

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Lauryno Šatkaus,  
V kurso, mokesčių ir finansų teisės  
Studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**MOKESČIŲ ADMINISTRAVIMO ĮSTATYME NUMATYTOS SANKCIJOS IR  
JŲ TAIKYMAS**

**SANCTIONS PROVIDED IN THE LAW ON TAX ADMINISTRATION AND  
THEIR APPLICATION**

Vadovas: Lekt. dr. Gediminas Užubalis

Recenzentė: Audronė Gedmintaitė

Vilnius

2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos neigiamos poveikio priemonės jų atitikties sankcijos sampratai aspektu, taip pat, remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimais bei teisės mokslininkų darbais nagrinėjami sankcijų taikymo, atleidimo nuo sankcijų pagrindai, sankcijų dydį lemiančios aplinkybės bei kaltės prezumpcijos problematika.

Pagrindiniai žodžiai: Mokesčių administravimo įstatymas, sankcijos, bauda, kaltės prezumpcija.

This paper analyzes the negative effect measure established in the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania in terms of their compliance with the concept of sanction, also, based on the case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania, rulings of the Constitutional court and works of legal scholars, the grounds for the application of sanctions, exemption from sanctions, the circumstances determining the amount of sanctions and the issues of the presumption of guilt are examined.

Keywords: Law on tax administration, sanctions, fine, presumption of guilt.

## TURINYS

<b>Ižanga</b> .....	2
<b>1. Sankcijos samprata</b> .....	5
<b>1.1. Sankcijos reikšmės ir rūšys</b> .....	5
<b>1.2. Negatyvių poveikio priemonių numatytų mokesčių administravimo įstatyme atitiktis sankcijos sampratai</b> .....	9
<b>2. Baudos, numatytos mokesčių administravimo įstatyme, taikymo aspektai</b> .....	14
<b>2.1. Baudos taikymo pagrindai</b> .....	14
<b>2.2. Baudos dydį lemiančių aplinkybių analizė</b> .....	16
<b>2.3. Atleidimas nuo baudos – taikymo pagrindai</b> .....	26
<b>3. Kaltės prezumpcijos problematika taikant mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą baudą</b> .....	31
<b>Pasiūlymai ir išvados</b> .....	36
<b>Literatūros sąrašas</b> .....	37
<b>Santrauka</b> .....	42
<b>Summary</b> .....	43

## Ižanga

Mokesčių mokėjimas yra konstitucinė pareiga. Tokios prievolės konstitucingumas yra siejamas su valstybei ir visuomenei svarbiais tikslais – lėšų, kurios yra būtinos valstybei siekiant įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai bei valstybei, surinkimu į biudžetą. Tinkamam šios konstitucinės pareigos įgyvendinimui įstatymų leidėjas yra nustatęs detalias mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo taisykles, kurių privalu laikytis kiekvienam mokesčių mokėtojui. Už šių taisyklių nesilaikymą ir (ar) ignoravimą mokesčių mokėtojams yra grasinama sankcijomis, kurių pagrindinis tikslas yra užtikrinti tinkamą mokesčių mokėjimo pareigos įvykdymą. Mokesčių mokėtojui pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus, paprastai pradeda veikti mokestinės atsakomybės mechanizmas, paremtas sankcijų taikymu, tačiau tiek mokesčių administratoriui taikant, tiek įstatymų leidėjui nustatant šias sankcijas, privalu laikytis konstitucinių teisinės valstybės, proporcingumo, teisingumo ir protingumo reikalavimų. Šiems konstituciniams reikalavimams įgyvendinti įstatymų leidėjas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtino sankcijų taikymo, atleidimo nuo sankcijų pagrindus bei atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Vis dėlto galima pastebėti, kad sankcijų teisinis reguliavimas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nėra visiškai aiškus ir reikalauja detalesnės analizės taikymo aspektu, taip pat išvelgtina ir problematika, susijusi su kaltės prezumpcijos egzistavimu mokestinėje atsakomybėje. Be kita ko, žvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo VIII skyriuje „mokesčių įstatymų pažeidimai ir atsakomybė“ įtvirtintą atsakomybės normų konstrukciją, galima pastebėti, jog tiesiogiai įtvirtinta tik viena sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus – bauda. Vis dėlto praktikoje bei teisės doktrinoje galima pamatyti skirtingų pozicijų, kuomet sankcijai yra priskiriamos ir kitos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos neigiamo poveikio priemonės, pvz. delspinigiai ar įtraukimas į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašus mokesčių mokėtojui neatitinkant minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų.

**Darbo tikslas.** Nustatyti, kurios neigiamo poveikio priemonės numatytos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme gali būti laikomos sankcijomis, atskleisti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų sankcijų taikymo, atleidimo nuo sankcijų pagrindus, sankcijos dydį lemiančias aplinkybes bei iširti kaltės prezumpcijos problematiką.

**Darbo uždaviniai.** Siekiant iškelto tikslo šiam magistro darbui yra formuluojami tokie uždaviniai:

- I. Atskleisti sankcijos reikšmes ir rūšis išskiriamas teisės mokslininkų darbuose ir lyginant jas su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintomis neigiamo poveikio priemonėmis nustatyti, kurios neigiamo poveikio priemonės gali būti laikomos sankcijomis;
- II. Remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, jo komentaru, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika bei Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimais, atskleisti teisės pažeidimus, už kuriuos mokesčių mokėtojams gali būti skiriamos sankcijos, atvejus, kada mokesčių mokėtojai gali būti atleisti nuo jiems skirtų sankcijų bei išanalizuoti sankcijos dydį įtakojančias aplinkybes.
- III. Remiantis teisės doktrina iširti kaltės prezumpcijos problematiką bei palyginti Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktikoje formuojamą poziciją dėl asmenų procesinių teisių taikant jiems kriminalinio pobūdžio sankcijas su Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojama pozicija dėl sankcijų įtvirtintų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme pripažinimo kriminalinio pobūdžio sankcijomis.

**Tyrimo objektas.** Magistro darbo objektas yra sankcija, kaip teisinė kategorija, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos neigiamo poveikio priemonės bei Lietuvos Respublikos teismų praktika.

**Tyrimo metodai.** Siekiant įgyvendinti iškeltą tikslą magistro darbe yra remiamasi šiais teisės aiškinimo metodais:

1. Sisteminės analizės metodas. Remiantis šiuo metodu bus analizuojama, vertinama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktika sankcijų taikymo aspektu.
2. Istorinis metodas. Remiantis šiuo metodu bus analizuojama kaip Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje kito delspinigių samprata.
3. Lyginamasis metodas. Remiantis šiuo metodu bus lyginama teisės mokslininkų darbuose išskiriama sankcijos samprata su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintomis neigiamo poveikio priemonėmis. Taip pat bus lyginami Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimai su Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika.

4. Lingvistinis metodas. Pasitelkiant teisinės sąvokas ir bendrinės kalbos žodžius bus aiškinamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų sankcijų taikymo, atleidimo pagrindai, sankcijos dydį įtakojančios aplinkybės.

**Darbo originalumas.** Iki šio magistrinio rašto darbo Lietuvos teisės doktrinoje niekas nėra atskirai lyginęs Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų neigiamo poveikio priemonių, *inter alia* įtraukimo į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą, atitikties sankcijos sampratai aspektu. Taip pat, šio magistrinio darbo originalumas pasireiškia Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimų dėl kriminalinio pobūdžio sankcijų ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutarčių dėl baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus kriminalinio pobūdžio tarpusavio lyginimo, taip iškeliant kaltės prezumpcijos egzistavimo mokestinėje atsakomybėje problematikos klausimą. Atsižvelgiant į tai, manytina, kad rašto darbas yra originalus ir autentiškas.

**Svarbiausi šaltiniai.** Šiame magistro darbe nustatant sankcijos reikšmes ir rūšis yra remiamasi teisės mokslininkų straipsniais, kuriuose yra pateikiami skirtingi požiūriai į sankcijos sampratą. Vertinant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų neigiamo poveikio priemonių atitiktį sankcijos sampratai, remiamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika. Analizuojant sankcijų taikymo, atleidimo nuo sankcijų pagrindus, sankcijos dydį lemiančias aplinkybes bei kaltės prezumpcijos problematiką mokestinėje atsakomybėje remiamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, jo komentaru, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartimis, Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimais bei teisės mokslininkų darbais.

## 1. Sankcijos samprata

### 1.1. Sankcijos reikšmės ir rūšys

Siekiant suprasti sąvokos „sankcija“ reikšmę Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – **MAI**) kontekste ir norint nusistatyti institutus, kuriuos reikia tirti, yra būtina išanalizuoti sankcijos, kaip teisinės kategorijos reikšmę, rūšis, taikymo sąlygas pateikiamas teisės doktrinoje bei kituose šaltiniuose. Lietuvių kalbos žodynas pateikia tris žodžio „sankcija“ reikšmes: 1. Tam tikras aukštesnio organo patvirtintas leidimas veikti, pvz. prokuroro sankcija suimti teisiąmąjį; 2. Pritarimas, aprobavimas; 3. Poveikio priemonė, bausmė, skiriama nesilaikančiam įstatymų, sutarčių (Naktinienė et al., 2017). Tuo tarpu tarptautinių žodžių žodynas pateikia keturias žodžio „sankcija“ reikšmes: 1. Aukštesnės instancijos patvirtinimas, leidimas; 2. Teisės normos dalis, kurioje nurodytos valstybės poveikio priemonės, taikomos tos normos pažeidėjui; 3. Valstybės poveikio priemonė, taikoma nustatytų normų ir taisyklių pažeidėjui; 4. Valstybės arba valstybių grupės poveikio priemonė, taikoma valstybei arba valstybių grupei, pažeidusiai tarptautinę teisės normą arba savo tarptautinį įsipareigojimą (Tarptautinių žodžių žodynas, 2021). Pažvelgus į dviejuose žodynuose pateiktas žodžio „sankcija“ reikšmes, matyti, jog šis terminas nėra vienareikšmis ir jo reikšmė gali kisti priklausomai nuo konteksto, kuriame jis yra vartojamas.

Žvelgiant į žodį „sankcija“ per teisinę prizmę, būtina suprasti šios kategorijos sudėtingumą. Į teisinę kalbą žodis „sankcija“ atėjo iš Senovės Romos laikų turėdamas visai kitą reikšmę – kaip viena iš įstatymo dalių. Ilgainiui, žodžio „sankcija“ vartojimas susiaurėjo iki dviejų pagrindinių reikšmių: 1. Sankcija – tai kiekvienos teisės normos loginės struktūros dalis, numatanti neigiamas poveikio priemones asmeniui, pažeidusiam teisinę taisyklę; 2. Sankcija – tai neigiama poveikio priemonė, kuria pažeidėjui grasinama arba kuri taikoma, jeigu grasinimo nepakanka, ir pažeidėjas, nepaisydamas grasinimo, nesilaiko teisinių reikalavimų (Lastauskienė, 2003, p. 8). Pažymėtina, jog teisės doktrinoje nėra išskiriama vienareikšmiška teisinės sankcijos, kaip neigiamos poveikio priemonės, samprata bei skirtingi teisės teoretikai ją supranta ir aiškina skirtingai. H. Kelsenas aiškindamas teisinės sankcijos, kaip prievartos akto, sampratą, išskiria dvi sankcijų formas – bausmes ir civilinius išieškojimus (Kelsenas, 2002, p. 117). Rusų teoretikas S. Aleksejevas sankcijas skirsto į gynybos priemones (teises atkuriančiąsias sankcijas) ir teisinės atsakomybės priemones (baudžiančiąsias sankcijas), tačiau kiti teoretikai (A. V. Poliakovas) teisine sankcija laiko tik tas neigiamas poveikio priemones, kurios nukreiptos asmeniškai į teisės pažeidėją ir sukuria jam visiškai naują teisinę pareigą sumažindamos jo

asmeninių ar turtinių teisių apimtį (t. y. A. V. Poliakovas nepriskiria prie sankcijos sampratos atkuriančiųjų sankcijų). Dr. Giedrė Lastauskienė, teisinės sankcijos sampratą, nepriskiriant jai atkuriančiųjų sankcijų, vadina siaurąja (Lastauskienė, 2003, p. 9). Tuo tarpu A. Vaišvila, skirstydamas sankcijas pagal tikslų pobūdį išskiria pozityviasias bei negatyviasias sankcijas:

Pozityviosios sankcijos – pozityvioji sankcija apibūdinama kaip teigiama valstybės reakcija į asmens atliktą teisėtą ir valstybei ar visuomenei itin reikšmingą pareigų vykdymą. Pozityviosios sankcijos – tai premijos, apdovanojimas ordiniais, medaliais, garbės vardais ir kt. Tokias sankcijas valstybė taiko siekdama paskatinti asmenis imtis valstybei ar visuomenei ypač reikšmingos veiklos arba pagerbti piliečius už jų atliktus tautai ir valstybei darbus (Vaišvila, 2009, p. 274). Magistrinio darbo autoriaus nuomone, pozityviosios sankcijos pavyzdys, kaip ji suprantama pagal Alfonsą Vaišvilą, galėtų būti Lietuvos Respublikos sporto įstatymo 25 straipsnyje įtvirtintas rentos buvusiems sportininkams institutas, pagal tam tikras įstatyme numatytas sąlygas suteikiantis rentą buvusiems sportininkams (Lietuvos Respublikos sporto įstatymas, 1995). Toks apdovanojimas teisės normos adresatus neabejotinai skatina siekti teisės normoje nustatytų tikslų. Pažymėtina, jog dr. Giedrė Lastauskienė, pozityviųjų sankcijų nelaiko kaip gryna teisine kategorija, kadangi skiriasi pozityviosios sankcijos ir negatyviosios sankcijos taikymo pagrindai. Negatyviųjų sankcijų pagalba galima reaguoti į bet kuriuos teisinių taisyklių pažeidimus, o pozityviosios sankcijos dažniausiai netaikomos už normalų, su normų reikalavimais derantį elgesį, ypač jei asmuo neatlieka draudžiamų veikų. Pasak dr. Giedrės Lastauskienės, nėra žinoma teisinių sistemų, kuriose būtų apdovanojama už tai, jog asmuo nevagia ar nežudo. Asmenys yra apdovanojami ne už normalų elgesį, o už perfekcionistinius veiksmus, t. y. apdovanojama už tokį elgesį, kuris išsiskiria savo reikšmingumu ir tam tikra prasme nėra įprastas ir paplitęs. Taip pat dr. Giedrė Lastauskienė pažymi, jog teisinė taisyklė ir išsiskiria iš kitų taisyklių tuo, jog ji visada tiksliai nustato elgesio modelį ir jo gyvenimiškąsias prielaidas bei tiksliai informuoja apie normų nesilaikymo padarinius, todėl tiksliai informuoti, už kokius veiksmus teisės normos adresatas galėtų tikėtis apdovanojimo ir dar sukongretinti, kokio, dažnai tiesiog objektyviai neįmanoma. Taip pat, pažymima, jog ypač mažas situacijų, kuomet yra skiriami apdovanojimai asmenims, skaičius neleidžia daryti išvadų apie jų visuotinį privalomumą kaip būtiną teisės savybę (Lastauskienė, 2003, p. 12-13). Todėl, dr. Giedrės Lastauskienės nuomone, jai neišskiriant pozityviųjų sankcijų kaip atskiros rūšies, tik negatyvioji sankcija yra laikoma teisine sankcija.



Negatyviosios sankcijos – negatyvioji sankcija (arba teisinė sankcija apskritai, nepripažįstant pozityviųjų teisinių sankcijų) yra suprantama kaip neigiamos poveikio priemonės, kurios taikomos asmeniui, pažeidusiam teisės normos dispozicijos reikalavimus. Negatyviųjų sankcijų pagrindinis tikslas yra užtikrinti, kad tam tikrų įstatymo leidėjo nustatytų draudimų ir komandų būtų laikomasi (Gruodis, 2017, p. 53) Negatyviašias sankcijas teisės teoretikai skirsto pagal taikomų poveikio priemonių pobūdį į restitucines, represines ir negaliojimo (Lastauskienė et al., 2020, p. 90):

1. Restitucinės (atkuriamosios, reparacinės) – restitucinė sankcija, asmeniui kuriam ji pritaikyta, gali pasireikšti įpareigojimu atkurti padėtį, buvusią iki teisės pažeidimo, t. y. ši sankcija užtikrina, kad bus išsireikalauta egzistuojančios teisinės pareigos atlikimo. Restitucinė sankcija reiškia pirminės padėties atkūrimą pažeidėjo sąskaita (Lastauskienė et al., 2020, p. 90). Teisės teorijoje, pasak dr. Giedrės Lastauskienės, netiksliai yra apibrėžiama, kad restitucinėmis sankcijomis reikėtų laikyti žalos atlyginimą, savininko išsireikalavimą daikto iš neteisėto valdymo ir pan., tačiau restitucinės sankcijos esmę sudaro ne tokios teisinės pareigos (pareiga atlyginti žalą, pareiga atiduoti ne savo daiktą), bet privertimas šias pareigas atlikti pasitelkus specialiai tam organizuotą valstybinį prievartos aparatą, t. y. taikant, anot H. Kelseno „priverstinio užtikrinimo procedūras“, tam, kad būtų atkurta teisė atitinkanti padėtis (Lastauskienė, 2003, p. 10).

2. Represinės (baudžiamosios) – represinė sankcija pasireiškia teisės pažeidimą padariusio asmens nubaudimu, paskiriant jam naują teisinę pareigą, kurios įgyvendinimą prižiūri valdingas galias turinčios institucijos (Lastauskienė et al., 2020, p. 91). Pažymėtina, kad represinėmis sankcijomis, valstybė, visų pirma, siekia iš teisės normos adresatų elgtis teisėtai – laikytis teisės normoje nurodytų liepimų ar draudimų. Jeigu potencialios valstybės prievartos grėsmės neužtenka ir asmuo vis tiek atlieka teisės pažeidimą – jis yra nubaudžiamas pritaikant jam iš anksto numatytą sankciją (Lastauskienė, 2002, p. 10).

3. Negaliojimo (pasyviosios) – negaliojimo sankcija pasireiškia ne nubaudimu, bet teisės pažeidimą atlikęs asmuo taip pat patiria neigiamas elgesio pasekmes – nepasiekia to tikslo, kurį stengėsi pasiekti (jo elgesio rezultatas yra anuliuojamas). Taigi šios poveikio priemonės susijusios su tam tikrų teisių neįgijimu, nes buvo pažeista šių teisių įgijimo tvarka (Lastauskienė, 2002, p. 10). Pažymėtina, kad negaliojimo sankcijomis reaguojama ne į asmenis, o į jų veiksmus. Pavyzdžiui, jei asmuo sudarė testamentą nesilaikydamas formos reikalavimų, tai tik po jo mirties paaiškės, kad testamentiniai įpėdiniai negali priimti palikimo. Tokioje situacijoje neigiami padariniai tektų ne suklydusiam, o visai kitiems asmenims, o viena svarbiausių teisinės sankcijos kaip poveikio priemonės savybių ta, jog

ji nustatoma ir taikoma asmeniui, atsakingam už savo veiksmus (Lastauskienė, 2003, p. 10). Dėl šios priežasties negaliojimo sankcijų kai kurie autoriai nelaiko teisine sankcija apskritai. Negaliojimo sankcijos pavyzdys galėtų būti Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – **CK**) 1.93 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, jog „įstatymų reikalaujamos notarinės formos nesilaikymas sandorį daro negaliojantį“ (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2000). Tačiau, veiksmų teisinio reikšmingumo nepripažinimas (negaliojimo sankcija) gali būti laikomas teisine sankcija tik pačia bendriausia prasme – kaip valstybės reakcija į netinkamą teisių realizavimo mechanizmą, neturinčia nieko bendro su teisine sankcija kaip poveikio teisinių imperatyvų adresatui priemone. Tuo tarpu represinės ir reparacinės sankcijos yra tiesiogiai susijusios su teisinių imperatyvų garantavimu – nustatydamas šias sankcijas valstybė siekia įteigti teisinių reikalavimų adresatui tinkamą elgesio modelį, o realizuodama atstato pažeistą teisingumą (Lastauskienė, 2002, p. 10).

Pažymėtina ir tai, jog valstybė, reikalaujama iš žmogaus tam tikro elgesio *per se* apsunkina jo gyvenimą, todėl teisės normos, nustatančios įpareigojimus ar draudimus, veiksmingumas slypi potencialioje ar realioje normą garantuojančioje prievartoje. Asmuo laikomas pakliuvęs į prievartinę situaciją, kai jo elgesį lemia siekis išvengti dar sunkesnės pareigos, apie kurią iš anksto praneša įstatymų leidėjas, nustatydamas šią pareigą už teisinių reikalavimų nesilaikymą. Toks prievartinės situacijos kūrimas gali būti suprantamas kaip psichologinė prievarta. Jei psichologinė prievarta neprivertčia asmens elgtis teisės nurodytu būdu, tai potenciali valstybės prievarta tampa realia – teisės pažeidėjui pritaikomos specifinės neigiamos poveikio priemonės. Yra laikoma, kad teisės norma yra pajėgi kurti tokią psichologinės prievartos situaciją, kuomet pasižymi šiais požymiais:

1. Teisinė sankcija nustatoma potencialiam teisės pažeidėjui ir taikoma asmeniui, pažeidusiam teisinius reikalavimus;
2. Teisinė sankcija – nauja teisinė pareiga, kurios atlikimą garantuoja valstybė;
3. Teisinė sankcija pasireiškia neigiamo poveikio priemonėmis, kuriomis suvaržomos asmens teisės bei kurios yra garantuotos valstybine prievarta;
4. Teisiniame reguliavime išskiriama norma, formuluojanti teisinius reikalavimus (draudimus ir įpareigojimus), ir norma, nustatanti asmenų/institucijų kompetenciją, pritaikant neigiamas poveikio priemones teisinių reikalavimų pažeidėjui, ir pačias teises sankcijas.

Visus šiuos požymius atitinka visos represinės sankcijos įtvirtintos Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – **BK**), ar Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekse (toliau – **ANK**) (Lastauskienė 2002, p. 11).

Pagal teisinės atsakomybės rūšis sankcijos skirstomos į konstitucines, baudžiamąsias, administracines, civilines, drausmines, procesines (Lastauskienė at al., 2020, p. 90-93). Paminėtina ir tai, jog skirtingose teisės šakose sankcijos terminas yra konkretinamas kitais terminais, pavyzdžiui, baudžiamajoje teisėje sankcijos yra suprantamos kaip bausmės, baudžiamajo poveikio, auklėjamojo poveikio priemonės. Administracinėje teisėje sankcijomis yra laikomos administracinės nuobaudos bei administracinio poveikio priemonės (Lastauskienė et al., 2020, p. 88-89).

Susisteminant visą išdėstytą, galima teigti, jog žodžio „sankcija“ lingvistinė reikšmė plačiausia prasme apima ne tik negatyvias priemones taikomas subjektui už įstatymų nesilaikymą, tačiau ir pozityvias priemones, skatinančias subjektą elgtis valstybei palankiu būdu bei aukštesnės instancijos patvirtinimą. Visgi, praktikoje ir teisės moksle nusistovėję, jog dažniausiai žodis „sankcija“ yra vartojamas jį suprantant kaip neigiamas priemones taikomas subjektui už įstatymų nesilaikymą. Šiuo aspektu pažymėtina, jog teisės teorijoje vieningos nuomonės dėl teisinės sankcijos sampratos ir jos rūšių nėra, tačiau šio magistrinio darbo kontekste bus eliminuojama pozityvioji teisinės sankcijos pusė ir toliau darbe sankcijos bus analizuojamos tik negatyviuoju aspektu, t. y. kaip negatyvaus poveikio priemonės, taikomos subjektui už įstatymais nustatytų reikalavimų nesilaikymą (negatyvioji sankcija).

## **1.2. Negatyvių poveikio priemonių numatytų mokesčių administravimo įstatyme atitiktis sankcijos sampratai**

Iš viso išdėstyto kyla klausimas – kurios neigiamos priemonės įtvirtintos MAĮ, už šio įstatymo pažeidimus, yra laikytinos sankcijomis? Šiame poskyryje bus lyginami MAĮ įtvirtinti institutai, numatantys neigiamą poveikį mokesčių mokėtojams už MAĮ pažeidimus, su teisinės sankcijos samprata įtvirtinta teisės doktrinoje, siekiant nustatyti ar atitinkamos neigiamos priemonės galėtų būti laikomos sankcijomis MAĮ bei teisės doktrinos prasme. Pabrėžtina, jog šiame skyriuje institutai bus lyginami tik jų atitikties sankcijos sampratai aspektu, detalesnė institutų taikymo analizė bus atliekama antrajame magistrinio darbo skyriuje.

Visų pirma, reikėtų pažymėti, jog remiantis pirmajame magistrinio darbo poskyryje atlikta sankcijos sampratos analize, būtų galima išskirti tokius atskirus skirtingų sankcijų

rūšių požymius: 1. Represinė sankcija pasireiškia naujos teisinės pareigos (draudimo ar liepimo) atsiradimu teisės reikalavimų nesilaikančiam asmeniui ir jos įtvirtinimas teisės aktuose sukuria psichologinę prievartą teisės normos adresatui laikytis teisės normoje nustatyto elgesio, o atitinkamoje teisės normoje įtvirtinto elgesio nesilaikymas įgalina valstybės institucijas taikyti šią neigiamo poveikio priemonę ir prižiūrėti jos vykdymą; 2. Restitucinė sankcija pasireiškia ne naujos pareigos sukūrimu, bet valstybės privertimu asmenį įvykdyti jau egzistuojančią pareigą ir taip atstatyti pažeistą teisingumą. Turint omenyje šiuos apibrėžimus bei tai, jog pagrindinis įstatymų leidėjo tikslas, MAĮ kontekste, yra jog mokesčiai būtų tinkamai ir savalaikiai surinkti į valstybės biudžetą (būtų tinkamai įvykdyta mokesčių mokėtojo pareiga), manytina, jog restitucinėmis sankcijomis gali būti pripažintos šios neigiamo poveikio priemonės – mokestinės nepriemokos išieškojimas bei tam tikri mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai. Pažymėtina, jog šios priemonės nesukuria mokesčių mokėtojui naujų papildomų pareigų, o tik priverčia, jog mokesčių mokėtojo pareiga mokėti mokesť būtų įvykdyta. Mokestinės nepriemokos išieškojimo atveju šis privertimas pasireiškia mokesčių mokėtojui priklausančių lėšų nurašymu iš asmens sąskaitų ar išieškojimu ir mokesčių mokėtojui priklausančio turto (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), tuo tarpu mokestinės prievolės užtikrinimo būdai pasireiškia, turto areštu, apribojimu gauti pinigus iš kredito, mokėjimo ar elektroninių pinigų įstaigų, hipoteka, įkeitimu, laidavimu ar garantija. Todėl šias valstybės prievartos priemones pagrįstai galima laikyti restitucinėmis sankcijomis teisės teorijos prasme.

Delspinigių, kaip neigiamos poveikio priemonės skiriamos už mokesčių įstatymų pažeidimus, priskyrimo tam tikrai teisinei kategorijai problema galima išvelgti ne tik teisės doktrinoje, bet ir teismų praktikoje. Prof. Bronius Sudavičius kalbėdamas apie delspinigių kaip sankcijos pripažinimą, akcentuoja, kad dėl delspinigių, kaip žalos atlyginimo valstybei užtikrinimo, paskirties bei panašumų į baudas (paskirtis, atleidimo nuo mokėjimo pagrindai) gali būti keliamas klausimas, ar delspinigiai neturi būti laikomi sankcija (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 225). Prof. Valentinas Mikelėnas, lygindamas delspinigius, taikomus už mokesčių įstatymų pažeidimus, su delspinigiais taikomais civilinėje teisėje, yra pažymėjęs, jog nėra tinkama vartoti terminą „delspinigiai“ mokesčių įstatymuose, kadangi tai yra civilinės teisės dalis, o delspinigiai skiriami už mokesčių įstatymų pažeidimus laikytini ekonominio pobūdžio sankcija (Mikelėnas, 1995, p. 32). Stasys Šedbaras delspinigius, skiriamus už ne laiku sumokėtus mokesčius, taip pat, įvardija kaip tam tikrą ekonominę sankciją (Šedbaras, 2005, p. 28). Be kita ko, analizuojant teismų praktiką, galima išvelgti tendenciją, jog pareiškėjai, kreipdamiesi į mokesčių

administratorių dėl baudų ir delspinigių sumažinimo, taip pat, tam tikrais atvejais delspinigius įvardija kaip sankciją (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje). Vertinant delspinigių numatytų MAĮ atitiktį sankcijos sampratai, visų pirma būtina išskirti, kad LVAT praktika delspinigių pripažinimo sankcija klausimu yra nenuosekli. Pavyzdžiui, LVAT 2012 m. birželio 16 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. Ik-1758-142/2011, vertindamas paskirtų baudų ir delspinigių proporcingumą pareiškėjui, pažymimi, kad su mokesčiu susijusios sumos (baudos ir delspinigiai) yra laikomos sankcijomis. Taip pat, LVAT 2010 m. kovo 25 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-442-438/2010 nurodo, jog „mokesčių teisėje delspinigiai traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius“. Tačiau nuo 2014 m. LVAT išreiškia kitokią poziciją šiuo klausimu, nurodydamas, kad „<...> delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas. Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje). Tokią poziciją, delspinigių pripažinimo sankcija klausimu, LVAT išlaiko iki šiol. Remiantis LVAT pateiktais išaiškinimais, LVAT delspinigių, numatytų MAĮ, nepripažinimą sankcijai grindžia iš esmės dviem argumentais: 1. Kompensacine paskirtimi; 2. Delspinigių instituto įtvirtinimu MAĮ prie kitų mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų. Lyginant delspinigių, numatytų MAĮ, atitiktį teisinės sankcijos sampratai, aptartai pirmajame magistrinio darbo skyriuje, galima matyti, kad iš esmės, MAĮ numatytų delspinigių nėra galima priskirti nei vienai iš sankcijos rūšių išskirtų teisės teorijoje. Nors ir delspinigių taikymu mokesčių mokėtojui atsiranda nauja pareiga – atlyginti mokesčio nesumokėjimo ar sumokėjimo ne laiku atsiradusią žalą, tačiau, manytina, kad delspinigių įtvirtinimas įstatymu nesukuria mokesčių mokėtojui pakankamos psichologinės prievartos situacijos, kad skatintų jį laikytis pareigos tinkamai mokėti mokesčius. Taip pat, kaip ir pažymi LVAT, delspinigių pagrindinė paskirtis yra ne nubausti mokesčių mokėtojus, o užtikrinti dėl ne laiku sumokėto mokesčio valstybei atsiradusios žalos atlyginimą. Todėl, manytina, jog delspinigiai, numatyti MAĮ, pagrįstai nelaikytini represine sankcija. Taip pat, vien tai, kad taikomi delspinigiai sukuria naują pareigą mokesčių mokėtojui, neleidžia jų priskirti ir restitucinei sankcijai, pasižyminčiai valstybės prievartos mechanizmo panaudojimu siekiant užtikrinti esamos teisinės pareigos (mokesčių mokėjimo) įvykdymą.

Nors ir sutiktina su LVAT dėl delspinigių nebuvimo sankcija, tačiau paminėtina, kad LVAT aiškindamas tiek delspinigių, tiek baudų atitiktį sankcijai, eliminuoja kai kurias sankcijos rūšis išskiriamas teisės teorijoje (restitucines sankcijas, negaliojimo sankcijas) ir sankcijomis laiko tik tokias neigiamo poveikio priemones, kuriomis siekiama nubausti mokesčių mokėtoją, t. y. sankcija pripažįsta tik represinę sankcijos rūšį. Todėl, manytina, kad tokią sankcijos sampratą būtų galima laikyti siaurąja, tuo tarpu sankcijos sampratą, į kurią yra įtraukiamos ir kitos sankcijų rūšys (restitucinės, negaliojimo) būtų galima laikyti plačiąja.

Kalbant apie įtraukimo į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą atitiktį sankcijos sampratai, visų pirma, pažymėtina, kad, asmenims, kurie yra įtraukiami į šį sąrašą, taikomos tokios neigiamos poveikio priemonės: 1. Informacija apie tai, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, nėra laikoma paslapyje ir ši informacija yra skelbiama mokesčių administratoriaus internetinėje svetainėje; 2. Taikomas prailgintas (penkerių metų) mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas; 3. Mokesčių mokėtojai, neatitinkantys minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, negali dalyvauti viešuosiuose pirkimuose; 4. Juridiniai asmenys ir individualia veikla užsiimantys fiziniai asmenys negali įgyti paramos gavėjo statuso, o tokį statusą jau turintys – šio statuso netenka; 5. Įstatymų nustatytais atvejais mokesčių mokėtojams, neatitinkantiems minimalių mokesčių mokėtojo kriterijų, gali būti apribojamas licencijų išdavimas (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021). Atsižvelgiant į tai, kad įtraukiant mokesčių mokėtoją į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašus yra taikomos kelios neigiamo poveikio priemonės bei siekiant nustatyti, ar įtraukimas į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašus gali būti laikomas sankcija, yra būtina iširti kiekvienos neigiamos poveikio priemonės atitiktį sankcijos sampratai bei nustatyti ar tokios neigiamo poveikio priemonės gali būti priskiriamos kuriai nors iš sankcijos rūšių.

Vertinant pirmosios neigiamos poveikio priemonės – informacijos, jog mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų nelaikymą paslapyje, pažymėtina, jog ši neigiamo poveikio priemonė nesukuria mokesčių mokėtojui jokių teisinių pareigų bei neįgalina valstybės institucijų imtis aktyvių veiksmų siekiant užtikrinti tinkamą mokesčių mokėtojo pareigų vykdymą. Įstatymų leidėjas, nustatydamas tokią neigiamą poveikio priemonę mokesčių mokėtojui siekė asmens moralinio pasmerkimo (Aiškinamasis raštas, 2018), todėl nors tokia priemonė ir kuria tam tikrą psichologinę prievartą mokesčių mokėtojui, jai neatitinkant sankcijos rūšių požymių,

atskirai ji nelaikytina sankcija. Pažymėtina, jog tų pačių požymių neatitinka ir antroji neigiamo poveikio priemonė (prailgintas mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminas), todėl ir ši priemonė atskirai nelaikytina sankcija. Analizuojant likusias neigiamo poveikio priemones, pažymėtina, jog visos jos pasižymi tam tikrais mokesčių mokėtojo veiklos draudimais. Šiuo aspektu išskirtina, jog tiek draudimas dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, tiek paramos gavėjo statuso netekimas (negalėjimas jo įgyti), tiek ir licencijų gavimo ribojimas gali būti laikomi naujų teisinių pareigų sukūrimu represinės sankcijos rūšies kontekste. Be kita ko, mokesčių mokėtojams, kurių ūkinės veiklos būtent ir yra paremtos atitinkamų licencijų turėjimu ar dalyvavimu viešuosiuose pirkimuose, tokios neigiamos poveikio priemonės neabejotinai kuria psichologinės prievartos situaciją ir skatina juos tinkamai vykdyti numatytas pareigas, siekiant išvengti neigiamo poveikio priemonių pritaikymo. Pažymėtina ir tai, jog įtraukimo į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą taikomų priemonių visuma, pagal taikomų priemonių pobūdį yra artima administracinio poveikio priemonėms numatytoms ANK 27 straipsnyje, o šios yra laikomos administracinėmis sankcijomis (Lastauskienė et. al., 2020, p. 93). Todėl, darytina išvada, jog neigiamų poveikio priemonių, taikomų įtraukus mokesčių mokėtoją į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą, visumą, galima laikyti sankcija teisės teorijos prasme.

Atsižvelgiant į visą išdėstyta, darytina išvada, jog sankcijos samprata randama teisės teorijoje, nesutampa su sankcijos samprata esančia mokesčių teisės doktrinoje bei teismų praktikoje. Teismai vertindami MAĮ numatytų neigiamų poveikio priemonių atitiktį sankcijos sampratai, kaip sankcijos skiriamąjį požymį nurodo tik siekį nubausti teisinių imperatyvų nesilaikiusį asmenį. Toks sankcijos sampratos aiškinimas gali būti laikomas siauruoju, kadangi tai atitinka tik represinės sankcijos apibrėžimą randamą teisės teorijoje. Tuo metu teisės teorijos prasme (sankciją suprantant plačiąja prasme), MAĮ įtvirtintos neigiamo poveikio priemonės kaip mokestinės nepriemokos išieškojimas, mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai, įtraukimas į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašus, gali būti laikomos sankcijomis. Vis dėlto, siekiant nenukrypti nuo LVAT formuojamos pozicijos bei siauros sankcijos sampratos, magistriniame darbe sankcijų taikymo aspektu detaliam analizuojamas bus tik MAĮ numatytas baudų institutas.

## 2. Baudos, numatytos mokesčių administravimo įstatyme, taikymo aspektai

### 2.1. Baudos taikymo pagrindai

Teisinės pareigos (mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo, deklaravimo tvarka), kurių privalu laikytis yra įtvirtintos atskiruose mokesčių įstatymuose. Tačiau MAĮ yra specialusis mokesčių teisės šaltinis, kuris nustato pagrindines mokesčių teisės nuostatas, principus, mokesčių administratoriaus uždavinius, funkcijas, *inter alia* atsakomybę už atskiruose mokesčių įstatymuose įtvirtintų pareigų nevykdymą (jei tai nėra nustatyta atskirame mokesčių įstatyme) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 62). Pavyzdžiui, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 36 straipsnio 2 dalis numato, jog „už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka“ (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, 2002). Tokias pačias nuostatas galima išvelgti ir Pelno mokesčio įstatyme – „pažeidus šio įstatymo nuostatas <...> baudos skiriamos ir delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka“ (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, 2001), ir Akcizų įstatyme – „asmenys už šio įstatymo pažeidimus atsako Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų įstatymų nustatyta tvarka“ (Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas, 2001). Todėl galima sakyti, kad MAĮ yra specialus mokesčių teisės šaltinis, apjungiantis atskirus mokesčių įstatymus ir nustatantis atsakomybę už jų pažeidimus.

Mokestinės teisinės atsakomybės pagrindas yra mokesčių įstatymų pažeidimas, kuris pasireiškia neteisėtu mokesčių mokėtojų elgesiu, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Mokesčių mokėtojo neteisėtos veikos, kurių pagrindu mokesčių mokėtojui yra skiriamos baudos pagal MAĮ, numatytos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje. Pastarosios gali pasireikšti tokiomis mokesčių mokėtojo veikomis:

1. Nedeklaruojamo mokesčio neapskaičiavimu (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį);
2. Deklaruojamo mokesčio nedeklaravimu;
3. Neteisėtu mažesnio mokesčio tarifo pritaikymu.

Mokestinio patikrinimo metu, mokesčių administratoriui nustačius, jog mokesčių mokėtojas atliko bent vieną iš šių veikų ir to pasekoje buvo neteisėtai sumažintas mokėtinas mokestis – mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos sumos dydžio bauda.



Nedeklaruojamas mokestis laikomas neapskaičiuotu, jeigu jis turėjo būti, bet nebuvo atvaizduotas mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje. Pažymėtina, jog, jeigu pagal atitinkamus įstatymus buhalterinė apskaita mokesčių mokėtojui yra neprivaloma arba joje neprivalu atvaizduoti apskaičiuoto mokesčio, laikoma, kad mokestis buvo apskaičiuotas, pavyzdžiui – fiziniam asmeniui, kuriam pagal teisės aktus neprivaloma vesti buhalterinės apskaitos, už nesumokėtas privalomojo sveikatos draudimo įmokas – bauda neskiriama (Baudų ir delspinigių skaičiavimo metodika, 2007).

Deklaruojamas mokestis laikomas nedeklaruotu, jeigu mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriui nepateikia mokesčio deklaracijos ar pateiktoje mokesčio deklaracijoje nurodo mažesnę mokėtiną mokesčio sumą, negu nustato mokesčių administratorius, vadovaudamasis atitinkamais mokesčių įstatymais (Baudų ir delspinigių skaičiavimo metodika, 2007).

Mažesnis mokesčio tarifas laikomas pritaikytu neteisėtai, jeigu konkretaus mokesčių mokėtojo atveju atitinkami mokesčių įstatymai nenumato mažesnio mokesčio tarifo taikymo. Jeigu yra nustatoma, jog mažesnis mokesčio tarifas yra pritaikytas neteisėtai, bauda skiriama nuo mokesčio sumos, susidariusios kaip skirtumas tarp mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesčio sumos ir mokesčių mokėtojo apskaičiuotos mokesčio sumos, kuri buvo apskaičiuota neteisėtai pritaikius mažesnę mokesčio tarifą (Baudų ir delspinigių skaičiavimo metodika, 2007). Pavyzdžiui, PVM mokėtojas pardavė kitam asmeniui X prekes, apmokestindamas jas ne standartiniu 21 procentų PVM tarifu, o lengvatiniu – 9 procentų tarifu ir taip sumažino mokėtiną į biudžetą PVM. Tokioje situacijoje, laikant prekių X kainą 100 Eur, turėjo būti apskaičiuotas 21 Eur mokėtinas PVM, tačiau mokesčių mokėtojas, neteisėtai pritaikęs mažesnę PVM mokesčio tarifą, apskaičiavo 9 Eur mokestį. Šiuo atveju, bauda turi būti skiriama nuo trūkstamos PVM sumos, t. y. 12 Eur.

Pažymėtina ir tai, jog įstatymų leidėjas MAĮ 139 straipsnio 5 dalyje įtvirtino galimybę mokesčių mokėtojui, net ir atlikus mokestinį pažeidimą, išvengti mokestinės atsakomybės, jeigu šis laiku supranta ir ištaiso atliktus mokesčių įstatymų pažeidimus. Mokesčių mokėtojui baudos neskiriamos esant bent vienai iš šių sąlygų:

1. Mokesčių mokėtojas savarankiškai nustato ir ištaiso klaidas – pateikia mokesčių administratoriui atitinkamo mokesčio deklaraciją (jei jos buvo nepateikęs);
2. Mokesčių mokėtojas pateikia patikslintą deklaraciją, kurioje nurodomas teisingas mokesčio dydis.

Tačiau, atkreiptinas dėmesys, jog šie baudos neskyrimo pagrindai galimi tik tuo atveju, jeigu (patikslinta) deklaracija pateikiama mokesčių administratoriui iki atitinkamo mokesčių administratoriaus pavedimo tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą, išrašymo dienos (Baudų ir delspinių skaičiavimo metodika, 2007).

Pabrėžtina, jog bendra taisyklė – baudos pagal MAĮ yra skiriamos pagal mokestinio pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Tačiau, MAĮ 142 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtintas mokesčių mokėtojų mokestinę atsakomybę švelninantis institutas – baudas švelninančio teisės akto galiojimas atgal. Pažymėtina, jog jeigu po tam tikrų mokesčių įstatymų pažeidimų padarymo mokesčių mokėtojų atsakomybę sušvelninama arba panaikinama, tokiu atveju yra numatytas atsakomybę švelninančio teisės akto galiojimas atgal – mokesčių administratoriui skiriant baudas taikomos švelninančio mokestinę atsakomybę teisės akto nuostatos, nei pažeidimo metu galiojusios, arba atsakomybę išvis netaikoma, jeigu tai numato atsakomybę švelninantis teisės aktas (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021.). Atkreiptinas dėmesys, kad švelninančio mokestinę atsakomybę teisės akto galiojimo taisyklė yra siejama išskirtinai tik su atsakomybę švelninančių nuostatų įsigaliojimu, o ne su kitokiais mokesčių įstatymų taisyklių pakeitimais. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-602-1215-12 LVAT pažymėjo, jog teisės akto, kuriuo nustatoma apmokestinimo tvarka, pakeitimas, nėra pagrindas švelninti ar atleisti mokesčių mokėtoją nuo atsakomybės, kadangi tai nepanaikina ir nesumažina mokesčių mokėtojui taikomų baudų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje).

## **2.2. Baudos dydį lemiančių aplinkybių analizė**

Mokesčių mokėtojui atlikus vieną iš MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje numatytų alternatyvių veikų, skiriama bauda, kurios dydis yra nuo 10 iki 50 procentų, skaičiuojamas nuo trūkstamos mokesčio sumos. Tačiau konkretus mokesčių mokėtojui skiriamas baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 11 d. nutartis administracinėje byloje). Šiame poskyryje bus apžvelgiamos minėtos aplinkybės, analizuojama jų įtaka skiriamos baudos dydžiui.

Visų pirma, pažymėtina, jog reikalavimai teisingam ir proporcingam baudos dydžiui kyla iš Konstitucijos. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – **Konstitucinis teismas**) ne kartą yra pasisakęs, jog teisinės valstybės principas suponuoja reikalavimus įstatymų leidėjui, kitiems teisėkūros subjektams, kad teisės pažeidimai, už kuriuos teisės aktuose yra nustatyta atsakomybė, turi būti aiškiai apibrėžti; nustatant teisinius apribojimus bei atsakomybę už teisės pažeidimus, privalu laikytis protingumo bei proporcingumo principų, pagal kuriuos nustatytos teisinės priemonės turi būti būtinos demokratinėje visuomenėje ir tinkamos siekiamiems teisėtiems bei visuotinai svarbiems tikslams. Be kita ko, teisingumo ir teisinės valstybės principai neleidžia nustatyti už teisės pažeidimus tokio dydžio baudų, kurios būtų akivaizdžiai neproporcingos teisės pažeidimui bei siekiamam tikslui (Konstitucinio teismo 2005 m. lapkričio 3 d., 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d. nutarimai). Vadinasi, tiek įstatymų leidėjas įtvirtindamas baudų skyrimo, baudų dydį nustatančias taisykles MAĮ, tiek ir mokesčių administratorius skirdamas mokesčių mokėtojui atitinkamas baudas, yra saistomi Konstitucijoje įtvirtintų proporcingumo ir teisinės valstybės reikalavimų. Be to, Konstitucinis teismas yra konstatavęs, jog, konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes bei taip individualizuoti asmeniui skiriamą baudą. Konstitucinis teismas taip pat yra pažymėjęs, jog baudos už įstatymų pažeidimus turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti įstatymų laikymąsi bei įstatymais nustatytų pareigų vykdymą (Konstitucinio teismo 2008 m. sausio 21 d. nutarimas). Šiems iš Konstitucijos kylantiems reikalavimams įgyvendinti mokestinėje atsakomybėje, įstatymų leidėjas įtvirtino aplinkybes, į kurias turi būti atsižvelgiama parenkant konkrečią baudą mokesčių mokėtojui, MAĮ 140 straipsnyje. Šio straipsnio 2 dalis numato, jog mokesčių administratorius, už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis protingumo kriterijais ir neviršydamas skirtinos baudos dydžių (t. y. ribose tarp 10 ir 50 procentų nuo trūkstamos mokesčio sumos) bei atsižvelgdamas į:

1. Pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą;
2. Kaltės formą ir rūšį;
3. Dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą;
4. Atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes.

Toks įstatymo leidėjo nustatytas reguliavimas suponuoja mokesčių administratoriaus pareigą, parenkant baudos dydį, visapusiškai bei objektyviai ištirti surinktą medžiagą ir priimti teisėtą, pagrįstą ir teisingą sprendimą. Šių aplinkybių įvertinamas kiekvienos mokesčių mokėtoju skiriamos baudos atžvilgiu yra vienas iš svarbiausių teisėto, pagrįsto ir teisingo nubaudimo garantijų (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021). Jų įtvirtinimas MAĮ atspindi Konstitucinio teismo išaiškintus reikalavimus dėl baudos individualizavimo.

Pažymėtina, jog baudos dydį lemiančias aplinkybes galima suskirstyti į dvi grupes. Kaip pirmąją grupę būtų galima išskirti MAĮ įtvirtintas nuostatas, kurios nustato skiriamos baudos ribas (pvz. nuo 10 iki 50 procentų nuo trūkstamos mokesčio sumos), kaip antrąją grupę – aplinkybes skirtas baudai individualizuoti, t. y. atsižvelgiant į konkrečias aplinkybes parinkti konkretų baudos dydį tarp nustatytų ribų (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Kalbant apie pirmąją baudos dydį lemiančių nuostatų grupę (nustatančių ribas), pažymėtina, jog bendroji taisyklė, numatanti skiriamų baudų ribas yra įtvirtinta MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje – nuo 10 iki 50 procentų nuo trūkstamos mokesčio sumos. Tačiau visai neseniai MAĮ buvo papildytas nauja nuostata, stipriai griežtinančia mokesčių mokėtoju skiriamos baudos dydžio ribas. Nuo 2019 m. sausio 1 d. MAĮ buvo papildytas 139 straipsnio 2 dalies nuostata, kuri nustato baudos ribas nuo 50 procentų iki 100 procentų nuo trūkstamos mokesčio sumos tais atvejais, kai mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, jog mokesčių mokėtojo mokestinis pažeidimas padarytas dėl mokesčių mokėtojo pajamų, kurių gavimo šaltinių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021). Pažymėtina, jog ši nauja nuostata, griežtinanti mokesčių mokėtojų atsakomybę yra kritikuojama Dr. Povilo Gruodžio, kadangi ši nuostata praktikoje yra sunkiai pritaikoma – kartu su šios nuostatos įtvirtinimu, MAĮ buvo papildytas 132 straipsnio 4 dalies nuostatomis, reguliuojančiomis mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės konkurenciją. Pagal MAĮ 132 straipsnio 4 dalyje įtvirtintą reguliavimą, situacijoje, kai mokestinis pažeidimas atitinka mokestinio pažeidimo ir nusikalstamos veikos sudėtį, visais atvejais pirmenybė turi būti teikiama baudžiamosios atsakomybės taikymui. Šiuo aspektu pažymėtina, jog negalėjimas pagrįsti pajamų yra įtvirtintas BK 189-1 straipsnyje, todėl, manytina, kad MAĮ 139 straipsnio 2 dalis yra sunkiai pritaikoma praktikoje (P. Gruodis. Svarbiausi atsakomybės už..., 2019).

Antrąją baudos dydį lemiančių nuostatų grupę sudaro jau minėtos, MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos aplinkybės, skirtos mokesčių mokėtojų baudai

individualizuoti. Pažeidimo pavojingumo pobūdį išreiškia įstatymo ginamų vertybių (pažeidimo objekto), į kurias mokesčių mokėtojas pasikėsino, svarba. Mokesčių administratorius, vertindamas pažeidimo pavojingumo pobūdį, atsižvelgia į kėsintis dalyko vertingumą, pažeidimo padarymo būdą, padarytos žalos dydį ir mastą, pažeidimo tikslus ir motyvus (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021). Pažeidimo pavojingumo pobūdį ypatingai lemia žalos dydis, atsiradęs dėl mokesčių įstatymų pažeidimo. Tai rodo įstatymų leidėjo įtvirtintas, baudos ribas nustatantis reguliavimas – kuo didesnė žala padaryta, tuo didesnė skiriama bauda, kadangi baudos dydis skaičiuojamas procentu nuo trūkstamos mokesčio sumos. Tuo tarpu pažeidimo pavojingumo mastą apibūdina padaryto pažeidimo pasekmės, t. y. pažeidimu padaryta žala valstybei, pažeidimui padaryti naudojamos priemonės, įtrauktų pažeidimui padaryti kitų mokesčių mokėtojų kiekis ir panašios aplinkybės (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Kaltės forma ir rūšis parodo asmens psichinį santykį su daroma veika ir jos pasekmėmis. Kaltę apibūdina intelektas ir valia. Intelektas reiškia, kad asmuo sugeba suvokti reiškinius, su kuriais susiduria, ir veikas, kurias atlieka. Valia – tai asmens sugebėjimas ne tik suvokti savo veiksmus, bet ir juos valdyti. Šie du elementai apsprendžia asmens pakaltinamumą ir kaltės formą. Pažymėtina, jog tik pakaltinamas asmuo gali būti patraukiamas teisinėn atsakomybėn, nes tik tokio asmens veikoje gali būti kaltė (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 210). Kaltė mokesčių įstatymų pažeidimuose gali pasireikšti tiek tyčios, tiek neatsargumo formos. Mokesčio įstatymo pažeidimas laikomas padarytu tyčia, kai pažeidėjas suvokia savo veikos priešingumą teisei, numato žalingas pasekmes ir jų siekia, arba nesiekia, bet leidžia joms atsirasti. Pavyzdžiui, asmuo žino, kokie yra atitinkamo mokesčio įstatymo reikalavimai apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, bet stengiasi jį sumažinti, žino kokios gali būti šių veiksmų pasekmės. Tyčia padaromi mokesčių įstatymų pažeidimai yra patys pavojingiausi, nes juos yra sunkiau išaiškinti, tačiau atsižvelgdamas į tyčinį pobūdį mokesčių administratorius gali skirti didesnio dydžio baudą. Asmens padarytas mokesčių įstatymų pažeidimas laikomas padarytu dėl neatsargumo, kai asmuo numato, kad savo veiksmais ar neveikimu gali pažeisti mokesčių įstatymus, tačiau lengvabūdiškai tikisi to išvengti (perdėtas pasitikėjimas), arba nenumato, kad jo veika gali pažeisti mokesčių įstatymus, bet tą numatyti privalo (nerūpestingumas) (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 211). Tačiau mokesstinėje atsakomybėje galima išvystyti problematiką kaltės nustatymo klausimu, kadangi yra įtvirtinta kaltės prezumpcija – apie tai plačiau bus pasisakyta trečiajame magistrinio darbo skyriuje.

Paskutinė ir plačiausia baudos dydį individualizuojančių nuostatų grupė – mokestinę atsakomybę lengvinančios ir sunkinančios aplinkybės. Šios aplinkybės yra įtvirtintos atitinkamai MAĮ 140 straipsnio 3 ir 4 dalyse. Šios aplinkybės yra skirtos tam, kad parodytų mokesčių administratoriui tuos teigiamus ir neigiamus mokesčių mokėtojo atlikto pažeidimo momentus, kurie mažina/didina pažeidimo pavojingumą ir atitinkamai, atsižvelgiant į šias aplinkybes, įgalina mokesčių administratorių paskirti mažesnę/didesnę baudą. Mokestinę atsakomybę lengvinančios aplinkybės yra šios:

1. Asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu. Ši mokestinę atsakomybę lengvinanti aplinkybė gali būti taikoma tik tokiais atvejais, kuomet mokesčių mokėtojas įvykdo abi joje keliamas sąlygas – pripažįsta padaręs pažeidimą bei bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi. Jei bent viena iš šių sąlygų nėra įvykdoma – mokesčių administratorius negali pripažinti tokios aplinkybės esančia ir atsižvelgti į ją skiriant konkretų baudos dydį. Pažymėtina, kad tinkamas mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas yra tada, kai mokesčių mokėtojas gera valia ir aktyviais veiksmais padeda išaiškinti visas jam žinomas aplinkybes, sudaro visas sąlygas mokesčių administratoriui tinkamai vykdyti kontrolės veiksmus, pateikia visą jam žinomą bei mokesčių administratoriaus prašomą informaciją, padeda išaiškinti pažeidimą (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

2. Asmuo savo noru atlygino arba pašalino dėl pažeidimo padarymo atsiradusią žalą. Pažymėtina, jog šios lengvinančios aplinkybės kontekste žala yra suprantama kaip nesumokėti mokesčiai, nulemti mokesčių mokėtojo atlikto pažeidimo. Pažymėtina, kad šią aplinkybę galima laikyti esama, kai mokesčių mokėtojas iki sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo apskaičiuojama trūkstama mokesčio suma bei paskiriama bauda, savo noru atlygina žalą (sumoka mokesťį) (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021);

3. Pažeidimas padarytas dėl sunkios fizinio asmens ekonominės ir (ar) socialinės padėties. Ši lengvinanti atsakomybę aplinkybė yra siejama su subjektu. Galima pripažinti šią aplinkybę esama, kai mokesčių mokėtojui susiklosto tokios objektyvios gyvenimo aplinkybės, kurios padaro tiesioginį poveikį jo elgesiui ir tiesiogiai lemia teisės pažeidimą. Mokesčių administratorius įvertinęs tokio mokesčių mokėtojo situaciją, turi būti įsitikinęs, jog darant prielaidą, kad tokių aplinkybių mokesčių mokėtojui nebūtų susiklostę, pažeidimo jis nebūtų atlikęs (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021);

4. Pažeidimas padarytas dėl psichinės ir (ar) fizinės prievartos. Šios aplinkybės taikymas yra siejamas su situacija, kai mokesčių mokėtojas atlieka pažeidimą dėl išorinių, nuo jo valios nepriklausančių aplinkybių. Mokesčių administratorius turi nustatyti, jog, jeigu mokesčių mokėtojo nebūtų veikę išoriniai veiksmai, savo iniciatyva mokesčių mokėtojas nebūtų atlikęs teisės pažeidimo. Pažymėtina, jog norint pripažinti šią lengvinančią aplinkybę esama, psichinė prievarta turi pasireikšti grasinimu naudoti, sunaikinti ar sugadinti turtą, paskleisti nepalankias žinias apie mokesčių mokėtą ar jo artimuosius, tuo tarpu fizinė prievarta turi pasireikšti jėgos naudojimu prieš žmogų (sukeliamas skausmas ar kiti padariniai sveikatai ar gyvybei) (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021);

5. Pažeidimas padarytas kitomis svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius pripažįsta lengvinančiomis aplinkybėmis;

Mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės yra šios:

1. Pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą, kaip ji suprantama pagal šio MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčių mokėtojo mokėtiną mokestį vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, vertina mokesčių mokėtojo veiklos turinį, o ne jos formalią išraišką – taiko tokias apmokestinimo taisykles, kurios pagal atitinkamo mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos esant nustatytajam tikrajam veiklos turiniui, t. y. tikriesiems sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo tikslams;

2. Mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokestį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybių apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021). Tokiais atvejais mokesčių administratorius apskaičiuoja mokėtiną mokestį remdamasis MAĮ 70 straipsniu – pagal savo įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-1140-575/2021 ši atsakomybę sunkinanti aplinkybė buvo konstatuota kaip esanti, tuo pagrindu, jog mokesčių mokėtojo išlaidos laikotarpiu nuo 2012 m. iki 2015 m. viršijo jo deklaruotas pajamas, ir

jam negalint pagrįsti faktinių pajamų, kadangi tinkamai netvarkė apskaitos ir nesaugojo dokumentų, mokesčių administratorius neturėjo galimybės apskaičiuoti GPM įprastine tvarka, dėl ko buvo taikomas mokesčio apskaičiavimas remiantis MAĮ 70 straipsniu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje).

3. Kai mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus nurodytu laiku nepateikia mokesčių administratoriui tinkamų dokumentų apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę arba pateikia netinkamus dokumentus ir mokesčių administratorius koreguoja sandorių ar ūkinių operacijų vertę, taikydamas Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnį arba Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnį. Šios aplinkybės egzistavimas iš esmės yra siejamas su situacijomis, kuomet mokesčių mokėtojas siekdamas sumažinti mokėtinus mokesčius iškreipia sandorių ar ūkinių operacijų tikrąją (rinkos) vertę (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje);

4. Mokesčių mokėtojas, vykdydamas mokesčines prievoles, vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus. Šios sunkinančios aplinkybės taikymas siejamas su aplinkybėmis, kuomet mokesčių mokėtojas mokesčio patikrinimo metu atsisako bendradarbiauti arba vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, pvz. neteikia mokesčių administratoriui atitinkamos informacijos, dokumentų, apskaitos duomenų, neteikia paaiškinimų ir pan. ir dėl to mokesčių administratorius negali tinkamai vykdyti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmų bei mokesčių administratoriaus funkcijų (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

5. Dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų. Mokesčių administratorius šios aplinkybės egzistavimą sieja su situacija, kai dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo į biudžetą buvo nesumokėta didesnė kaip 500 bazinių socialinių išmokų mokesčių suma (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

6. Į buhalterinę apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko. Jeigu mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus bus nustatyta, kad mokesčių mokėtojas į buhalterinę apskaitą įtraukė juridinės galios neturinčius dokumentus, ar bus nustatyta, kad tam tikros ūkinės operacijos realiai yra neįvykusios, tokia situacija bus



vertinama kaip mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinanti aplinkybė (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Konkrečios skirtinos baudos dydį lemiančios taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 140 straipsnio 5 dalyje. Remiantis šia straipsnio dalimi, mokesčių administratorius pasirenka konkrečios skirtinos baudos dydį, skaičiuodamas nuo jos vidurkio pagal nustatytas atlikto pažeidimo skirtinos baudos dydžio ribas (nuo 10 iki 50 procentų arba nuo 50 iki 100 procentų). Vidurkis yra skaičiuojamas sudedant trūkstamos mokesčio sumos minimalų ir maksimalų dydžius ir juos padalijant pusiau pvz., jeigu mokesčių administratorius nustatytų, kad mokesčių mokėtojas, dėl atlikto mokesčių įstatymo pažeidimo, sumažino mokėtiną mokesį ir taip padarė 1000 Eur žalą valstybės biudžetui, ir nėra nustatyta jokių atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių, ir pagal jo atliktą pažeidimą baudos ribos yra nuo 10 iki 50 procentų, konkreti jam skiriama bauda būtų skaičiuojama taip:  $1000 \times 0,1 + 1000 \times 0,5 = 600 : 2 = 300$  Eur (t. y. 30 proc. nuo trūkstamos mokesčio sumos). Jeigu mokesčių administratorius nustatytų, kad yra kelios atsakomybę lengvinančios aplinkybės ir nėra sunkinančių aplinkybių, mokesčių mokėtojui skirtą baudą, nesiekiančią skirtinos baudos vidurkio – pavyzdžiui, pagal aukščiau pateiktą pavyzdį, jeigu mokesčių administratorius nustatytų, kad mokesčių mokėtojas pripažino atlikęs mokesstinį pažeidimą, mokesstinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė reikiamus dokumentus bei savo noru atlygino padarytą žalą (t. y. būtų konstatuotos dvi atsakomybę lengvinančios aplinkybės), mokesčių administratorius būtų įpareigotas skirti baudą nesiekiančią 300 Eur, bet ne mažesnę kaip 100 Eur. Tuo tarpu, jeigu, atitinkamai yra nustatoma, kad egzistuoja dvi sunkinančios aplinkybės ir nėra atsakomybę lengvinančių aplinkybių, mokesčių mokėtojui konkreti bauda, pagal aukščiau pateiktą pavyzdį, negali būti mažesnė nei 300 Eur, bet ne didesnė kaip 500 Eur. Taip pat, jeigu būtų konstatuota, kad mokesčių mokėtojas pažeidimas atliktas dėl mokesčių mokėtojo pajamų, kurių šaltinio jis negali pagrįsti, jam būtų taikomos nuo 50 iki 100 procentų baudos dydžio ribos ir atitinkamai daromi skaičiavimai pagal aukščiau pateiktą pavyzdį.

Pažymėtina, jog mokesstinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių taikymo problematiką galima išvelgti tiek LVAT praktikoje tiek mokesčių teisės doktrinoje. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A602-1217/2012 buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius skyrė mokesčių mokėtojui 30 procentų baudą už nepagrįstai į PVM atskaitą įtrauktą pirkimo PVM, vadovaudamasis tuo, jog mokesčių mokėtojas apskaitė juridinės galios neturinčius dokumentus, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko, ką vertino, kaip baudą didinančią aplinkybę bei tuo, jog

mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kas buvo įvertinta kaip atsakomybė švelninanti aplinkybė. Šioje administracinėje byloje LVAT nurodė, jog esant tokioms faktinėms aplinkybėms, paties mokesčių mokėtojo padaryta veika (neteisėtai suformuota PVM atskaita), savaime numato vienokių ar kitokių neleistinų veiksmų atlikimą, todėl pripažinti tą byloje nustatytą aplinkybę, kad mokesčių mokėtojas apskaitė juridinės galios neturinčius apskaitos dokumentus, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko, svarbia ar specifiška, bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą yra nepagrįsta, todėl, esant vienai lengvinančiai aplinkybei (bendradarbiavimui), pareiškėjui paskirta bauda buvo sumažinta iki minimalios, t. y. 10 procentų baudos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Be kita ko, Konstitucinis teismas yra pažymėjęs, jog aplinkybė, kuri jau yra nustatyta kaip teisės pažeidimo sudėties požymis, negali būti vertinama ir kaip to paties teisės pažeidimo sunkinanti aplinkybė, kadangi toks vertinimas pažeistų Konstitucijoje įtvirtintą *non bis in idem* principą (Konstitucinio teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas).

Pažymėtina, jog būtent šiuo aspektu, t. y. kuomet atsakomybę sunkinanti aplinkybė sudaro ir mokestinio pažeidimo sudėtį, MAĮ įtvirtintas mokestinę atsakomybę sunkinančias aplinkybes yra nagrinėjęs Povilas Gruodis. Jo atlikto tyrimo metu, buvo nustatyta, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3, 6 punktuose įtvirtintos mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės iš esmės yra atitinkančios mokestinio pažeidimo sudėtį. Tai reiškia, kad nustačius, jog šių konkrečių mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių nebūtų, mokesčių mokėtojui apskritai nekiltų mokestinė atsakomybė, nes nebūtų pagrindo jai taikyti. Šiuo aspektu pažymėtina, jog pagal Konstitucinio teismo bei LVAT praktiką, baudos pagal MAĮ gali būti pripažintos kriminalinio pobūdžio sankcijomis, o draudimas remtis tokiomis sunkinančiomis aplinkybėmis, kurios yra atitinkamo teisės pažeidimo sudėties požymiai, yra tarptautiniu mastu pripažįstama baudžiamojo proceso taisyklė, siejama su proceso ir bausmės sąžiningumo ir bausmės proporcingumo principais (Gruodis, 2019, p. 55). Be kita ko, tokia taisyklė yra įtvirtinta BK 60 straipsnio 2 dalyje ir ANK 36 straipsnio 2 dalyje.

Taip pat, kritikuotinas ir didelės žalos kaip mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės įtvirtinimas MAĮ. Pažymėtina, kad bauda pagal MAĮ yra proporcingai susieta su pažeidimu padarytos žalos dydžiu, t. y. baudos dydis yra skaičiuojamas procentu nuo atsiradusios žalos. Vadinasi, kuo didesnė yra padaryta žala (nesumokėtas mokestis), tuo didesnė bus ir mokesčių administratoriaus skiriama bauda (Gruodis, 2019, p. 60). Todėl,

situacijoje, kai mokesčių mokėtojas atlieka mokestinį pažeidimą ir padaro didelę žalą biudžetui, pvz. 20 tūkst. Eur (t. y. 500 bazinių socialinių išmokų pagal magistro rašymo metu galiojančius teisės aktus) (Nutarimas dėl socialinės paramos išmokų..., 2020), jam skirtinos baudos ribos yra nuo 2 tūkst. Eur (10 procentų) iki 10 tūkst. Eur (50 procentų), t. y. į didelės žalos aplinkybę jau yra atsižvelgiama nustatant skirtinos baudos ribas. Tačiau, didelės žalos, kaip mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės įtvirtinimas MAĮ suponuoja, kad jau atsižvelgus į šią aplinkybę, nustatant skirtinos baudos ribas, į ją yra pakartotinai atsižvelgiama svarstant konkrečios baudos dydį, t. y. pagal aukščiau pateiktą pavyzdį, ir turint omenyje baudos dydžio nustatymo taisykles bei nesant mokestinę atsakomybę lengvinančių aplinkybių, mokesčių mokėtojui turėtų būti skiriama didesnė kaip 6 tūkst. Eur mokestinė bauda. Manytina, kad toks teisinis reguliavimas pažeidžia tarptautiniu mastu pripažintą draudimą remtis tokiomis sunkinančiomis aplinkybėmis kurios yra pažeidimo sudėties požymiai bei Konstitucijoje įtvirtintą *non bis in idem* principą.

Be kita ko, mokesčių mokėtojo nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi įtvirtinimas kaip mokestinę atsakomybę sunkinanti aplinkybė, taip pat yra kritikuotinas (Gruodis, 2019, p. 52). Pažymėtina, kad Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalyje yra įtvirtinta viena iš asmenų procesinių garantijų – draudimas versti duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius. Tai reiškia, kad asmuo traukiamas teisinėn atsakomybėn negali būti verčiamas teikti informaciją, kuri sunkintų jo teisinę padėtį. Tačiau, MAĮ įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė kai mokesčių mokėtojas nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi reiškia, kad mokesčių mokėtojas yra netiesiogiai verčiamas duoti parodymus prieš save, kadangi situacijoje, kada mokesčių mokėtojas yra atlikęs mokestinį pažeidimą ir jam neteikiant informacijos ir nebendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi, jam skirtinos baudos dydis yra didinamas. Problematika egzistuoja tame, jog mokestinio patikrinimo metu mokesčių mokėtojui nėra suteikiama galimybė išlikti pasyviai mokestinio patikrinimo atžvilgiu, kadangi jam išlikus pasyviai (neteikiant dokumentų ir nebendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi) jo atsakomybė gali būti sunkinama. Todėl, manytina, kad tokios sunkinančios aplinkybės įtvirtinimas MAĮ, netiesiogiai verčia mokesčių mokėtoją duoti parodymus prieš save bei pažeidžia Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą asmenų procesinę garantiją, draudžiančią versti duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius.

Todėl, atsižvelgiant į visą išdėstytą, darytina išvada, kad nors ir įstatymų leidėjas MAĮ yra įtvirtinęs baudos dydį individualizuojančias aplinkybes, jų skyrimo taisyklės, taip įgyvendindamas konstitucinius bausmės individualizavimo, teisinės valstybės, teisingumo, proporcingumo principus, tačiau dabartinės mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės yra pažeidžiančios kitus konstitucinius principus – *non bis in idem*, draudimo versti duoti parodymus prieš save, todėl turėtų būti naikinamos arba koreguojamos.

### **2.3. Atleidimas nuo baudos – taikymo pagrindai**

Pagrindinės taisyklės numatančios mokesčių mokėtojo atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindus yra įtvirtintos MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje – mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudos mokėjimo, jeigu:

1. Įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;
2. Mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas;
3. Mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui;
4. Mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidžia dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą).

Visų pirma, pažymėtina, jog mokesčių mokėtojui siekiant būti atleistam nuo paskirtos baudos, yra būtina įgyvendinti bent vieną iš MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje nurodytų sąlygų:

1. Su paskirta bauda susijęs mokestis turi būti sumokėtas arba įskaitytas mokesčių mokėtojo prašymu. Šią sąlyga mokesčių mokėtojas gali įgyvendinti vienu iš MAĮ 82 straipsnyje įtvirtintu mokestinės prievolės įvykdymo būdu – mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimu, trečiojo asmens atliekamų mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimu arba turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymu mokestinei nepriemokai padengti;
2. Su paskirta bauda susijęs mokestis turi būti priverstinai išieškotas arba įskaitytas mokesčių administratoriaus iniciatyva;

3. Su paskirta bauda susijusio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka turi būti atidėtas arba išdėstytas (Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 2021).

Mokesčių mokėtojui neįgyvendinus bent vienos iš šių sąlygų, atleidimo nuo baudos klausimas remiantis atleidimo nuo baudos pagrindais net nėra sprendžiamas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. eA-1502-662/2020 LVAT pažymėjo, jog, nors pareiškėjas, kreipęsis dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių, buvo pagrįstai atleistas nuo jam priskaičiuotų delspinigių, tačiau tai *per se* nesudaro prielaidos neatsižvelgti į MAĮ 142 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą reikalavimą, kurio pareiškėjas nebuvo įgyvendinęs, todėl konstatavo, jog klausimas dėl atleidimo nuo pareiškėjui skirtos baudos yra paliktinas nenagrinėtu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Be kita ko, nors šių sąlygų įgyvendinimas ir yra laikomas būtinu prieš pradėdant spręsti atleidimo nuo baudos buvimo pagrindus, tačiau šios sąlygos negali būti laikomos savarankiškais atleidimo nuo baudos pagrindais – administracinėje byloje Nr. A-2981-968/2020 LVAT nurodė, jog nors ir pareiškėjas yra įvykdęs MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje vieną iš nurodytų sąlygų, tačiau, konstatavus, jog nėra prielaidų taikyti nei vieno atleidimo nuo baudos pagrindo, pareiškėjas nuo baudos negali būti atleidžiamas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 30 d. nutartis administracinėje byloje). Vadinasi, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos tik tokiais atvejais, kai yra įgyvendinta bent viena iš MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje įtvirtintų sąlygų bei esant bent vienam baudos atleidimo pagrindui. Tik baudos pagrindo buvimas, arba tik MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos sąlygos įgyvendinimas negali būti laikomi atskirais taikymo prasme – mokesčių mokėtojui siekiančiam būti atleistam nuo baudos yra reikalinga šių sąlygų ir pagrindų sąveika.

Kalbant apie pirmąjį atleidimo nuo baudos pagrindą – mokesčių mokėtojo kaltės, pažeidimo atžvilgiu, nebuvimą, pažymėtina, jog ši sąlyga, visų pirma, yra paskirstanti įrodinėjimo našta kilus ginčui tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl atleidimo nuo baudos pagrindo buvimo. Mokesčių mokėtojui siekiant būti atleistam nuo baudos kaltės nebuvimo pagrindu, teisiškai reikšmingas aplinkybės, suponuojančias tokią išvadą, reikia įrodyti pačiam. Šio pagrindo kontekste, aplinkybės, kurios konkretizuoja mokesčių mokėtojo kaltės buvimą ar nebuvimą dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų gali būti skirtingos, nes šių aplinkybių pobūdis, apimtis ir pan. gali būti sąlygotos tų specialiųjų teisės normų reikalavimų, kurie reglamentuoja atitinkamus mokesčius (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. liepos 10 d. sprendimas administracinėje byloje). Pažymėtina ir tai, jog šio atleidimo nuo baudos pagrindas nėra siejamas su

konkrečia kaltės forma (pvz. tyčia). Kaltė, šio atleidimo nuo baudos pagrindo kontekste, gali pasireikšti ir nepakankamu atidumu, rūpestingumu ar apdairumu, kurių reikalaujama iš veikiančio asmens konkrečiomis sąlygomis. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. eA-1247-602/2020 sprendžiant dėl mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimo, kaip atleidimo nuo baudos pagrindo, klausimą, buvo nustatyta, jog mokesčių mokėtojui, iki pažeidimo, už kurį skirta bauda, padarymo, buvo įteikta mokestinio patikrinimo ataskaita, kurioje mokesčių administratorius pasiūlė mokesčių mokėtojui per 10 d. pašalinti mokestinį pažeidimą, nurodydamas, kaip konkrečiai tai turėtų būti padaryta. Mokesčių mokėtojas mokestinio pažeidimo neištaisė, todėl teismas vertino, kad tokioje situacijoje mokesčių mokėtojas veikė nepakankamai atidžiai, rūpestingai ir apdairiai, dėl ko negalėjo būti taikomas atleidimo nuo baudos pagrindas, kuomet mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. sausio 7 d. sprendimas administracinėje byloje).

Antrasis mokesčių mokėtojo atleidimo nuo baudos pagrindas – kai mokesčių įstatymų pažeidimas buvo padarytas dėl aplinkybių kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pažymėtina, jog šio pagrindo taikymas yra sietinas su *force majeure* ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu, kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo, ir šių aplinkybių poveikio pasėkoje atsiradę padariniai negalėjo būti įtakojami mokesčių mokėtojo valios. Tokiomis aplinkybėmis gali būti pripažintos stichinės nelaimės, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai bei žmogaus poveikis, tačiau pastarasis mokesčių mokėtojo veiklai eliminuoja mokesčių mokėtojo valią tik tuomet, kai prieš jį naudojamas smurtas, kurio mokesčių mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr.). LVAT jurisprudencijoje taip pat pažymima, jog šis atleidimo nuo baudos pagrindas iš esmės yra siejamas tik su tokiomis aplinkybėmis, kurios lemia, kad mokesčių mokėtojas neturi objektyvios galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti mokesčių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gegužės 20 d. nutartis administracinėje byloje).

Trečiasis MAĮ išskiriamas atleidimo nuo baudų pagrindas – kuomet mokesčių mokėtojas, nors ir pažeidžia mokesčių įstatymuose įtvirtintus imperatyvus, tačiau savo neteisėtais veiksmais nepadarо žalos valstybės biudžetui. Remiantis LVAT formuojama praktika, laikoma, kad mokesčių mokėtojas padarо žalą biudžetui tada, kuomet mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir terminais nesumoka į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, kadangi biudžetas laiku negauna jam priklausančių pajamų ir negali tomis lėšomis

disponuoti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugpjūčio 26 d. nutartis administracinėje byloje). Išanalizavus LVAT praktiką, matyti, jog iš esmės šio atleidimo nuo baudos pagrindas gali būti taikomas ir situacija, kuomet yra laikoma, jog valstybės biudžetui nėra padaroma žala, yra siejama su aplinkybe, kada mokesstinės nepriemokos laikotarpiu mokesčių mokėtojas turi įskaitytiną mokesčio permoką. Tokia pozicija yra grindžiama argumentu, jog valstybė gali disponuoti mokesčių mokėtojo permokėtomis sumomis, todėl atitinkamai valstybės biudžetui žala nėra padaroma. Tačiau mokesčio permokai, turint omenyje žalos biudžetui nepadarymo faktą, yra keliami reikalavimai – tokia permoka turi būti reali. Mokesčio permoka gali būti laikoma realia, kuomet ji yra deklaruota arba yra pripažinta mokesčių administratoriaus (pvz. užfiksuota VMI sistemoje) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gegužės 20 d. nutartis administracinėje byloje).

Ketvirtasis mokesčių mokėtojo atleidimo nuo baudos pagrindas – kuomet mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčių įstatymus dėl klaidingos mokesčių administratoriaus suteiktos konsultacijos. Šio atleidimo nuo baudos pagrindo esmė – mokesčių mokėtojo atliktas mokesčių įstatymų pažeidimas turi būti tiesiogiai nulemtas klaidingos konsultacijos. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojo atleidimo nuo baudos šiuo pagrindu klausimą lemia ne bet kokia mokesčių administratoriaus konsultacija, o tik tokia, kuri nulėmė mokesčio įstatymo pažeidimą. Pažymėtina ir tai, jog tokią aplinkybę turi įrodyti pats mokesčių mokėtojas. Siekdamas įrodyti šią aplinkybę, mokesčių mokėtojas privalo pateikti leistiną įrodymą šio pagrindo taikymo aspektu (rašytinė mokesčių administratoriaus konsultacija arba, jei konsultacija suteikta telefonu – įrašas, kuriame įmanoma nustatyti skambinantį asmenį arba jo atstovą), kuris pagrįstų, jog aplinkybės dėl kurių buvo padarytas mokesčių įstatymų pažeidimas iš esmės yra analogiškos aplinkybėms, aiškinamoms konsultacijoje. Todėl, šis atleidimo nuo baudos pagrindas gali būti taikomas tik tuomet, kada klaidinga mokesčių mokėtojui suteikta konsultacija yra faktas, lėmęs mokesčių įstatymo pažeidimą (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. balandžio 24 d. sprendimas administracinėje byloje).

Būtina pažymėti ir tai, jog LVAT praktikoje galima išvelgti ir dar vieną atleidimo nuo mokesstinės baudos pagrindą – atleidimą nuo baudos remiantis teisingumo ir protingumo principais. Nors toks atleidimo nuo baudos pagrindas nėra tiesiogiai įtvirtintas MAĮ, tačiau MAĮ 8 straipsnio 3 dalis numato, jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Vadinas, mokesčių administratorius savo veikloje, *inter alia* skirdamas ir nagrinėdamas

prašymus dėl atleidimo nuo baudų mokėjimo, yra saistomas teisingumo ir protingumo kriterijų. Pažymėtina, kad LVAT aiškindamas šio atleidimo nuo mokestinės baudos taikymą, yra nurodęs, jog svarstant klausimą dėl atleidimo nuo baudos remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, reikšmingomis aplinkybėmis gali būti pripažįstamos ir tokios aplinkybės, kaip mokestinio patikrinimo ar mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 19 d. nutartis administracinėje byloje). Todėl manytina, kad tokį atleidimo nuo baudos pagrindą būtų galima išskirti kaip išvestinį atleidimo nuo baudos pagrindą.

Atsižvelgiant į visą išdėstytą, darytina išvada, jog atskiri atleidimo nuo baudos pagrindai, turi atitinkamos specifikos išryškėjančios teismų praktikoje. Be kita ko, kaip privalomą sąlygą, mokesčių mokėtojui siekiančiam būti atleistam nuo paskirtos baudos, galima išskirti mokesčio, kurio pagrindu buvo skirta bauda, sumokėjimą (išieškojimą) ar mokestinės paskolos sutarties sudarymą – šios sąlygos neįgyvendinus, net ir esant atleidimo pagrindams, mokesčių mokėtojas negali būti atleistas nuo baudos. Taip pat, nors MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtintas baigtinis atleidimo nuo baudos pagrindų sąrašas, tačiau LVAT praktikoje galima įžvelgti taikomą ir papildomą atleidimo nuo baudos pagrindą – atleidimą nuo baudos remiantis teisingumo ir protingumo principais, todėl, manytina, kad toks atleidimo pagrindas galima būti laikomas išvestiniu.



### **3. Kaltės prezumpcijos problematika taikant mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintą baudą**

Teisinės sankcijos taikymas yra glaudžiai susijęs su teisine atsakomybe. Teisinė sankcija – tai būtinas teisinės atsakomybės instrumentas, kuriuo ji atkuria individo pažeistų teisių ir pareigų pusiausvyrą (Lastauskienė, 2001, p. 165). Todėl galima sakyti, jog teisinės atsakomybės kilimas subjektui yra teisinės sankcijos taikymo sąlyga. Tačiau, teisinė atsakomybė asmeniui gali kilti tik tuomet, kai atitinka šias sąlygas (Vaišvila, 2009, p. 465-466):

1. Įstatymu turi būti įtvirtinta teisės norma, įpareigojanti teisės subjektą elgtis tam tikru nustatytu būdu;
2. Neigiamos poveikio priemonės turi būti įtvirtintos teisės taikymo akte, kuris yra juridinis pagrindas taikyti tokias priemones konkrečiam teisės pažeidėjui;
3. Traukiamas atsakomybėn asmuo turi būti pažeidęs teisės normoje nustatytą elgesį;
4. Traukiamas atsakomybėn asmuo turi būti kaltas dėl padaryto pažeidimo.

Tik esant visoms šioms keturioms sąlygoms, atsiranda pagrindas taikyti teisinę atsakomybę. Šiuo aspektu pažymėtina, jog mokesčių teisėje, kaip ir minėta, normos, nustatančios mokesčių mokėtojams atitinkamą elgesį bei atsakomybę už šių normų nesilaikymą yra įtvirtintos atskiruose mokesčių įstatymuose bei MAĮ, todėl mokestinė atsakomybė pirmąją ir antrąją teisinės atsakomybės sąlygas išpildo. Trečioji teisinės atsakomybės sąlyga yra nustatoma mokesčių administratoriaus mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, todėl ši sąlyga, konkrečiu atveju taip pat gali būti išpildoma. Tačiau, paskutinioji atsakomybės sąlyga – kaltė, mokesčių administratoriui skiriant baudą už mokesčių įstatymų pažeidimus nėra nustatinėjama, o yra preziumuojama. Šią išvadą suponuoja, pavyzdžiui, MAĮ 139 straipsnio formuluotė: „Jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad <...> mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama <...> bauda“. Be to, MAĮ 138 straipsnis numato, jog mokesčių teisėje teisės pažeidimu yra laikomas „neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai“ – tai yra normos konstrukcijoje, nėra iškeliamas kaltės, kaip būtinos atsakomybės sąlygos, reikalavimas. Tai pagrindžia ir LVAT praktika. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-775-575/2020 buvo pasisakyta, jog pagal MAĮ ar kitus mokesčių įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gegužės 20 d. nutartis

administracinėje byloje). Todėl mokestinei atsakomybei kilti ir baudai skirti, pagal dabartinį teisinį reguliavimą, iš esmės užtenka, kad mokesčių administratorius nustatytų mokesčių mokėtojo atliktą teisės pažeidimą, o į kaltės formą ir rūšį yra atsižvelgiama tik vertinant konkrečios skirtinos baudos dydį.

Kaltės prezumpcijos įtvirtinimo problematika administracinėje atsakomybėje (taigi iš dalies ir mokestinėje atsakomybėje) yra svarstyta teisės doktrinoje. Skirtingi autoriai, nors ir vieningai sutinka su faktu, kad kaltės prezumpcija administracinėje atsakomybėje egzistuoja ir kad tai galimai yra nesuderinama su teisinės atsakomybės taikymo sąlygomis, tačiau tai išskiria kaip vieną iš administracinės atsakomybės požymių (Urbonas, 2007, p. 128). Vienas iš argumentų, kodėl kaltės prezumpcija yra reikalinga, yra tas, kad tik taip gali būti užtikrinamas efektyvumo principas, kuriuo yra paremta administracinės atsakomybės sistema, t. y., jeigu administracinėje atsakomybėje būtų taikomos vienodos procesinės garantijos asmenims, traukiamiems atsakomybėn, kurios yra privalomos baudžiamajame procese (pvz. nekaltumo prezumpcija) – valstybės institucijų sankcijų taikymo sistema paprasčiausiai „užlūžtų“, kadangi pažeidimų ir atitinkamai procesų kiekis administracinėje teisenoje yra žymiai didesnis nei pažeidimų ar procesų kiekis baudžiamajoje justicijoje (Bikelis, 2015, p. 59). Todėl, tokios pozicijos šalininkai mano, jog užkrovus pareigą įrodyti atitinkamo subjekto, pažeidusio įstatymo reikalavimus, kaltę administracinės jurisdikcijos institucijoms (mokesčių administratoriui), nebūtų tinkamai įgyvendintas efektyvumo principas. Be kita ko, išskiriama pozicija, jog kaltės prezumpcijos įtvirtinimas administracinėje atsakomybėje (t. y. sudarymas prielaidų pažeisti asmenų procesines garantijas) yra kompensuojamas teisinės gynybos priemonėmis, pvz. atleidimo nuo atsakomybės, teisės pažeidėjui įrodžius, jog jis nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (Urbonas, 2007, p. 128).

Tačiau, kaltės prezumpcijos įtvirtinimo problematiką mokestinėje atsakomybėje galima įžvelgti lyginant Konstitucinio teismo 2005 m. lapkričio 3 d. nutarimą su LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A-143-2619-11. Konstitucinis teismas 2005 m. lapkričio 3 d. nutarime yra pažymėjęs, jog „jei tam tikros įstatymuose nustatytos sankcijos savo dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms, nesvarbu, kokiai teisinės atsakomybės rūšiai (baudžiamajai, administracinei, drausminei ar kitai teisinei atsakomybei) šios sankcijos būtų priskirtos ir nesvarbu kaip atitinkamos sankcijos būtų vadinamos įstatymuose, įstatymuose būtinai turi būti nustatytos tokios procesinės garantijos asmenims, traukiamiems teisinei atsakomybėn pagal atitinkamus įstatymus, kurios kyla iš Konstitucijos, *inter alia* iš jos 31 straipsnio. Šiame kontekste

pabrėžtina, kad Konstitucijos 31 straipsnio nuostatos negali būti aiškinamos kaip skirtos tik asmenims, traukiamiems baudžiamojon atsakomybėn“ (Konstitucinio teismo 2005 m. lapkričio 3 d. nutarimas). Papildomai pažymėtina, jog Konstitucijos 31 straipsnyje, kaip viena iš subjekto teisinių garantijų yra įtvirtinta nekaltumo prezumpcija. Lingvistiškai vertinant KT nutarimą, darytina išvada, jog, jeigu atitinkamos sankcijos gali būti pripažįstamos kriminalinėmis bausmėmis, nesvarbu kokios teisinės atsakomybės rūšiai jos yra priskiriamos, asmenims, traukiamiems atsakomybėn privalo būti suteiktos procesinės garantijos kylančios iš Konstitucijos 31 straipsnio, *inter alia* nekaltumo prezumpcija.

Pažymėtina, kad baudų, skiriamų pagal mokesčių įstatymus, atitiktį kriminalinės bausmės sampratai (*non bis in idem* principo kontekste), suformuluotai Europos Žmogaus Teisių Teismo, yra vertinęs LVAT administracinėje byloje Nr. A-143-2619-11 (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje). Šioje byloje vienas iš sprendžiamų klausimų buvo, ar teismo paskirta bauda pagal tuo metu galiojusį ANK ir papildomai, už tą patį teisės pažeidimą, paskirta mokesčių administratoriaus bauda pagal mokesčių įstatymus, neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnyje bei Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau – **Konvencija**) 7 protokolo 4 straipsnyje įtvirtintam *non bis in idem* principui. LVAT pažymėjo, jog mokesstinė atsakomybė, iš esmės suprantama, kaip kompleksinis teisinis institutas, apimantis atskiras atsakomybės rūšis, t. y. baudų pagal MAĮ, administracinių nuobaudų (pagal tuo metu galiojusį Administracinių teisės pažeidimų kodeksą) ar kriminalinių bausmių pagal BK taikymą. LVAT išaiškino, jog 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. MAĮ įtvirtinant mokesčių įstatymų pažeidimo sudėtį, t. y. atsakomybę už mokesčių nedeklaravimą ir nesumokėjimą, siekiama apsaugoti visuomenei ypatingai reikšmingas vertybes, pvz., tinkamą biudžeto lėšų surinkimą ir atitinkamai reikalingų visuomenės gyvenimui resursų paskirstymą, ekonomikos reguliavimą. Todėl, buvo pažymėta, jog šiuo požiūriu atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą ar kitas nusikalstamas veikas finansų sistemai, numatyta ir BK, kuris, be kita ko, įtvirtina ir mokesčių nesumokėjimo (BK 219 str.), deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimo (BK 221 str.) sudėtis. Todėl, buvo konstatuota, jog, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių deklaracijos nepateikimas ar mokesčių nesumokėjimas gali suponuoti ir baudžiamosios atsakomybės taikymą bei gali įgyti kriminalinį pobūdį, baudos, skiriamos mokesčių administratoriaus, gali būti laikomos kriminalinio pobūdžio Konvencijos prasme (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo

2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje). Be kita ko, šioje byloje buvo pažymėta, jog baudos, skiriamos pagal mokesčių įstatymus, pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis, ir tai, jog funkcinio požiūriu tokie tikslai yra labai panašūs į bausmių, pagal BK, paskirtį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje).

Atsižvelgiant į LVAT išaiškinimus, yra akivaizdu, kad mokesčių administratoriaus skiriamos baudos pagal mokesčių įstatymų pažeidimus gali būti laikomos kriminalinio pobūdžio sankcijomis Konvencijos prasme. Kyla klausimas, ar baudos pagal mokesčių įstatymų pažeidimus gali būti laikomos kriminalinio pobūdžio sankcijomis, kaip jos suprantamos KT 2005 m. lapkričio 3 d. nutarime, kadangi darant tokią prielaidą, būtų galima teigti, kad kaltės prezumpcijos egzistavimas mokestinėje atsakomybėje neužtikrina mokesčių mokėtojams jų procesinių garantijų kylančių iš Konstitucijos 31 straipsnio, *inter alia* nekaltumo prezumpcijos.

Vertinant KT 2005 m. lapkričio 3 d. nutarime dėstomą poziciją, pažymėtina, kad KT sankcijų pripažinimą kriminalinei sankcijai sieja su sankcijos dydžiu (griežtumu). Tuo tarpu LVAT remiasi kriminalinės sankcijos samprata Konvencijos prasme, kuri yra nustatinėjama remiantis „Engel kriterijais“, t. y. teisine pažeidimo klasifikacija pagal vidaus teisę, pažeidimo pobūdžiu bei sankcijos griežtumu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje). Atsižvelgiant į tai, kad tiek KT tiek LVAT sankcijų pripažinimą kriminalinei sankcijai sieja su sankcijos griežtumu, manytina, kad reikėtų palyginti MAĮ bei BK numatytas sankcijas griežtumo aspektu. Pažymėtina, kad BK 219 straipsnio 1 dalis numato, kad, tas, kas pateikęs deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą laiku nesumokėjo pagal juos apskaičiuotų mokesčių po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius, baudžiamas bauda arba laisvės atėmimu iki ketverių metų. Ši nusikalstama veika yra laikoma apysunkiu nusikaltimu BK 11 straipsnio 3 dalies pagrindu. Pagal BK 47 straipsnio 3 dalį, už apysunkį nusikaltimą kaltinamajam gali būti skiriama nuo 100 iki 4 tūkst. MGL dydžio (nuo 4 tūkst. Eur iki 160 tūkst. Eur pagal magistrinio darbo rašymo metu galiojančius teisės aktus) (Nutarimas dėl socialinės paramos išmokų..., 2020) bauda. Atsižvelgiant į tai, kad šio straipsnio 2 dalyje numatyta kvalifikuojanti sudėtis taikoma kai nesumokėti mokesčiai viršija 500 MGL dydį, darytina išvada, kad pirmoji dalis taikoma kai nesumokėtų mokesčių dydis yra iki 500 MGL (20 tūkst. Eur pagal magistrinio darbo rašymo metu galiojančius teisės aktus). Pagal MAĮ,

mokesčių mokėtojai padarius 20 tūkst. Eur žalą valstybės biudžetui, skirtinos baudos ribos būtų tarp 2 tūkst. ir 10 tūkst. Eur, o toks baudos dydis patenka į pagal BK skirtinos baudos dydžio ribas. Todėl, šis pavyzdys iliustruoja, kad baudos pagal MAĮ, savo griežtumu gali prilygti baudoms pagal BK, t. y. kriminalinėms bausmėms.

Atsižvelgiant į visą išdėstytą, darytina išvada, jog, nors ir kaltės prezumpcijos įtvirtinimas administracinėje (mokestinėje) atsakomybėje kai kurių autorių yra išskiriamas kaip atsakomybės požymis, nurodant, kad jo egzistavimas yra grindžiamas efektyvumo principu, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad baudos pagal MAĮ, savo griežtumu gali prilygti sankcijoms pagal BK, į tai, kad Konstitucinis teismas 2005 m. lapkričio 3 d. nutarime išaiškino, jog tokiu atveju traukiamiems atsakomybėn asmenims turi būti užtikrinamos visos procesinės garantijos kylančios iš Konstitucijos 31 straipsnio, *inter alia* nekaltumo prezumpcija, bei į LVAT išaiškinimus, kad baudos pagal MAĮ gali būti laikomos kriminalinėmis bausmėmis Konvencijos prasme, manytina, kad kaltės prezumpcijos įtvirtinimas MAĮ, mokesčių administratoriui skiriant baudas, sudaro prielaidas pažeisti Konstitucijos 31 straipsnyje įtvirtintas asmens procesines garantijas, *inter alia* nekaltumo prezumpciją.

## Pasiūlymai ir išvados

1. Sankcijos samprata, randama teisės teorijoje, nesutampa su mokesčių teisės doktrinoje bei teismų praktikoje įtvirtinta sankcijos koncepcija. Teismai, vertindami Mokesčių administravimo įstatyme numatytų neigiamų poveikio priemonių atitiktį sankcijos sampratai, kaip sankcijos skiriamąjį požymį nurodo tik siekį nubausti teisinių imperatyvų nesilaikiusį asmenį. Toks sankcijos sampratos aiškinimas gali būti laikomas siauruoju, kadangi tai atitinka tik represinės sankcijos apibrėžimą, randamą teisės teorijoje. Tuo metu teisės teorijos prasme (sankciją suprantant plačiąja prasme), MAĮ įtvirtintos neigiamo poveikio priemonės – mokestinės nepriemokos išieškojimas, mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai (išskyrus delspinigius), įtraukimas į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašus – gali būti laikomos sankcijomis.

2. Nors įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatyme ir yra įtvirtinęs baudos dydį individualizuojančias aplinkybes, taip įgyvendindamas konstitucinius bausmės individualizavimo, teisinės valstybės, teisingumo, proporcingumo principus, tačiau dabartinės mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės pažeidžia konstitucinius *non bis in idem*, draudimo versti duoti parodymus prieš save principus, todėl turėtų būti naikinamos arba koreguojamos.

3. Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudos tik esant bent vieno atleidimo nuo baudos pagrindo bei mokesčio sumokėjimo (išieškojimo) ar mokestinės paskolos sutarties sudarymo sąveikai. Taip pat, nors Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtintas baigtinis atleidimo nuo baudos pagrindų sąrašas, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje galima įžvelgti taikomą ir papildomą atleidimo nuo baudos pagrindą – atleidimą nuo baudos remiantis teisingumo ir protingumo principais, todėl, manytina, kad toks atleidimo pagrindas gali būti laikomas išvestiniu.

4. Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta kaltės prezumpcija taikant baudas mokesčių mokėtojams sudaro prielaidas pažeisti Konstitucijos 31 straipsnyje įtvirtintas asmens procesines garantijas, *inter alia*, nekaltumo prezumpciją.

## Literatūros sąrašas

### Teisės norminiai aktai

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

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

Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). TAR, 11216.

Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). Valstybės žinios, 74-2262.

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

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

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

Lietuvos Respublikos sporto įstatymas (2018), TAR, 17451.

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

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020 m. gruodžio 30 d. nutarimas Nr. 1467 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014 m. lapkričio 5 d. nutarimo Nr. 1206 „Dėl socialinės paramos išmokų atskaitos rodiklių dydžių patvirtinimo“ pakeitimo“. TAR, 29156.

### Specialioji literatūra

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

Bikelis, S. (2015). *Baudžiamosios ir mokesčių teisės sankirta: atsakomybė už neteisėtą praturtėjimą ir non bis in idem principas*. Teisės problemos, 2(88), p. 54-69.

Gruodis, P. (2017). *Kredito įstaigų veiklos reguliavimas mokesčių teisės normomis*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S). Vilniaus universitetas. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

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

Kelsenas, H. (2002). *Grynoji teisės teorija*. Vilnius: Eugrimas.

Lastauskienė, G. (2001). *Požiūris į teisinę atsakomybę paieška*. Jurisprudencija, t. 19(11), p. 161-167.

Lastauskienė, G. (2002). *Teisinės sankcijos kaip teisinio teksto elementai ir teisinių imperatyvų garantas*. Daktaro disertacijos santrauka, socialiniai mokslai, teisė (01S). Lietuvos teisės universitetas. Vilnius: Lietuvos nacionalinė M. Mažvydo biblioteka.

Lastauskienė, G. (2003). *Teisinė sankcija kaip daugiareikšmė teisinė kategorija*. Jurisprudencija, t. 41(33), p. 7-15.

Lastauskienė, G. et. al. (2020). *Teisės teorija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.

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

Mikelėnas, V. (1995). *Civilinės atsakomybės problemos: lyginamieji aspektai*. Vilnius: Justitia.

Šedbaras, S. (2005). *Administracinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia.

Urbanas, D. (2007). *Kvaziteisminių institucijų jurisdikcinė veikla taikant administracines sankcijas*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S). Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Lietuvos nacionalinė M. Mažvydo biblioteka.

Vaišvila, A. (2009). *Teisės teorija. Trečiasis leidimas*. Vilnius: Justitia.

## **Teismų praktika**

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija:

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 105-3318.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2001 m. spalio 2 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 85-2977.

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



Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 3 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 131-4743.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 134-4819.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. sausio 21 d. nutarimas. *Valstybės žinios*, 10-349.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencija:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2010 m. kovo 25 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-442-438/2010.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-3447/2011.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. spalio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2544-11.

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

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1217-12.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1215-12.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismas 2012 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. Ik-1758-142/2011.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-154-14.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-786-442/2017.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-693-968/2019.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gegužės 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-775-575/2020.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1247-602/2020.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugpjūčio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1621-556/2020.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2981-968/2020.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. lapkričio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2313-1062/2020.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1502-662/2020.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-217-968/2021.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2507-575/2021.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1140-575/2021

Vilniaus apygardos administracinio teismo jurisprudencija:

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. sausio 7 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-451-643/2019.

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. balandžio 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1473-281/2019.

Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. liepos 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-3588-484/2020.

## **Kiti šaltiniai**

Gruodis P. (2019). *P. Gruodis. Svarbiausi atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo pokyčiai nuo šių metų pradžios* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.teise.pro/index.php/2019/02/08/p-gruodis-svarbiausi-atsakomybes-uz-mokesciu-istatymu-pazeidimus-taikymo-pokyciai-nuo-siu-metu-pradzios/> [žiūrėta 2021 m. balandžio 19 d.].

Lietuvos Respublikos finansų ministerijos aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40 (1) straipsniu įstatymo projekto (2018).

Naktinienė, G. et. al. (2005). *Lietuvių kalbos žodynas*. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [www.lkz.lt](http://www.lkz.lt). [žiūrėta 2021 m. balandžio 19 d.].

*Tarptautinių žodžių žodynas*, (2021) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.zodziai.lt/reiksme&word=Sankcija&wid=17511> [žiūrėta 2021 m. balandžio 19 d.].

Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras (2021 sausio 5 d. redakcija) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/mokes%C4%8Di%C5%B3-administravimas> [žiūrėta 2021 m. balandžio 19 d.].

## Santrauka

### Mokesčių administravimo įstatyme numatytos sankcijos ir jų taikymas

**Laurynas Šatkus**

Magistro darbe yra analizuojamos sankcijos reikšmės ir jų rūšys, aptinkamos teisės mokslininkų darbuose, jų atžvilgiu lyginamos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintos neigiamo poveikio priemonės (bauda, įtraukimas į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą, mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas, mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdai), siekiant nustatyti ar atitinkamos neigiamo poveikio priemonės, taikomos mokesčių mokėtojams, gali būti laikomos sankcijomis teisės mokslo prasme. Remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu bei jo komentaru, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimais bei teisės mokslininkų darbais yra analizuojami baudos taikymo, atleidimo nuo baudos pagrindai, konkretų baudos dydį lemiančios aplinkybės (mokestinę atsakomybę lengvinančios bei sunkinančios aplinkybės), nagrinėjamas mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių, įtvirtintų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme, suderinamumas su Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintais principais. Taip pat, remiantis Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimais bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išaiškinimais dėl kriminalinio pobūdžio sankcijų, analizuojama kaltės prezumpcijos problematika mokestinėje atsakomybėje, susiejant ją su baudų, įtvirtintų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme, kriminaliniu pobūdžiu, taip keliant klausimą dėl mokesčių mokėtojų procesinių garantijų, įtvirtintų Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnyje, neužtikrinimo.

## Summary

### Sanctions provided in the Law on Tax Administration and their application

Laurynas Šatkus

The master's thesis analyzes the meanings of sanctions and their types, found in the works of legal scholars, compares it to the negative impact measures established in the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania (fine, inclusion in the list of unreliable taxpayers, enforcement of tax arrears, ways of securing the fulfillment of tax liability), in order to determine whether the relevant adverse measures imposed on taxpayers can be regarded as sanctions in the legal sense. Pursuant to the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania and its' commentary, the case law of the Supreme Administrative Court of Lithuania, rulings of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania and legal scholars, the grounds for imposing a fine, exemption from sanctions, the circumstances determining the specific amount of the fine (mitigating and aggravating circumstances) are analyzed. Moreover, the compatibility of the circumstances aggravating tax liability established in the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania with the principles enshrined in the Constitution of the Republic of Lithuania is examined. Also, based on the rulings of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania and the interpretations of the Supreme Administrative Court of Lithuania on criminal sanctions, the issue of presumption of guilt in tax liability is analyzed, linking it with the criminal nature of fines established in the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania thus raising the issue of failure to ensure the procedural guarantees of taxpayers enshrined in Article 31 of the Constitution of the Republic of Lithuania.