik mokesčių mokėtojui. Taigi MAĮ numato atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus būtent mokesčių mokėtojams, neatsižvelgiant, ar jie būtų fiziniai, ar juridiniai asmenys.

**Bauda** – tai mokesčio įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčių administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykdęs (netinkamai įvykdęs) jam nustatytą mokestinę prievolę ar padaręs kitus mokesčių įstatymų pažeidimus, už kuriuos numatytas tokios sankcijos taikymas (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 177). MAĮ įtvirtinta bauda yra bendro pobūdžio, t. y. ji gali būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turiniai valstybės praradimai yra kompensuojami MAĮ nustatytais delspinigiais, baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis. Funkciniu požiūriu šie tikslai yra labai panašūs į bausmių pagal Baudžiamąjį kodeksą paskirtį. Taigi aptariama bauda yra laikoma represine priemone, kurioje yra išreikštas nubaudimo elementas bei siekiama prevencinių tikslų. Antra vertus, kaip matyti iš MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. formuluotės, skiriant baudą už mokėtino mokesčio sumažinimą, mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama, nes mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos mokėjimo, jei nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Todėl pagal MAĮ ar kitus mokesčių įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visada preziumuojama. Nuo baudos mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas tik esant MAĮ 141 str. nurodytoms aplinkybėms. Vadinasi, bauda yra skiriama kaip sankcija už teisei priešingą veiką ir ji gali būti netaikoma tik esant teisės aktuose įtvirtintoms aplinkybėms (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012).



Analizuodami MAĮ, MAĮ Komentarą ir teismų praktiką galime apsibrėžti, kad bauda yra ekonominio pobūdžio sankcija, kurios tikslas yra nubausti ir sustabdyti nuo mokesčių įstatymų pažeidimų tiek pažeidėją, tiek kitus mokesčių mokėtojus. Baudas skiria mokesčių administratorius už neteisėtai sumažintą mokėtiną mokesťį.

### ***1. 2. Baudų individualizavimas***

Baudos skyrimo pagrindus galima suskirstyti į dvi grupes (MAĮ Komentaras). Pirmąją grupę sudaro nuostatos, nurodančios, kad skiriama bauda turi atitikti įstatymo reikalavimus, t. y.: MAĮ, specialiuosius mokesčių įstatymus, Taisykles. Antrąją grupę sudaro nuostatos, skirtos bausmei individualizuoti.

Taigi toliau nagrinėjant baudų skyrimą pagal MAĮ yra reikšminga aptarti baudų dydžių *individualizavimą*. MAĮ 140 str. 2 d. numatyta, kad mokesčių administratorius baudą skiria neviršydamas MAĮ 139 str. 1 d. numatytos skirtinos baudos dydžio, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio įstatyme – neviršydamas jame numatytų dydžių ir vadovaudamasis šiais svarbiais kriterijais:

1. teisingumo, protingumo kriterijais;
2. pažeidimo pavojingumo pobūdžiu ir mastu;
3. kaltės forma ir jos rūšimi;
4. dėl pažeidimo padarymo atsiradusios žalos dydžiu;
5. atsakomybę lengvinančiomis ir sunkinančiomis aplinkybėmis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004).

Taip pat, mokesčių administratorius atsižvelgia į tai, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir kitas aplinkybes, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012).

Padaryto pažeidimo pobūdis, kaip baudą individualizuojanti aplinkybė, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje paprastai yra siejamas su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu

siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugetu, padarytos žalos dydžiu ir pan. (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012).

Teismų praktikoje taip pat yra nusistovėjusios kelios svarbios taisyklės, kuriomis vadovaujantis turi būti individualizuojama pažeidėjo bausmė. Pirmoji – skiriant bausmę turi būti atsižvelgiama į sankcijoje numatytą baudos vidurkį, o antroji – turi būti įvertinamas atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių balansas.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A<sup>261</sup>-214/2008 LVAT teisėjų kolegija, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis, o tuomet, atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes, baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą, skiriantį baudą, motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012). Taigi sankcijoje numatytas baudos vidurkis yra esminis atspirties taškas, kuriuo vadovaujantis, įvertinus visas kitas pažeidimo padarymo aplinkybes, yra didinamas arba mažinamas baudos dydis.

Kaip buvo minėta anksčiau, prie aplinkybių, į kurias atsižvelgiama pažeidėjui skiriant baudą, priskiriamos lengvinančios ir sunkinančios aplinkybės. Tačiau kaip turėtų būti individualizuojamas baudos dydis, kai situacijoje yra tiek pažeidimą lengvinančių, tiek sunkinančių aplinkybių? Šiuo klausimu paminėtina antroji taisyklė – lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių balanso vertinimas. Tokia teismų praktikos pozicija buvo įtvirtinta nagrinėtoje byloje, kurioje ir susiklostė analogiška situacija – buvo nustatyta tiek aplinkybių sunkinančių mokesčių mokėtojo atsakomybę, tiek ir ją švelninančių. Taigi šiuo atveju, pasak teisėjų kolegijos, atsižvelgus į minėtas aplinkybes, nebuvo teisinio pagrindo skirti mokesčių mokėtojui nei maksimalaus, nei minimalaus baudų dydžio. Dėl šios priežasties apeliacinės instancijos teismas vertino, kad pirmosios instancijos teismas teisėtai ir pagrįstai paskyrė 30 proc. nedeklaruotos mokesčio sumos dydžio mokesčių baudas, atitinkančias MAĮ 139 str. 1 d. numatytos sankcijos vidurkį (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012).

Atsakomybę švelninančios ir griežtinančios aplinkybės yra ypatingai reikšmingos individualizuojant pažeidėjo atsakomybę, dėl to yra svarbu jas išanalizuoti detaliau.

Pažeidėjo *atsakomybę lengvinančių aplinkybių* sąrašas yra įtvirtintas MAĮ 140 str. 3 d. Atsakomybę lengvinančios aplinkybės yra aplinkybės, parodančios mokesčių administratoriui tuos teigiamus momentus, kurie mažina pažeidimo pavojingumą ir leidžia mokesčių administratoriui paskirti švelnesnę baudą, nesiekiančia skirtinos baudos vidurkio. Lengvinančios aplinkybės reikšmę, skiriant baudos dydį, įstatymų leidėjas yra palikęs spręsti mokesčių administratoriui (MAĮ Komentaras). Lengvinančių aplinkybių taikymas dar labiau detalizuotas Taisyklėse: mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę lengvinančios aplinkybės ir nėra sunkinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, nesiekiančią skirtinos baudos vidurkio, t. y. nuo 10 iki 30 proc. (MAĮ 139 str. 1 d.) ar nuo 50 iki 75 proc. (MAĮ 139 str. 2d.) priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudą (Dėl baudų skyrimo ir delpinigių..., 2007).

Įstatymas pateikia nebaigtinį švelninančių aplinkybių sąrašą:

1. asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu.
2. asmuo savo noru atlygino arba pašalino dėl pažeidimo padarymo atsiradusią žalą;
3. pažeidimas padarytas dėl sunkios fizinio asmens ekonominės ir (ar) socialinės padėties;
4. pažeidimas padarytas dėl psichinės ir (ar) fizinės prievartos;
5. pažeidimas padarytas kitomis svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius pripažįsta lengvinančiomis aplinkybėmis.

Pirmosios lengvinančios aplinkybės atveju yra svarbu, kad pažeidimą padaręs asmuo atitiktų abi įstatyme nurodytas sąlygas: pripažintų padaręs pažeidimą ir bendradarbiautų su mokesčių administratoriumi (MAĮ Komentaras). Praktikoje yra pasitaikę tokių atvejų, kai pažeidėjas netinkamai suprato mokesčių įstatymą, dėl ko netinkamai sumokėjo mokėtinus mokesčius, bet dėl to gailėjosi ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pavyzdžiui, pirmosios instancijos administracinis teismas sumažindamas pareiškėjai paskirtas baudas iki 10 proc. nesumokėtų mokesčių dydžio atsižvelgė į tai, kad ji geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kad mokesčių nesumokėjo ne dėl to, kad norėjo nuslėpti mokėtinus mokesčius, o dėl to, kad klaidingai suprato įstatymą ir buvo įsitikinusi, kad pajamas deklaravo teisingai (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012).

Antroji aplinkybė gali būti pripažinta lengvinančia tuo atveju, jeigu asmuo savo noru žalą atlygina iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo apskaičiuojama trūkstama

mokesčio suma bei paskiriama bauda. Taip pat svarbu pažymėti, kad, atsižvelgdami į pažeidimo nagrinėjimo aplinkybes, mokesčių administratorius gali pripažinti šią atsakomybę lengvinančia aplinkybe ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas atlygina tik dalį žalos (MAĮ Komentarai). Šis aspektas yra iš ties svarbus, kadangi suponuoja galimybę sušvelninti baudą tokiam asmeniui, kuris turi savanorišką norą atlyginti žalą, tačiau, dėl savo ekonominės padėties, negali atlyginti žalos visa apimtimi iš karto.

Trečioji lengvinanti aplinkybė apibūdina ne tik objektyvias pažeidimo prielaidas, bet ir jos subjektą. Tai atvejai, kai mokesčių mokėtojui susiklosto tokios objektyvios išorinio gyvenimo aplinkybės, kad iš susidariusios gyvenimo situacijos jis išeitį randą tik darydamas pažeidimą (MAĮ Komentarai).

Ketvirtosios lengvinančios aplinkybės pritaikymo sąlyga yra ta, kad mokesčių mokėtojui dėl išorinių, nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių buvo gerokai sumažintos galimybės pasirinkti teisėto elgesio variantą. Svarbu pažymėti, kad prievarta gali būti taikoma ne tik pačiam mokesčių mokėtojui, bet ir jam artimų žmonių atžvilgiu (MAĮ Komentarai). Tai reikšminga aplinkybė, neapsiribojanti tik prievarta prieš pati mokesčių mokėtoją, tačiau apimanti fizinės ir psichinės prievartos panaudojimą prieš jam artimus žmones.

Kaip jau buvo minėta anksčiau, MAĮ pateikiamas lengvinančių aplinkybių sąrašas nėra baigtinis – mokesčių administratorius gali pripažinti ir kitas aplinkybes kaip mažinančias pažeidėjo baudos dydį. Tačiau kiekvienu atveju, nustatčius kitas nei įstatyme numatytas aplinkybes, jos turi būti nuodugniai iširtos ir išsamiai motyvuojama, kodėl atitinkamoje situacijoje viena ar kita aplinkybė yra vertinama kaip lengvinanti pažeidėjo atsakomybę.

Pažeidėjo atsakomybę *sunkinančių aplinkybių sąrašas*, atvirkščiai nei lengvinančių, yra baigtinis ir pateikiamas MAĮ 140 str. 4 d. Įdomus aspektas, kad atsakomybę sunkinančios aplinkybės į MAĮ buvo įtrauktos nuo 2019 m. sausio 1 d., o iki to buvo reglamentuotos poįstatyminiu aktu. Pasak advokato Povilo Gruodžio, pats mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašo įtvirtinimas įstatymu, nevertinant mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašą nustatančios nuostatos turinio, neabejotinai vertintinas teigiamai, nes, atsižvelgiant į nuoseklią Konstitucinio Teismo praktiką, asmeniui taikytinos sankcijos už įstatymų pažeidimus ir su sankcijų taikymu susijusios svarbios aplinkybės, įskaitant ir atsakomybę sunkinančias aplinkybes, turėtų būti reglamentuojamos tik įstatymu (Gruodis, 2019, p. 51). Taigi MAĮ 140 str. papildymas 4 dalimi, įstatymiškai įtvirtinant atsakomybę

sunkinančių aplinkybių sąrašą, yra gana neseniai, bet pagrįstai atsiradusi naujovė, kadangi atsakomybė už įstatymų (įskaitant mokesčių) pažeidimus turėtų būti reglamentuota tik įstatymiškai.

Pagal MAĮ komentarą, atsakomybę sunkinančios aplinkybės yra aplinkybės, parodančios mokesčių administratoriui tuos neigiamus aspektus, kurie didina pažeidimo pavojingumą ir įpareigoja mokesčių administratorių paskirti griežtesnę baudą (MAĮ Komentaras). Taisyklėse numatyta, kad mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir nėra lengvinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, viršijančią skirtinos baudos vidurkį, t. y. nuo 30 iki 50 proc. (MAĮ 139 str. 1 d.) ar nuo 75 iki 100 proc. (MAĮ 139 str. 2 d.) priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudą (Dėl baudų skyrimo ir delspinigių..., 2007). Trumpai tariant, visi pažeidimo bruožai, keliantys jo pavojingumo laipsnį, yra laikomi sunkinančiomis aplinkybėmis ir dėl to pažeidėjui yra skiriama didesnė nei skirtinos sankcijos vidurkis bauda. MAĮ 140 str. 4 d. įtvirtina šešias atsakomybę sunkinančias aplinkybes.

Pirmoji įstatyme įtvirtinta aplinkybė, kuriai esant sunkėja pažeidėjo atsakomybė, yra, kai pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tokioje situacijoje bus laikoma, kad mokesčių mokėtojas sąmoningai vengė mokėti mokesčius bei siekė gauti tam tikrą mokestinę naudą (MAĮ Komentaras). Įstatymiškai mokestinės naudos siekimo atvejai yra pripažįstami tokie atvejai, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo ir pan. (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi tokiose situacijose, kai asmuo slapčia siekia mokestinės naudos, mokesčių administratorius vertina tikrąją mokesčių mokėtojo valią, jo veiklos tikrąjį turinį, o ne formaliąją jos išraišką.

Antroji įstatyme įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra ta, kai mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybių apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pavyzdžiui, tai tokie atvejai, kai mokesčių mokėtojas neatkūrė prarastų apskaitos dokumentų.

MAĮ 140 str. 4 d. 3 p. numatyta sunkinanti aplinkybė apima tris atvejus: kai mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus nurodytu laiku nepateikia tinkamų dokumentų, kai pateikia netinkamus dokumentus ir kai mokesčių administratorius turi savo iniciatyva koreguoti sandorių vertę, taikydamas Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymą (toliau – PMI) arba Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymą (toliau – GPMĮ).

Ketvirtasis atvejis, kai mokesčių mokėtojo elgesys bus pripažintas kaip sunkinančia aplinkybe, tai kai mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu atsisako bendradarbiauti arba vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi (pvz.: neteikia mokesčių administratoriui dokumentų, apskaitos duomenų, neteikia paaiškinimų ar pan.), dėl ko mokesčių administratorius negali tinkamai vykdyti kontrolės veiksmų bei mokesčių administratoriaus funkcijų (MAĮ Komentaras). MAĮ 140 str. 4 d. 4 p. įtvirtinta nuostata yra gana abstrakti – atsakomybę sunkinančia aplinkybe gali būti pripažintas ne tik atsisakymas teikti dokumentus, apskaitos duomenis, paaiškinimus, bet ir kai atsisakoma arba vengiama bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Šioje nuostatoje yra išvelgiama problema susijusi su galimu Konstitucijos pažeidimu. Mokesčių administratorius, nustatęs, kad mokesčių mokėtojas atsisako bendradarbiauti arba vengia su juo bendradarbiauti, turi teisę skirti mokesčių mokėtojui griežtesnę sankciją – didesnę mokestinę baudą. Dėl šios priežasties MAĮ 140 str. 4 d. 4 p. nuostata gali būti vertinama kaip prieštaraujanti Konstitucijoje ir Europos žmogaus teisių konvencijoje (toliau – EŽTK) įtvirtintam draudimui versti asmenį duoti parodymus prieš save ir su šiuo draudimu tiesiogiai susijusiai asmens teisei į teisingą teisminį procesą (Gruodis, 2019, p. 52-53).

Penktoji aplinkybė, kuri bus pripažinta sunkinančia tuomet, kai mokesčių administratorius nustatys, kad mokesčių mokėtojas tyčiniiais veiksmais arba dėl savo neveikimo nesumokėjo didesnės kaip 500 bazinių socialinių išmokų (toliau – BSI) mokesčių sumos (MAĮ Komentaras). Didesnė kaip 500 BSI mokesčių suma yra 20 000 EUR (Dėl socialinės paramos išmokų atskaitos ..., 2020). Nesumokant tokio dydžio mokesčio sumos yra padaroma didelė žala valstybės biudžetui ir dėl šios priežasties tokio masto pažeidimas yra laikytinas pavojingu pažeidimu. Įdomų požiūrį šios sunkinančios aplinkybės atžvilgiu išsako Povilas Gruodis. Advokato nuomone, taikant šią sunkinančią aplinkybę, susidaro dvigubo įvertinimo situacija. Mokestinė bauda visada yra susieta su nesumokėto mokesčio suma ir tiesiogiai nuo jos priklauso – kuo didesnė nesumokėto mokesčio suma, tuo griežtesnė sankcija yra taikoma. Taigi nesumokėto mokesčio dydį reglamentuojant pakartotinai kaip atsakomybę

sunkinančią aplinkybę, susidaro tokia situacija, kai nesumokėto mokesčio suma asmeniui suponuoja didesnės sankcijos taikymą dėl sankcijos proporcinio ryšio su pažeidimu ir dar pakartotinai sudaro pagrindą sugriežtinti ir taip pritaikytą didesnę ir tiesiogiai nuo padarytos žalos dydžio priklausomą sankciją dėl to, kad nesumokėtų mokesčių suma yra didelė (Gruodis, 2019, p. 60). Taigi tokioje situacijoje susiklosto dvigubo įvertinimo draudimo pažeidimas, nes ta pati aplinkybė – į biudžetą nesumokėto mokesčio dydis – yra vertinama du kartus.

Pagal MAĮ 140 str. 4 d. 6 p. įtvirtinta aplinkybė gali būti taikoma tais atvejais, kai į buhalterinę apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Tai tokios situacijos, kai asmuo į buhalterinę apskaitą įtrauka apskaitos dokumentų reikalavimams neatitinkančius dokumentus, kuriose nurodytos ūkinės operacijos iš tikrųjų nėra įvykusios.

Taigi tik esant kažkurioms iš šių šešių aptartų sunkinančių aplinkybių galima baudą pažeidėjui didinti maksimumo linkme. Tačiau išnagrinėjus atsakomybę griežtinančias aplinkybes galima pateikti pastebėjimą, kad nors MAĮ 140 str. 4 d. įtvirtintas atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašas yra baigtinis, įstatymų leidėjas jį suformulavo tikrai plačiai. Taikant MAĮ 140 str. 4 d., tarp sunkinančių aplinkybių gali patekti labai daug pažeidėjo elgesio variantų, kurie bus vertinami kaip atsakomybę griežtinantys. Iš vienos pusės – tai padeda užtikrinti aukštą valstybės interesų apsaugą, nubausti ir atgrasyti nuo pakartotino neteisėto veikimo pažeidėją, tačiau ir kitos pusės – MAĮ 140 str. 4 d. įtvirtintos sunkinančios aplinkybės yra labai plačios ir į jų gretas gali patekti bet koks netinkamas elgesys. Kadangi sunkinančių aplinkybių sąrašas iš esmės apima visus galimus neigiamus pažeidimo požymius, jis baigtiniu lieka tik formaliame įstatyminiame lygmenyje, nes perėjus prie mokslinio ar teisinio aiškinimo – gali būti pritaikomas labai plačiai. Taigi didelio skirtumo tarp to, kad sunkinančios aplinkybės yra pažeidėjo veiksmus kvalifikuojantys požymiai ir dėl to įforminami baigtiniu sąrašu, o lengvinančios – švelnina atsakomybę ir dėl to jų sąrašas yra nebaigtinis – nėra. Šią situaciją galima būtų pavadinti „teisine iliuzija“, kuri tariamai apsaugo mokesčių mokėtoją – galimą pažeidėją – nuo per didelės bausmės jam skyrimo pateikdama „ribotą“ sunkinančių aplinkybių bei „nebaigtinį“ švelninančių aplinkybių sąrašus.

Toliau nagrinėjant baudų pagal MAĮ skyrimo ypatumus, trumpai paminėtinos situacijos, kada asmuo yra atleidžiamas nuo baudos. Atleidimas nuo baudos yra

reglamentuotas MAĮ 141 str. Pagrindinė sąlyga, kada mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudos yra ta, kad asmuo mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą jau turi būti sumokėjęs ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Taigi tik išpildžius šią sąlygą asmuo gali būti atleidžiamas nuo baudos esant bent vienam iš keturių pagrindų.

Vienas iš atvejų, kada asmuo gali būti atleidžiamas nuo baudos mokėjimo, yra jeigu jis įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). LVAT yra pažymėjęs, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo baudos (delspinigių) sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta, jei mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti šia atleidimo nuo poveikio priemonių galimybe, tenka būtent mokesčių mokėtojui. Be to, kaip jau buvo minėta anksčiau, šis atleidimo nuo baudos mokėjimo pagrindas suponuoja, kad baudos yra laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012). Taigi asmens kaltė, taikant atsakomybę pagal MAĮ yra visais atvejais preziumuojama – tai pačio pažeidėjo pareiga įrodyti savo nekaltumą. Kaltės prezumpcija atsakomybę pagal MAĮ skiria nuo kitų atsakomybės už mokestinius pažeidimus formų. Mokesčių administratorius savo iniciatyva atleisti nuo baudos, kai nėra pažeidėjo kaltės, gali tik išimtiniais atvejais kai pats turi pakankamai duomenų ir įrodymų, kurie patvirtina tai, kad mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012). Tačiau tokios situacijos yra retos, kadangi galiojanti kaltumo prezumpcija suponuoja pažeidėjo pareigą ją paneigti pačiam.

Kitos situacijos, kai asmuo gali būti atleidžiamas nuo baudos, yra kai mokesčių mokėtojas įstatymą pažeidė ne savo valia, o dėl veiksnių, nepriklausančių nuo jo (pvz.: dėl *force majeure* aplinkybių). Taip pat, kai mokesčių mokėtojas, nors ir pažeidžia įstatymą, tačiau neapdaro žalos biudžetui – kai asmuo nepadaro finansinės žalos valstybei, dėl ko valstybė negauna pajamų. Asmuo atleidžiamas nuo baudos ir tose situacijose, kai jis mokesčio įstatymo pažeidimą padarė dėl jam suteiktos netinkamos konsultacija arba pateiktos klaidingos informacijos. Pagal MAĮ Komentarą, neteisinga būtų reikalauti sumokėti paskirtas baudas tais atvejais, kai pats mokesčių administratorius, pateikdamas neteisingą nuomonę mokesčių įstatymo nuostatų taikymo klausimais, suklaidina mokesčių mokėtoją (MAĮ Komentaras).



Taigi apibendrinami galime daryti išvadą, kad įstatymų leidėjas, įtvirtindamas keturis atleidimo nuo baudmės pagrindus, mokesčių mokėtojui suteikė garantiją būti apsaugotam nuo neteisingo nubaudimo – nepagrįstos ekonominės sankcijos skyrimo.

***1. 3. Atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą savarankiškumo klausimo problematika ir santykis su kitomis atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formomis***

Išanalizavus baudų sampratą, jų skyrimo tvarką bei pagrindus reikšminga aptarti šios atsakomybės probleminius klausimus ir santykį su kitomis atsakomybės formomis. Pirmas aspektas būtų susijęs su šios atsakomybės savarankiškumo klausimu – ar verta atsakomybę pagal MAĮ laikyti atskira atsakomybės forma, ar tiesiog viena iš administracinės atsakomybės rūšių?

Literatūros šiuo klausimu išties nėra daug. Bet tam, kad išanalizuoti šį klausimą kuo išsamiau, iš pradžių reikia apsibrėžti pačios mokestinės atsakomybės sąvoką. Ar mokestinė atsakomybė egzistuoja kaip atskiras atsakomybės institutas? Ar mokestinės atsakomybės sąvoka tiesiog apibrėžiamos visos galimos atsakomybės formos, kurios gali kilti už mokesčių įstatymų pažeidimus, ar tik atsakomybė pagal MAĮ?

LVAT yra pažymėjęs, kad mokesčių įstatymų pažeidimas ir atsakomybė už tai Lietuvos nacionalinėje teisėje nėra savarankiška kategorija ir nors kartais vadinama ***mokestine atsakomybe, iš esmės suprantama, kaip kompleksinis teisinis institutas, apimantis atskiras atsakomybės rūšis***, t. y. baudų pagal MAĮ, administracinių nuobaudų pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą (dabar galiojantį Administracinių nusižengimų kodeksą, toliau – ANK) ar kriminalinių bausmių pagal Baudžiamąjį kodeksą (toliau – BK) taikymą. Mokesčių teisė priskiriama prie viešosios teisės šakų, todėl jai būdingas imperatyvus santykių reguliavimo pobūdis, be kita ko, pasireiškiantis griežtų valstybės prievartos priemonių taikymu, siekiant apsaugoti mokesčių teisės ginamas vertybes (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-2619/2011). Taigi, mokestinė atsakomybė nėra savarankiška kategorija, bet gali būti naudojama kaip sąvoka apimanti visas atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formas

(t. y. atsakomybę pagal MAĮ, atsakomybę už aplinkosaugos mokesčių pažeidimą, atsakomybę pagal ANK ir atsakomybę pagal BK). Be to, remdamiesi LVAT pozicija, galime daryti išvadą, kad mokestinė atsakomybė taip pat išskirtinai nereiškia tik atsakomybės pagal MAĮ, taigi nėra tikslinga jos taip apibrėžti ir vadinti praktikoje.

Apie šį probleminį klausimą, kuomet baudų skyrimą pagal MAĮ svarstoma laikyti atskira atsakomybės rūšimi – mokestine atsakomybe – savo poziciją paskaitų metu yra išsakęs profesorius Bronius Sudavičius. Profesoriaus nuomone: „nepaisant to, kad baudų skyrimas yra numatytas MAĮ, visgi pagal savo pobūdį jis netūrėtų būti laikomas savarankiška teisinės atsakomybės rūšimi. Baudų skyrimas pagal MAĮ yra administracinės atsakomybės rūšis su tam tikrais ypatumais. Atsakomybė pagal MAĮ yra laikytina viena iš administracinės atsakomybės rūšių, dėl kelių akivaizdžių priežasčių. Pirma, baudos yra skiriamos už netinkamą mokestines prievolės vykdymą, kas yra viešosios teisės pažeidimas. Antra, baudas pagal MAĮ, kaip ir administracines nuobaudas, skiria subjektai, kurie pagal Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymą priklauso viešojo administravimo subjektų kategorijai“. Taigi, baudų skyrimas pagal MAĮ yra administracinė atsakomybė už mokesčių teisės pažeidimus, tiesiog sankcijos yra skiriamos pagal MAĮ, o ne pagal, pavyzdžiui, ANK.

Atsakomybę pagal MAĮ, kartu su atsakomybėmis už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal ANK, BK ir atsakomybe už aplinkosaugos mokesčių pažeidimus, vienija bendra mokestinės atsakomybės sąvoka, suprantama kaip kompleksinis institutas už mokestinių prievolių netinkamą vykdymą, tačiau kuri negali būti vertinama kaip atskira savarankiška teisinės atsakomybės kategorija, arba kategorija, kuri išskirtinai apima tik atsakomybę pagal MAĮ.

Įdomus klausimas, kylantis nagrinėjant atsakomybės pagal MAĮ taikymą ir santykį su kitomis atsakomybės formomis, – kokiais kriterijais remdamasis mokesčių administratorius pažeidimą padariusiam asmeniui skiria baudą pagal MAĮ, o kada surašo administracinio pažeidimo protokolą pagal ANK? Kuo remiantis mokesčių administratorius, mokesčių įstatymo pažeidimą padariusiam asmeniui parenka vieną ar kitą atsakomybės formą?

Kadangi MAĮ subjektas, kuriam gali būti paskirta bauda, yra apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojas („Jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo...(Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo

įstatymas, 2004)“), tai suponuoja, kad atsakomybė pagal MAĮ gali kilti tik mokesčių mokėtojui, nesvarbu ar jis būtų fizinis, ar juridinis asmuo.

ANK 2 str. 1 d. aiškiai apibrėžta, kad pagal šį kodeksą atsako fizinis asmuo, jeigu jo padaryta veika, už kurią šiame kodekse yra numatyta tam tikra sankcija, buvo uždrausta tos veikos padarymo metu galiojusiame teisės akte (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Be to, straipsniuose, kuriuose numatytos nuobaudos už mokesčių įstatymų pažeidimus, subjektas niekur nėra specifiskai apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojas. Taigi atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal ANK nėra taikoma specifiskai tik mokesčių mokėtojui. Atvirkščiai – atsakomybė pagal ANK kyla tik fiziniam asmeniui, kuris padaro neteisėtus veiksmus, tačiau juos padaręs asmuo nebūtinai turi būti mokesčių mokėtojas.

Atskiriant subjektus, kuriems gali kilti atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal MAĮ ir pagal ANK, galima suformuluoti aiškią taisyklę – pagal MAĮ atsako tik mokesčių mokėtojas, nesvarbu ar jis fizinis, ar juridinis asmuo, o pagal ANK – atsako fizinis asmuo, kuris padaro pažeidimą, neatsižvelgiant į tai, ar jis yra registruotas kaip mokesčių mokėtojas, ar ne.

Šiuo klausimu išties įdomi mokesčių administratoriaus nuomonė. Tam, kad tinkamai išnagrinėti atsakomybių pagal MAĮ ir ANK atskyrimą, buvo kreiptasi į Valstybinę mokesčių inspekciją (toliau – VMI). Mokesčių administratorius raštiškai išsakė savo poziciją šiuo klausimu.

Iš esmės VMI savo pasirinkimą – mokestinį pažeidimą padariusiam asmeniui už tą patį pažeidimą neskirti ekonominės sankcijos pagal MAĮ ir papildomai nesurašyti administracinio pažeidimo protokolo – grindžia dvigubo nubaudimo draudimu (kuris darbe plačiau analizuojamas kitose pastraipose). Tačiau taip pat papildomai pažymi, kad konstitucinis principas *non bis in idem* nereiškia, kad už teisės pažeidimą asmuo apskritai negali būti traukiamas skirtingų rūšių teisinėn atsakomybėn. Be to, šis principas savaime nepaneigia galimybės taikyti asmeniui ne vieną, bet daugiau tos pačios rūšies (t. y. apibrėžiamų tos pačios teisės šakos normomis) sankcijų už tą patį pažeidimą, pavyzdžiui, pagrindinę ir papildomąją bausmę arba pagrindinę ir papildomąją administracinę nuobaudą. Todėl kaip ir numatyta MAĮ 132 str., mokesčių administratorius iš esmės gali pradėti mokestinę procedūrą ir tuo pačiu administracinę teiseną dėl to paties pažeidimo, tačiau nubausti asmenį (paskirti baudą) gali tik

pagal vieną iš teisės aktų. Asmenį nubaudus administracine tvarka, asmeniui už tą patį pažeidimą negali būti taikoma mokestinė atsakomybė (VMI 2021 m. kovo 22 d. atsakymas į paklausimą, žr. Priedas Nr. 1).

Atskirų kriterijų ar požymių, kuriais vadovautųsi mokesčių administratorius vertindamas, ar asmenį bausti pagal ANK ar pagal MAĮ, nėra nustatyta, tačiau mokesčių administratorius turi užtikrinti visuomenės interesą, todėl inicijavęs mokestinį patikrinimą, kurio metu nustatomi mokestiniai pažeidimai (pvz.: nustatoma, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino; trūkstama mokesčio suma priskaičiuojama dėl mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu nustatytų mokesčių mokėtojo pajamų, kurių gavimo šaltinių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti ir kitais panašiais atvejais), mokesčių administratorius taiko mokestinę procedūrą bei MAĮ įtvirtintas sankcijas. Tačiau nustačius pažeidimus ne mokestinio patikrinimo metu, galimas ir administracinio proceso taikymas (VMI 2021 m. kovo 22 d. atsakymas į paklausimą, žr. Priedas Nr. 1).

Šiuo klausimu taip pat trumpai paminėtinas VMI prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. birželio 23 d. įsakymas Nr. VA-128 „Dėl Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Operatyvų patikrinimų Taisyklės). Operatyvių patikrinimų taisyklių 23 p. nurodyta, kad administracinio nusižengimo protokolas surašomas, kai operatyvaus patikrinimo metu nustatomas įstatymų ar kitų teisės aktų pažeidimas, už kurį pažeidimą padariusiam fiziniam asmeniui numatyta administracinė atsakomybė ir kurį nustačius ANK suteikta teisė VMI pareigūnui surašyti administracinių nusižengimų protokolą (Dėl operatyvių patikrinimų atlikimo..., 2004). Taigi, operatyvaus patikrinimo rezultatai gali būti informami administracinio teisės pažeidimo protokolu. Jeigu už šiuose dokumentuose užfiksuotus pažeidimus teisė skirti baudas yra suteikta VMI, tai ši institucija ir nagrinėja tokių pažeidimų bylas (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 180).

Reikšmingas aspektas, kurį, nagrinėjant atsakomybės pagal MAĮ ir atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal ANK santykį, būtina paminėti, yra dvigubo nubaudimo klausimas. Praktikoje pasitaiko atvejų, kuomet mokestinį pažeidimą padariusiam asmeniui kyla atsakomybė pagal ANK ir tuo pačiu jam yra paskiriama bauda pagal MAĮ. Tiek pareiga

sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>6</sup>-238/2007). Tačiau vertinant, ar už tą patį pažeidimą kilusios kelios skirtingos atsakomybės, patenka į *non bis in idem* ginamos vertybės rėmus, reikia remtis EŽTK ir nacionaliniais teisės aktais.

EŽTK, kaip ir Lietuvos teisė, apskritai nedraudžia dvigubos atsakomybės. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu)baudimas. Pastaruoju aspektu sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes:

1. ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme;
2. ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas);
3. ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai;
4. ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas).

Nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes. Šiame kontekste išplėstinė teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, kad reikalavimas laikytis principo, draudžiančio bausti asmenį už tą patį teisės pažeidimą, adresuojamas *inter alia* viešojo administravimo institucijoms, taikančioms teisės aktų nuostatas ir priimančioms individualius administracinius aktus, susijusius su konkrečių sankcijų taikymu subjektams (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012). Taigi dvigubo nubaudimo draudimas yra pažeidžiamas tuomet, kai asmuo yra baudžiamas antrą kartą už iš esmės vienodą elgesį.

2011 m. lapkričio 18 d. administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-2619/2011 buvo nagrinėjama situacija, kurioje pareiškėjai buvo paskirta nuobauda pagal ANK ir bauda pagal MAĮ. Šioje byloje, įvertinęs pareiškėjai paskirtą nuobaudą pagal ANK nuostatas, LVAT padarė išvadą, kad pareiškėjai paskirta 12 500 litų bauda laikytina kriminalinio pobūdžio bausme EŽTK prasme, o jos paskyrimas suponavo pareiškėjos nubaudimą EŽTK Septintojo protokolo 4 str. 1 d. požiūriu. Išplėstinė teisėjų kolegija konstatavo, kad pareiškėjai paskirta bauda už mokesčių teisės pažeidimus taip pat prilygo jos nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija minėtos EŽTK Septintojo protokolo nuostatos prasme. Sąlyginai nedidelis baudos dydis (899 Lt) šiuo

atveju nepaneigė pritaikytos sankcijos už mokesčių įstatymų pažeidimą baudžiamojo pobūdžio ir prigimties (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012). Šioje byloje buvo pripažinta, kad pareiškėja buvo neteisėtai nubausta du kartus už tą patį mokesčių įstatymo pažeidimą (kadangi jai buvo paskirta nuobauda pagal ANK ir bauda pagal MAĮ) ir taip pažeistas *non bis in idem* principas.

Tuo tarpu delspinigių taikymas, kurie pagal MAĮ gali būti skiriami kaip mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, teismų praktikoje įprastai nėra laikomas *non bis in idem* principo pažeidimu. Mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Pagal Konstitucinio Teismo jurisprudenciją, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Taigi delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų padengimą. Delspinigiai atlieka kompensacinę funkciją (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-2619/2011).

Taigi kiekvienu atveju sprendžiant, ar paskirtos nuobaudos prieštarauja *non bis in idem* principui, turi būti vertinama, ar asmuo yra baudžiamas antrą kartą, ar jo pažeidimas yra identiškas, ar bausmė yra kriminalinio pobūdžio ir kitų reikšmingų aplinkybių visuma.

Atliekant atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus **pagal MAĮ ir BK santykio** vertinimą, išskirtini keli aspektai.

Baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus gali būti taikoma tiek fiziniams tiek juridiniams asmenims, subjektas neprivalo turėti specialaus – mokesčių mokėtojo – požymio. Atsakomybė už mokestinių prievolių nesilaikymą pagal BK gali kilti nusikalstamą veiką padariusiam asmeniui, nesvarbu ar jis bus mokesčių mokėtojas ar ne. Kitaip nei ekonominių sankcijų pagal MAĮ skyrimo atveju – atsakomybė kyla pačiam mokesčių mokėtojui, tačiau nesvarbu ar jis fizinis, ar juridinis asmuo.

Svarbus kriterijus, skiriantis atsakomybę pagal MAĮ nuo baudžiamosios atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus, yra pažeidėjo kaltės vertinimas. Pagal BK 2 str. 3 d. asmuo atsako pagal baudžiamąjį įstatymą tik tuo atveju, jeigu jis yra kaltas padaręs nusikalstamą veiką (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Baudžiamosios atsakomybės srityje galioja griežtas nekaltumo prezumpcijos standartas ir absoliutus draudimas nustatinėti kaltumą prielaidomis (Fedosiuk, 2012, p. 724). Taigi kiekvienu atveju, asmuo pagal BK atsakys tik tada, jei jo kaltė už atitinkamos nusikalstamos veikos padarymą bus neabejotinai įrodyta. Baudų pagal MAĮ skyrimo atveju galioja kaltumo prezumpcija – visiškai priešingas principas nekaltumo prezumpcijai, galiojančiai baudžiamojo įstatymo taikymo atveju. Kaip jau aptarėme anksčiau, MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. suponuoja, kad asmens kaltė yra preziumuojama ir jeigu jis siekia būti atleistas nuo ekonominės sankcijos – turi įrodyti savo nekaltumą. Taigi asmens kaltumas baudžiamosios atsakomybės ir atsakomybės pagal MAĮ atveju yra vertinamas akivaizdžiai skirtingai – pagal MAĮ kaltė yra preziumuojama, o pagal BK – galioja griežta nekaltumo prezumpcija.

Dar vienas įdomus atsakomybės pagal MAĮ ir mokesstinės baudžiamosios atsakomybės santykis, kuris šį kartą pasireiškia panašumu yra vienodas aplinkybių, kaip, pavyzdžiui, dėl pažeidėjo gebėjimo suvokti savo veiksmus ir juos valdyti, vertinimas. LVAT 2010 m. gruodžio 6 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1117/2010 nusprendė, kad mokesčių mokėtojo pripažinimas ribotai pakaltinamu baudžiamojoje byloje nėra besąlyginis ir (ar) imperatyvus pagrindas sumažinti už mokesčių įstatymų pažeidimu skiriamos baudos dydį. Teismas atkreipė dėmesį į tai, jog baudžiamojoje byloje, kurioje priimtų procesinių sprendimų pagrindu ir buvo atliktas pareiškėjo mokesstinis patikrinimas, pastarajam buvo nustatytas tam tikras psichikos sutrikimas (lengvas protinis atsilikimas), tačiau pareiškėjas nepripažintas nepakaltinamu. Priešingai, baudžiamuoju įsakymu jis buvo pripažintas kaltu dėl jam inkriminuotų tyčinių veikų. Teisėjų kolegija padarė išvadą, kad ir sprendžiant atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo klausimą, pareiškėjas, kaip pažeidimo subjektas, pripažintinas veiksnium, t. y. galėjusiu suprasti savo veiksmų, susijusių su mokesčių įstatymų pažeidimais, reikšmę, taip pat galėjusiu valdyti šiuos veiksmus, ir, atitinkamai, jis galėjo būti traukiamas teisinėn atsakomybėn pagal MAĮ nuostatas (LVAT praktikos apibendrinimas, 2012).

Paskutinis aspektas, kurį svarbu išanalizuoti vertinant atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus pagal BK ir MAĮ santykį, yra skiriamų baudų dydžiai. Baudos dydis, kuris gali būti skiriamas pagal BK už mokesčių įstatymų pažeidimus, yra nuo 15 MGL iki 4 000 MGL

(t. y. nuo 600 EUR iki 160 000 EUR<sup>2</sup>, kadangi nusikalstamos veikos už mokesčių įstatymų pažeidimus apima tiek baudžiamąjį nusižengimą, tiek neatsargų, nesunkų ir apysunkį nusikaltimą). Maksimalios baudos juridiniams asmenims dydis gali siekti net 100 000 MGL dydžio baudą (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

Pagal MAĮ įtvirtintą ekonominių sankcijų apskaičiavimo tvarką, esant MAĮ 140 str. 4 d. 5 p. numatytai atsakomybę sunkinančiai aplinkybei (padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 BSI, t. y. 20 000 EUR<sup>3</sup>), baudos dydis gali siekti 50 proc. šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio (kadangi yra atsakomybę sunkinanti aplinkybė). Tokioje situacijoje baudos dydis galėtų siekti net 10 000 EUR. Taigi galime daryti išvadą, kad kartais ekonominės sankcijos, skiriamos pagal MAĮ, dydis gali prilygti sankcijos dydžiui pagal BK. Tą patį yra pažymėjęs ir LVAT: bauda už mokesčių įstatymų pažeidimą iš esmės gali prilygti administracinėms nuobaudoms ir netgi kriminalinei bausmei pagal BK, o kai kuriais atvejais net ir ją viršyti. Be to, teismas pastebėjo, kad pareiškėja pinigine bauda pagal MAĮ nubausta už tai, kad nedeklaravo ir nesumokėjo atitinkamų mokesčių. Tačiau mokesčio nedeklaravimas ir nesumokėjimas, kai įgaliota institucija primena apie tokią pareigą, atitinkamais atvejais gali būti pagrindu pradėti baudžiamąjį persekiojimą pagal BK. Todėl pažeidimas, už kurį buvo nubausta pareiškėja pagal MAĮ, pagal savo pobūdį yra tam tikru mastu panašus į nusikaltimą (baudžiamąjį nusižengimą) pagal BK (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-2619/2011).

Apibendrinami baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal MAĮ skyrimą ir jų santykį su kitomis atsakomybės formomis už mokesčius pažeidimus, galime daryti išvadą, kad įstatymų leidėjas, reglamentuodamas ekonomines sankcijas MAĮ sudarė sąlygas nubausti ir atgrasyti nuo neteisėtų veiksmų tiek pažeidėją, tiek kitus mokesčių mokėtojus. Įstatymų leidėjas MAĮ įtvirtino tvarką, pagal kurią pažeidėjui, preziumuojant jo kaltę, už neteisėtai sumažintą mokėtiną mokesį, gali būti skiriama pakankamai griežta ekonominė sankcija, tačiau taip pat paliko pažeidėjui galimybę, esant atitinkamiems pagrindams, būti atleistam nuo baudos. Atsakomybė pagal MAĮ turi visus teisinei atsakomybei būdingus elementus: bausmės

---

<sup>2</sup> 1 MGL yra lygus 1 BSI dydžiui. 1 BSI lygus 40 EUR. Pagrindiniai socialiniai rodikliai. *Prieiga per internetą* - <https://www.sodra.lt/lt/situacijos/pagrindiniai-socialiniai-rodikliai>.

<sup>3</sup> 1 BSI yra lygus 40 EUR. Dėl to 500 BSI yra lygu 20 000 EUR. Pagrindiniai socialiniai rodikliai. *Prieiga per internetą* - <https://www.sodra.lt/lt/situacijos/pagrindiniai-socialiniai-rodikliai>.



skyrimo tvarką, sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes, netgi pažeidimą kvalifikuojantį požymį. Nagrinėta atsakomybė, vertinant jos santykį su kitomis atsakomybės už mokestinius pažeidimus formomis, pasižymi išskirtine kaltės prezumpcija, specifiniu subjektu (mokesčių mokėtoju), gana dideliu galimų ekonominių sankcijų dydžiu ir tuo, kad ji pažeidėjui kyla dėl neapskaičiuoto deklaruojamojo ar nedeklaruoto deklaruojamojo mokesčio, ar neteisėtai pritaikyto mažesnio mokesčio tarifo, kai dėl to yra neteisėtai sumažinamas mokėtinas mokestis.

## ***2. Didesnio tarifo mokesčiai. Atsakomybė už aplinkosaugos mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimus***

Svarbi atsakomybės formų už mokesčių įstatymų pažeidimus sistemos dalis yra didesnio tarifo mokestis, kuris yra taikomas už atitinkamų aplinkos mokesčių mokėjimų pažeidimus. Tai gana specifinė atsakomybės forma, kurios sankcija pasireiškia ne bauda, areštu ar kitokia įprasta atsakomybės priemone, o didesnio mokesčio tarifo pritaikymu. Didesni mokesčių už valstybinius gamtos išteklius ir aplinkos teršimą tarifai taikomi tada, kai mokesčių mokėtojai nevykdo (netinkamai vykdo) savo kaip mokesčių mokėtojų pareigų. Skaičiuojant mokesčius pagal didesnę tarifą pirmiausia siekiama juos nubausti už netinkamą, teisei priešingą elgesį. Tai yra konstatavęs ir LVAT – mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimas taikant didesnę tarifą yra ekonominė sankcija mokesčio mokėtojui (Sudavičius, 2019, p. 290).

Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmo tikslas yra parengti ir įgyvendinti ekonomines priemones aplinkos apsaugos ir gamtos išteklių naudojimo procesams racionaliai reguliuoti. Svarbiu šio mechanizmo elementu yra aplinkosaugos mokesčiai, tokie kaip mokestis už aplinkos teršimą, mokestis už valstybinius gamtos išteklius. Šių mokesčių tikslas yra ne tik papildyti valstybės išdą, bet ir racionalizuoti gamtos išteklių naudojimą ir užtikrinti aplinkos apsaugą. Šiuos mokesčius administruojant dalyvauja ne tik VMI, bet ir Aplinkos ministerija (jos įgaliota institucija) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 416). Aplinkos mokesčių tinkamas mokėjimas į valstybės biudžetą yra labai svarbus, kadangi jie sudaro nemažą valstybės ir savivaldybių biudžeto pajamų dalį: vien tik už valstybinių gamtos išteklių mokestį už 2020 m. į biudžetą pateko 24 589 079,09 EUR pajamų<sup>4</sup> (Mokesčių ir kitų įmokų..., 2020).

Padidinto tarifo mokesčio taikymą reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (toliau – MATĮ) ir Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (toliau – MVGIĮ).

Kalbant apie šiuos įstatymus svarbu paminėti, kad jie įtvirtina vieną iš fundamentalių aplinkos apsaugos politikos principų – „teršėjas moka“. Šiuose įstatymuose įtvirtinto principo „teršėjas (naudotojas) moka“ specifika – subjektas moka už teisėtai (turėdamas atitinkamą

---

<sup>4</sup> Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apyskaita, 2020. p. 2, eil. Nr. lentelėje 36. *Prieiga per internetą* - [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/753727/Forma\\_1-VP\\_2020\\_12.pdf/8147ad83-c381-64ab-b156-75ed84ccb4dd?t=1611752487761](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/753727/Forma_1-VP_2020_12.pdf/8147ad83-c381-64ab-b156-75ed84ccb4dd?t=1611752487761).

leidimą ir nepažeisdamas aplinkos apsaugos reikalavimų) daromą neigiamą poveikį aplinkai ir kompensuoja jį specifine – mokesčio – forma (Žvaigždienė, 2007, p. 168). Kai asmuo slepia taršos, naudojamų išteklių kiekį, pateikia neteisingas deklaracijas – jis neteisėtai daro neigiamą poveikį aplinkai ir dėl to jį turi kompensuoti ta pačia specifine mokesčio forma, tačiau nuo kelių iki dešimties kartų didesne. Taigi šiais įstatymais nustatyta atsakomybė už netinkamą mokesčių deklaravimą ir sumokėjimą yra siekiama apsaugoti ne tik valstybės interesą papildyti biudžetą, bet atlyginti žalą aplinkai ir sustabdyti asmenis nuo neteisėto gamtos teršimo.

*MATĮ* paskirtis yra ekonominėmis priemonėmis siekti mažinti aplinkos teršimą. Mokesčių mokėtojams, pažeidusiems mokesčio už aplinkos teršimo mokėjimo tvarką (nuslėpusiems taršą), yra taikomas didesnio tarifo mokestis. Profesoriaus Broniaus Sudavičiaus nuomone, galima konstatuoti, kad didesnio tarifo taikymo mokant šį mokestį teisinis pagrindas – tiek aplinkos apsaugos įstatymų, draudžiančių viršyti leistiną aplinkos taršą, tiek mokesčių įstatymų, kuriais remiantis reikalaujama tinkamai deklaruoti taršą, pažeidimas. Tarša apmokestinimo tikslais visada yra susijusi su jos deklaravimu, todėl galima teigti, kad taršos nedeclaravimas laikytinas išskirtinai mokesčių teisės pažeidimu (Sudavičius, 2019, p. 292).

Pagal įstatymą, tarša laikoma nuslėpta tokiais atvejais: kai yra klaidingai nurodomi teršalų duomenys ir dėl to neteisingai apskaičiuojamas ir deklaruojamas arba nedeclaruojamas mokestis už aplinkos teršimą; kai yra išmetamas teršalo kiekis, bet asmuo neturi privalomo leidimo; kai teršalai yra nedeclaruoti arba deklaruoti pradėjus mokestinį patikrinimą (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos..., 1999). *MATĮ* nustato, kad didesnis tarifas yra taikomas įstatyme nustatytą atitinkamą tarifą dauginant iš įstatyme nustatytų pataisos koeficientų (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 431). Pavyzdžiui, mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė sąvartyne šalintų atliekų kiekį, – nuslėptą sąvartyne šalintų atliekų kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto *MATĮ* 8 priede, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2 (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos..., 1999).

Tačiau kyla klausimas, kaip galima nustatyti pažeidėjo nuslėptos taršos kiekį? LVAT, aiškindamas apmokestinamųjų gaminių ir apmokestinamosios pakuotės nuslėpimo sampratą, yra suformavęs paprastą taisyklę. Nuslėptas apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kiekis yra visas apmokestinamųjų gaminių ar apmokestinamosios pakuotės kiekis, kurį mokesčio mokėtojas išleido į vidaus rinką, bet

įstatymo nustatyta tvarka nedeklaravo ir už kurių nesumokėjo mokesčio. Taigi deklaracijos nepateikimas ir mokesčio nesumokėjimas įstatyme nustatyta tvarka ir terminais kvalifikuojamas kaip apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės nuslėpimas (LVAT praktikos apibendrinimas, 2014).

Kitas aspektas, kurių reikšminga paminėti yra pažeidėjo kaltės ir motyvų vertinimas. LVAT yra pažymėjęs, kad teisės aktai tiesiogiai nenumato galimybės diferencijuoti teisės aktuose nustatytos pareigos tinkamai deklaruoti iš stacionarių taršos šaltinių išmetamų teršalų kiekį bei apskaičiuoti mokestį, neįvykdymo pagrindu atsiradusias teises pasekmes, atsižvelgiant į tai, kad subjektas nesiekė nuslėpti dalies išmestų į aplinką teršalų. MATĮ paskirtis yra ekonominėmis priemonėmis skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, neviršyti nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų, taip pat iš mokesčio kaupti lėšas aplinkosaugos priemonėms įgyvendinti. Įstatymų leidėjas, siekdamas nurodytų tikslų, įtvirtino pakankamai griežtą teisinį reguliavimą, tokiu būdu, be kita ko, sudarydamas galimybę įgyvendinti aplinkos apsaugos priemones. Todėl spręstina, jog taršos iš stacionarių taršos šaltinių dydžio nuslėpimas negali būti vertinamas kaip mažareikšmis pažeidimas, o asmens teiginiai dėl tikslo nuslėpti taršą neturėjimo negali paneigti tos aplinkybės, jog tarša buvo nuslėpta, dėl ko buvo pagrįstai apskaičiuotas mokestis didesniu tarifu (LVAT praktikos apibendrinimas, 2014). Taigi kaltė ir motyvai nėra vertinami taikant atsakomybę pagal MATĮ – aplinkybė, ar asmuo turėjo tikslą nuslėpti taršą, ar neturėjo, neturi reikšmės jo atsakomybės taikymui, nes tarša su tikslu ar be jo, vis tiek yra nuslepiama.

Kalbant padidinto tarifo taikymą pagal MATĮ, kaip ir apie kitas atsakomybės formas, svarbu tiksliai apibrėžti, kas yra aptariamasis atsakomybės subjektas. MATĮ aiškiai numato, kad taršos mokesčio mokėtojais gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Taigi didesnio tarifo taikymo subjektai yra atitinkamo mokesčio mokėtojai, kurie netinkamai vykdo savo mokesstinę prievolę (Sudavičius, 2019, p. 292).

Anksčiau minėtas *MVGII* taip pat numato atsakomybę už jame reglamentuoto mokesčio netinkamą sumokėjimą. Jo tikslas yra ekonominėmis priemonėmis skatinti gamtos išteklių naudotojus taupiai ir efektyviai naudoti valstybinius gamtos išteklius, kompensuoti gamtos išteklių tyrimo ir priemonių jų kiekiui bei kokybei išsaugoti valstybines išlaidas. *MVGII* 6 str. 2 d. numato, kad už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį taikomas didesnis mokesčio

tarifas. Jis apskaičiuojamas nustatytus tarifus dauginant iš koeficiento 10 (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius..., 2006). Taigi šis įstatymas, kaip ir prieš tai aptartas MATĮ, reglamentuoja, jog aplinkos mokesčių mokėjimo pažeidimus padariusiems asmenims yra taikoma atitinkama sankcija – didesnio tarifo mokestis. Taip pat paminėta tai, kad atsakomybė pagal MVGIĮ yra taikoma mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėtojui, kuris gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo (kaip ir atsakomybė pagal MATĮ).

Tačiau praktikoje pasitaiko atvejų, kai didesnis tarifas yra sumažinamas ir pažeidėjui reikia sumokėti ne tokį didelį mokestį. Vienas iš tokių pavydžių būtų Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. gruodžio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-4796-860/2020. Šioje byloje puikiai atsispindi MVGIĮ taikymas ir padidinto tarifo mokesčio santykis su kitomis nuobaudomis už mokesčių įstatymų pažeidimus. Byloje buvo nagrinėjama situacija, kurioje pareiškėjui, Medžiotojų būreliui, buvo paskirta sumokėti 12 290 EUR sumą už deklaruotus mažesnius medžioklės plotų dydžius. Pareiškėjas teismo prašė sumažinti mokėtiną mokestį ir įvertinti, ar nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas. Byloje buvo pakartota taisyklė, kad *non bis in idem* principas savaime nepaneigia galimybės už tą patį pažeidimą taikyti asmeniui ne vieną sankciją. Tačiau įvertinus bylos medžiagą prieita prie išvados, kad situacijoje nebuvo dvigubo nubaudymo dėl tos priežasties, kad administracinė atsakomybė (pagal ANK 241 str. 2 d. – mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaravimo tvarkos pažeidimas) buvo pritaikyta Medžiotojų būrelio vadovui, o tuo tarpu pareiškėjui, Medžiotojų būreliui, buvo pritaikyta ne administracinė atsakomybė, bet pagal MVGIĮ nuostatas priskaičiuotas mokestis padidintu tarifu. Taigi skiriasi teisinės atsakomybės subjektai – pirmu atveju atsakomybė pritaikyta fiziniam asmeniui – Medžiotojų būrelio vadovui, o antru atveju juridiniam asmeniui – pareiškėjui Medžiotojų būreliui. Tai, kad asmuo yra Medžiotojų būrelio vadovas nėra jokio pagrindo šių subjektų sutapatinti į vieną teisinės atsakomybės subjektą.

Be to, teismas šioje byloje patenkino pareiškėjo prašymą sumažinti jam priskaičiuotą mokestį. Byloje buvo konstatuota, kad pareiškėjas tyčia nesiekė nuslėpti mokesčių ar klaidingai juos deklaruoti, nesiekė nuslėpti medžiojamųjų gyvūnų išteklių, laiku pateikė deklaracijas, pareiškėjas iš esmės pripažįsta pažeidimus ir išsamiai paaiškino tokio pažeidimo aplinkybes, taip pat, Medžiotojų būrelis jokios ekonominės veiklos nevykdo ir nesiekia pelno, tai yra asociacija, vykdanči veiklą, susijusią su medžiokle, o pajamas surenka tik iš narių kasmetinių ir stojamųjų įmokų. Byloje nenustatyta ir tai, kad dėl padaryto pažeidimo būtų

kilusios labai sunkios neigiamos teisinės pasekmės. Teismas, įvertinę visas šias aplinkybes, priėmė sprendimą, kad pritaikyta sankcija, taikant 10 kartų didesnę mokesčio tarifą, yra pernelyg griežta bei neproporcinga ir nusprendė sumažinti koeficientą nuo 10 iki 2 kartų (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. gruodžio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-4796-860/2020).

Apibendrinant svarbu pažymėti, kad atsakomybė pagal MVGIĮ yra taikoma mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėtojui, kuris gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo. Didesnio mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifo taikymas yra tiesioginis mokesčio mokėtojo veikos padarinys ir yra taikomas: kai išgauti valstybiniai gamtos ištekliai nedeklaruojami; kai deklaruojamas mažesnis negu realiai išgautas valstybinių gamtos išteklių kiekis; kai valstybiniai gamtos ištekliai išgaunami be leidimo (Sudavičius, 2019, p. 294).

Kalbant apie atsakomybę už aplinkosaugos mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimus, paminėtinas *Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas* (toliau – Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas), kuris taip pat numato atsakomybę už nuslėptą ar nedeklaruotą angliavandenilių išteklių kiekį, tačiau atsakomybė už tokį pažeidimą yra bauda, o ne didesnio tarifo mokesčio pritaikymas. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas nustato angliavandenilių išteklių mokesčio objektą, apmokestinimo angliavandenilių išteklių mokesčiu tvarką ir kontrolę. Atsakomybė už šio mokesčio netinkamą mokėjimą yra numatyta 10 str. 1 d. – už nuslėptą ar nedeklaruotą angliavandenilių išteklių kiekį sumokamas mokestis ir dešimterioja mokesčio dydžio bauda (Lietuvos Respublikos naftos ir dujų..., 1992). Taigi šiuo atveju nėra taikomas padidinto tarifo mokestis – pažeidimą padaręs mokesčio mokėtojas turi sumokėti angliavandenilių išteklių mokestį ir jam paskirtą baudą, kurios dydis yra dešimt kartų didesnis nei mokėtinas mokestis. Šios atsakomybės subjektas, kaip ir anksčiau aptartų, yra mokesčio mokėtojas, kuris gali būti tiek fizinis, tiek juridinis asmuo.

Apibendrinami atsakomybę už aplinkos mokesčių įstatymų pažeidimus, galime daryti išvadą, kad nors didesnio tarifo mokestis taip pat yra taikomas už mokesčių pažeidimus, ši atsakomybės forma pasižymi savo specifika. Pirma, sankcija pasireiškia pažeidėjui taikomu didesnio tarifo mokesčiu (išskyrus Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo atveju, kai yra skiriama bauda), o tai vertintina, kaip specifinė įstatymų leidėjo pasirinkta atsakomybės rūšis, lyginant su kitomis atsakomybėmis už mokesčių įstatymų pažeidimus. Antra, subjektas, kuriam taikoma atsakomybė yra atitinkamo mokesčio mokėtojas (nesvarbu, ar jis fizinis, ar

juridinis asmuo). Trečia, šios atsakomybės tikslas yra ne tik nubausti pažeidėją ir atgrasyti jį nuo neteisėto elgesio, bet taip pat užtikrinti tinkamą aplinkos apsaugą. Ketvirta, aptartos atsakomybės taikymas nėra taip detalai ir išsamiai reglamentuotas atitinkamame įstatyme, kaip, pavyzdžiui, ekonominių sankcijų skyrimas pagal MAĮ.

### ***3. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą***

Trečiojoje baigiamojo darbo dalyje analizuojami mokesčių įstatymų pažeidimai pagal ANK. Tam, kad tinkamai išnagrinėti šią mokestinę atsakomybę, pradžioje bus aptariama šios atsakomybės samprata ir taikymo pagrindai, o tuomet nagrinėjamas atskirų ANK normų taikymas.

#### ***3. 1. Mokestinės atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą samprata***

Administracinė atsakomybė, kaip ir bet kuri kita atsakomybės forma turi analogiškų bruožų su kitomis teisinės atsakomybės rūšimis. Tačiau taip pat ji turi ir specifinių, tik jai būdingų požymių, kurie pasireiškia ir taikant ANK už mokestinius pažeidimus.

Atlikus administracinės atsakomybės analizę, galima išsigryninti mokestinės atsakomybės pagal ANK pagrindinius bruožus.

Administracinės atsakomybės faktinis pagrindas – yra administracinės teisės pažeidimas. Ji gali būti taikoma tik už tas veikas, kurių atsakomybė numatyta administraciniuose teisės aktuose (Šedbaras, 2005, p. 71). Taigi mokestinė administracinė atsakomybė pagal ANK gali būti taikoma tik tuomet, kai atsakomybė už atitinkamo mokesčio įstatymo pažeidimo padarymą bus reglamentuota šiame kodekse. Taip pat svarbu, kad pažeidėjo veiksmai pilnai atitiktų normos dispozicijoje įtvirtintą pažeidimo objektyviają ir subjektyviają puses.

Administracinė atsakomybė pagal ANK gali būti taikoma tik fiziniams asmenims (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Šis bruožas skiria mokestinę atsakomybę pagal ANK nuo kitų mokestinės atsakomybės formų. Pagal ANK už mokesčių įstatymų pažeidimus neatsakys juridiniai asmenys. Subjektu gali būti juridinio asmens vadovas, kiti atsakingi asmenys, tačiau pats juridinis asmuo už mokestinius pažeidimus ANK pagrindu niekada neatsakys. Dėl to judrinio asmens atsakomybė yra numatyta kituose



įstatymuose, reglamentuojančiuose konkrečiai mokesčių mokėtojo atsakomybę (pvz.: MAĮ, MVGIĮ) arba atsakomybę tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims (BK).

Pažymėtina ir tai, kad administracinio nusižengimo nagrinėjimo procese galioja nekaltumo prezumpcija. Ją paneigti turi institucija, surašiusi protokolą ir inicijavusi bylą dėl administracinio nusižengimo padarymo, ir visa įrodymų nepateikimo ar abejonių nepanaikinimo rizika tenka šiai institucijai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. sausio 26 d. nutartis Nr. N<sup>663</sup>-156/2007). Norint kiekvieną pavojingą visuomenei ir prieštarinę teisę veiką traktuoti kaip teisės pažeidimą, būtina nustatyti, ar ją padaręs asmuo veikė kaltai, ar tai nebuvo atsitiktinis aplinkybių sutapimas, o gal buvo kitų priežasčių, dėl kurių šis asmuo nebuvo pajėgus teisingai orientuotis kilusioje situacijoje (Šedbaras, 2005, p. 217). Mokestinėje atsakomybėje pagal ANK galioja griežta nekaltumo prezumpcija, kuri reiškia atitinkamos institucijos pareigą paneigti asmens nekaltumą, norint patraukti jį atsakomybėn. Šis svarbus principas skiria mokestinę atsakomybę pagal ANK nuo atsakomybės pagal MAĮ, kurios atveju asmens kaltumas yra preziumuojamas. O faktas, kad nekaltumo prezumpcija ypatingai reikšminga mokestinės atsakomybės pagal ANK atveju, atitinka mokestinei baudžiamajai atsakomybei keliamiems reikalavimams.

Administracines nuobaudas pažeidėjams skiria valstybinio valdymo institucijos ir įstaigos – policija, valstybinės inspekcijos, kitos institucijos ir jų pareigūnai, taip pat teismai (Šedbaras, 2005, p. 71). ANK suteikia teisę mokesčių administratoriui mokestinį pažeidimą padariusiam fiziniam asmeniui surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus už atitinkamus pažeidimus (pvz.: apskaitos taisyklių pažeidimas; neteisėtas vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla ir kt.). Tačiau už mokesčių įstatymų pažeidimus administracinius protokolus gali surašyti ne tik VMI, bet, pavyzdžiui, ir Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnai, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos pareigūnai ir kt.

Administracinės nuobaudos yra baudžiamojo pobūdžio valstybės prievartos priemonės, bet jų taikymas pažeidėjui nesukelia teistumo (Šedbaras, 2005, p. 71). Reikšminga paminėti, kad pagal ANK galioja šiek tiek panašus į teistumą vertinimo kriterijus – pakartotinumumas. Jeigu asmuo per vienerius metus padaro tą patį pažeidimą pakartotinai – šį aplinkybę yra vertinama kaip atsakomybę sunkinanti.

Svarbu paminėti nuobaudų rūšis ir dydžius, kurios gali kilti už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal ANK. Kodeksas numato, kad pažeidimą padariusiam asmeniui gali būti

skiriamas įspėjimas, viešieji darbai arba bauda (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Dažniausiai pasitaikanti administracinė nuobauda pagal ANK už mokesčių įstatymų pažeidimus yra bauda, kurios dydis gali siekti 6 000 EUR. Taip pat už kai kuriuos mokestinius pažeidimus gali būti skiriama ir tokia administracinio poveikio priemonė kaip turto konfiskavimas (pvz.: 127 str. 4 d. atveju). Tačiau pagal ANK sankcijos susijusios su laisvės suvaržymu ar atėmimu nėra taikomos, o tokia bausmė už mokestinius pažeidimus pagal BK gali kilti. Taigi, nors daugiausiai prievartos priemonių numatyta už baudžiamąją mokestinę atsakomybę, galimų nuobaudų įvairovė ir mastas pagal ANK yra žymiai platesnis nei, pavyzdžiui, atsakomybės pagal MAĮ atveju, kai pažeidėjui gali būti skiriama tik bauda.

Apibendrinami galime daryti išvadą, kad atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal ANK gali kilti tik fiziniams asmenims ir tik tais atvejais, kai pažeidimas atitiks objektyviusius ir subjektyviusius veikos, numatytos aptariamame kodekse, požymius. Pažeidėjo kaltė, taip pat kaip baudžiamojo įstatymo taikymo atveju, turi būti įrodyta neginčijamai, kadangi galioja nekaltumo prezumpcijos principas. Bausmės susijusios su laisvės atėmimu pagal ANK nėra taikomos, tačiau didžiausias ekonominės sankcijos dydis, kuris gali būti skiriamas mokestinį pažeidimą padariusiam asmeniui, gali siekti 6 000 EUR.

### ***3. 2. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą***

ANK reglamentuoja daug administracinių nusižengimų už mokesčių įstatymų pažeidimus. Pagal ANK 589 str. 66 p., mokestinių administracinių nusižengimų teiseną pradeda, administracinių nusižengimų tyrimą atlieka ir administracinių nusižengimų protokolus surašo VMI. Tačiau teisę inicijuoti teiseną už mokesčių įstatymų pažeidimus taip pat turi ir kitų valstybės institucijų pareigūnai. Keli pavyzdžiai:

1. Aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės institucijų aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnai ir kitų institucijų, kurių pareigūnams įstatymuose ir kituose teisės aktuose nustatyta tvarka suteikti įgaliojimai atlikti aplinkos apsaugos

- valstybinę kontrolę (pvz.: dėl ANK 241 str. mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaravimo tvarkos pažeidimo);
2. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos pareigūnai (pvz.: dėl ANK 205 str. buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimo);
  3. Lietuvos Respublikos muitinės pareigūnai (pvz.: dėl ANK 187 str. ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimo) (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015).

Taigi ne tik VMI gali pradėti administracinių nusižengimų teiseną, atlikti tyrimą ir surašyti protokolus dėl mokesčių įstatymų pažeidimo. Už kai kuriuos mokestinius pažeidimus teisę surašyti protokolus turi ir kitų institucijų pareigūnai.

Šioje darbo dalyje pasirinkta nagrinėti keturis ANK reglamentuotus administracinius nusižengimus, numatančius atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus:

1. neteisėtas vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla;
2. ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas;
3. buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas;
4. mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaravimo tvarkos pažeidimas.

Analizuojami straipsniai numato administracinę atsakomybę už nusižengimus susijusius su mokesčių slėpimu, su atitinkamų mokesčių deklaravimo tvarkos pažeidimais, su buhalterinės apskaitos vedimo tvarkos pažeidimais, su mokesčių mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi nesilaikymu.

Pirmasis aptariamas administracinis nusižengimas yra ANK 127 str. reglamentuotas ***neteisėtas vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla***. Šio straipsnio pirmoji dalis numato, kad vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla neturint licencijos (leidimo) veiklai, kuriai reikalinga licencija (leidimas), ar kitokiu neteisėtu būdu užtraukia baudą nuo 390 iki 1 100 EUR (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Jeigu šis pažeidimas yra padaromas pakartotinai, panaudojant šiai veiklai nelegaliai

dirbančių asmenų darbą ekonominės sankcijos dydis gali išaugti iki 2 000 ar netgi 4 000 EUR. Taip pat už 127 str. numatytą nusižengimą privaloma skirti administracinio poveikio priemonę – pagamintos produkcijos, įrankių, žaliavos ir iš šios veiklos gautų pajamų konfiskavimą (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Labai svarbus pažeidimo požymis, numatytas šio straipsnio penktojoje dalyje (kitoje darbo dalyje padėsiantis atriboti šį pažeidimą nuo BK 202 str.), yra tas, kad pagal šį straipsnį atsako asmenys, kurių neteisėtu būdu gaunamos pajamos (įplaukos) ar paskutinių dvylikos mėnesių pajamos (įplaukos), ar nustatyta tvarka neįtrauktų į apskaitą prekių vertė neviršija 500 bazinių baudų ir nuobaudų dydžių (toliau – BBND) (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Taigi nagrinėjamos normos prasme mokestinis pažeidimas iš esmės atliekamas dėl to, kad asmuo neturėdamas licencijos ar leidimo neteisėtai užsiima veika ir taip nuslepia mokesčius.

Teismų praktikoje šis straipsnis yra taikomas remiantis keliomis taisyklėmis. Kvalifikuojant veiką pagal ANK 127 str. 1 d., būtina nustatyti, ar veika atitinka šiuos požymius:

1. ar ji patenka į licencijuojamų ūkinės, komercinės, finansinės, profesinės veiklos sričių kategoriją;
2. ar ją vykdomas subjektas neturėjo nustatyta tvarka išduotos licencijos;
3. ar veika pasireiškė ne vienkartinio veiksmu, o sisteminga veikla (tarpusavyje susietų veiksmų visuma), kuria siekiama gauti ar gaunama pajamų.

Be to, šio straipsnio norma yra blanketinė, t. y. traukiant asmenį atsakomybėn už jame numatytą pažeidimą, būtina nustatyti kokio norminio akto konkretų reikalavimą savo veika asmuo pažeidė (Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 25 d. nutarimas administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-94-593/2021). Svarbu nustatyti, ar padarytas pažeidimas pataiko į „vertimosi veikla“ sąvoką. Vertimasis veikla teismų praktikoje yra suprantamas kaip visuma tarpusavyje susijusių veiksmų, kuriais paprastai siekiama gauti pajamų; tai tokia veikla, kuriai būdingas pastovumas, sistemingumas, aktyvūs veiksmai (Šiaulių apygardos teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-25-744/2021). Taigi, kad asmens veikla būtų kvalifikuojama pagal ANK 127 str., reikia nustatyti, ar jis neturėdamas licencijos sistemingai vykdė veiklą, kuri patenka į licencijuojamas ūkinės, komercinės, finansinės, profesinės veiklos sritis.

Be licencijos vykdomos tokios veiklos, kaip, pavyzdžiui, bendrovės direktorius neužtikrina, kad bendrovė, vykdydama krovinių vežimą už atlygį krovininėmis kelių transporto priemonėmis, turėtų nustatytą tvarką išduotą licenciją (Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 25 d. nutarimas administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-94-593/2021). Arba – asmeniui administracinė nuobauda skirta dėl to, kad jis vykdė neteisėtą gyvūnų augintinių veisėjo veiklą, neturėdamas Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos departamento išduoto leidimo šiai veiklai (Šiaulių apygardos teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-25-744/2021). Kitas pavyzdys – pažeidėjas vykusio renginio metu už 10 EUR pardavė vieną butelį avietinio vyno, neturėdamas licencijos naminio vyno gamybai ir prekybai, taip pat, mugės lankytojams leido ragauti vyną (Kauno apygardos teismo 2017 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-618-319/2017) ir dėl to jam kilo atsakomybė pagal ANK 127 str. 1 d. Svarbu paminėti ir tai, kad ne visais atvejais pažeidėjui yra taikoma administracinio poveikio priemonė numatyta ANK 127 str. 4 d. Kartais teismas priima sprendimą, kad konfiskavimas būtų pernelyg griežtas ir neproporcingas administracinės nuobaudos tikslams pasiekti.

Taigi neturint licencijos ar kitu neteisėtu būdu užsiimant ūkine, komercine, finansine ar profesine veika, yra apeinamos būtinos procedūros, keliamos atitinkamos veiklos vykdymui. Pažeidėjas, fizinis asmuo, tokiu būdu slepia faktiškai gaunamas pajamas, jų nedeklaruoja, neparodo mokesčių administratoriui ir dėl to nesumoka mokesčių į valstybės biudžetą.

Antrasis aptariamas nusižengimas yra numatytas ANK 187 str. Jis reglamentuoja administracinę atsakomybę už *ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimą*. Šis straipsnis numato atsakomybę už mokesčių mokėtojo pareigų netinkamą vykdymą arba nevykdymą, trukdantį mokesčių administratoriui atlikti savo funkcijas. ANK 187 str. numato lengvesnę, administracinės atsakomybės formą už netinkamą mokesčių mokėtojo pareigų vykdymą, nei reglamentuoja BK 220 str.

ANK 187 str. 1 d. numato atsakomybę už turto ir (ar) pajamų deklaravimo tvarkos pažeidimą, turto ir (ar) pajamų deklaracijų arba kitų su turtu ir (ar) pajamomis susijusių ataskaitų pavėluotą pateikimą mokesčių administratoriui ar nepateikimą, neteisingų duomenų įrašymą į mokesčių administratoriui pateiktas turto ir (ar) pajamų deklaracijas arba kitas ataskaitas (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Antroje šio

straipsnio dalyje nekonkretizuojama, kad atsakomybė kyla būtent už turto ar pajamų deklaravimo tvarkos pažeidimus – antroji straipsnio dalis numato atsakomybę už mokesčių administratoriaus funkcijoms reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimus.

ANK 187 str. 1 ir 2 d. yra numatytos formalios nusižengimų sudėtis, t. y. atsakomybei kilti nereikia nustatyti padarinių, užtenka tik atitinkamos veikos atlikimo (kitai nei ANK 187 str. 3 ir 4 d. atveju). Šių pažeidimų padarymas gali užtraukti įspėjimą arba baudą nuo 80 iki 350 EUR.

Trečiojoje šio straipsnio dalyje numatyto pažeidimo išskirtinis bruožas yra tas, kad mokesčių administratorius buvo raštu informavęs asmenį apie deklaracijų, atitinkamų duomenų apie pajamas, pelną ir turą pateikimo būtinumą, tačiau asmuo vis tiek nieko nepateikė. Be to, jis taip elgėsi siekdamas išvengti mokesčių (kurių suma neviršija 100 BBND). Taigi atsakomybei pagal ANK 187 str. 3 d. kilti neužtenka nustatyti tik atitinkamo pažeidimo atlikimo – pažeidėjas turėjo būti gavęs raginimą iš mokesčių mokėtojo atlikti atitinkamus veiksmus. Tai pat, pažeidimo sudėties būtinasis požymis yra subjekto tikslas – siekis išvengti mokesčių.

ANK 187 str. 4 d. reglamentuoja atsakomybę už duomenų apie fizinio ar juridinio asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą, žinant, kad jie neteisingi, įrašymą į deklaracijas, nustatyta tvarka patvirtintas ataskaitas arba į kitus mokesčių administratoriui ar kitai valstybės įgaliotai institucijai pateikiamus dokumentus, siekiant išvengti mokesčių, kurių suma neviršija 100 BBND (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Šio pažeidimo atveju asmuo žino, kad jo pateikiami duomenys yra neteisingi ir vis tiek juos pateikia, siekdamas išvengti mokesčių. Šis aspektas yra labai svarbus pažeidimo kvalifikavimui, nes pažeidėjas sąmoningai pateikia klaidingus duomenis, o tai rodo, kad jis veikė tyčia. Be to, pažeidėjas taip elgiasi su tikslu išvengti mokesčių, kas nagrinėjamą pažeidimą daro dar pavojingesniu.

Taigi, trečioje ir ketvirtoje dalyse numatytų pažeidimų būtinasis kvalifikavimo požymis – siekis išvengti mokesčių, kurių suma yra iki 100 BBND. Numatytas mokesčio dydis praktikoje padeda atriboti ANK 187 str. taikymą nuo BK 220 str. (šių straipsnių santykis plačiau nagrinėjamas kitoje darbo dalyje). Kitas svarbus normoje numatytas požymis yra

specifinis pažeidėjo tikslas – siekis išvengti mokesčių. Šis nusižengimo motyvas rodo jo didesnę pavojingumą ir dėl to gali užtraukti net iki 6 000 EUR dydžio baudą.

Trečiasis aptariamas administracinis pažeidimas, numatantis atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, yra ANK 205 str. – ***buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas***. Pirmoji šio straipsnio dalis numato, kad buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų pažeidimas užtraukia įspėjimą arba baudą nuo 40 iki 140 EUR (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Kitos šio straipsnio dalys numato kvalifikuojančius pažeidimo požymius.

ANK 205 str. 3 ir 4 d. reglamentuoja atsakomybę už ***aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą***: trečioje dalyje numatyta atsakomybė kyla tuomet, kai dėl to nesumokama nuo 30 iki 50 BBND mokesčių, o ketvirtoje – kai dėl to nesumokama daugiau kaip 50 BBND mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus. ANK 205 str. 5 ir 6 d. numato atsakomybę už ***apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą*** siekiant nuslėpti arba nuslepiant nuo 10 iki 50 BBND mokesčių (5 d.) arba siekiant nuslėpti arba nuslepiant daugiau kaip 50 BBND mokesčių (6 d.), kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Minėtas pažeidimas gali užtraukti iki 6 000 EUR dydžio baudą, o tokio dydžio ekonominė sankcija yra maksimalaus dydžio, kokio gali kilti pagal ANK.

Taigi ANK 205 str. reglamentuoja trijų rūšių pažeidimus susijusius su buhalterinės apskaitos tvarkymu:

1. buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų pažeidimą,
2. aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą ir
3. apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą.

Kad asmeniui kiltų atsakomybė pagal ANK 205 str. 1 d., nereikia nei padarinių nustatymo, nei specifinio tikslo ar motyvų – tik veikos atlikimo – buhalterinių ūkinių operacijų, lėšų ir materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimo fakto. Taigi šiam pažeidimui konstatuoti iš esmės reikia nustatyti tik pačio pažeidimo atlikimą.

Asmens atsakomybei už aplaidų apskaitos tvarkymą (ANK 205 str. 3 ir 4 d.) kilti taip pat nereikia nustatyti specifinio subjektyviosios pažeidimo pusės požymio – tikslo slėpti mokesčius arba juos nuslepiant. Šis aspektas yra svarbiausias aplaidaus apskaitos tvarkymo

bei apgaulingo apskaitos tvarkymo pagal ANK atribojimo kriterijus. Administracinei atsakomybei už aplaidų apskaitos tvarkymą kilti pakanka konstatuoti buhalterinę apskaitai reglamentuojančių teisės aktų pažeidimą ir padarinių atsiradimo faktą, t. y. nesumokėtų mokesčių sumą, kurios dydis turi būti nuo 30 iki 50 BBND ar daugiau (t. y. nuo 1 500 EUR iki 2 500 EUR ir daugiau<sup>5</sup>). Taigi šiai atsakomybei kilti yra svarbu nustatyti du pažeidimo sudėties požymius.

Tam, kad būtų galima kvalifikuoti ANK 205 str. 5 ir 6 d., reikia nustatyti administracinio nusižengimo požymių visumą. Administracinei atsakomybei už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą kilti nepakanka, kad būtų nustatyti vien teisės aktų, numatančių reikalavimus buhalterinei apskaitai, pažeidimai, nes turi būti nustatytas ir siekis nuslėpti arba nuslepiant nuo 10 iki 50 BBND mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus. Apgaulingas teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymas teismų praktikoje aiškinamas kaip sąmoningas buhalterinės apskaitos nevedimas arba tokios apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, nuostatas (pvz.: dvigubos buhalterinės apskaitos vedimas, dalies ar visų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių nefiksavimas apskaitos dokumentuose ir pan.) (Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-84-478/2021). Taigi tam, kad asmeniui kiltų administracinė atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą reikia nustatyti tokius požymius: sąmoningą netinkamą buhalterinės apskaitos vedimo faktą ir siekį nuslėpti mokesčius arba pažeidimo padarymo būdą – nuslepiant atitinkamo dydžio mokėtinus mokesčius. Apgaulingas apskaitos tvarkymas yra vykdomas sąmoningai, turint tikslą pažeisti mokesčių įstatymus, o tai reiškia, kad pažeidėjas veikia atitinkama kaltės forma – tyčia.

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas yra vertinamas kaip pavojingas pažeidimas, už kurį numatyta gana griežta nuobauda, dėl kelių priežasčių. Viešasis sektorius paremtas mokesčių perskirstymo principu – kiek sumokama mokesčių valstybei, tokias paslaugas gauna ir jos gyventojai, todėl dėl tokio pobūdžio nusižengimo žalą patiria ne tik valstybė, bet ir visa visuomenė. Dėl to juntamas medicinos, švietimo, transporto, socialinės rūpybos paslaugų stygius ar nepakankama jų kokybė. Be to, tokiu nusižengimu ne tik daroma žala valstybės biudžetui, tačiau ir iškreipiama konkurencija tarp įmonių. Dėl šių priežasčių

---

<sup>5</sup> 1 BBND yra lygus 50 EUR. Prieiga per internetą - <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/6a7b6680923a11e7a3c4a5eb10f04386>.



įstatymų leidėjas apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą vertina kaip pavojingą pažeidimą, ką atspindi ir už jo padarymą įtvirtinta pakankamai griežta atsakomybė (Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-72-317/2021).

Taigi ANK 205 str. reglamentuota atsakomybė už buhalterinės apskaitos vedimo pažeidimus gali kilti kai asmens veiksmai atitinka visus atitinkamoje normos dalyje numatytus privalomus požymius pažeidimui konstatuoti. Pagal šį straipsnį atsako fiziniai asmenys, atsakingi už buhalterinės apskaitos tinkamą vedimą, padarę aptartus pažeidimus.

Paminėtina, kad BK taip pat numato atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą ir aplaidų apskaitos tvarkymą, tačiau šios nusikalstamos veikos yra reglamentuotos atskiruose straipsniuose (BK 222 str. ir 223 str.), o ne viename kaip ANK. Bet administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už buhalterinės apskaitos vedimo tvarkos pažeidimų atskyrimo ypatumai plačiau analizuojami kitoje darbo dalyje.

Kitas mokesstinis administracinis pažeidimas, kurį aptarsime yra ***mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaravimo tvarkos pažeidimas***. ANK 241 str. numato, kad mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių deklaracijos ar mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių deklaracijos, ar mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinamųjų gaminių atliekomis deklaracijos, ar mokesčio už aplinkos teršimą pakuočių atliekomis deklaracijos, ar mokesčio už aplinkos teršimą sąvartynuose šalinamomis atliekomis deklaracijos, ar mokesčio už naudingąsias iškasenas, vandenį ir gruntą deklaracijos, ar mokesčio už medžiojamųjų gyvūnų išteklių naudojimą deklaracijos, ar angliavandenilių išteklių mokesčio deklaracijos nepateikimas iki nustatytų terminų užtraukia baudą juridinių asmenų vadovams ar kitiems atsakingiems asmenims nuo 250 iki 400 EUR. Kuomet yra pateikiami klaidingi duomenys susiję su šių mokesčių mokėjimu – administracinės nuobaudos dydis gali siekti 850 EUR (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Taigi šia norma reglamentuotas pažeidimas yra mokesčio už aplinkos teršimą, mokesčio už valstybinius gamtos išteklius ir angliavandenilių mokesčio deklaracijos nepateikimas iki nustatytų terminų arba klaidingų duomenų deklaracijoje pateikimas. Pažeidimas susijęs tik su minėtų mokesčių deklaravimo tvarkos pažeidimais. Dispozicija nenumato nei specifiniu pažeidimo subjektyviosios pusės požymių (pvz.: tikslo nuslėpti mokesčius), nei padarinių atsiradimo būtinumo, nei specialaus subjekto. Taigi nagrinėjamai

atsakomybei kilti pakanka tik paties pažeidimo padarymo – minėtų mokesčių deklaravimo tvarkos pažeidimo.

Svarbus aspektas, skiriantis nagrinėjamą atsakomybę nuo daugumos mokesčių pažeidimų, numatytų ANK, yra tas, kad šio mokesčio administracinio nusižengimo teiseną pradeda, tyrimą atlieka ir protokolus surašo ne VMI, o aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės institucijų pareigūnai arba kitų institucijų pareigūnai, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka suteikti įgaliojimai atlikti aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Tokia išimtis yra nustatyta dėl tos priežasties, kad aplinkosaugos mokesčius administruojant dalyvauja ne tik VMI, bet ir Aplinkos ministerija ir jos įgalios institucijos.

ANK 241 str. taikymo praktikoje pavyzdys būtų Panevėžio apygardos teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-152-350/2018. Pažeidėjas buvo patrauktas administracinėn atsakomybėn už teisės aktuose, kurie susiję su aplinkos apsauga, nustatytų reikalavimų nesilaikymą vykdant ūkinę veiklą. Jis, būdamas įmonės vadovu, kuri vykdo veiklą, susijusią su gamtos tarša – eksploatuoja nuotekų valymo įrangą, įstatymų nustatyta tvarka nepateikė išleidžiamų nuotekų laboratorinės kontrolės duomenų, ūkio subjektų monitoringo ataskaitos; nevykdė nuotekų tvarkymo apskaitos ir nepateikė nuotekų tvarkymo apskaitos metinės ataskaitos; nepateikė mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių deklaracijos už atitinkamus metus (Panevėžio apygardos teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-152-350/2018). Byloje pareiškėjas bandė įrodyti, kad įmonė atitinkamų ataskaitų ir deklaracijų nepateikė dėl to, kad nebevykdė šios veiklos ir buvo pasikreipusi į atitinkamą instituciją dėl šios veiklos vykdymo leidimo panaikinimo. Tačiau teismo tai neįtikino, nes, kaip paaiškėjo bylos nagrinėjimo metu, institucija buvo atsisakiusi panaikinti leidimą, kadangi bendrovė nepateikė duomenų, kad bendrovės iš galimai teršiamų teritorijų surenkamos ir perdirbtos nuotekos nepatenka į aplinką. Vien tai, kad pareiškėjas kreipėsi dėl leidimo panaikinimo, nereiškia, kad jis nuo kreipimosi momento neturi pareigos laikytis teisės aktuose nustatytų reikalavimų aplinkos apsaugos srityje iki nebus panaikintas leidimas (Panevėžio apygardos teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-152-350/2018). Dėl šios priežasties pareiškėjas buvo patrauktas administracinėn atsakomybėn pagal ANK 241 str. 1 d. ir kitus ANK straipsnius.

Taigi atsakomybė pagal ANK 241 str. yra taikoma už MATĮ, MVGIĮ ir Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo pažeidimus: už laiku nepateiktas deklaracijas arba klaidingų duomenų pateikimą ir dėl to sumokėtą mažesnę nei nustatyta mokestį. Ši norma užtraukia atsakomybę už aplinkosaugos mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimus atitinkamų juridinių asmenų vadovams arba kitiems atsakingiems asmenims.

Darbo temos tinkamam atskleidimui reikšminga paminėti tai, kad, kaip jau aptarėme anksčiau, atsakomybę už šių aplinkosauginių mokesčių netinkamą mokėjimą ir su jais susijusių duomenų deklaravimą taip pat numato atitinkami įstatymai (MATĮ, MVGIĮ ir Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas). Tačiau pagal ANK 241 str., atsako vadovas ar atsakingas asmuo, padaręs pažeidimą, o minėtų įstatymų atveju – pats mokesčių mokėtojas. Taigi už tą patį pažeidimą atsakomybė gali kilti ir pagal ANK ir pagal, pavyzdžiui, MVGIĮ, bet subjektai, kuriems atsakomybės kils bus skirtingi.

Be to, skiriasi taikomos sankcijos. Pagal ANK 241 str. gresia bauda, o pagal MATĮ ir MVGIĮ – didesnio tarifo mokesčiui pritaikymas (išimtis yra Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, kuriuo taip pat numatyta ekonominė sankcija).

Taip pat atskiriant nagrinėjamą ANK normą nuo atsakomybės pagal MATĮ, MVGIĮ ir Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymą svarbu paminėti, kad skiriasi atliekamas pažeidimas – pagal ANK atsakomybė kyla tik už deklaracijos nepateikimą arba klaidingų duomenų deklaracijoje pateikimą (kai dėl to sumokamas mažesnis mokestis), o pagal MATĮ, MVGIĮ, Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymą taip pat ir už pačio mokesčio nesumokėjimą. Kaip jau buvo anksčiau analizuota darbe, MATĮ numato didesnio tarifo taikymą už nuslėptą taršą, MVGIĮ už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ar be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį, o Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas numato baudą už nuslėptą ar nedeklaruotą angliavandenilių išteklių kiekį. Taigi minėtuose įstatymuose reglamentuoti pažeidimai platesni nei ANK 241 str., kuriame atsakomybė numatyta tik už šių mokesčių deklaravimo tvarkos pažeidimus.

Apibendrinami atliktą analizę, galime daryti išvadą, kad ANK numato atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus tik fiziniams asmenims, kurie padarė atitinkamą pažeidimą (jie nebūtinai turi būti mokesčių mokėtojai). Taikant mokestinę administracinę atsakomybę pagal ANK yra svarbi nekaltumo prezumpcija, kurią paneigti yra institucijos, iniciavusios pažeidimo procesą, pareiga. Nors dauguma nagrinėtų nusižengimų iš pirmo žvilgsnio turi panašumų su

kitais mokesčių įstatymų pažeidimams, numatytais kituose teisės aktuose, išsamiai vertinant kiekvieno pažeidimo sudėtį: subjektą, pažeidimo padarymo motyvus, padarinių dydį, matome, kad jie yra tik panašūs, ir, atsižvelgiant į pažeidimo pavojingumo laipsnį, reglamentuoja atitinkamą atsakomybės formą, numatyta ANK ar kitame teisės akte.

#### ***4. Baudžiamoji atsakomybė – griežčiausia atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus forma***

Baudžiamoji atsakomybė – tai valstybės prievartos taikymas asmeniui, padariusiam nusikaltimą, ir kartu šio asmens padaryto nusikalstamo elgesio pasmerkimas. Šio pasmerkimo išraiška – kaltinamajame nuosprendyje numatyti asmeninio ar turтино pobūdžio suvaržymai, taip pat apribojimai, kylantys iš asmens teistumo (Drakšas, 2003, p. 34).

BK yra kriminalizuota dešimt nusikalstamų veikų susijusių su mokesčių įstatymų pažeidimais: BK 182 str., BK 202 str., BK 203 str., BK 209 str., BK 219-223 str. ir BK 300 str. Normos, nustatančios baudžiamąją atsakomybę už šios srities pažeidimus, turi pasižymėti akivaizdžiai išreikštu subsidiarumu, t. y. jos turi tik papildyti mokesčių teisės reguliavimą tiek, kiek ši teisės šaka nėra veiksminga atskleidžiant nesąžiningus mokesčių mokėtojų veiksmus ir užtikrinant tinkamą valstybės reakciją į juos. Kitais žodžiais tariant, baudžiamosios teisės normos kaip *ultima ratio* turėtų kriminalizuoti pavojingiausius ir sunkiausiai atskleidžiamus mokesčių srities pažeidimus (Fedosiuk, 2017, p. 59).

Taigi išvardinti BK straipsniai numato griežčiausią atsakomybės formą už mokesčių įstatymų pažeidimus. Šioje magistrinio darbo dalyje analizuojama *ultima ratio* atsakomybės forma, kylanti už netinkamą mokestinių prievolių vykdymą, bei jos santykis su mokestine atsakomybe pagal ANK.

##### ***4. 1. Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai už mokesčių įstatymų pažeidimus***

Pirmoji aptariama nusikalstamų veikų grupė yra susijusi su deklaracijų tvarkos pažeidimais, tinkamu mokesčių mokėjimu ir kitais mokesčių mokėtojo pareigų pažeidimais.

BK 219 str. numato atsakomybę už ***mokesčių nesumokėjimą***. Už šią neteisėtą veiką atsako tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, jeigu jie nesilaiko pareigos sumokėti mokestį. Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai nustato tam tikrų asmenų (mokesčių mokėtojų) pareigą teisingai apskaičiuoti atitinkamą mokestį, jį laiku sumokėti į biudžetą ir vykdyti kitas pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Taigi mokesčių mokėtojas, vengdamas mokėti mokesčius, pažeidžia įstatymuose jam įtvirtintą pareigą sumokėti į biudžetą

kaip mokesčių tam tikras pinigines lėšas. BK 219 str. numatyto nusikaltimo pavojingumą lemia ir tai, kad dėl vengimo mokėti mokesčius pinigines lėšas nepatenka į biudžetą ir taip daroma žala visai valstybės finansų sistemai (BK Komentarai, II d., 2 knyga).

BK 219 str. numatyta nusikalstama veika yra pažeidžiama Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymais reglamentuota mokesčių mokėjimo tvarka, nesilaikoma mokesčių mokėtojo pareigos tinkamai bei laiku sumokėti mokesčius ir taip padaroma žala valstybės finansų sistemai. Svarbu apsibrėžti šios nusikalstamos veikos dalyką. Pačia bendriausia prasme tai yra mokesčiai, kuriuos yra privalu mokėti pagal mokesčių teisės aktus. Tačiau delspinigiai, baudos ar kitokio pobūdžio priemokos nėra šio nusikaltimo dalyku.

Reikšminga paminėti, kad atsakomybė pagal aptariamą straipsnį yra galima tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas valstybės institucijai yra pateikęs deklaraciją, nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą apie asmens pajamas, pelną ar turtą. Asmuo, kuris, pagal teisės aktus turėdamas pareigą valstybės įgaliotai institucijai pateikti minėtus dokumentus, šios pareigos neįvykdo, gali būti traukiamas baudžiamojon atsakomybėn pagal BK 221 str. (BK Komentarai, II d., 2 knyga).

Ar taikant BK 219 str. asmuo privalo būti mokus, ar ne? Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senatas 2005 m. gruodžio 29 d. nutarime Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose“ (toliau – LAT Senato nutarimas Nr. 55) pasisakė, kad teismai turi išsiaiškinti, ar iki nusikalstamos veikos padarymo mokesčių mokėtojas buvo mokus ir turėjo realią galimybę įvykdyti įstatymo nustatytą pareigą sumokėti mokesčius. Jei mokesčių mokėtojas iki nusikalstamos veikos padarymo buvo nemokus, jis pagal BK 219 str. neatsako, nes baudžiamoji atsakomybė jam iškilti negali (BK 2 str. 3 d.). Tačiau, jeigu mokesčių mokėtojas tapo nemokus nusikalstamos veikos padarymo metu arba po jos padarymo, tada mokesčių mokėtojo mokumas neturi reikšmės jo nusikalstamai veikai kvalifikuoti (LAT nutarimas Nr. 55, 2005).

Antroji aptariama nusikalstama veika yra ***neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas***. BK 220 str. nustato, kad tas, kas siekdamas išvengti mokesčių, kurių suma viršija 100 MGL, įrašė į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai, baudžiamas bauda arba laisvės atėmimu iki ketverių metų (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

Teisės aktai, reguliuojantys su mokesčiais susijusius santykius, mokesčių mokėtojus įpareigoja vadovaujantis mokesčių įstatymais teisingai apskaičiuoti mokesčius ir laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus dokumentus. BK 220 str. numatyta nusikalstama veika yra pažeidžiama teisės aktuose nustatyta duomenų apie pajamas, pelną ir turtą pateikimo tvarka. Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas yra susijęs su kaltininko siekiu išvengti mokesčių (BK Komentarai, II d., 2 knyga). Taigi šios nusikalstamos veikos objektu yra laikoma įvairių duomenų apie pajamas, pelną arba turtą pateikimo tvarka. Kadangi dėl neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo į valstybės biudžetą nepatenka dalis įplaukų, kurios turėtų patekti, šios neteisėtos veikos papildomu objektu gali būti valstybės biudžeto formavimo interesai.

Nagrinęjant žinomai neteisingų duomenų sąvoką, paminėtinas LAT Senato nutarimas Nr. 55, kuriame apibrėžta, kad neteisingais yra laikomi duomenys, neatitinkantys subjekto, kurio vardu pateikiama deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, pajamų, pelno, turto ar jų naudojimo (LAT nutarimas Nr. 55, 2005). Šiai nusikalstamai veikai kvalifikuoti neturi reikšmės, ar pagal tikrovės neatitinkančius duomenis, asmens pajamos, pelnas, turtas yra sumažinami ar padidinami. Esminę reikšmę šiuo atveju turi tai, kad teikiant neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą siekiama išvengti mokesčių (BK Komentarai, II d., 2 knyga).

Taigi tiek fizinis, tiek juridinis asmuo, pateikdamas žinomai neteisingus duomenis apie savo pajamas, pelną ar turtą, pažeidžia įvairių duomenų apie pajamas, pelną ir turtą pateikimo tvarką ir kėsinaisi į valstybės formavimo interesus. Šis mokesčių įstatymų pažeidimas yra pavojingas nusikaltimas dėl siekiamų išvengti mokesčių dydžio.

***Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas*** reglamentuotas BK 221 str. Baudžiamasis įstatymas numato atsakomybę už teisės aktais nustatytos prievolės nevykdymą – deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento apie fizinio ar juridinio asmens pajamas, pelną ar turtą laiku nepateikimą atitinkamai valstybės įgaliotai institucijai. Šios nusikalstamos veikos tiesioginiu objektu galima laikyti teisės aktais nustatytą fizinio asmens ar juridinio asmens pajamų, pelno, turto deklaravimo atitinkamoje valstybės įgaliotoje institucijoje tvarką, o rūšinis objektas yra Lietuvos Respublikos finansų sistema (BK Komentarai, II d., 2 knyga). Taigi, šios nusikalstamos veikos ir prieš tai aptartos nusikalstamos veikos objektai yra beveik tapatūs – tiek BK 220 str., tiek BK 221 str. numatytomis neteisėtomis veikomis, nesilaikant

duomenų apie asmens pajamų, pelno, turto deklaravimo tvarkos bei taisyklių, yra pažeidžiami mokesčių įstatymai. Už šios mokesčių mokėtojo pareigos nesilaikymą (kaip ir už prieš tai aptartą) atsako tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys.

Paminėjimo vertas aspektas, kurį LAT Senatas pabrėžė nutarime Nr. 55, – baudžiamajai atsakomybei pagal BK 221 str. 1 d. kilti yra būtinos šios objektyvios sąlygos:

1. teisės aktų nustatyta tvarka laiku nepateikimas valstybės įgaliotai institucijai deklaracijos arba nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento apie asmens pajamas, pelną ar turtą;
2. valstybės įgaliotos institucijos raštiškas priminimas apie pareigą pateikti šiuos dokumentus iki priminime nustatyto laiko;
3. po įteikto priminimo per jame nustatytą terminą nepateikti dokumentai (LAT nutarimas Nr. 55, 2005).

Aptarę šias tris BK numatytas nusikalstamas veikas, kuriomis yra pažeidžiami mokesčių įstatymai, galime daryti išvadą, kad šiomis veikomis yra pažeidžiamos svarbios mokesčių mokėtojo pareigos – mokesčių sumokėjimas; teisingų duomenų apie pajamas, pelną ir turtą pateikimas; deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento pateikimas. Šiais mokesčių įstatymų pažeidimais yra ne tik drumsčiama mokesčių įstatymuose numatyta tvarka, bet ir keliama grėsmė Lietuvos Respublikos finansų sistemai bei valstybės biudžeto formavimo interesams ir už jas gali atsakyti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys.

Antroji aptariama nusikalstamų veikų grupė susijusi su buhalterinės apskaitos vedimo tvarkos pažeidimais. Už šios tvarkos pažeidimus (kaip ir už prieš tai aptartas nusikalstamas veikas) gali atsakyti ir fiziniai, ir juridiniai asmenys. BK numato atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą ir aplaidų apskaitos tvarkymą. Lietuvos Respublikos teisės aktai, reguliuojantys buhalterinės apskaitos santykius, įpareigoja subjektus tinkamai tvarkyti buhalterinę apskaitą, laiku ir teisingai surašyti apskaitos dokumentus. BK 222 str. ir BK 223 str. numatytus nusikaltimus sudaro nevykdomi minėti reikalavimai, kai pažeidžiama buhalterinės apskaitos vedimo tvarka (BK Komentarai, II d., 2 knyga).

BK 222 str. įtvirtintas *apgaulingas apskaitos tvarkymas*. Šis straipsnis numato, kad atsako tas, kas apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies



nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Šio nusikaltimo objektas yra buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, o papildomas objektas (kaip ir visuose aukščiau aptartuose BK straipsniuose) yra valstybės biudžeto formavimo interesai, kadangi apgaulingai tvarkant apskaitą yra slepiami mokesčiai ir paprastai į biudžetą nepatenka pajamos, kuriuos turėtų į jį patekti.

Apgaulingas teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymas – tie atvejai, kai buhalterinė apskaita tvarkoma sąmoningai pažeidžiant teisės aktuose nustatytus reikalavimus. Ši veika gali pasireikšti tiek veikimu, tiek neveikimu.

Teisės moksle kyla diskusijų dėl įstatymų leidėjo pasirinktos BK 222 str. dispozicijos formuluotės. Diskusijos kyla apie įstatymų leidėjo pasirinktą kriterijų, dėl kurio kyla baudžiamoji atsakomybė. LAT teisėjo Oleg Fedosiuk nuomone, baudžiamosios atsakomybės taikymo už apgaulingą apskaitą kriterijus suformuluotas neatsižvelgiant į slepiamų mokesčių (reiškia ir valstybei daromos žalos) piniginę išraišką ir susijęs su tiesos nustatymo buhalterijoje apsunkimu – „jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“. Šis baudžiamumo kriterijus (padariniai) vertintinas kritiškai dėl kelių aspektų. Pirma, negalėjimas nustatyti tam tikrų ekonominės veiklos rodiklių, kaip teisinis kriterijus, pasižymi abstraktumu ir subjektyvumu; antra, kiekvienoje byloje specialistas vis dėlto sugeba apskaičiuoti mokesčių mokėtojo padarytą žalą, taigi atsakomybėn trauktinas asmuo visada gali kelti pagrįstą klausimą, kodėl jam inkriminuojama tai, kad ekonominės veiklos rodikliai negali būti nustatyti; trečia, ANK normos, nustatančios administracinę atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą, sieja šią atsakomybę būtent su nuslėptų (siekiamų nuslėpti) mokesčių dydžiais (Fedosiuk, 2017, p. 67).

BK 223 str. reglamentuota atsakomybė už *aplaidų apskaitos tvarkymą*. Aplaidaus apsakautos tvarkymo objektas yra toks pats kaip ir apgaulingo apskaitos tvarkymo – buhalterinės apskaitos vedimo tvarka. Papildomu objektu taip pat laikomi valstybės biudžeto formavimo interesai, kadangi, aplaidžiai tvarkant apskaitą, į biudžetą gali nepatekti pajamos, kurios turėtų į jį patekti.

Objektyviai tiek apgaulingas (BK 222 str.), tiek aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas (BK 223 str.) iš esmės sutampa. Esminis aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo atskyrimo nuo apgaulingo kriterijus yra kaltės forma – aplaidus buhalterinės apskaitos

tvarkymas, kaip viena iš BK 223 str. dispozicijoje įtvirtintų alternatyvių veikų, padaromas tik neatsargia kaltės forma (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-227-719/2018). Taigi aplaidus apskaitos tvarkymas – gali būti padaroma tik neatsargiai (kadangi pats žodis „aplaidus“ suponuoja neatsargumą), o kitos dvi veikos – buhalterinės apskaitos netvarkymas arba buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas – gali būti padaromos ir tyčia, ir neatsargiai.

Trečiąją aptariamų normų grupę taip pat sudaro nusikalstamos veikos, kuriomis pažeidžiami mokesčių įstatymai ir keliamas pavojus valstybės finansų sistemai. Šių normų dispozicijose nėra taip tiesiogiai apibrėžti mokestiniai pažeidimai, kaip anksčiau aptartuose BK straipsniuose, ir dėl to valstybės biudžeto formavimo interesai, mokesčių mokėjimo tvarka dažniausiai yra papildomi šių nusikalstamų veikų objektai. Nepaisant to, BK 182 str., BK 202 str., 203 str., 209 str. ir BK 300 str. yra svarbūs baudžiamajai mokestinei atsakomybei. Mokesčių įstatymo pažeidimą šių straipsnių prasme identifikuoja subjekto motyvai ir tikslai, atliekamos veikos objektyviosios pusės analizė ir kt. Už šiuose straipsniuose numatytas nusikalstamas veikas, kaip ir už prieš tai aptartas, gali atsakyti ir fiziniai, ir juridiniai asmenys.

BK 182 str. įtvirtinta atsakomybė už *sukčiavimą*. Nors sukčiavimo pagrindinis objektas yra nuosavybė ir turtiniai interesai, tačiau vienas iš būdų kaip asmuo gali būti patrauktas baudžiamajon atsakomybėn už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal šį straipsnį yra turtinės prievolės panaikinimas apgaule. Tai yra tokia atvejai, kai mokesčių mokėtojas klastoja dokumentus siekdamas nesumokėti PVM į valstybės biudžetą. Taigi sukčiavimas taip pat yra viena iš atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus rūšis.

Pagal BK 182 str. sukčiavimas, tai nusikalstama veika, kuria kaltininkas apgaule savo ar kitų asmenų naudai įgyja svetimą turtą ar turtinę teisę, išvengia turtinės prievolės arba ją panaikina (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Sukčiavimas pasireškia vienos iš šių alternatyvių veikų padarymu:

1. svetimo turto savo ar kitų asmenų naudai įgijimu apgaule;
2. svetimos turtinės teisės įgijimu apgaule;
3. turtinės prievolės išvengimu apgaule;
4. turtinės prievolės panaikinimu apgaule (BK Komentarai, II d., 1 knyga).

Taigi viena iš alternatyvių veikų, kuria pasireiškia sukčiavimas yra turtinės prievolės panaikinimas. Turtinės prievolės panaikinimas – tai nukentėjusiojo turtinės teisės, atitinkančios kaltininko ar trečiojo asmens turtinę prievolę, netekimas remiantis fiktyviu juridiniu faktu (pvz.: fiktyviais atskaitos ir įskaitos būdais likviduojamas ar sumažinamas į biudžetą mokėtinas PVM) (Teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose...).

PVM sukčiavimo bylose, jeigu sukčiavimas susijęs ne su tikslu susigrąžinti (gauti į sąskaitą), bet likviduoti ar sumažinti į biudžetą mokėtiną PVM fiktyviais atskaitos ir įskaitos būdais, tokia veika laikytina turtinės prievolės panaikinimu (Teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose...).

Vilniaus apygardos teismo 2007 m. balandžio 16 d. nuosprendžiu asmeniui buvo inkriminuota tai, kad jis, būdamas juridinio asmens direktoriumi, įtraukė į įmonės apskaitą daugybę suklastotų sąskaitų-faktūrų, išrašytų dėl realiai neįvykusių sandorių su kitais juridiniais asmenimis, nurodė finansininkams pagal šiuos dokumentus užpildyti atitinkamų mokesčių laikotarpių PVM deklaracijas, jas pasirašė ir pateikė VMI. Tai leido įmonei nesumokėti į valstybės biudžetą didelės 154 148 litų PVM sumos. Teismas sukčiavimo požymius įvardijo taip, kad direktorius apgaule juridinio asmens naudai įgijo turtinę teisę į 154 148 litus valstybės biudžeto lėšų ir panaikino prievolę šiuos pinigus sumokėti į valstybės biudžetą (Lietuvos apeliacinio teismo 2007 m. spalio 26 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-348/2007).

Teismų praktika, atsižvelgdama į specifinį PVM reguliavimą, tiksliau į galimybę neteisėtai grąžinti šį mokestį, įteisino įvairių PVM grobimo schemų kvalifikavimą pagal turtinio sukčiavimo (BK 182 str.) normą (Fedosiuk, 2017, p. 70). Apgaulė PVM sukčiavimo bylose dažniausiai reiškiasi per PVM mokėtojo santykį su mokesčių inspekcija, pateikiant šiai suklastotas PVM deklaracijas, o kartais ir kitus dokumentus. Melagingų duomenų pateikimas mokesčių inspekcijai paprastai susijęs su apgaulinga buhalterine apskaita: apskaitos dokumente (paprastai PVM sąskaitoje faktūroje) fiksuojama melaginga informacija apie sandorį, išrašoma PVM sąskaita faktūra dėl sandorio, kurio iš viso nebuvo, sumažinama arba padidinama realiai įvykusio sandorio kaina ir sumokėto PVM suma. Užregistravus šį suklastotą dokumentą įmonės apskaitoje, vėliau jo pagrindu daromi atitinkami įrašai PVM deklaracijoje, kuri dėl to taip pat tampa suklastota. Apgaulė neteisėtai pasisavinant PVM ar išvengiant pelno mokesčio reiškiasi suklastotų dokumentų įtraukimu į ūkio subjektų

buhalterinę apskaitą ir jų pagrindu sukurtos suklastotos PVM deklaracijos ar kitų dokumentų pateikimu mokesčių inspekcijai, taip ją suklaidinant, siekiant įgyti valstybės biudžeto lėšas ar panaikinti turtinę prievolę valstybės biudžetui tarpusavio užskaitų būdu arba jos išvengti ateityje (Teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose...).

Apibendrinami BK 182 str. taikymą už mokesčių teisės pažeidimus, galime daryti išvadą, kad dažniausias atvejis, kai asmuo atsako pagal šį straipsnį yra PVM grobstymo situacijos, kurios pasireškia PVM nesumokėjimu į valstybės biudžetą suklastojus PVM deklaracijas ar kitus susijusius dokumentus. Asmenys aktyviu apgaulės būdu (klastodami duomenis, dokumentus ar kt.) panaikina savo turtinę prievolę ir taip įgyja valstybės biudžeto lėšas. Tokiu būdu kaltininkas ne tik kėsina į svetimą nuosavybę ar turtinius interesus, bet pažeidžia įstatymu įtvirtintą mokesčių mokėjimo tvarką bei kelia grėsmę valstybės biudžeto formavimo interesams.

Kita aptariama nusikalstama veika yra įtvirtinta BK 202 str. – ***neteisėtas vertimasis ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla***. Straipsnis numato, kad atsako tas, kas versliškai ar stambiu mastu ėmėsi ūkinės, komercinės, finansinės ar profesinės veiklos neturėdamas licencijos (leidimo) veiklai, kuriai ji (jis) reikalinga, ar kitokiu neteisėtu būdu (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

Pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentarą (toliau – BK Komentaras), pagrindinis ir tiesioginis šio straipsnio objektas yra Lietuvos Respublikos įstatymuose ar kituose teisės aktuose nustatyta vertimosi komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla (BK Komentaras, II d., 1 knyga). Papildomu šios nusikalstamos veikos objektu gali būti finansų sistema, kuomet darant šį nusikaltimą stengiamasi išvengti mokesčių. Teismų praktikoje kitokiais neteisėtais veiklos būdais gali būti pripažinti atvejai, kai, pavyzdžiui, neįregistravus juridinio asmens, verčiamasi veikla, kurią turi teisę vykdyti tik juridiniai asmenys; kai imamasi individualios veiklos jos neįregistravus ir neįgijus verslo liudijimo, taigi faktiškai nuslėpus ją ir iš jos gaunamas pajamas nuo mokesčio administratoriaus (Kaziliūnaitė, 2013, p. 352).

Šiame straipsnyje įtvirtintam nusikaltimui būdinga tai, kad kaltininkas atitinka specialius reikalavimus, keliamus pasirinktos veiklos vykdymui (arba tokių reikalavimų paprasčiausiai nėra), ir galėtų savo verslu užsiimti teisėtai, tačiau pasirenka kitą alternatyvą – savo veiklą nuslėpti ir vykdyti ją neteisėtai, taip išvengiant mokesčių, apeinant reikiamas

procedūras arba kitaip neteisėtai palengvinant vertimąsi ūkine, komercine, profesine ar finansine veikla, didinant jos pelningumą. Pavyzdžiui, LAT Baudžiamųjų bylų skyriaus 2010 m. gruodžio 21 d. nutartimi Nr. 2K-490/2010 kaltininkas ir jo vadovaujama oficialiai ir legaliai veikusi įmonė pripažinti kaltais pagal BK 202 str. 1 d. dėl to, kad pažeisdami nustatytą tvarką realizavo teisėtai vykdytų statybos (kasimo) darbų metu iškastą smėlį bei žvyrą – žemės gelmių išteklius. Statybos darbų metu iškastą gruntą, kurį pagal nacionalinius teisės aktus be atskiro Lietuvos geologijos tarnybos leidimo galima buvo panaudoti tik savo reikmėms, asmuo realizavo parduodamas kitiems juridiniams asmenims. Šiuo atveju tikėtina, kad kaltininkas ir jo vadovaujama bendrovė, kurie statybos darbus vykdė teisėtai ir buvo gavę reikiamus leidimus kasti tvenkinį, būtų galėję įteisinti ir kitą šios savo veiklos etapą, tačiau pasirinko kitą alternatyvą – išgautus žemės gelmių išteklių realizuoti neteisėtai. Kaltininkas nurodė, kad statybos darbų metu išgautą gruntą realizavo be tam reikalingų dokumentų siekdamas išvengti nemažų išlaidų, laiko sąnaudų, susijusių su leidimo gavimu (Kaziliūnaitė, 2013, p. 353-354).

Taigi, asmuo pagal BK 202 str. atsako tais atvejais, kai užsiimdamas atitinkama veikla apeina būtinas procedūras, slepia faktiškai gaunamas pajamas nuo mokesčių administratoriaus, turėdamas tikslą išvengti mokesčių ir papildomų išlaidų (pvz.: dėl leidimų, licencijų gavimo).

BK 203 str. įtvirtinta **neteisėta juridinio asmens veikla**. Straipsnio pirmoji dalis numato, kad atsako tas, kas stambiu mastu vertėsi viešojo juridinio asmens steigimo dokumentuose nenumatyta veikla. O antroji dalis, kad atsako tas, kas įsteigė ar vadovavo juridiniam asmeniui, naudojamam neteisėtai veiklai nuslėpti (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Iš lingvistinio normų aiškinimo seka, kad šiame straipsnyje yra numatyta atsakomybė už du atskirus nusikaltimus – viena už stambiu mastu vertimąsi viešojo juridinio asmens steigimo dokumentuose nenumatyta veikla, o kita už juridinio asmens steigimą neteisėtai veiklai nuslėpti.

Pagal tesimų formuojamą praktiką, atliekant BK 203 str. 2 d. numatytą nusikaltimą, juridinis asmuo iš esmės tampa neteisėtos veiklos vykdymo priedanga. Dažniausiai šiuo atveju toks juridinis asmuo pats nevykdo realios komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos. Normoje nurodyta formuluotė „neteisėtai veiklai nuslėpti“ apima ne tik nusikalstamas veikas tačiau ir kitas neteisėtas veikas (pvz.: kitas veikas, už kurių padarymą taikomos administracinio pobūdžio sankcijos). Šiuo atveju turi būti atsižvelgiama ir į šios neteisėtos veikos mastą, kuris turi būti pakankamas padaryti išvadą, kad juridinis asmuo buvo naudojamas kaip priedanga

(Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. sausio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-83-895/2016). Vykdamas nagrinėjamame straipsnyje numatytas veikas yra gaunamos pajamos, kurios yra neparodomos mokesčių administratoriui ir atitinkamai už kurias nėra mokami mokesčiai.

Dar viena BK norma, numatanti baudžiamąją atsakomybę už mokesčių mokėtojo pareigų nesilaikymą yra BK 209 str. Straipsnyje yra reglamentuota atsakomybė už **nusikalstamą bankrotą** asmeniui, kuris sąmoningai blogai valdydamas įmonę nulėmė jos bankrotą ir dėl to padarė didelės turtinės žalos kreditoriams (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Nors galbūt iš pirmo žvilgsnio neatrodytų, kad ši nusikalstama veika galėtų būti priskirta prie atsakomybių už mokesčių įstatymų pažeidimus, kadangi straipsnio dispozicijoje aiškiai ginami kreditorių interesai, tačiau nederėtų pamiršti, kad kreditorių gretose gali būti ir valstybė, kuriai asmuo, sąmoningai blogai valdydamas įmonę, nesumokėjo privalomų mokesčių.

Nusikalstamo bankroto objektas yra kreditorių turtiniai interesai gauti savo turimų turtinių reikalavimų patenkinimą (BK Komentarai, II d., 1 knyga). Kai asmuo sąmoningai blogai valdo įmonę ir nemoka privalomų mokesčių valstybei – jis jai tampa skolingas. Kaip to pasekmė atsiranda valstybės, kaip kreditoriaus teisė reikalauti iš skolininko patenkinti jos turtinį reikalavimą – sumokėti į jos biudžetą mokesčius, kurie dar nebuvo sumokėti.

Pagal teismų formuojamą praktiką, blogas įmonės valdymas gali pasireikšti tiek aktyviais veiksmais, tiek ir neveikimu. Tai neefektyvus, nuostolingas ūkininkavimas, piktybinis sutarčių nevykdymas. Blogai ūkininkauja tas, kuris blogai organizuoja įmonės darbą, atleidžia kvalifikuotus ir priima nekvalifikuotus darbuotojus, įsitraukia į nuostolingus sandorius ir pan. (Telšių apylinkės teismo 2018 m. rugpjūčio 31 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-345-187/2018). Dėl blogo ūkininkavimo susiklosto tokios situacijos, kai įmonė nesumoka mokesčių, neatsiskaito su valstybe bei kitais kreditoriais.

BK 300 str. įtvirtinta atsakomybė už **dokumentų suklastojimą ar disponavimą suklastotu dokumentu**. Šiuo straipsniu siekiama apsaugoti tokias vertybes, kaip dokumentų ir juose esančių įrašų tikrumas, informacijos dokumente patikimumas, ir taip užtikrinama normali, teisinga dokumentų apyvarta.

BK 300 str. prasme asmuo pažeisti mokesčių įstatymus gali pagamindamas netikrą ar suklastodamas tikrą dokumentą, nuo kurio priklauso jo mokesčių prievolių tinkamas įvykdymas. Paprastai tariant, jeigu asmuo šia nusikalstama veika išvengia mokesčių mokėjimo, sumažina turimų sumokėtinų mokesčių sumą, įgauna lengvatų ar kitaip pažeidžia mokesčių prievoles, jis padaro nuostolių valstybei ir taip kelia grėsmę tinkamai mokesčių mokėjimo tvarkai bei valstybės biudžeto formavimo interesams. Asmuo gali suklastodamas dokumentus neteisėtai perleisti savo turtą ir tokiu būdu atimti realų šansą valstybės institucijoms išieškoti skolas ne ginčo tvarka, dėl ko valstybė patirs turtinę žalą. Šiame kontekste verta paminėti Vilniaus apygardos teismo baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. kovo 2 d. nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. 1A-10-626/2016. Byloje buvo nagrinėjama situacija, kurioje kaltinamasis pagamino netikrą UAB akcijų pirkimo – pardavimo sutartį, patvirtindamas savo parašu į ją įrašytus melagingus duomenis tariamai patvirtinančius, kad jis parduoda UAB 100 proc. akcijų Rusijos Federacijos piliečiui ir UAB dokumentų perdavimo – priėmimo aktą, patvirtindamas savo parašu į jį įrašytus melagingus duomenis apie tai, kad jis tariamai perdavė UAB buhalterinės apskaitos dokumentus minėtam Rusijos Federacijos piliečiui. Dėl būtent šių priežasčių VMI prarado realia galimybę išieškoti skolas ne ginčo tvarka ir patyrė didelę turtinę žalą. Kaltininkas tuo pačiu ne tik sukčiavo, bet ir padarė nusikaltimą, numatytą BK 300 str. 3 d. (Vilniaus apygardos teismo 2016 m. kovo 2 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-10-626/2016).

Paminėtina yra tai, kad BK 300 str. taikymas mokesstinėse bylose kartais yra kvestionuojamas. LAT teisėjo Oleg Fedosiuk nuomone, kvalifikuojant nusikalstamas veikas, atitinkančias mokesčių slėpimą, svarbu laikytis tokios svarbios taisyklės: šių veikų negalima kvalifikuoti kaip tikro dokumento suklastojimą ir tokio dokumento panaudojimą pagal BK 300 str. LAT teisėjo nuomone, toks mokesčio pobūdžio veikos kvalifikavimas visad bus dirbtinis, o dokumento suklastojimo koncepcija, įtvirtinta BK 300 str., neturi tapti administracinio pobūdžio mokesčio pažeidimo dirbtinio kriminalizavimo instrumentu (Fedosiuk, 2017, p. 72-73).

Apibendrinant griežčiausią atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, vertinga išskirti tokius aspektus:

1. Visomis aptartomis nusikalstamomis veikomis yra pažeidžiamos mokesčių mokėtojų prievolės (t. y.: pažeidžiama mokesčių mokėjimo tvarka; duomenų apie

pajamas pelną, turtą pateikimo tvarka; buhalterinės apskaitos vedimo tvarka ir pan.).

2. Pažeidus mokesčių mokėtojo prievoles kyla grėsmė tokiems svarbiems visuomeniniams gėriams, kaip valstybės biudžeto formavimo interesams, finansų sistemai.
3. Visais atvejais baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus gali kilti tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Nusikalstamos veikos subjektas nėra išskiriamas specifiniu – mokesčių mokėtojo – požymiu.
4. Ne visais atvejais baudžiamoji įstatymo norma tiesiogiai įtvirtina mokesčių įstatymo pažeidimą, tačiau atitinkamos veikos padarymas, subjekto motyvai atliekant veiką ir veikos turinys aptartus BK straipsnius padaro pritaikomais už pavojingiausias mokesčių įstatymų pažeidimus.

#### ***4. 2. Mokestinės atsakomybės pagal Lietuvos Respublikos baudžiamąjį kodeksą ir Lietuvos Respublikos administracinį kodeksą santykis***

Diskusijos apie baudžiamosios ir administracinės atsakomybės santykį teisinėje literatūroje bei doktrinoje buvo ir tebėra populiarios. Teismų praktika formuoja nuoseklų požiūrį į šių artimų atsakomybės rūšių atskyrimą, tačiau vis dar pasitaiko atvejų kuomet bylose kyla problemos dėl tinkamos atsakomybės formos pritaikymo. Per didelio masto baudžiamosios atsakomybės taikymas kriminalizuoja visuomenę, tačiau per švelnios sankcijos neatgraso nuo neteisėto elgesio. Ne išimtis yra ir mokestinės bylos, kuriose baudžiamosios ir administracinės atsakomybės sankirta dažna. Šiame skirsnyje aptariami ANK ir BK numatytų atsakomybių už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo kriterijai, tarpusavio santykis ir nagrinėjami dažniausiai praktikoje pasitaikantys šių atsakomybių taikymo už mokestinius pažeidimus sankirtos atvejai.

ANK 2 str. 1 d. nustato, kad pagal šį kodeksą atsako fizinis asmuo, jeigu jo padaryta veika, už kurią šiame kodekse yra numatyta tam tikra sankcija, buvo uždrausta tos veikos padarymo metu galiojusiame teisės akte (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). BK numato atsakomybę tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Taigi pirmasis kriterijus, skiriantis šias dvi atsakomybės formas yra subjektai, kuriems gali būti



taikoma mokestinė atsakomybė. ANK taikoma tik fiziniams asmenims, o BK ir fiziniams, ir juridiniams.

Antrasis kriterijus, kuriuo remiantis tikslinga lyginti šias dvi atsakomybės formas yra teisiniai padariniai. Kuomet asmeniui kyla atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal BK, jis gali būti baudžiamas viešaisiais darbais, areštu, bauda arba laisvės atėmimo bausme. Maksimali laisvės atėmimo bausmė, galinti kilti už mokestinį nusikaltimą yra 8 metai. Be to, už nusikalstamos veikos padarymą asmuo įgauna teistumą. Tuo tarpu galinčios grėsti administracinės nuobaudos yra įspėjimas ir bauda. ANK teistumo institutas neegzistuoja, tik anksčiau minėtas pažeidimo pakartotinumai. Taigi laisvės apribojimas už mokestinę atsakomybę pagal ANK negrės niekada, tačiau jeigu asmeniui už mokestinės prievolės pažeidimą kyla baudžiamoji atsakomybė – jam gali grėsti net 8 metų laisvės atėmimo bausmė (pvz.: BK 182 str. atveju). Taikomų baudų dydžiai taip pat skiriasi. Kaip jau buvo minėta darbe, ekonominės sankcijos dydis, kuris gali būti skiriamas pagal BK už nusikalstamą veiką, susijusią su mokesčių įstatymų pažeidimu, yra nuo 15 MGL iki 4 000 MGL (t. y. nuo 600 EUR iki 160 000 EUR), Maksimalios baudos dydis juridiniams asmenims gali siekti netgi 100 000 MGL dydžio baudą (t. y. 4 000 000 EUR). Tuo tarpu už administracinį nusižengimą gali būti skiriama ne mažesnė negu 10 ir ne didesnė negu 6 000 EUR bauda (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). Taigi baudų dydžiai, kurios gali kilti už nagrinėjamas atsakomybės formas, akivaizdžiai skiriasi – vien tik galima minimali ekonominė sankcija pagal BK yra 60 didesnė nei minimali bauda pagal ANK.

Subjekto kaltės vertinimas tiek atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal ANK, tiek pagal BK atveju yra labai svarbus. ANK numato, kad asmuo atsako tik tuo atveju, jeigu jis yra kaltas dėl administracinio nusižengimo padarymo (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, 2015). BK reglamentuoja analogišką reikalavimą – asmuo atsako pagal baudžiamąjį įstatymą tik tuo atveju, jeigu jis yra kaltas padaręs nusikalstamą veiką (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). Taigi tiek atsakomybei pagal ANK, tiek pagal BK kilti yra būtina subjekto kaltė, kuri turi būti tinkamai ir neabejotinai įrodyta, kadangi to reikalauja nekaltumo prezumpcija. Šios taisyklės priešingybė, jau mūsų aptarta, MAĮ reglamentuota ekonominės sankcijos skyrimo tvarka, kuomet pažeidėjo kaltė yra preziumuojama.

Apie administracinės ir baudžiamosios atsakomybių santykį ne kartą yra pasisakęs ir Konstitucinis teismas. Administracinio teisės pažeidimo ir nusikaltimo sampratos panašios, tačiau jos skiriasi ir pagal: padarytų veikų pavojingumą, priešingumą teisei, teises pasekmes. Administracinis teisės pažeidimas ir nusikaltimas apibūdinami kaip pavojingos veikos, kadangi jas padarius yra pažeidžiamos tam tikros vertybės. Teisės doktrina visuotinai pripažįsta, kad administracinio teisės pažeidimo ir nusikaltimo pavojingumas yra nevienodas. Didesnį nusikaltimo pavojingumą nulemia ne tik objekto, bet ir kitų objektyvių bei subjektyvių požymių visuma (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas).

Administracinės atsakomybės sąvoka dažniausiai naudojama tik retrospektyvine prasme, nors kai kurios administracinės prievartos priemonės yra skirtos užkirsti kelia galimiems teisės pažeidimams ar kitokiam visuomenei pavojingam elgesiui arba kitokiems objektyviai kilusiems visuomenei žalingiems padariniams (Šedbaras, 2005, p. 70). Tai reiškia, kad nors atsakomybė pagal ANK ir yra skirta atgrasyti asmenis nuo netinkamo elgesio, vis dėlto pagrindinis jos tikslas būtų skirti nuobaudą jau pažeidimą padariusiam asmeniui. Tuo tarpu baudžiamosios atsakomybės tikslai yra ir nubausti asmenį, ir atgrasyti nuo galimos nusikalstamos veikos padarymo tiek jį patį pakartotinai, tiek visuomenę.

Dažniausiai pasitaikančią sankirtą tarp ANK ir BK normų, numatančių atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, galima įžvelgti šiuose straipsniuose:

1. ANK 127 str. ir BK 202 str. 1 d., abu straipsniai numato atsakomybę už neteisėtą vertimąsi ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla.
2. ANK 187 str. (ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas) ir BK 220 str. numatantis atsakomybę už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą arba BK 221 str. už deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą.
3. ANK 205 str. (buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas) ir BK 222 str., 223 str. numatantis atsakomybę už apgaulingą arba aplaidų apskaitos tvarkymą.

Analizę pradėsime nuo *neteisėto vertimosi ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla*. ANK 127 str. ir BK 202 str. 1 d. numatytas atsakomybes vienija pažeidėjo neteisėtas

vertimasis ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla, reikalavimų keliamų verčiantis šiomis veiklomis nesilaikymu, reikalingos licencijos neturėjimu ir pan. Asmuo šių normų prasme pažeidžia mokesčių įstatymus tada, kai užsiimdamas atitinkama veikla, apeina būtinas procedūras, slepia faktiškai gaunamas pajamas nuo mokesčių administratoriaus, turėdamas tikslą išvengti mokesčių, papildomų išlaidų.

Skirtumas tarp ANK 127 str. ir BK 202 str. 1 d. yra tas, kad administracine tvarka asmuo atsako, jeigu neteisėtu būdu gautos pajamos ar nustatyta tvarka neįtrauktų į apskaitą prekių vertė neviršija 500 BBND (25 000 EUR), o baudžiamąja tvarka – jeigu veikė versliškai arba stambiu mastu.

Baudžiamajai atsakomybei pagal šį straipsnį kilti yra būtina nustatyti bent vieną iš alternatyvių požymių: stambų veiklos mastą ar versliškumą (Fedosiuk, 2013, p. 308). Stambaus masto kriterijus atrodo esantis informatyvesnis nei versliškumo kriterijus, tačiau kaip juos identifikuoti pažeidėjo veikose?

LAT baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 12 d. nutartyje baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-102-222/2018 atsispindi labai aiškus nagrinėjamo normų atskyrimas. Teismas byloje pažymėjo, kad riba tarp administracinės ir baudžiamosios atsakomybės dėl neteisėto vertimosi atitinkama veikla apibrėžiama per versliškumo požymį. Teismų praktikoje versliškumas kaip BK 202 str. 1 d. numatytos nusikalstamos veikos sudėties objektyvusis požymis suprantamas kaip kriterijus, rodantis didesnę šios veikos pavojingumą nei analogiško administracinio nusižengimo, todėl jis negali būti identifikuojamas formaliai ar vadovaujantis vien padarytų pažeidimų skaičiumi ir pan. ANK 127 str. 1 d. vartojamas terminas „vertimasis veikla“ ir BK 202 str. 1 d. vartojamas terminas „ėmimasis veiklos versliškai“ iš esmės reiškia ne ką kita, kaip veiklos pastovumą, nuolatinį jos pobūdį. Versliškumo požymio turinį taip pat gali rodyti parengiamųjų darbų neteisėtai veiklai organizuoti ir vykdyti atlikimas, šios veiklos valdymas ir kitokie veiksmai, rodantys didesnę veikos pavojingumą. Versliškumas kaip baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus iš esmės reiškia didesnę neteisėtos veiklos mastą ir pavojingumą, kurį galėtų rodyti išvystyta neteisėto verslo infrastruktūra, platūs ryšiai ir pan. Tai pat teismas pažymėjo ir tai, kad baudžiamoji atsakomybė už neteisėtą ūkinę, profesinę ar kitokią veiklą pagal aptariamą požymį visada turi būti pagrįsta teismo vidiniu įsitikinimu dėl tokios neteisėtos veiklos didesnio pavojingumo ir administracinės atsakomybės

nepakankamumo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-102-222/2018).

Antrasis aptariamas mokesčių įstatymų pažeidimų pagal ANK ir BK palyginimas yra **atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas**. ANK atsakomybę už šį pažeidimą numatyta 187 str., o BK veika kriminalizuota 220 str. Šio straipsnio pirmoje dalyje numatyta, kad atsako tas, kas siekdamas išvengti mokesčių, kurių suma viršija 100 MGL, įrašė į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

BK 220 str. yra numatyti veikos padarymo motyvai – siekiant išvengti mokesčių. Šis veikos požymis sutampa su ANK 187 str. 3 ir 4 d. numatytu tapačiu pažeidimo padarymu tikslu – siekiu išvengti mokesčių. Tačiau BK 220 str. nuo administracinės atsakomybės skiria siektiną nuslėpti mokesčių suma. Baudžiamajai atsakomybei kilti mokesčių suma turi viršyti 100 MGL (4 000 EUR), o jeigu mokesčių suma neviršija 100 BBND – pažeidėjui kils atsakomybė pagal ANK 187 str.

Teismai praktikoje taip pat yra pažymėję, kad tiek BK 220 str. 1 d., tiek ANK 187 str. numato atsakomybę už teisės aktų pažeidimus, susijusius su neteisingų duomenų įrašymu į mokesčių administratoriui pateiktas turto ir (ar) pajamų deklaracijas arba kitas ataskaitas. Dėl šios priežasties vienas iš pagrindinių kriterijų, padedančių atriboti panašius sudėties požymius turinčius nusikaltimą ir administracinį nusižengimą, yra neteisėtu veikimu siekiamų išvengti sumokėti mokesčių dydis (Panevėžio apygardos teismo 2019 m. lapkričio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-176-879/2019).

Trečioji grupė aptariamų mokesčių įstatymų pažeidimų yra buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimai. ANK 205 str. 3 ir 4 d. numato atsakomybę už **aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą**, kai dėl to nesumokama nuo 30 iki 50 BBND mokesčių (ANK 205 str. 3 d.) arba daugiau kaip 50 BBND mokesčių (ANK 205 str. 4 d.). Aplaidus apskaitos tvarkymas kriminalizuotas BK 223 str.: „tas, kas privalėjo tvarkyti, bet netvarkė teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos arba aplaidžiai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą, arba įstatymų nustatytą laiką nesaugojo buhalterinės apskaitos dokumentų, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo

turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“ (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000).

ANK 205 str. 5 ir 6 d. numato atsakomybę už *apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą* siekiant nuslėpti arba nuslepiančią nuo 10 iki 50 BBND mokesčių (ANK 205 str. 5 d.) arba daugiau kaip 50 BBND mokesčių (ANK 205 str. 6 d.). Skirtingai nei ANK, BK atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą numato ne tame pačiame, o kitame straipsnyje – BK 222 str.

Tiek ANK 205 str., tiek BK 222 str. ir 223 str. numatytos blanketinės normų dispozicijos, kuriomis reikalaujama nepažeisti buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų. Taigi šiomis normomis saugomas objektas yra tapatus.

BK 222 str. ir BK 223 str. numatytų nusikaltimų sudėtys yra materialios, todėl baudžiamoji atsakomybė kyla tik tuo atveju, kai netinkamas buhalterinės apskaitos tvarkymas sukelia šiame BK straipsnyje numatytus padarinius – dėl tyčinių buhalterinės apskaitos pažeidimų negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. birželio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-144-788/2017).

Teismų praktikoje ne kartą buvo pažymėta, kad svarbiausias netinkamą buhalterinės apskaitos tvarkymą pagal ANK ir pagal BK skiriantis bruožas yra specifiniai BK numatyti padariniai. Pavyzdžiui, kasacinėje nutartyje Nr. 2K-335-648/2016 teismas dar kartą pabrėžė, kad asmuo traukiamas administracinėn atsakomybėn už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, kai per tikrinamą laikotarpį dėl aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nebuvo sumokėta tam tikra suma mokesčių, o baudžiamoji atsakomybė asmeniui pagal BK 223 str. kyla, kai dėl aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nebuvo galima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojo byloje Nr. 2K-335-648/2016). Kai yra nustatomi apskaitos pažeidimai, bet neaptinkami minėti baudžiamajame įstatyme įtvirtinti padariniai – yra sprendžiamas atsakomybės taikymo klausimas pagal ANK 205 str.

Aplaidų ir apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą skiria šių veikų pavojingumo laipsnis. Tačiau pažeidimai, įtvirtinti ANK, nuo nusikalstamų veikų, kriminalizuotų BK,

skiriasi pagal pagrindinį kriterijų – padarinius. Aplaidus ar apgaulingas apskaitos tvarkymas ANK prasme nesukuria situacijos, kurioje visiškai ar iš dalies nebūtų galima nustatyti asmens veiklos, jo turto, įsipareigojimų ir pan.

Tik lingvistiškai nagrinėjant aptartas ANK ir BK normas, gali klaidingai atrodyti, kad jos numato atsakomybę už tapačius mokesčių įstatymų pažeidimus, kadangi jose reglamentuotais nusizengimais ir nusikaltimais pažeidžiami objektai yra panašūs arba netgi vienodi. Tačiau, atlikus išsamią kiekvienos dispozicijos bei teismų praktikos analizę, galima daryti išvadą, kad aptarti ANK ir BK mokesčių įstatymų pažeidimai skiriasi pagal veikos mastą, padarinius ir subjektus.

Apibendrinami atsakomybių už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal BK ir ANK santykį, galime daryti išvadą, kad pagrindinis kriterijus, skiriantis šiuose kodeksuose įtvirtintų normų taikymą praktikoje yra neteisėtais veiksmais sukeltų padarinių tinkamas identifikavimas ir įvertinimas. Būtent tai padeda pagal baudžiamąjį įstatymą nubausti asmenis už sunkiausių mokesčių įstatymų pažeidimų padarymą. Taigi aptarus atsakomybes už mokestinius pažeidimus pagal BK ir ANK galima suformuluoti tokias esmines taisykles: baudžiamasis įstatymas taikomas platesniam subjektų ratui, numato atsakomybę už sunkiausius nusikaltimus mokesčių srityje; ANK už to paties turinio, bet mažiau pavojingus pažeidimus numato lengvesnę atsakomybę; abejose analizuotose atsakomybėse galioja griežta nekaltumo prezumpcija.

## *IŠVADOS*

1. Atsakomybė pagal MAĮ mokesčių mokėtojui kyla už neteisėtą mokesčio sumažinimą jo neapskaičiavus, nedeklaravus arba neteisėtai pritaikius mažesnę mokesčio tarifą. MAĮ numato baudų skyrimo tvarką, sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes, netgi pažeidimą kvalifikuojantį požymį. Ši atsakomybė pasižymi išskirtine kaltės prezumpcija, subjektu, specifiskai įvardijamu kaip mokesčių mokėtojas, didelėmis galimomis ekonominėmis sankcijomis. Mokestinė atsakomybė pagal MAĮ laikytina griežta atsakomybės forma, kadangi asmens kaltė yra preziumuojama, o ją paneigti yra pačio pažeidėjo teisė.
2. Didesnis mokesčio tarifas taikomas už atitinkamo aplinkos mokesčio įstatymo pažeidimus, kai yra nuslepiama tarša, nedeklaruojami reikalingi duomenys ir dėl to nesumokami mokėtini mokesčiai. Atsakomybės už aplinkos mokesčių įstatymų pažeidimus specifinis bruožas yra tas, kad jos sankcija pasireiškia pažeidėjui taikomu didesniu tarifo mokesčiu (išskyrus Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo atveju, kuomet yra skiriama bauda). Taip pat, subjektas, kuriam taikoma atsakomybė yra mokesčių mokėtojas, nesvarbu, ar jis fizinis, ar juridinis asmuo. Šios atsakomybės vienas iš pagrindinių tikslų yra užtikrinti tinkamą aplinkos apsaugą.
3. Mokestinės atsakomybės pagal ANK išskirtinis bruožas, skiriantis ją nuo kitų atsakomybių už mokesčių įstatymų pažeidimus formų, yra tas, kad ji numato atsakomybę tik fiziniams asmenims, kurie yra atsakingi už atitinkamų mokestinių pažeidimų atlikimą – deklaracijų, mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimus ir kt. Taikant šią atsakomybę yra labai svarbi nekaltumo prezumpcija, kurią paneigti yra institucijos, iniciavusios pažeidimo procesą, pareiga, tačiau ne visais atvejais ta institucija bus VMI. Būtent subjektas, pažeidimo pavojingumas, jo padarymo aplinkybės padeda šią atsakomybę atriboti nuo kitų mokestinės atsakomybės formų.
4. Baudžiamasis įstatymas, kriminalizuodamas pavojingiausias mokesčių įstatymų pažeidimus, susijusius su mokesčių slėpimu, ir numatydamas už juos griežčiausias sankcijas, saugo valstybės biudžeto formavimo interesus ir visą finansų sistemą. Baudžiamąją mokestinę atsakomybę nuo jai artimos mokestinės atsakomybės pagal ANK skiria subjektų ratas, pažeidimu sukeliamų padarinių mastas, veikos pavojingumo laipsnis. Nors teismai sistemingai formuoja BK ir ANK atskyrimo

taisyklės mokestinėse bylose, vis tik kartais praktikoje pasitaiko šių atsakomybių sankirtos atvejų.

5. Atlikus visų atsakomybių už mokesčių įstatymų pažeidimus Lietuvoje formų analizę, galima daryti išvadą, kad iš esmės visų nagrinėtų atsakomybių pagrindinis tikslas yra suvaldyti, išvengti ir atgrasyti mokesčių mokėtojus nuo mokesčių slėpimo, kadangi tik plačiai sankcionavus šią neteisėtą veiką bus užtikrinta aukšta valstybės finansų ir biudžeto interesų apsauga. Visi darbe nagrinėti mokesčių įstatymų pažeidimai didesne ar mažesne apimtimi sukelia tuos pačius padarinius – mokėtino į biudžetą mokesčio sumažinimą, bandant išvengti mokesčių.



## **NAUDOTŲ ŠALTINIŲ SĄRAŠAS**

### ***Teisės norminiai aktai:***

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). Valstybės žinios, 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). TAR, 11216.
3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000), Valstybės žinios, 89-2741.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004), Valstybės žinios, 63-2243.
5. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (2006), Valstybės žinios, 65-2382.
6. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (1999), Lietuvos žinios, 47-1469.
7. Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas (1992), Lietuvos Aidas, 30-929.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1031 „Dėl bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio patvirtinimo“ (2008). Valstybės žinios, 121-4608.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1467 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. lapkričio 5 d. nutarimo Nr. 1206 „Dėl socialinės paramos išmokų atskaitos rodiklių dydžių patvirtinimo“ pakeitimo“ (2020).
10. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ (2007). Valstybės žinios, 38-1433.
11. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-128 „Dėl Operatyvių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir tvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ (2004). Valstybės žinios, 107-4025.

### ***Specialioji literatūra:***

12. Drakšas, R. (2003). Baudžiamosios atsakomybės sampratos formulavimo problemos Lietuvoje. *Teisė*, 47.
13. Fedosiuk, O. (2017). Mokesčių slėpimas, kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai. *Teisės apžvalga*, 2(16), 58-76.

14. Fedosiuk, O. (2013). Baudžiamoji atsakomybė už vertimąsi neteisėta komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla: optimalių kriterijų beiėškant. *Jurisprudencija*, 20(1), 301-317.
15. Fedosiuk, O. (2012) Baudžiamoji atsakomybė kaip kraštutinė priemonė (Ultima ratio): teorija ir realybė. *Jurisprudencija*, 19(2), 715-738.
16. Gruodis, P. (2019). Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams. *Teisė*, 113, 50-63.
17. Kaziliūnaitė. R. (2013). Baudžiamąją atsakomybę užtraukiančių savanaudiškos veiklos aspektų įtaka iš šios veiklos gaunamo turto statusui. *Socialinių mokslų studijos*, 5(1), 347-365.
18. *Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras*, Specialioji dalis (99-212 str.), II dalies 1 knyga, (2009). Vilnius: VĮ Registrų Centras.
19. *Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras*, Specialioji dalis (213-330 str.), II dalies 2 knyga, (2010). Vilnius: VĮ Registrų Centras.
20. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras* (2021 m. sausio 5 d. redakcija).
21. Medelienė, A., Sudavičius, B., (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: VĮ Registrų centras.
22. Sudavičius. B. (2019). Didesnis tarifas Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje. *Teisės viršenybės link*, 280-296.
23. Šedbaras, S. (2005). *Administracinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia.
24. Žvaigždinienė, I. (2007). Žalos aplinkai atlyginimo teisinio reguliavimo ir praktinio taikymo problemos. *Daktaro disertacija*, socialiniai moksliai, teisė (01S), Vilniaus universitetas. Vilnius.

#### ***Teismų praktika:***

25. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas.
26. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas.
27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-227-719/2018.
28. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-102-222/2018.

29. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. birželio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-144-788/2017.
30. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojo byloje Nr. 2K-335-648/2016.
31. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. sausio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-83-895/2016.
32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose“.
33. Teismų praktikos sukčiavimo baudžiamosiose bylose (Baudžiamojo kodekso 182 str.) apžvalga Nr. AB-36-1.
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>143</sup>-2619/2011.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>6</sup>-238/2007.
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. sausio 26 d. nutartis Nr. N663-156/2007.
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. liepos 28 d. aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, nagrinėjant bylas aplinkos apsaugos srityje, apibendrinimas. Administracinė jurisprudencija. 2014 m., 28, p. 384-682.
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. kovo 7 d. aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (II dalis). Administracinė jurisprudencija. 2012, 22, p. 420-509.
39. Lietuvos apeliacinio teismo 2007 m. spalio 26 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-348/2007.
40. Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 25 d. nutarimas administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-94-593/2021.
41. Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 17 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-84-478/2021.
42. Šiaulių apygardos teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-25-744/2021.

43. Kauno apygardos teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-72-317/2021.
44. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. gruodžio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-4796-860/2020.
45. Panevėžio apygardos teismo 2019 m. lapkričio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-176-879/2019.
46. Panevėžio apygardos teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-152-350/2018.
47. Kauno apygardos teismo 2017 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. AN2-618-319/2017.
48. Vilniaus apygardos teismo 2016 m. kovo 2 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-10-626/2016.
49. Telšių apylinkės teismo 2018 m. rugpjūčio 31 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-345-187/2018.

***Kiti šaltiniai:***

50. Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apyskaita. Prieiga per internetą: [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/753727/Forma\\_1-VP\\_2020\\_12.pdf/8147ad83-c381-64ab-b156-75ed84ccb4dd?t=1611752487761](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/753727/Forma_1-VP_2020_12.pdf/8147ad83-c381-64ab-b156-75ed84ccb4dd?t=1611752487761).
51. Pagrindiniai socialiniai rodikliai. Prieiga per internetą: <https://www.sodra.lt/lt/situacijos/pagrindiniai-socialiniai-rodikliai>.
52. Pagrindiniai socialiniai rodikliai. Prieiga per internetą: <https://www.tagidas.lt/savadai/9007/>.

*Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus formos Lietuvoje, jų santykis*

*Ieva Binevičiūtė*

Mokestinės prievolės įvykdymas yra viena iš pagrindinių mokesčių mokėtojo pareigų, kuria užtikrinamas pajamų į valstybės biudžetą surinkimas. Tinkamas mokesčių mokėjimas padeda užtikrinti valstybės ir savivaldybių finansavimą, užtikrina visuomenės teisių apsaugą bei bendrą gerovę. Kadangi mokesčių mokėjimas yra ypatingai svarbus valstybės egzistavimui ir vystymuisi, yra labai svarbu užtikrinti tinkamą šios prievolės vykdymą. Dėl šios priežasties Lietuvos Respublikoje už mokesčių įstatymų pažeidimus gali kilti skirtingų formų ir įvairaus masto atsakomybės. Atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus numato ne vienas nacionalinis įstatymas.

Baigiamajame darbe yra analizuojamos atsakomybės už mokestinius pažeidimus formos ir jų tarpusavio santykis. Nagrinėjami baudų skyrimo ypatumai pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, atsakomybė pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą, baudžiamoji atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus ir didesnio mokesčio tarifo taikymas. Nagrinėjant nacionalinius aktus, teismų praktiką, teisės mokslinius straipsnius, atliekama šių atsakomybių santykio analizė.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą mokesčių mokėtojui už neteisėtą mokesčio sumažinimą kyla ekonominė sankcija, kuri dėl savo dydžio, taikymo tikslų ir išskirtine kaltumo prezumpcija laikoma griežta atsakomybės forma. Atsakomybė už aplinkosaugos mokesčių mokėjimo tvarkos pažeidimus, pagal atitinkamus šių mokesčių įstatymus, numato specifinę atsakomybės formą – didesnio tarifo mokesčiui pritaikymą. Mokestinė atsakomybė pagal Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksą yra taikoma tik fiziniams asmenis, o baudžiamasis įstatymas numato atsakomybę už pavojingiausių mokestinių nusikaltimų padarymą.

## *SUMMARY (anglų kalba)*

### *Forms of liability for tax law violations in Lithuania and their interrelation*

*Ieva Binevičiūtė*

The payment of taxes is one of the main obligations for taxpayers, which ensures the collection of revenue to the state budget. Proper payment of taxes helps to ensure the financing of the state, ensures the protection of public rights and welfare. As the payment of taxes is particularly relevant for the existence and development of the state, it is very important to ensure the proper implementation of this obligation. For this reason, liability for violations of tax law in the Republic of Lithuania may arise to different forms and varying degrees. Liability for breaches of tax law is governed by a number of national laws.

The final study researches the forms of liability for tax violations in Lithuania and their interrelation. The study analyses liability for violations of tax law under the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania, the Code of Administrative Offenses of the Republic of Lithuania, the Criminal Code of the Republic of Lithuania and the application of a higher tax rates. An analysis of the interrelation between these liabilities is carried out by research of the national legislation, case law and articles.

According to the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania, fine is imposed on a taxpayer for an illegal tax reduction. This fine due to its size, application objectives and exceptional presumption of guilt is considered a strict form of liability. Liability for violations of the procedure for payment of environmental taxes, in accordance of the relevant laws of these taxes, provides a specific form of liability – the application of a higher tax rate. Liability for tax breaches under the Code of Administrative Offenses of the Republic of Lithuania applies only to natural persons, and the criminal law provides liability for the commission of the most dangerous tax violations.

## PRIEDAS NR. 1



### VALSTYBINĖ MOKESČIŲ INSPEKCIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS FINANSŲ MINISTERIJOS

IEVA BINEVIČIŪTĖ

2021-03-22 Nr. RM-13804  
| 2021-02-28 Nr. GM-13143

#### ATSAKYMAS Į KLAUSIMĄ APIE DVIGUBO BAUDIMO NEGALIMUMO PRINCIPO TAIKYMĄ

Gerbiama leva,

Teikiame atsakymą į Jūsų pateiktą klausimą:

Mokesčių administratorius, vykdydamas jam įstatymo priskirtas funkcijas, privalo laikytis tiek nacionalinių, tiek tarptautinių teisės aktų nuostatų bei teismų išaiškinimų. Tarptautiniuose bei nacionaliniuose teisės aktuose ir teismų išaiškinimuose yra pažymėta, kad niekas negali būti baudžiamas už tą pačią nusikalstamą veiką antrą kartą (Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau ir Konstitucija) 31 straipsnio 5 dalis, Baudžiamojo kodekso 2 straipsnio 6 dalis). Draudimas persekioti ar bausti asmenį už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo galutinai išteisintas arba nuteistas pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą, nustatytas ir Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – ir Konvencija) protokolo Nr. 7 4 straipsnio 1 dalyje. Šiomis nuostatomis yra įtvirtintas principas non bis in idem (draudimas persekioti ir bausti už tą patį nusikaltimą).

Konstitucinėje jurisprudencijoje nedviprasmiškai įtvirtinta, kad principas non bis in idem reiškia ir tai, kad jeigu asmuo už teisei priešingą veiką buvo patrauktas ne baudžiamojon, bet administracinėn atsakomybėn, t. y. jam buvo pritaikyta sankcija – paskirta nuobauda ne kaip už nusikaltimą, bet kaip už administracinę teisės pažeidimą, jis už tą veiką negali būti traukiamas dar ir baudžiamojon atsakomybėn (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau - ir Konstitucinis Teismas) 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas). Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, plėtodamas non bis in idem principo aiškinimą, yra nurodęs, kad tokio principo įtvirtinimo tikslas yra uždrausti ne tik nubaudimą už tą pačią veiką, dėl kurios baudžiamasis procesas buvo pabaigtas galutiniu sprendimu, bet ir baudžiamojo proceso dėl tokios veikos pakartojimą, kad administracinės teisės pažeidimai savo prigimtimi yra baudžiamojo pobūdžio, o pažeidimui konstatuoti pakanka, kad sutaptų bent vienas esminių veikos požymių (kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-167-788/2015, 2K-7-29-942/2016).

Pagal Europos Žmogaus Teisių Teismo (toliau - EŽTT) praktiką nustatant, ar teisės pažeidimas kvalifikuotinas kaip „baudžiamasis“, yra taikytini trys kriterijai: teisės pažeidimo priskyrimas pagal vidaus teisę, teisės pažeidimo pobūdis ir galimos bausmės pobūdis bei griežtumo laipsnis. Pažymėtina, kad EŽTT praktikoje taikant nurodytus kriterijus paprastai pripažįstama, kad mokesčių teisės pažeidimai, už kuriuos skiriamos mokeskinės baudos, laikytini „baudžiamaisiais“



VALSTYBINĖ  
MOKESČIŲ  
INSPEKCIJA

Budžetinė įstaiga,  
Vasario 16-osios g.14,  
LT-01514 Vilnius

Tel. 852668200,  
Faks. (85) 212 5604,  
El. p. vmi@vmi.lt,  
www.vmi.lt

Duomenys kaupiami ir saugomi  
Juridinių asmenų registre,  
Kodas 188659752

Konvencijos prasme (2002 m. liepos 23 d. sprendimas Janosevic prieš Švediją, peticijos Nr. 34619/97; 2006 m. lapkričio 23 d. sprendimas Jussila prieš Suomiją, peticijos Nr. 73053/01; 2010 m. sausio 5 d. sprendimas Impar Ltd. prieš Lietuvą, peticijos Nr. 13102/04; 2012 m. balandžio 17 d. sprendimas Steininger prieš Austriją, peticijos Nr. 21539/07). Analogiška pozicija išsakyta ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje (kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-170/2012, 2K-266/2014).

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinė septynių teisėjų kolegija yra išaiškinusi, kad pagal savo pobūdį ir skyrimo tvarką baudos, numatytos Mokesčių administravimo įstatyme (toliau - MAĮ), yra administracinės nuobaudos (kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-228/2000). Pažymėtina, kad, atsižvelgiant į EŽTT praktikoje suformuluotus kriterijus, tokios nuobaudos ir administraciniai teisės pažeidimai, už kuriuos jos skiriamos, paprastai taip pat pripažįstami „baudžiamaisiais“ Konvencijos prasme (pavyzdžiui, kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-322/2003, 2K-686/2007, 2K-102/2008; EŽTT 2008 m. lapkričio 4 d. sprendimas byloje Balsytė-Lideikienė prieš Lietuvą, peticijos Nr. 72596/01). Tai, kad pagal MAĮ skiriamos baudos yra baudžiamojo pobūdžio ir šios baudos už tą pačią teisę priešingą veiką negali būti taikomos kartu su baudžiamąja atsakomybe, pasisakyta ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos nutartyje (kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-100-222/2016).

Konstitucinis Teismas 2017 m. kovo 15 d. nutarime nurodė, kad Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje konstatuota, jog asmenims, traukiamiems baudžiamojon atsakomybėn, taip pat asmenims, traukiamiems teisinėn atsakomybėn pagal atitinkamus įstatymus, jei juose nustatytos sankcijos savo dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms, nesvarbu, kokiai teisinės atsakomybės rūšiai (baudžiamajai, administracinei, drausminei ar kitokiai) šios sankcijos būtų priskirtos, ir nesvarbu, kaip atitinkamos sankcijos būtų vadinamos, įstatymuose būtinai turi būti nustatytos tokios procesinės garantijos, kokios kyla iš Konstitucijos, inter alia (be kita ko), iš jos 31 straipsnio (inter alia, 2005 m. lapkričio 3 d., 2008 m. gegužės 28 d., 2013 m. balandžio 12 d. nutarimai). Konstitucinis principas non bis in idem reiškia draudimą bausti antrą kartą už tą pačią teisę priešingą veiką - už tą patį nusikaltimą, taip pat už tą patį teisės pažeidimą, kuris nėra nusikaltimas.

Konvencijos protokolo Nr. 7 4 straipsnis, kaip ir Lietuvos Respublikos nacionalinė teisė, nedraudžia vykdyti dviejų procesų dėl tos pačios veikos, tačiau yra draudžiamas pakartotinis asmens baudžiamasis persekiojimas ir nubaudimas. Sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas non bis in idem principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo yra baudžiamas jam taikant sankciją, kuri yra baudžiamojo pobūdžio; 2) ar asmuo baudžiamas už identiškus ar iš esmės tuos pačius teisiškai reikšmingus faktus (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas faktines bylos aplinkybes.

Minėta, kad teismų praktikoje konstatuota, jog pagal MAĮ skiriamos baudos yra baudžiamojo pobūdžio. Pažymėtina, kad mokestinės baudos bei kriminalinės bausmės paskirtis iš esmės yra panaši. Baudos už mokestinius pažeidimus paskirtis - ne tik nubausti pažeidėją, bet ir atgrasyti jį bei kitus asmenis nuo galimų pažeidimų ateityje. Bausmės paskirtis yra sulaukyti asmenis nuo nusikalstamų veikų darymo; nubausti nusikalstamą veiką padariusį asmenį; atimti ar apriboti nuteistam asmeniui galimybę daryti naujas nusikalstamas veikas; paveikti bausmę atlikusius asmenis, kad laikytųsi įstatymų ir vėl nenusikalstų; užtikrinti teisingumo principo įgyvendinimą.

2



VALSTYBINĖ  
MOKESČIŲ  
INSPEKCIJA

Biudžetinė įstaiga,  
Vasario 16-osios g.14,  
LT-01514 Vilnius

Tel. 852668200,  
Faks. (85) 212 5604,  
El. p. vmi@vmi.lt,  
www.vmi.lt

Duomenys kaupiami ir saugomi  
Juridinių asmenų registre,  
Kodas 188659752



Tokia yra ir baudų pagal Administracinių nusižengimų kodeksą (toliau - ANK) paskirtis.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pažymėtina, jog teismų praktikoje nedviprasmiškai suformuota nuostata dėl administracinės ir mokestinės sankcijos baudžiamojo pobūdžio. Todėl darytina išvada, kad asmenį nubaudus administracine tvarka, asmeniui už tą patį pažeidimą negali būti taikoma mokestinė atsakomybė. Kaip ir minėta anksčiau, kiekvienu individualiu atveju, mokesčių administratorius pradėdamas administracinį ar mokestinį procesą dėl sankcijos paskyrimo, turi įsitikinti ar nėra pažeidžiamas non bis in idem principas, t. y. ar nėra baudžiamas tas pats asmuo pakartotinai; ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo; ar nėra baudžiamas už tą patį pažeidimą; ar asmuo nėra baudžiamas už identiškus ar iš esmės tuos pačius teisiškai reikšmingus faktus.

Atskirų kriterijų ar požymių, kuriais vadovautųsi mokesčių administratorius vertindamas ar asmenį bausti pagal ANK ar pagal MAĮ, nėra nustatyta, tačiau mokesčių administratorius turi užtikrinti visuomenės interesą, todėl inicijavęs mokestinį patikrinimą, kurio metu nustatomi mokestiniai pažeidimai (pvz. nustatoma, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino; trūkstama mokesčio suma priskaičiuojama dėl mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu nustatytų mokesčių mokėtojo pajamų, kurių gavimo šaltinių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti ir kitais panašiais atvejais), mokesčių administratorius taiko mokestinę procedūrą bei MAĮ įtvirtintas sankcijas.

Tačiau nustačius pažeidimus ne mokestinio patikrinimo metu, galimas ir administracinio proceso taikymas.

Papildomai pažymėtina, kad konstitucinis principas non bis in idem nereiškia, kad už teisės pažeidimą asmuo apskritai negali būti traukiamas skirtingų rūšių teisinėn atsakomybėn (Konstitucinio Teismo 2001 m. gegužės 7 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai). Be to, konstitucinis principas non bis in idem savaime nepaneigia galimybės taikyti asmeniui ne vieną, bet daugiau tos pačios rūšies (t. y. apibrėžiamų tos pačios teisės šakos normomis) sankcijų už tą patį pažeidimą, pavyzdžiui, pagrindinę ir papildomąją bausmę arba pagrindinę ir papildomąją administracinę nuobaudą (Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai). Todėl kaip ir numatyta MAĮ 132 straipsnyje, mokesčių administratorius iš esmės gali pradėti mokestinę procedūrą ir tuo pačiu administracinę teiseną dėl to paties pažeidimo, tačiau nubausti asmenį (paskirti baudą) gali tik pagal vieną iš teisės aktų.

Dėkojame, kad kreipiatės.

Pagarbiai  
Jūratė Tamoševičienė  
Mokesčių informacijos departamento  
Bendrosios informacijos skyriaus  
Patarėja

Savarankiškai aktualią informaciją VMI administruojamų mokesčių klausimais, seminarų medžiagą, paaiškinimus ir komentarus galite rasti adresu [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt). Pasikonsultuoti su VMI specialistais Jus dominančiais mokesčių klausimais galite telefonu 1882 arba +370 5 260 5060. Telefonu suteikta konsultacija yra lygiavertė rašytinei, nes pokalbiai yra įrašomi ir saugomi 5 metus.