

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Baudžiamosios justicijos katedra**

Vidmantės Paulauskaitės
Magistrantūros studijų programos
„Baudžiamoji justicija“ studentės

Magistro darbas

Mokestiniai nusikaltimai ir jų kvalifikavimas teismų praktikoje

Tax crimes and Their Qualification in Court Jurisprudence

Baigiamojo magistro darbo vadovas – Lekt. dr. A. Juozapavičius
Baigiamojo magistro darbo recenzentas - Prof. dr. A. Gutauskas

Vilnius, 2021

Anotacija ir pagrindiniai žodžiai

Šiame darbe analizuojamas mokestinių nusikaltimų kvalifikavimas Lietuvos teismų praktikoje. Pirmoje ir antroje darbo dalyje analizuojama ir pateikiama mokestinių nusikaltimų samprata, apžvelgiama įstatymų, reglamentuojančių baudžiamąją atsakomybę už mokestinius nusikaltimus, raida Lietuvoje bei dabar galiojančių įstatymų sukūrimo prielaidos. Trečioje dalyje nagrinėjami konkretūs mokestinių nusikaltimų kvalifikavimo klausimai. Ketvirtoje dalyje pateikiama mokestinių nusikaltimų lyginamoji analizė su užsienio šalyse įtvirtintomis panašiomis nusikalstamomis veikomis.

Pagrindiniai žodžiai: mokestiniai nusikaltimai, kvalifikavimas, mokesčiai, deklaracija, apskaita.

This work analyses tax crimes and their qualification in Lithuania's court jurisprudence. The first and second part of the work presents the concept of tax crimes, reviews the development of laws regulating criminal liability for such crimes in Lithuania and the preconditions for the creation of current laws. The third part analyses specific issues of qualification of tax offenses. The fourth part presents a comparative analysis of tax offenses with similar offenses established abroad.

Keywords: tax crimes, qualification, fees, declaration, accounting.

Turinys

IŽANGA.....	2
1. Mokestinių nusikaltimų samprata.....	4
2. Baudžiamųjų įstatymų dėl mokestinių nusikaltimų raida.....	7
3. Mokestinių nusikaltimų sudėčių analizė ir kvalifikavimo teismų praktikoje probleminiai aspektai.....	11
3.1. Mokesčių nesumokėjimas.....	11
3.2. Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas.....	17
3.3. Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas.....	23
3.4. Apgaulingas apskaitos tvarkymas.....	27
3.5. Aplaidus apskaitos tvarkymas.....	32
4. Lyginamoji analizė su užsienio šalimis.....	40
4.1. Mokesčių nesumokėjimas.....	41
4.2. Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas.....	43
4.3. Nusikaltimai apskaitos tvarkymui.....	44
IŠVADOS.....	46
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	48
SANTRAUKA.....	54
SUMMARY.....	55

Ižanga

Temos aktualumas. Mokestiniai nusikaltimai kelia grėsmę tiek išsivysčiusių, tiek besivystančių šalių strateginiams, politiniams ir ekonominiams interesams. Kasmet dėl mokestinių nusikaltimų yra padaroma didžiulė žala pasaulio valstybių ekonomikai, verslo tvarkai ir finansų sistemai. Mokestinių nusikaltimų paplitimo mastai Lietuvoje rodo, kad kovos su šiuo reiškiniu ir būdai yra nepakankami. Mokesčių nesumokėjimas, apgaulingas apskaitos tvarkymas ir kitos panašaus pobūdžio neteisėtos veiklos, mažina į valstybės biudžetą surenkamas mokestines pajamas, o tai blogina valstybės finansų sistemą. Lietuva priklauso šalims, kuriose mokesčių našta yra labai didelė, sunkiai pakeliama smulkiąjam ir vidutiniam verslui. Todėl visiškai natūralu, kad verslininkai stengiasi apgaulingai tvarkyti apskaitą, moka atlyginimus iš „juodųjų kasų“ (Gutauskas, 2011, p. 282).

Nors mokestinių nusikaltimų reiškinys yra pakankamai dažnas, tačiau mokslinių straipsnių Lietuvoje šia tema yra palyginus nedaug. Tokios priežastys autorę paskatino panagrinėti šią temą detaliau.

Darbo objektas. Mokestinių nusikaltimų (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso¹ (toliau – Baudžiamasis kodeksas) 219, 220, 221, 222 ir 223 straipsnių) kvalifikavimas teismų praktikoje.

Darbo tikslas ir uždaviniai. Pateikti mokestinių nusikaltimų sampratą, išanalizuoti įstatymų, reglamentuojančių baudžiamąją atsakomybę už tokio pobūdžio nusikaltimus, raidą Lietuvoje bei dabar galiojančių įstatymų sukūrimo prielaidas. Išnagrinėti nusikalstamų veikų (Baudžiamojo kodekso 219, 220, 221, 222, 223 straipsnių) sudėties analizę. Išanalizavus mokestinių nusikaltimų sudėties analizę, pateikti esmines mokestinių nusikaltimų kvalifikavimo problemas. Atlikti Lietuvoje reglamentuojamų mokestinių nusikaltimų lyginamąją analizę su užsienio šalyse įtvirtintomis panašiomis nusikalstamomis veikomis.

Darbo originalumas. Mokestinių nusikaltimų kvalifikavimo Lietuvos teismų praktikoje klausimai nėra plačiai nagrinėti mokslinėje doktrinoje. Iki Baudžiamojo kodekso įsigaliojimo, ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemas nagrinėjo doc. dr. A. Abramavičius. Paminėtini prof. dr. A. Gutausko straipsniai „Nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamojo teisinio vertinimo ypatumai Lietuvoje: teorija ir praktika“ ir „Baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą apskaitos tvarkymą ypatumai“, kuriame nagrinėjamas mokestinių nusikaltimų kvalifikavimas teismų praktikoje.

¹ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. (2000). Valstybės žinios, 89-2741.

Tam tikri šios temos aspektai pateikiami ir prof. Dr. O. Fedosiuk darbuose. Prof. Dr. Umut Turksen ir jo kuruojamo projekto PROTAX komandos nariai plačiai nagrinėja tam tikrus probleminius aspektus mokestinių nusikaltimų atžvilgiu.

Tyrimo metodai. Mokslinės literatūros ir dokumentų analizės metodas, kuris buvo naudojamas analizuojant mokslinius straipsnius bei knygas. Išanalizavus teismų praktiką buvo išskirti kriterijai turintys reikšmės mokestinių nusikaltimų kvalifikavimui. Aprašomasis metodas buvo naudojamas siekiant atskleisti mokestinių nusikalstamų sampratą ir raidą. Sisteminis teisės aiškinimo metodas išnagrinėjus teismų praktiką padėjo tiksliai apibrėžti visas darbe naudojamas straipsnių sąvokas. Analitinis metodas buvo naudojamas analizuojant ir vertinant darbe minimus teisės aktus. Lyginamasis metodas buvo naudojamas siekiant palyginti Lietuvos bei kitų užsienio šalių mokestinių nusikaltimų reguliavimo ypatumus. Apibendrinimo metodas buvo naudojamas apibendrinant išanalizuotą informaciją ir rašant galutines išvadas.

Tyrimo šaltiniai. Darbe remiamasi nacionaliniais įstatymais bei teisės aktais, tarptautiniais teisės aktais, užsienio šalių įstatymais, moksline ir mokomąją literatūra, moksliniais straipsniais, Lietuvos Respublikos teismų praktika. Pagrindiniai šaltiniai – Baudžiamasis kodeksas, Baudžiamojo kodekso komentarai, aukštesnių instancijų teismų nutartys ir nuosprendžiai, oficialūs teismų išaiškinimai.

1. Mokestinių nusikaltimų samprata

Teorinio supratimo aspektu, mokestinių nusikaltimų apibrėžimas iš pažiūros atrodo įprastas, tačiau sunkiai kur galime rasti platesnį šio termino detalų paaiškinimą ar apibūdinimą. Neretai mokestiniai nusikaltimai yra tapatinami ir įvardijami kaip finansiniai ar ekonominiai nusikaltimai, todėl ypatingai svarbu, šio darbo apimty, apibrėžti šią sąvoką.

Nepaisant mokestinių nusikaltimų paplitimo masto, nei Europos Sąjunga (toliau – ES), nei Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO), kuri teikia ekspertines rekomendacijas šalims narėms, siekiančioms aukštesnės piliečių gyvenimo kokybės daugelyje sričių, įskaitant ir kovoje su mokestiniais nusikaltimais, nėra pateikusios mokestinių nusikaltimų termino apibrėžimo.

EBPO mokestinius nusikaltimus (angl. tax crime) bandė apibrėžti kaip mokestinius nusikaltimus (angl. tax fraud), kurie laikomi sukčiavimu mokesčių srityje kaip tyčinio mokesčių vengimo forma, kuri paprastai yra baudžiama pagal baudžiamąjį įstatymą ir kad ji apima situacijas, kuriose sąmoningai pateikiami melagingi pareiškimai, padirbti dokumentai ir kt. (Turksen, 2020, p. 93). Šį mokestinio sukčiavimo apibrėžimą deja, bet priima ir vartoja Europos Komisija, dėl to, ES valstybių nacionaliniai finansinės žvalgybos padaliniai susiduria su sunkumais keičiantis informacija, dėl nevienodų tam tikrų pirminių nusikaltimų, kaip pavyzdžiui mokestiniai nusikaltimai, kurių apibrėžimas, nėra suderintas ES teisėje ir apibrėžiamas skirtingai. Tokie skirtumai trukdo tarpusavio mainams ir informacijos sklaidai.²

Kitas terminas, kuris dažnai siejamas su mokestinių nusikaltimų apibrėžimu yra mokesčių vengimas (angl. tax evasion), kuris bendrai susipina su aukščiau minėtu sukčiavimu mokesčių srityje ir taip apibūdina mokestinius nusikaltimus ES.

Direktyvos (ES) 2018/1673 2 straipsnio 1 dalies q punkte pateikiama atitinkama mokestinio nusikaltimo apibrėžtis, kad mokestiniai nusikaltimai yra susiję su tiesioginiais ir netiesioginiais mokesčiais, kaip apibrėžta ES valstybių narių nacionalinėje teisėje.³

Tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai yra vienas iš pagrindinių valstybės pajamų formavimo būdų, kurie yra valstybės finansų sistemos esminė dalis (Puzinskaitė et al., 2012, p. 676).

² Europos Parlamento ir Tarybos 2018 m. gegužės 30 d. direktyva 2018/843 kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos ir iš dalies keičiamos direktyvos 2009/138/EB ir 2013/36/ES. OL L 156, p. 46.

³ Europos Parlamento ir Tarybos 2018 m. spalio 23 d. direktyva 2018/1673 dėl kovos su pinigų plovimu baudžiamosios teisės priemonėmis. OL L 284, p. 27.

Tiesioginius mokesčius (kurių yra dauguma) moka tiesiogiai atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai (pajamas gaunantys (uždirbantys) gyventojai, pelną gaunantys juridiniai asmenys, žemės savininkai ir pan.), t. y. asmenys, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus. Taigi tiesioginio mokesčio faktinis ir įstatyminis mokėtojas sutampa viename asmenyje. Netiesioginiams mokesčiams (pridėtinės vertės mokestis, akcizas) būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės (paslaugos) kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu ar pajamomis. Faktiškai netiesioginius mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o įstatyminis mokesčio mokėtojas (gamintojas, tiekėjas) tik perveda surinkus mokesčius į biudžetą (Medelienė et al., 2011, p. 44).

Nagrinėjant mokestinių nusikaltimų apibrėžtį konkrečiai Lietuvos teisėje nustatyta, kad tokio apibrėžimo nei Lietuvos teisės aktuose, nei Baudžiamojo kodekso komentare ar kituose rašytiniuose dokumentuose nėra apibrėžta, todėl mokestinių nusikaltimų apibrėžimo nustatymas visų pirma turėtų būti analizuojamas Direktyvoje, nurodyto mokestinių nusikaltimų, apibrėžimo pagrindu.

Mokesčiai yra nusikalstamų veikų prieš valstybės finansų sistemą dalykas. Finansų santykiai (finansų sistema) yra nusikaltimų finansams rūšinis objektas – teisinis gėris, kuris yra saugomas baudžiamosios teisės normomis, numatytomis Baudžiamojo kodekso XXXII skyriuje „Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai“. Finansų sistema yra sudėtinė Lietuvos Respublikos ekonomikos dalis, apimanti santykius, susijusius su piniginių išteklių kaupimu, skirstymu ir naudojimu bei valstybės biudžeto formavimu. Minėtus santykius reglamentuojančios teisės normos sudaro finansų teisę, kuri nustato finansinių teisinių santykių subjektams teises ir pareigas, susijusias su buhalterinės apskaitos tvarkymu, pajamų, pelno, turto deklaravimu, mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu, finansinių operacijų atlikimu. Veikomis, pažeidžiančiomis finansų sistemą, pavojus sukeltas tuo, jog finansų teisinių santykių subjektai nesilaiko suteiktomis teisėmis ar nevykdydami tam tikrų pareigų, tuo sukeldami Baudžiamojo kodekso nurodytus padarinius. Kadangi reikalavimai, už kurių nesilaikymą nustatyta baudžiamoji atsakomybė, yra įtvirtinti ne Baudžiamojo kodekso straipsnio dispozicijoje, o finansų teisės aktuose, šios normos vadinamos blanketinėmis (nukreipiančiomis į kitų teisės šakų aktus). Nusikaltimo objektas ir požymiai, nusakantys veikos objektyviąją pusę (pavoingos veikos pobūdį sudarantys įstatymų reikalavimų pažeidimai) neatsiskleidžia visų atsakomybės už nusikaltimus finansams sąlygų. Nusikaltimo subjektu ir subjektyvieji požymiai yra būtini visų nusikaltimų, tarp jų ir finansinių, požymiai. Kadangi reikalavimai laikytis finansų teisės aktų yra atskleidžiami ne Baudžiamojo kodekso dispozicijoje, o finansų teisės

normose, nusikaltimui inkriminuoti svarbu nustatyti kaltininko psichinį ryšį su įstatymų reikalavimais, t. y. nustatyti jo kaltės formą. Patraukimas baudžiamajon atsakomybėn už formalų įstatymo nesilaikymą gali lemti objektyvų pakaltinimą, o tai prieštarautų teisėtumo principui. Taigi nusikaltimai finansams apibrėžiami kaip „Baudžiamajame Kodekse numatytos pavojingos veikos, kuriomis kėsiniama į Lietuvos Respublikos finansų ir kredito sistemas, vengiant mokėti mokesčius, išleidžiant į apyvartą netikrus pinigus, vertybinius popierius ar pažeidžiant šių vertybių apyvartos tvarką, o taip pat piktnaudžiaujant bankų veiklos srityje“ (Klimas, 2001, p. 146-147).

Baudžiamojo kodekso XXXII skyriuje „Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai“ nusikaltimai, kurie būtų susiję su mokesčių ar įmokų vengimu reglamentuojami Baudžiamojo kodekso 219 – 223 straipsniuose. Šiuos nusikaltimus būtų galima suskirstyti į dvi grupes: nusikaltimus mokesčių administravimui (Baudžiamojo kodekso 219 – 221 straipsniai) ir nusikaltimus apskaitai (Baudžiamojo kodekso 222 – 223 straipsniai).

Apibendrinant darytina išvada, kad būtų tikslinga ne tik ES, bet ir Lietuvos nacionalinėje teisėje turėti mokestinių nusikaltimų apibrėžimą, kuriame būtų nustatyti aiškesni šių nusikaltimų identifikavimo parametrai. Nepriklausant nuo to, kad Lietuvos teisės aktuose nėra pateikta mokestinių nusikaltimų samprata, pagal tai, kas aukščiau nustatyta, teigtina, kad mokestiniai nusikaltimai reglamentuojami Baudžiamaj kodekso 219 – 223 straipsniuose, todėl tolimesnėje šio darbo apimtyje, bus analizuojama su šiomis nusikalstamomis veikomis iškelti uždaviniai. Pažymėtina, kad nepaisant to, jog Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje numatytos abi nusikalstamų veikų rūšys, šio darbo apimtyje bus bendrai naudojama mokestinių nusikaltimų sąvoka.

2. Baudžiamųjų įstatymų dėl mokestinių nusikaltimų raida

Atkūrus nepriklausomybę Lietuvos valstybėje, greitai besikeičiantys ekonominiai, politiniai, socialiniai bei kitokie visuomeniniai santykiai išskėlė būtinybę sparčiai sukurti naują šių santykių reguliavimo bazę, kuri iš esmės būtų visiškai nauja. Vis dėlto, greitai atlikti plačiausiojo masto kodifikaciją, paruošti būtinuosius kodeksus, taipogi ir baudžiamąjį, nebuvo įmanoma, kadangi trūko ne vien įstatymų leidybos patirties, tačiau sparčiai bei dažnai besikeičiančių procesų, visapusiškesnio supratimo kovoje su naujosiomis nusikalstamumo formomis, žinių apie raidos tendencijas demokratiškos valstybių baudžiamuosiuose įstatymuose. Dėl šių priežasčių greta Baudžiamojo kodekso rengimo, 1961 m. Lietuvos Tarybų Socialistinės Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – LTSR Baudžiamasis kodeksas) nuostatos buvo esmingai keičiamos (Švedas, 2006, p. 124).

Kuriantis bei plečiantis rinkos ekonomikai, prasidėjus valstybinės nuosavybės sparčiai privatizacijai atsirado pavojingų nekriminalizuotų reiškinių, kurių iki tol nebuvo. Didelė dalis privačių kompanijų buhalterinės apskaitos tvarkė arba ją tvarkė ne pagal įstatymų nurodytus reikalavimus. Taip pat buvo paplitęs vengimas mokesčius mokėti ir neteisėtos finansinės operacijos. Iš vienos pusės, šią situaciją paskatino iškreipta rinkos ekonomikos samprata, kuri teigė, jog verslas yra visiškai laisvas, jog į verslo reikalus negalima kištis bei riboti jo laisvės, tačiau sąžiningo ūkininkavimo principai dar buvo tik pradėję formuotis. Daug įtakos turėjo žmogiškasis faktorius - noras lengvai bei greitai praturtėti ir turėti neapskaitytų apyvartinių lėšų, kuriomis galėtų „laisvai disponuoti“ (Pečkaitis, 2013, p. 344). Tad mokesčių surinkimas tapo didele problema.

1991 – 1992 metai buvo itin palankūs ekonominiams nusikaltėliams, nes LTSR Baudžiamojo kodekso nespėjo pritaikyti prie greit besikeičiančio gyvenimo ir jame nenumatyta jokių ekonominių nusikaltimų sudėčių, kurias būtų galima pritaikyti naujomis ekonominėmis sąlygomis. Iš baudžiamojo įstatymo pozicijų ekonomikoje buvo viskas leidžiama, viskas pateisinama. Tuo metu pasaulio šalyse verslas buvo gan detalčiai teisiškai reglamentuojamas, ypatingai apskaita ir mokesčiai. Esant tokiai situacijai Lietuvoje, kilo būtinybė užkirsti kelią šiems neigiamiems Lietuvos ekonominio gyvenimo reiškiniams (Piesliakas, 2006, p. 44).

1993 m. sausio 28 d. buvo padaryti svarbūs LTSR Baudžiamojo kodekso skirsnio „Ūkiniai nusikaltimai“ pakeitimai. Naujai kriminalizuotos tokios veikos – aplaidus apskaitos vedimas, apgaulingas apskaitos vedimas, neteisingų duomenų apie pajamas pateikimas.

Kitas labai svarbus ir esminis pakeitimas, baudžiamajai politikai turėjęs didžiulę įtaką, atliktas 1994 m. liepos 19 d. Panaikinta didžioji dalis 1961 m. LTSR Baudžiamojo kodekso normų, neatitikusių Lietuvos Respublikos Konstitucijos nuostatų bei naujųjų gyvenimo aplinkybių. Ištiesi LTSR Baudžiamojo kodekso skirsniai buvo panaikinti, vienas iš jų „Ūkiniai nusikaltimai“, vietoje jo buvo suformuluoti du atskiri skirsniai „Nusikaltimai ūkininkavimo tvarkai“ ir „Nusikaltimai finansams“, į juos buvo įtraukti visi ekonominiai nusikaltimai. LTSR Baudžiamojo kodekso Specialiosios dalies XVI skirsnyje „Nusikaltimai finansams“, kurios normos buvo ne kartą tobulinamos, atsidūrė straipsniai, reglamentuojantys baudžiamąją atsakomybę už įvairias pavojingas veikas, kuriomis kėsiamasi į Lietuvos valstybės finansų sistemą, paminėti – 322 straipsnis aplaidus apskaitos tvarkymas, kuriame numatyta atsakomybė už aplaidų įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą arba apskaitos dokumentų neišsaugojimą, jeigu dėl to nebuvo galima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, komercinės, ūkinės, finansinės būklės rezultatų ar įvertinti turto; 323 straipsnis apgaulingas apskaitos tvarkymas, kuriame numatyta atsakomybė už apgaulingą įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą arba apskaitos dokumentų suklastojimą, paslėpimą ar sunaikinimą, jeigu tuo buvo trukdoma visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės komercinės, ūkinės, finansinės būklės rezultatus ar įvertinti turtą. Apgaulingas įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymas, padaromas sunaikinant ar suklastojant kasos aparato kontrolinę juostą, mokesčių arba muitinės dokumentus, neįtraukiant į apskaitą produkcijos, žaliavų ir prekių, laikant jas be įsigijimo dokumentų, išmokant darbo užmokestį pagal neoficialų žiniaraštį ar visai be žiniaraščio, arba kitaip be apskaitos panaudojant pinigines lėšas ir materialines vertybes; 324 straipsnis žinomai neteisingų duomenų apie pajamas arba pelną pateikimas, kuriame numatyta atsakomybė už žinomai neteisingų duomenų apie savo arba įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymą į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintas ataskaitas bei kitus dokumentus ir jų pateikimą Valstybinei mokesčių inspekcijai; 325 straipsnis mokesčių ir įmokų vengimas, kuriame numatyta atsakomybė už nepateikimą laiku Valstybinei mokesčių inspekcijai deklaracijos ar nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kito dokumento apie savo turtą ar pajamas arba įmonės pajamas, pelną arba nesumokėjimą laiku mokesčių po šių dokumentų pateikimo dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu, po to, kai mokesčių inspekcija raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją ar kitokius nustatyta tvarka patvirtintus dokumentus bei ataskaitas ir sumokėti mokesčius. Šiame skirsnyje nurodytiems nusikaltimams būdinga tai, kad šiais nusikaltimais kėsiamasi į Lietuvos Respublikos finansų ir kredito sistemą. Pabrėžtina, kad finansų bei kredito sistema yra sudėtinė Lietuvos Respublikos ūkio dalis, visuma ekonominių, socialinių santykių, kurių

metu sukuriami, paskirstomi bei panaudojami piniginiai ištekliai, formuojamas valstybės biudžetas. Todėl ypatingai buvo svarbu užtikrinti šios sistemos saugumą, nes pažeidžiant finansų bei kredito sistemą, ne tik šiai sistemai gali būti padaroma žala, tačiau ir kitokiems teisiniams gėriams – nuosavybei, ūkininkavimo tvarkai, o specifiniais atvejais ir valstybės ekonominei galiai (Abramavičius et al., 1998, p. 216).

2000 m. rugsėjo 26 d. paskutinio aštuntojo šaukimo Lietuvos Respublikos Seimo (toliau – Seimas) posėdyje, Seimas priėmė Baudžiamąjį kodeksą. Vis dėlto, nebuvo nustatyta jo įsigaliojimo data. Baudžiamojo kodekso įsigaliojimas buvo susietas su Lietuvos Respublikos Baudžiamojo proceso, Lietuvos Respublikos Bausmių vykdymo kodeksu bei Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodeksų priėmimu. Tuo metu jie parengti nebuvo, dėl to ir priėmus Baudžiamąjį kodeksą, 1961 m. LTSR Baudžiamasis kodeksas tebegaliojo, kurio normos buvo keičiamos ir toliau. Tik 2002 m. lapkričio 23 d. įstatymu Seimas nustatė, kad 2000 m. Baudžiamasis kodeksas įsigalioja 2003 m. gegužės 23 d. Kartu su Baudžiamuoju kodeksu įsigaliojo ir Lietuvos Respublikos Baudžiamojo proceso ir Lietuvos Respublikos Bausmių vykdymo kodeksai (Piesliakas, 2006, p. 559-600).

Baudžiamajame kodekse mokestinai nusikaltimai išdėstyti XXXII skyriuje „Nusikaltimai finansų sistemai“, 219 – 223 straipsniuose. Po Baudžiamojo kodekso priėmimo paminėtas vienas esminis įvykis, kurio pagrindu buvo sugriežtintos bausmės už didelio masto mokesčių vengimą. Tuometinė Lietuvos Respublikos Prezidentė Dalia Grybauskaitė 2017 m. pateikė Baudžiamojo kodekso pataisas, kuriomis už didelio masto mokesčių vengimą siūlė sugriežtinti bausmes.⁴ Tokį pateikimą paskatino išryškėjusios galiojančio teisinio reguliavimo spragos, kurios užkirto kelią adekvačių bausmių už stambaus masto mokesčių vengimą paskyrimui. Atsižvelgiant į tai, buvo inicijuotos Baudžiamojo kodekso ir Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso⁵ (toliau – Administracinių nusižengimų kodeksas) pataisos. 2017 m. lapkričio 21 d. įsigaliojo Baudžiamasis kodeksas, kuriame sugriežtintos atsakomybės už Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pažeidimus.⁶

Apibendrinant galima teigti, kad 1994 m. liepos 19 d. Baudžiamajame kodekse kriminalizuotos 322 str. aplaidus apskaitos vedimas, 323 str. apgaulingas apskaitos vedimas, 324 str. žinomai neteisingų duomenų apie pajamas arba pelną pateikimas 325 str. mokesčių ir įmokų vengimas, iš esmės savo struktūra nesiskiria nuo dabar galiojančių Baudžiamojo

⁴ Aiškinamasis raštas „Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto ir Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 187 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“. (2017). TAR, 273.

⁵ Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). TAR, 11216.

⁶ Lietuvos Respublikos Seimo. Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymas. (2017). TAR, 18856.

kodekso 219 – 223 straipsniuose įtvirtintų nuostatų, tačiau nustatyta, kad 219 str. mokesčių nesumokėjimas ir 223 str. apgaulinga buhalterinė apskaita, nebeliko kvalifikuojančių požymių, dėl kurių, šiai dienai, teismų praktikoje kyla problemų kvalifikuojant nusikalstamas veikas, kurios bus aptartos sekančiame skyriuje.

3. Mokestinių nusikaltimų sudėčių analizė ir kvalifikavimo teismų praktikoje probleminiai aspektai

3.1. Mokesčių nesumokėjimas

Pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio 1 dalį atsako 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.

Lietuvos Respublikos teisės aktai – mokesčių įstatymai nustato asmenų, kurie yra mokesčių mokėtojai, pareigą teisingai apskaičiuoti atitinkamus mokesčius, juos nustatytais terminais mokėti į valstybės biudžetą bei vykdyti kitas pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (Abramavičius et al., 2010, p. 56). Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme⁷ (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas) apibrėžta, kad mokestis yra mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievole valstybei, kuri apima pridėtinės vertės mokestį, akcizus, gyventojų pajamų mokestį, nekilnojamojo turto mokestį ir kitus, šio įstatymo 13 straipsnyje nurodytus mokesčius.

Taigi mokesčių mokėtojui, vengiant mokėti jam privalomus mokesčius, pažeidžiama įstatymuose jam įtvirtinta pareiga sumokėti mokesčius bei su jais susijusias tam tikras sumas į valstybės biudžetą. Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje numatyto nusikaltimo rimtumą parodo ir tai, kad dėl nesumokėtų mokesčių, valstybės biudžetas netenka piniginių lėšų, ko pasekoje yra padaroma žala visai valstybės finansų sistemai. Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio nusikalstamos veikos objektas yra Lietuvos Respublikos įstatymais nustatyta mokesčių mokėjimo tvarka, nusikaltimo dalykas – pinigai, kurie turi būti sumokami kaip atitinkamas mokestis. Svarbu atkreipti, kad baudžiamoji atsakomybė pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį atsiranda tik už mokesčių nesumokėjimą. Asmuo pagal šį straipsnį negali būti traukiamas baudžiamojon atsakomybėn ne už mokesčių, o už kitų įmokų nesumokėjimą (Abramavičius et al., 2010, p. 56-57).

Pažymėtina, kad aiškinant Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje numatytą veiką yra itin svarbu išsiaiškinti ir nustatyti, kokius mokesčius turi apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti fiziniai asmenys ir kokius – juridiniai asmenys (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. (2004). Valstybės žinios, 63-2243.

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio objektyviają pusę apibūdina neveikimas, t. y. kuomet po pateiktos valstybės įstaigai deklaracijos arba nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, nustatytais terminais yra nesumokami pagal šiuos dokumentus apskaičiuoti mokesčiai, kai valstybės įgaliota įstaiga primena apie pareigą sumokėti mokesčius (Vilniaus apygardos teismo 2013 m. vasario 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Taigi, pripažinti asmenį kaltu galima tik tuomet, kai byloje surinkti duomenys neginčijamai patvirtina, jog asmuo suvokia savo prievolę laiku sumokėti mokesčius, tačiau šios prievolės nevykdo dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu (Lietuvos apeliacinio teismo 2017 m. lapkričio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Tam, kad asmuo būtų patrauktas baudžiamojon atsakomybėn už neveikimą, visų pirmausia reikia nustatyti, ar asmuo turėjo teisinę pareigą ir galimybę veikti.

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio dispozicijoje numatyta, jog tas, kas pateikęs deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą, arba kitą dokumentą nesumokėjo pagal juos apskaičiuotų mokesčių po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė pareigą sumokėti mokesčius, atsako šio straipsnio nustatyta tvarka. Atkreiptina, kad asmeniui, kuriam pagal teisės aktus atsiranda pareiga pateikti minėtus dokumentus, tačiau to nepadarius, asmuo gali būti traukiamas baudžiamojon atsakomybėn pagal Baudžiamojo kodekso 221 straipsnį. Sąlygos, būtinos atsirasti baudžiamajai atsakomybei pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį yra:

1. turi būti pateikta deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, kurių pagrindu kyla pareiga sumokėti mokesčius, tačiau šie mokesčiai įstatymo nustatyta tvarka nesumokami;
2. valstybės įgaliota įstaiga ar institucija įstatymo nustatyta tvarka turi priminti apie kylančią pareigą sumokėti mokesčius;
3. po priminimo, kuriame nurodomas nustatytas terminas sumokėti mokesčius, mokesčiai tyčia vis tiek nesumokami (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Taigi nusikaltimo, numatyto Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje, objektyvioji pusė pasireiškia mokesčių nesumokėjimu po priminimo apie šią pareigą per priminime nurodytą terminą (Klaipėdos apygardos teismo 2014 m. sausio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Teismų praktikoje laikomasis pozicijos, kad vien tik formalus šių sąlygų buvimas nėra pakankamas baudžiamajai atsakomybei pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį kilti. Baudžiamojo kodekso 2 straipsnio 3 dalyje yra įtvirtinta glaudžiai su kaltės principu susijusi nuostata, kad asmuo pagal baudžiamąjį įstatymą atsako tik tuo atveju, jeigu veikos

padarymo metu iš jo buvo galima reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio. Pažymėtina, kad vienas iš atvejų, kada negalima iš asmens reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio, o kartu ir traukti jo baudžiamojon atsakomybėn pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį, yra mokesčių mokėtojo nemokumas. Taigi kiekvienu atveju, kvalifikuojant veiką pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį, būtina nustatyti, kad buvo finansinė galimybė sumokėti mokesčius. Jei mokesčių mokėtojas buvo nemokus, atsakomybė pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį negali kilti, nes nebuvo realios galimybės įvykdyti įstatymo įtvirtintos pareigos – sumokėti mokesčių. Tuo tarpu jei nemokumas buvo sukeltas sąmoningai, taip pat ir siekiant išvengti pareigos sumokėti mokesčius, baudžiamoji atsakomybė pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį mokesčių mokėtojui kyla (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Tačiau, jeigu mokesčių mokėtojas tapo nemokus nusikalstamos veikos padarymo metu arba po jos padarymo, tada mokesčio mokėtojo mokumas neturi reikšmės jo nusikalstamai veikai kvalifikuoti (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Inkriminuojant Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį, tokios aplinkybės kaip kad kreipimasis dėl mokesčių sumokėjimo dalimis ar asmens liga, nėra svarbios „*kasatoriaus motyvas, jog jis negalėjo laiku sumokėti mokesčių dėl pablogėjusios sveikatos, yra nesuprantamas ir nelogiškas. Nors bylos duomenimis nustatyta, kad kasatorius nuo 2009 m. rugpjūčio 7 d. iki 2009 m. rugpjūčio 28 d. gydėsi ligoninėje, tačiau, nepaisant to, 2009 m. rugpjūčio 6 d. kasatorius, kaip vienintelis UAB „(-)“ akcininkas, priėmė sprendimą dėl dalies paskolos, t. y. 29 530,77 Lt, jam grąžinimo, kuri pagal 2009 m. rugpjūčio 31 d. kasos išlaidų orderį Nr. 0053 jam buvo išmokėta. Šie bylos duomenys neabejotinai patvirtina, kad bendrovė turėjo finansinių galimybių atsiskaityti su VSDFV, nes kasatorius, kaip vienintelis UAB „(-)“ akcininkas, 2009 m. rugpjūčio 6 d. priėmė sprendimą grąžinti dalį paskolos – 29 530,77 Lt, o tai sudarė beveik dvigubai didesnę sumą nei susidariusi 16 943,46 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokų skola už samdomus darbuotojus. Taigi kasatoriaus parodymai, kad jeigu jis būtų visiškai atsiskaitęs su VSDFV, tai įmonė būtų neišgyvenusi, prieštarauja bylos duomenims. Be to, iš specialisto išvados matyti, kad 2009 m. liepos mėnesį į kasą buvo gauta 17 079,92 Lt, o rugpjūčio mėnesį – 21 657,38 Lt. Tai reiškia, kad UAB „(-)“ tuo metu disponavo pinigineis lėšomis ir galėjo nors iš dalies atsiskaityti su VSDFV. Tai, kad kasatorius vėliau kreipėsi į VSDFV prašydamas leisti įsiskolinimą sumokėti dalimis, neturi įtakos sprendžiant jo baudžiamosios atsakomybės pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio 1 dalį klausimą.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje).*

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio dispozicija yra blanketinė, todėl pagal šį straipsnį kvalifikuojant veikas būtina atsižvelgti į atitinkamus Lietuvos Respublikos teisės aktus, reglamentuojančius mokestinius santykius, taip pat įstatymus, nustatančius Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytus mokesčius, ir kitus teisės aktus (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika padaroma tiesiogine tyčia, t. y. asmuo suvokia, kad jis pateikė deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą ir pagal juos privalo laiku sumokėti mokesčius, tačiau šios prievolės nevykdo žinodamas, kad jam buvo įteiktas valstybės įgaliotos institucijos priminimas apie pareigą sumokėti mokesčius ir nurodytas terminas iki kada juos sumokėti (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gegužės 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Tikslai ir motyvai gali būti labai įvairūs ir kvalifikavimui reikšmės neturi (Abramavičius et al., 2010, p. 61).

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje nėra numatyta, kokiais būdais priminimas apie pareigą sumokėti mokesčius mokesčių mokėtojui turi būti įteiktas. Būdai, kuriais priminimai įteikiami mokesčių mokėtojui yra nurodyti Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 1 dalyje:

1. įteikimas tiesiogiai;
2. siunčiant registruotu laišku;
3. telekomunikacijų galiniais įrenginiais;
4. paskelbiant viešai.

Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad tiesioginio dokumento įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma ta diena, kai mokesčių mokėtojas (jo atstovas) savo parašu patvirtina mokesčių administratoriui liekančiuose dokumentuose apie dokumento gavimą arba kai mokesčių administratoriaus pareigūnas pažymi apie mokesčių mokėtojo (jo atstovo) atsisakymą priimti dokumentą ar patvirtinti jo gavimą.

Atkreiptina, kad priminimas mokesčių mokėtojui apie pareigą mokėti mokesčius gali būti įteiktas ir per kitą asmenį. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas išaiškino, kad priminimo įteikimas mokesčių mokėtojui per įmonės darbuotoją taip pat laikytinas Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnyje numatytu tiesioginiu įteikimu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. sausio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje nustatyta nusikalstama veika laikoma baigta, kai asmuo po to, kai gavo įgaliotos valstybinės institucijos priminimą apie pareigą sumokėti mokesčius iki nustatyto termino jos neįvykdė. Baudžiamajai atsakomybei kilti pakanka,

kad valstybės įgaliota institucija priminimą mokesčių mokėtojui įteiktų bent vieną kartą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. spalio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Šios nusikalstamos veikos baigtumui svarbią reikšmę turi du laiko momentai:

1. priminimo apie pareigą sumokėti mokesčius, įteikimo momentas ir
2. priminime nurodyto laikotarpio, kuris suteikiamas mokesčių mokėtojui įvykdyti mokestinę prievolę, pabaiga (Lietuvos apeliacinio teismo 2018 m. sausio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pasibaigus priminime nurodytam laikotarpiui per kurį mokesčiai turėjo būti sumokėti, bet nebuvo, laikoma, kad nusikalstama veika yra baigta (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Asmeniui sumokėjus mokesčius jau po pasibaigusio priminime nurodyto termino nepašalina jo atsakomybės pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį, nebent jei tai nutiktų ne nuo jo valios priklausančių aplinkybių: stichinės nelaimės, liga, suėmimas ir panašiai. Jei priminimas nebuvo išsiųstas ar nebuvo tinkamai įteiktas, ar jame nebuvo nurodytas terminas, atsakomybė pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį nekyla. Tokiu atveju asmuo gali būti traukiamas administracinė atsakomybėn pagal Administracinių nusižengimų kodekso 192 straipsnį ar Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Fedosiuk et al., 2017, p. 151-152).

Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio 2 dalyje numatytas kvalifikuojamasis mokesčių nesumokėjimo požymis, pagal kurį atsako asmuo, gavęs valstybės įgaliotos institucijos priminimą apie pareigą sumokėti mokesčius per nustatytą terminą ir per kurį nesumoka daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių.

Pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio 3 dalį, mokesčių nesumokėjimas pripažįstamas baudžiamuoju nusižengimu, kai asmuo, gavęs valstybės įgaliotos institucijos priminimą apie pareigą sumokėti mokesčius, per nustatytą terminą nesumoka ne daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių.

Nustatant mokesčių dydį, į jį neturi būti skaičiuojamos su mokesčiais nesusijusios įmokos. Jei per priminime nustatytą terminą sumokama tik dalis mokesčių, kvalifikuojant veiką reikia vertinti tik nesumokėtosios dalies dydį (Fedosiuk et al., 2017, p. 154).

Pažymėtina, kad esant atvejui, kai byla nutraukiama dėl nesumokėtų mokesčių, asmuo negali būti kaltinamas už tą pačią nesumokėtą mokesčių sumą pagal tas pačias prievoles. *„Byloje R. G. kaltinamas, kad nesumokėjo mokesčių pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos priminimą. Byloje taip pat yra duomenys ir apie tai, kad R. G. atžvilgiu buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio 1 dalį dėl to, kad jis, kaip ŽŪB „K.“ direktorius, nebuvo sumokėjęs mokesčių pagal VMI 2014-03-28*

priminimą Nr. (-). Šis ikiteisminis tyrimas 2015-05-12 Panevėžio apygardos prokuratūros prokurorės nutarimu buvo nutrauktas ir R. G. nuo baudžiamosios atsakomybės atleistas Baudžiamojo kodekso 38 straipsnio pagrindu – kaltininkui ir nukentėjusiam asmeniui susitaikius. Tačiau tiek priminime, dėl kurio neįvykdymo R. G. kaltinamas nagrinėjamoje byloje, tiek priminime, dėl kurio neįvykdymo R. G. atžvilgiu ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas 2015-05-12 nutarimu, kartojasi mokesčių prievolės bendrai 16516,95 Eur sumai (T. 6 b.l. 218-220), t. y. R. G. tiek nagrinėjamoje byloje, tiek byloje, kuri jo atžvilgiu buvo nutraukta, kaltinamas nesumokėjęs tokios sumos mokesčių pagal tas pačias prievoles. Tokiu būdu, pareiškiant R. G. kaltinimą nagrinėjamoje byloje buvo pažeistas negalimumo bausti du kartus už tą patį nusikaltimą (non bis in idem) principas ir jam šioje nagrinėjamoje byloje esančiame 2016-08-25 priminime bendra nesumokėtų mokesčių suma turėjo būti 16516,95 Eur mažesnė, t. y. ne 64227,83 Eur, bet 47710,88 Eur.“ (Panevėžio apygardos teismo 2019 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Sutiktina su M. Kuzminovo nuomone, kad baudžiamoji atsakomybė turėtų būti numatyta tik už esminių, pamatinių vertybių pažeidimą. Už skolų ar delspinigių išieškojimą turėtų būti atsakingos mokesčius administruojančios institucijos (Kuzminovas et al., 2017, p. 151).

Pagal Baudžiamojo kodekso 219 straipsnį, subjektu gali būti pakaltinamas 16 metų sulaukęs fizinis asmuo, taip pat ir juridinis asmuo, kuriam įstatymų nustatyta tvarka, kyla prievolė teikti deklaraciją, ataskaitą ar kitą dokumentą ir sumokėti mokesčius. Teismai nustatydami Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio subjektą, turėtų atsižvelgti į Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, nustatančias, kad mokesčių mokėtojas yra asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą nustatyta prievolė mokėti mokestį (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Apibendrinant darytina išvada, kad teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl mokesčių nesumokėjimo, dažniausiai problemų kyla dėl mokumo ir tinkamo priminimo įteikimo. Nors Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio dispozicija baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą nesieja su mokesčio mokėtojo mokumu, teismai privalomai turi išaiškinti ar mokesčių mokėtojas iki nusikalstamos veikos padarymo buvo mokus. Taip pat atkreiptina, kad vadovaujantis teismų formuojama praktika laikoma, kad priminimas mokesčių mokėtojui apie pareigą mokėti mokesčius gali būti įteiktas ir per kitą asmenį, toks įteikimo būdas laikomas tinkamu.

3.2. Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas

Pagal Baudžiamojo kodekso 220 straipsnį atsako tas, kas siekdamas išvengti mokesčių, kurių suma viršija 100 MGL, įrašė į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai.

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 20 dalyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojai, vadovaujantis šio įstatymo nustatyta tvarka, privalo teisingai apskaičiuoti mokesčius ir laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus dokumentus.

Ši nusikalstama veika pažeidžia teisės aktuose nustatytą duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo tvarką. Minėtų neteisingų duomenų pateikimas yra susijęs ir su kaltininko siekiu išvengti mokesčių. Taigi tiesioginis šio nusikaltimo objektas yra duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo tvarka (Vilniaus apygardos teismo 2011 m. liepos 18 d. nutartis baudžiamojoje). Papildomas nusikalstamos veikos objektas yra valstybės biudžeto formavimo interesai, nes darant šią nusikalstamą veiką sukuriama prielaidos tam tikroms pajamoms nepatekti į valstybės biudžetą (Abramavičius et al., 2010, p. 62).

Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos dalyku yra deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kiti dokumentai, į kuriuos įrašomi neteisingi duomenys apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą (Abramavičius et al., 2010, p. 63).

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 8 punkte apibrėžta, kad deklaracija - tai mokesčių mokėtojo pateikiamas mokesčių administratoriui dokumentas, kuriame nurodoma informacija apie mokesčio mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą už mokesčio įstatyme nustatytą laikotarpį, taip pat su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susiję kiti duomenys. Kiti dokumentai – tai užsienio valstybės mokesčių administratoriaus patvirtinti dokumentai apie toje valstybėje gautas pajamas ir nuo jų apskaičiuotą ir sumokėtą pelno mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą, prašymai dėl mokesčio permokos grąžinimo ir kita (Fedosiuk et al., 2017, p. 159). Deklaracijos ar kitų dokumentų su neteisingais duomenimis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą pateikimo valstybės įgaliotai institucijai būdai gali būti labai įvairūs ir šiais nusikalstamai veikai kvalifikuoti reikšmės neturi (Abramavičius et al., 2010, p. 64). Taip pat paminėtina, kad pateiktų deklaracijų skaičius įtakos nusikalstamos veikos kvalifikavimui taip pat neturi (Lietuvos apeliacinio teismo 2012 m. spalio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo nusikaltimo sudėties objektyvieji požymiai – veikimas (Fedosiuk et al., 2017, p. 159).

Baudžiamajai atsakomybei pagal Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio 1 dalį kilti būtinos dvi sąlygos: 1) įrašymas į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą; 2) šių dokumentų pateikimas valstybės įgaliotai institucijai (Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. vasario 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Tam, kad kiltų baudžiamoji atsakomybė, kaltininkas turi atlikti arba ketinti atlikti abu minėtuosius veiksmus - žinodamas apie duomenų neteisingumą įrašyti juos į deklaraciją, ataskaitą ar kitą dokumentą ir šį dokumentą pateikti valstybės įgaliotai institucijai (Fedosiuk et al., 2017, p. 159).

Neteisingų duomenų, apie kurių neteisingumą žinoma, pateikimas gali vykti skirtingai, pavyzdžiui, fizinių ar juridinių asmenų pateikiamose deklaracijose ar nustatyta tvarka patvirtintose ataskaitose ar kituose dokumentuose įrašoma, kad pajamų (pelno) visiškai negauta arba gauta dalis, nurodomi fiktyvūs pajamų gavimo šaltiniai, pateikiama kitų neatitinkančių tikrovės duomenų. Svarbu, kad Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatytoji veika gali būti padaroma kaltininkui ne tik klastojant, bet ir nuslepiant, nutylint tikrus duomenis (Fedosiuk et al., 2017, p. 160).

Nusikalstamai veikai kvalifikuoti nėra svarbu, koku būdu valstybės įgaliotai institucijai yra pateikiamos deklaracijos, ataskaitos ar kiti dokumentai – išsiunčiant dokumentus registruotu paštu, el. paštu, faksu ir t. t, bet dokumentai turi turėti visus teisės aktų reikalaujamus rekvizitus (Fedosiuk et al., 2017, p. 160).

Neteisingais yra laikomi duomenys, neatitinkantys subjekto, kurio vardu pateikiama deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, pajamų, pelno, turto ar jų naudojimo. Už apskaitos dokumentų surašymą laiku ir teisingai, už juose esančių duomenų tikrumą ir ūkinių operacijų teisėtumą atsako apskaitos dokumentus surašę ir pasirašę asmenys (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo⁸ (toliau – Buhalterinės apskaitos įstatymas) 14 straipsnio 2 dalis) (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatyta nusikaltimo sudėtis yra formalioji, todėl veika laikoma baigta, kai kaltininkas, žinodamas, kad įrašo į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą, pateikia valstybės įgaliotai institucijai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

⁸ Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. (2001). Valstybės žinios, 99-3515.

Jeigu į dokumentą buvo įrašyti neteisingi duomenys, bet jis nebuvo pateiktas valstybės įgaliotai institucijai, arba dokumentai buvo išsiųsti, bet atitinkama institucija jų negavo, dėl nepriklausančių nuo kaltininko valios aplinkybių, veika turi būti kvalifikuojama kaip pasikėsinimas. Veikos padariniai neturi įtakos nusikaltimui kvalifikuoti. Nusikaltimas padarytas nepriklausomai nuo to, ar padaryta žala biudžetui, ar sumokėti mokesčiai, ar ne (Fedosiuk et al., 2017, p. 156).

Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatyta nusikalstama veika padaroma tiesiogine tyčia t. y. asmuo suvokia, kad jis į deklaraciją, ataskaitą ar kitą dokumentą įrašė ir pateikė žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų panaudojimą valstybės įgaliotai institucijai, siekdamas išvengti mokesčių ir to norėjo (Panevėžio apygardos teismo 2010 m. sausio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Vadovas atsako net ir tada, jei pats asmeniškai nepasirašo ir nesiuočia dokumentų, bet pateikia minėtiesiems darbuotojams melagingus duomenis, t. y. veikia per jo nusikalstamų veiksmų pobūdžio nesuvokusius asmenis (Vilniaus apygardos teismo 2019 m. rugpjūčio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

„Pagal Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio 1 dalį A. K. nuteistas už tai, kad, būdamas UAB direktorius, siekdamas išvengti mokesčių, atitinkamu laikotarpiu, veikdamas per jo nusikalstamų veiksmų pobūdžio nesuvokusią vyr. buhalterę V. M., įrašė į deklaracijas neteisingus duomenis apie pelną ir pajamas bei pateikė šiuos duomenis valstybės įgaliotai institucijai. Taigi pagal nuosprendyje nurodytas faktines aplinkybes A. K. nuteistas už tęstinę nusikalstamą veiką, kuri pasireiškė tuo, kad jis, kaip įmonės direktorius, būdamas tiesiogiai atsakingas už įmonės buhalterinės apskaitos organizavimą ir ataskaitų pateikimą, nepateikęs buhalterei visų duomenų apie įvykdytas ūkines operacijas (atliktus statybos darbus ir už tai gautas įmonės lėšas) bei nurodęs jai užpildyti, pasirašyti ir elektroniniu būdu persiųsti deklaracijas valstybės įgaliotai institucijai, pateikė šiai institucijai neteisingus duomenis apie įmonės pajamas bei pelną, taip realizuodamas Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio 1 dalyje numatyto nusikaltimo objektyviuosius požymius. Byloje nustatyta, kad PVM deklaracijas su neteisingais duomenimis apie UAB pajamas užpildė, pasirašė ir elektroniniu būdu įgaliotai institucijai perdavė įmonės buhalterė, o ne A. K. Tačiau byloje taip pat įrodyta, kad buhalterė apie deklaracijose nurodytų duomenų apie pajamas ir pelną neteisingumą nežinojo, nes A. K. jai sąmoningai nebuvo pateikęs visų duomenų dėl vykdomų statybos darbų, dėl kurių įmonės pajamos ir pelnas buvo didesni, nei nurodyta deklaracijose. Taigi A. K., kaip įmonės vadovas, tiesiogiai atsakingas už deklaracijų apie pajamas ir pelną pateikimą ir tyčia elgdamasis byloje nustatytu būdu, atitinka Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatyto subjekto

požymius.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. lapkričio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Būtinai šios nusikalstamos veikos požymis yra tikslas – neteisingi duomenys apie pajamas, pelną ar turtą ar jų panaudojimą pateikiami siekiant išvengti mokesčių (Klaipėdos apygardos teismo 2018 m. rugsėjo 29 d. nutartis baudžiamojoje). Nusikaltimui kvalifikuoti neturi reikšmės, ar pajamos, pelnas ar turtas didinami ar mažinami, jei ir vienu, ir kitu atveju siekiama išvengti mokesčių (Fedosiuk et al., 2017, p. 159).

Šios veikos subjektyvusis požymis – siekimas išvengti mokesčių, kuris yra nusikalstamos veikos motyvas ir neapima padarinių, kurie kyla išvengiant mokesčių, panaikinant mokestinę prievolę ar įgyjant pinigines lėšas (Lietuvos Aukščiausiasis Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Veika laikoma baigta nuo to momento, kai atitinkama valstybės įgaliota institucija gauna deklaraciją, nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą su juose įrašytais neteisingais duomenimis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą, t. y. nuo šių dokumentų pateikimo momento (Kauno apygardos teismo 2016 m. gegužės 4 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Duomenų neteisingumas gali pasireikšti realių pajamų, turimo turto vertės, sudarytų sandorių kainos sumažinimu ir panašiai. Svarbu, kad neteisingų duomenų pateikimas galėtų rodyti prievolės mokėti mokestį nebuvimą arba prievolę sumokėti mažesnę nei priklauso mokestį. Jeigu duomenų neteisingumas pasireiškia pajamų ir turto padidinimu, tokia veika būtų susijusi su siekiu legalizuoti neaiškios kilmės pinigus ir turtą. Įrodžius pinigų ar turto nusikalstamą kilmę, taikytinas Baudžiamojo kodekso 216 straipsnis (Fedosiuk et al., 2017, p. 156).

Baudžiamoji atsakomybė pagal Baudžiamojo kodekso 220 straipsnį kyla tik tuomet, jeigu neteisingi duomenys apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą pateikiami siekiant išvengti mokesčių. Tai yra specialus požymis, kurio nenustačius, asmeniui gali kilti tik administracinė atsakomybė. Jeigu tikslas nenustatytas, asmuo gali būti traukiamas pagal Administracinių nusižengimų kodekso 187 straipsnį arba Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Fedosiuk et al., 2017, p. 156).

Dažnai pasitaiko, kad siekiant išvengti mokesčių yra ne tik pateikiami neteisingi duomenys apie pajamas, pelną ar turtą, bet ir apgaulingai vedama įmonės apskaita. Tokiu atveju veika kvalifikuojama kaip veikų, numatytų Baudžiamojo kodekso 220 ir 222 straipsnių sutaptis (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. lapkričio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Tais atvejais, kai į daugiau nei vieną kartą į deklaraciją, ataskaitą ar kitą dokumentą įrašomi neteisingi duomenys, žinant apie jų neteisingumą, ir šie dokumentai pateikiami valstybės įgaliotai institucijai per keletą kartų, veika kvalifikuotina kaip tęstinė. *„Byloje nustatyta, kad A. K. S. du kartus, siekdamas išvengti 5756 Lt ir 460 Lt pelno mokesčių, į pelno (nuostolio) ataskaitas įrašė žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ir tokias ataskaitas atitinkamai 2004 m. spalio 5 d. ir 2005 m. rugsėjo 29 d. pateikė Šiaulių apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai. Teismas, kvalifikuodamas A. K. S. veiką pagal Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio 1 dalį, pripažino, kad jis padarė pavienę tęstinę nusikalstamą veiką. Nesutikti su tokiu sprendimu, atsižvelgiant į tai, kad A. K. S. buvo atiduotas teismui kaltinant jį padarius pavienę veiką, o ne dvi Baudžiamojo kodekso 220 straipsnyje numatytas nusikalstamas veikas, kad byloje duomenų, kurie būtų pagrindas konstatuoti, jog jis veikė neturėdamas vieningo sumanymo, t. y. kad jo tyčia kiekvienu atveju susiformuodavo atskirai, teisėjų kolegija neturi pagrindo“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. gegužės 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Subjektu šioje nusikalstamoje veikoje gali būti fizinis ir juridinis asmuo, kuris pagal teisės aktus turėdamas pareigą teikti deklaracijas arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą, į šiuos dokumentus įrašo žinomai neteisingus duomenis ir juos pateikia atitinkamai valstybės įgaliotai institucijai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pagal teismų formuojamą praktiką, Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio subjekto atsakomybė grindžiama atitinkamomis Buhalterinės apskaitos įstatymo ir Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės⁹ įstatymų nuostatomis. Tai turi būti juridinio asmens savininkai, vadovai ir už finansų apskaitą atsakingi darbuotojai (Vilniaus apygardos teismo 2019 m. rugpjūčio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje). *„Pagal teismų nustatytas faktines aplinkybes A. T. padarė savarankišką nusikalstamą veiką, numatytą Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio 1 dalyje. Dėl jo nusikalstamų veiksmų valstybei buvo padaryta 78 408 Lt žala, t. y. tokio dydžio pelno mokestis, kurio A. T. , kaip individualios įmonės savininkas, tyčia nedeklaravo ir taip jo išvengė. Apeliacinės instancijos teismas pagrįstai nustatė, kad jis nusikalstamais veiksmais minėtą žalą padarė ne juridinio asmens, kurio savininkas buvo, naudai ir interesams. Nagrinėjamoje byloje juridinis asmuo jokia nusikalstama veika nebuvo kaltinamas ar patrauktas baudžiamojon atsakomybėn, o pagal Baudžiamojo kodekso atsakomybė ir bausmė griežtai individualizuojama. Atmestinas kasatoriaus argumentas, kad turėjo būti taikomas Mokesčių administravimo įstatymas,*

⁹ Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. (2008). Valstybės žinios, 79-3098.

kadangi A. T. nėra mokesčių mokėtojas Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio prasme. Pagal Lietuvos Aukščiausiojo Teismo suformuotą praktiką žalos atlyginimas valstybei dėl nusikalstamų veikų, padarytų Baudžiamojo kodekso 219, 220, 221, 222 ir 223 straipsniuose, ne ginčo tvarka vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymu atlyginamas tais atvejais, kai kaltininkas yra mokesčių administravimo teisinių santykių subjektas, kitaip tariant, mokesčių mokėtojas. Todėl apeliacinės instancijos teismas pagrįstai nustatė, kad A. T. turi atsakyti už visą savo veiksmais padarytą žalą, ir teisingai taikė BPK 109 ir 110 straipsnio nuostatas bei pagrįstai pakeitė pirmosios instancijos teismo nuosprendžio dalį dėl civilinio ieškinio.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012 m. vasario 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Teismų praktikoje dažnai kyla problemų atribojant Baudžiamojo kodekso 220 straipsnį nuo Baudžiamojo kodekso 182 straipsnyje numatyto turtinio nusikaltimo – sukčiavimo.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas yra ne kartą aiškinęs, kad sukčiavimas – tai nusikaltimas, kuriuo kėsinamasi į nuosavybę, turtines teises ir turtinius interesus, o nusikalstamos veikos finansų sistemai pirmiausia identifikuojamos pagal jų priešingumą pinigų ir vertybinių popierių apyvartos saugumui, taip pat valstybės fondų (biudžetų) formavimo bei naudojimo tvarkai. Nusikalstamų veikų, susijusių su mokesčių apskaitos bei mokėjimų pažeidimais, sistema išdėstyta Baudžiamojo kodekso XXXII skyriuje, ir tai lemia išvadą, kad tokių veikų dirbtinis kvalifikavimas pagal turtinių nusikalstamų veikų normas (iš esmės vien dėl jų griežtesnio pobūdžio) neatitinka baudžiamojo įstatymo tikslų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Sukčiavimo (Baudžiamojo kodekso 182 straipsnis) ir neteisėtų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo (Baudžiamojo kodekso 220 straipsnis) atskyrimo sunkumus taip pat lemia šiose normose panaudotų sąvokų, kurios apibūdina veiką, t. y. „turtinės prievolės išvengimas“ ir „siekimas išvengti mokesčių“, panašumas, taip pat abiem nusikaltimams būdingas apgaulės požymis. Nors mokestis savo teisine prigimtimi yra piniginė prievolė valstybei ir bendriausia prasme gali būti traktuojama kaip turtinės prievolės rūšis, teisės sistemoje joms suteikiamas skirtingas teisinis statusas ir teisinis režimas. Sprendžiant dėl šių nusikaltimų atskyrimo turi būti atsižvelgiama į kėsinimosi objektą, atitinkamo mokesčio reglamentavimo specifiką, naudojamos apgaulės pobūdį, grobimo požymių buvimą ar nebuvimą, tyčios turinį. Sistemiskai vertinant nurodytas Baudžiamojo kodekso normas, matyti, kad Baudžiamasis kodeksas įtvirtina skirtingą požiūrį į nusikaltimus mokesčių srityje ir sukčiavimo, kaip turtinio nusikaltimo, pavojingumą, kas leidžia daryti išvadą, kad teikiant melagingus duomenis apie pajamas ir nesumokant atitinkamų mokesčių (gyventojų pajamų mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų) kvalifikavimas pagal

sukčiavimo normą vien dėl to, kad išvengta didelės vertės mokestinės prievolės, būtų pagrįstas plečiamuoju sukčiavimo požymių traktavimu ir neatitiktų baudžiamųjų įstatymų reikalavimų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Apibendrinant darytina išvada, kad teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą, dažniausiai problemų kyla dėl kaltės ir subjekto nustatymo, Baudžiamojo kodekso 220 ir 182 straipsniuose numatytų veikų atirbojimo.

3.3. Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas

Pagal Baudžiamojo kodekso 221 straipsnį atsako tas, kas siekdamas išvengti daugiau kaip 100 MGL dydžio mokesčių ar kitokių įmokų teisės aktų nustatyta tvarka, laiku nepateikė valstybės įgaliotai institucijai deklaracijos arba nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento apie asmens pajamas, pelną ar turtą po to, kai ši valstybės institucija raštu priminė apie pareigą juos pateikti.

Rūšinis objektas yra Lietuvos Respublikos finansų sistema. Tiesioginiu šio baudžiamojo nusižengimo ir nusikaltimo objektu galima laikyti teisės aktais nustatytą fizinio asmens ar juridinio asmens pajamų, pelno ar turto deklaravimo atitinkamoje valstybės įgaliotoje institucijoje tvarką (Abramavičius et al., 2010, p. 66).

Nusikalstamos veikos dalykas – deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kiti dokumentai (Fedosiuk et al., 2017, p. 162).

Baudžiamajai atsakomybei pagal Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio 1 dalį kilti, yra būtinos šios objektyvios sąlygos: 1) teisės aktų nustatyta tvarka laiku nepateikimas valstybės įgaliotai institucijai deklaracijos arba nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento apie asmens pajamas, pelną ar turtą; 2) valstybės įgaliotos institucijos raštiškas priminimas apie pareigą pateikti šiuos dokumentus iki priminime nustatyto laiko; 3) po įteikto priminimo per jame nustatytą terminą nepateikti dokumentai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Baudžiamojo kodekso 221 straipsnyje 1 dalyje nustatyta nusikalstama veika padaroma tiesiogine tyčia, t. y. asmuo suvokia, kad jis teisės aktų nustatyta tvarka laiku nepateikia valstybės įgaliotai institucijai deklaracijos arba nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento apie pajamas, pelną ar turtą, žinodamas, kad jam įteiktas valstybės įgaliotos institucijos raštiškas priminimas ir tokio nepateikimo nori (Vilniaus apygardos teismo 2013 m. vasario 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Pažymėtina, kad deklaracijos, ataskaitos ar

kito dokumento nepateikimas gali pasireikšti tik neveikimu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Būtinasis Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio 2 dalyje numatytos privilegijuotosios veikos požymis yra tikslas. Baudžiamoji atsakomybė pagal šį straipsnį kyla tada, kai deklaracija, ataskaita ar kitas dokumentas apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą nepateikiami siekiant išvengti daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pažymėtina, kad veikai kvalifikuoti neturi reikšmės įvairios sugalvotos nepateisinamos priežastys, pavyzdžiui „*Apeliacinės instancijos teismas, ištyręs ir įvertinęs kasatorės paaiškinimus, jos pateiktus medicininius dokumentus, taip pat aplinkybę, kad nedarbingumo laikotarpiu (nuo 2013 m. gruodžio 2 d.) bendrovėje buvo įdarbintas kitas darbuotojas – S. D., padarė pagrįstą išvadą, kad šios aplinkybės paneigia kasatorės teiginius dėl jos suvaržytų galimybių įvykdyti įstatymų numatytas pareigas. D. G., kaip juridinio asmens vadovė, pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 21 straipsnio ir Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 5 punkto nuostatas būdama atsakinga už tinkamą finansinės apskaitos organizavimą, teisingos atskaitomybės, tarp jų ir deklaracijų, pateikimą laiku ir nustatyta tvarka, privalėjo užtikrinti tinkamą pareigos teikti deklaracijas įvykdymą. Iš bylos duomenų matyti, kad D. G. pareigos teikti deklaracijas nevykdė nesant objektyvių priežasčių, dėl kurių tokios pareigos nebūtų įmanoma įvykdyti. Šiame kontekste pažymėtina, kad apeliacinės instancijos teismas sprendime nurodydamas aplinkybę (kuri nebuvo aptarta pirmosios instancijos teismo nuosprendyje), kad deklaracijos nebuvo pateiktos nei ikiteisminio tyrimo, nei teismo nagrinėjimo metu, priešingai nei nurodo kasatorė, jokių proceso pažeidimų nepadarė, nes atsakė į nuteistosios apeliacinės instancijos teismui pateiktą informaciją apie jos bandymus 2014 m. pateikti pelno mokesčio deklaracijas. Įvertinusi tai, kas išdėstyta, kasacinio teismo teisėjų kolegija neturi teisinių argumentų paneigti apeliacinės instancijos teismo padarytas išvadas dėl tyčios buvimo kasatorės veikoje.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gegužės 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje).*

Asmeniui, laiku nepateikusiam deklaracijos, siunčiamas priminimas, kuriame nurodoma iki kurios datos prašoma pateikti deklaraciją, bet tai nėra deklaracijos pateikimo termino pratęsimas, o įstatymo numatyta tvarka paskirtas laikas, per kurį asmuo, gavęs priminimą, turi pateikti deklaraciją ir kitus dokumentus. To nepadarius atsiranda baudžiamoji atsakomybė pagal Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio 1 dalį (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. spalio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje). „*E. P-ui toks priminimas buvo įteiktas 2003 m. liepos 14 d. pasirašytinai ir jis pats įsipareigojo pateikti deklaraciją iki*

2003 m. spalio 14 d. Jam buvo išaiškinta ir deklaracijos nepateikimo per šį nustatytą laiką padariniai. Tačiau jis per šį laiką deklaracijų nepateikė, pagal įteiktą šaukimą pas ikiteisminio tyrimo pareigūną 2003 m. spalio 15 d. neatvyko, pateikęs prašymą pratęsti terminą, to klausimo sprendimu nesidomėjo, o spalio 15 d. iš Lietuvos išvyko. Įvertinę šias aplinkybes teismai padarė pagrįstą išvadą, kad E. P-s tyčia per priminime nurodytą laiką neįvykdė įstatymu nustatytos pareigos, nesant jokių svarbių priežasčių, kliudančių jam tą pareigą įvykdyti. Kasatoriaus teiginius, kad buvęs sukklaidintas ikiteisminio tyrimo pareigūno, kuris jam neva žodžiu patvirtinęs pratęsiantis terminą, paneigia bylos duomenys, be to, ši aplinkybė nurodoma tik dabar kasaciniame skunde. Apklaustas teismo posėdyje pareigūnas tyrėjas parodė, kad 2003 m. liepos 14 d. priminime nustatytas deklaracijų pateikimo terminas nebuvo keičiamas, nes jis tokių įgaliavimų neturėjo. Taigi kasatoriaus teiginiai, kad pareigūnas jį savo veiksmais sukklaidinęs ir ši aplinkybė eliminuojanti jo kaltę, yra deklaratyvūs, teismų pagrįstai įvertinti kaip jo siekimas išvengti baudžiamosios atsakomybės.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. spalio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Baudžiamajai atsakomybei kilti būtina, kad valstybės įgaliota institucija bent vieną kartą įteiktų mokesčių mokėtojui priminimą patekti dokumentus. Mokesčių administratorius priminime turi nurodyti, kokie dokumentai ir iki kada turi būti pateikti. Baudžiamoji atsakomybė kyla tik už nurodytą priminime dokumentų nepateikimą ir tik pasibaigus priminime nurodytam terminui. (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. spalio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Teismų praktika bylose, kuriose taikomas Baudžiamojo kodekso 221 straipsnis, nuosekliai orientuojama į tai, kad minėtas priminimas privalo būti rašytinės formos. Be to, šis priminimas turi būti tinkamai įteiktas. Tikrindami šias faktines aplinkybes, teismai turi vadovautis Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio nuostatomis. Šiame straipsnyje išsamiai sureglamentuoti dokumentų įteikimo mokesčių mokėtojui būdai: 1) tiesioginis įteikimas, 2) siuntimas registruotu laišku, 3) įteikimas telekomunikacijų galiniais įrenginiais, 4) viešas paskelbimas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2007 m. balandžio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Kiti pristatymo būdai, kurie nėra reglamentuoti Mokesčių administravimo įstatyme, laikomi netinkamais, pavyzdžiui:

1. Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos darbuotojo įteikimas.

„Pagal V. P. baudžiamojoje byloje užfiksuotus faktus atitinkamą priminimą 2004 m. rugsėjo 1 d. jai pasirašytinai įteikė FNNT tyrėjas. Panevėžio apygardos teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos posėdyje apklaustas kaip liudytojas, šis tyrėjas nurodė, jog priminimą V. P. įteikė būtent jis, nes taip paprastai ir daroma, kai VMI neranda

ieškomų asmenų ir prašo FNTT pagalbos (t.2, b. l. 291). Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 2 dalyje, reglamentuojančioje tiesioginį dokumento įteikimą mokesčių mokėtojui, nėra minima kokia nors institucija, taip pat ir FNTT, kaip tarpininkaujanti atliekant šį veiksma tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Šio straipsnio 5 dalyje specialiai nurodyta, jog tais atvejais, kai dokumentų neįmanoma įteikti nei tiesiogiai, nei registruotu laišku, nei telekomunikacijų galiniais įrenginiais, t. y. kai mokesčių mokėtojas nerandamas, dokumento įteikimas tokiam asmeniui įgyvendinamas spaudoje viešai paskelbiamu pasiūlymu atsiimti atitinkamą dokumentą atvykus pas mokesčių administratorių. Vadinasi, sudėtingesni priminimo įteikimo atvejai taip pat yra sureglamentuoti, tačiau ir juose FNTT dalyvavimas nėra numatytas. Todėl šiuo konkrečiu atveju įteikimas priminimo V. P. apie jos pareigą pateikti deklaracijas įgyvendintas nesilaikant įstatymo nustatytos tvarkos ir dėl to neatitinka Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio 1 dalyje esančio priminimo kaip šio baudžiamojo nusižengimo sudėties požymio“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2007 m. balandžio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

2. Valstybinės mokesčių inspekcijos elektroninė deklaravimo sistema.

„Elektroninio deklaravimo sistema nėra platforma, kurios paskirtis teikti pranešimus mokesčių mokėtojui, nes ir iš šios sistemos paslaugų teikimo sutarties matyti, kad vienintelė šios platformos paskirtis – palengvinti mokesčių mokėtojui deklaracijų ir finansinių ataskaitų teikimą, darant tai elektronine forma. Sutartyje yra nurodytas mokesčio mokėtojo elektroninio pašto adresas, todėl mokesčių administratorius turėjo galimybę pateikti priminimą elektroniniu paštu Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 4 dalyje nustatyta tvarka, tai nebuvo padaryta, todėl šiuo konkrečiu atveju negalima laikyti, kad priminimas apie pareigą pateikti deklaraciją A. S. įgyvendintas pagal įstatymo nustatytą tvarką ir dėl to neatitinka Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio 1 dalyje esančio priminimo formos reikalavimų nusikaltimo sudėties požymio“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Baudžiamojo kodekso 221 straipsnyje numatyta nusikalstama veika laikoma baigta nuo to momento, kai pasibaigia valstybės įgaliotos institucijos priminime nurodytas terminas pateikti šiai institucijai deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą, bet asmuo reikalautų dokumentų nepateikia (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Nusikalstamos veikos sudėtis – formalioji. Nusikalstamos veikos padarinių sudėtis neapima, ji laikoma padaryta nepaisant to, ar padaryta žala biudžetui, ar sumokėti mokesčiai, ar ne. Į tai gali būti atsižvelgta skiriant bausmę (Fedosiuk, et al., 2017, p. 161).

Subjektu šioje nusikalstamoje veikoje gali būti fiziniai asmenys, turintys prievolę deklaruoti pajamas ir turtą, juridinio asmens vadovai ir už finansų apskaitą atsakingi darbuotojai (Fedosiuk, et al., 2017, p. 161).

Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio 3 dalyje reglamentuojama, jog už šiame straipsnyje numatytas veikas gali atsakyti ir juridinis asmuo, nereiškia, jog juridiniam asmeniui baudžiamoji atsakomybė kyla visada, kai atsakomybėn traukiamas jos vadovas. Juridinio asmens baudžiamoji atsakomybė galima tik esant Baudžiamojo kodekso 20 straipsnyje nustatytoms sąlygoms (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pažymėtina, kad nepakankamas finansinių nusižengimų vertinimo normų griežtumas paskatino teismų praktiką pridėtinės vertės mokesčių grobstymą, pastaruoju metu ir kitų mokesčių vengimą kvalifikuoti kaip turtinį sukčiavimą. Toks plečiamasis šios normos traktavimas ir kišimasis į Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio sritį ne visada teisingas. Kasacinės instancijos teismas taip pat ėmėsi formuoti praktiką šiuo klausimu (Fedosiuk, et al., 2017, p. 164). Be to, įstatymų leidėjas už deklaracijų nepateikimą siekiant nuslėpti ar nuslėpiant mokesčius yra nustatęs administracinę (Administracinių teisės pažeidimų kodeksas) 172¹ straipsnis) ir baudžiamąją (Baudžiamojo kodekso 221 straipsnis) atsakomybę. Todėl, sistemiškai analizuojant Baudžiamojo kodekso normas, deklaracijos nepateikimas negali būti vertinamas kaip apgaulės būdas pridėtinės vertės mokesčių sukčiavimo bylose (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. gruodžio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Apibendrinant darytina išvada, kad teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimo, dažniausiai problemų kyla dėl tinkamo priminimo įteikimo. Priminimas privalo būti rašytinės formos, kiti pristatymo būdai, kurie nėra reglamentuoti Mokesčių administravimo įstatyme laikomi netinkamais.

3.4. Apgaulingas apskaitos tvarkymas

Pagal Baudžiamojo kodekso 222 straipsnį atsako tas, kas apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros.

Lietuvos Respublikos teisės aktai, kurie reguliuoja buhalterinės apskaitos santykius, inter alia Buhalterinės apskaitos įstatymas, įpareigoja subjektus tinkamai tvarkyti buhalterinę apskaitą bei tinkamai ir laiku surašyti visus apskaitos duomenis. Baudžiamojo

kodekso 222 straipsnyje numatyta nusikalstamą veiką sudaro nevykdomi minėti reikalavimai, kai pažeidžiama buhalterinės apskaitos vedimo tvarka. Pažeidus šią tvarką, žala daroma valstybės finansų sistemai, kadangi šiuo atveju nuo valstybės slepiami mokesčiai (Abramavičius et al., 2010, p. 68).

Apgaulingo apskaitos tvarkymo esmė – slėpti mokesčius, tačiau apgaulingo apskaitos tvarkymo suformuluotas kriterijus, neišreikštas pinigine išraiška. Buhalterinė apskaita dažniausiai vyrauja mokestinės apgaulės pagrindu (Kuncevičius, 2007, p. 53).

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai buhalterinės apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, reikalavimus. Apgaulingas apskaitos tvarkymas apima ir apskaitos dokumentų klastojimą. Apskaitos dokumentų paslėpimas – tai veiksmai, kai dokumentas slepiamas turit tikslą, kad juo nebūtų pasinaudota tikrinant asmens veiklą, jo turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimų dydį ar struktūrą. Apskaitos dokumentų sunaikinimas - tai toks fizinis, cheminis, elektromagnetinis poveikis dokumentui, kai neįmanoma atkurti jo turinio. Dokumentai gali būti sudeginami, suplėšomi, išmetami ir kt. Apskaitos dokumentų sugadinimas – tai veiksmai, kuriais sunaikinama dalis buhalterinės apskaitos dokumentų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Apgaulingas apskaitos tvarkymas gali būti padaromas tiek aktyviais veiksmais, tiek ir neveikimu (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Apskaitos dokumentų paslėpimas, sunaikinimas ir sugadinimas tik aktyviais veiksmais. Visi išvardinti apgaulingo apskaitos tvarkymo būdai yra alternatyvūs, būtina nustatyti ir nurodyti bent vieną iš jų (Fedosiuk et al., 2017, p. 170).

Buhalterinė apskaita Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio prasme – tai ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Pagrindinis tiesioginis šios nusikalstamos veikos objektas yra buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, o papildomas – valstybės finansiniai interesai. Šio straipsnio dalyku laikomi apskaitos dokumentai ir apskaitos registras (Abramavičius et al., 2010, p. 68).

Buhalterinės apskaitos tikslas – gautos bendrosios informacijos apie subjekto ūkinės ir komercinės veiklos rezultatus tinkamas ir objektyvus naudojimas. Buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnis nustato, kad ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: tinkama, objektyvi ir palyginama; pateikiama laiku; išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Buhalterinės apskaitos įstatymo 1 straipsnis 1 punkte nustatyta, kad apskaitos dokumentas, tai popierinis arba elektroninis dokumentas, kuriuo patvirtinama ūkinė operacija arba ūkinis įvykis ir kuriame yra rekvizitai tos ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumui nustatyti.

Buhalterinės apskaitos įstatymo 1 straipsnis 3 punkte nustatyta, kad apskaitos registras, tai remiantis apskaitos dokumentais parengta ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių suvestinė, kurioje apibendrinti jų duomenys.

Pavyzdžiui, baudžiamosios atsakomybės nešalina tokia aplinkybė, jei nustatoma, kad sudarytas sandoris buvo fiktyvus. *„Vienas iš kasatorės argumentų dėl nepagrįsto nuteisimo už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą yra tas, kad PVM sąskaitą-faktūrą pagal sutartį dėl pastatų pardavimo UAB „Parex lizingas“ ji išrašė UAB (-) direktoriaus nuteistojo R. D. nurodymu. Jai buvo pasakyta, kad pastatai lieka įmonės žinioje ir balanse pagal lizingo sutartis, kurios jai nebuvo pateiktos. Būtent šios aplinkybės ir patvirtina kasatorės ginčijamą tyčią apgaulingai tvarkyti buhalterinę apskaitą, nes ji suvokė, kad, neįtraukdama PVM sąskaitos-faktūros į įmonės buhalterinę apskaitą, pažeidžia atitinkamas Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatas. Taigi teismai jos tyčinę kaltę nustatė teisingai. Kasatorės teiginiai apie tai, kad pirkimo-pardavimo sutartis tebuvusi faktinių lizingo (finansinės nuomos) santykių priedanga, jos pareigos registruoti visus ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenis tokius, kokie nurodyti pirminiuose dokumentuose, nepaneigia“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2010 m. birželio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio 1 dalyje numatytas būtinas objektyviosios pusės požymis – žalingi padariniai, kuriuos sukelia apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas – negalėjimas visiškai arba iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo arba įsipareigojimų dydžio arba struktūros (Abramavičius et al., 2010, p. 68). Pažymėtina, kad jog teismas padarytų išvadą dėl negalimumo visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, turi būti nustatyta, kad padaryta daug Buhalterinės apskaitos įstatymo pažeidimų, t. y. į apskaitą neįtraukta ar apgaulingai įtraukta ne viena, o keliolika ar net keliasdešimt buhalterinių operacijų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. rugsėjo 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Apgaulingo apskaitos tvarkymo objektyviąją pusę apibūdina veika, padariniai ir priežastinis ryšys tarp veikos padarinių. Šios nusikalstamos veikos padariniai yra alternatyvūs, todėl turėtų būti nurodomi ne visi įstatyme išvardyti, o tik konkrečiu atveju nustatyti padariniai. Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio sudėtis yra materialioji. Nusikaltimas laikomas baigtu nuo padarinių atsiradimo momento (Abramavičius et al., 2010, p. 74).

Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio 1 dalis numato veikos padarinius, tačiau šio straipsnio dispozicijoje numatyti padariniai taip pat nėra susiję su neteisėtu turto ar teisės į turtą įgijimu, piniginės prievolės panaikinimu ar išvengimu. Jei tvarkant apgaulingą buhalterinę apskaitą yra įgyjamas svetimas turtas ar kitu pavidalu neteisėtai gaunama turtinė nauda, tai tokie veiksmai kartu su Baudžiamojo kodekso 222 straipsniu turi būti kvalifikuojami pagal atitinkamus Baudžiamojo kodekso straipsnius, pavyzdžiui kaip ideali nusikaltimų sutaptis su Baudžiamojo kodekso 182 straipsniu. Tokia nuostata yra įtvirtinta ir teismų praktikoje, kad vien iš apgaulingo apskaitos tvarkymo joks turtas nėra gaunamas, todėl apgaulingas apskaitos tvarkymas pats savaime nelemia veiklos neteisėtumo ir jokie tiesioginiai turtiniai padariniai kitiems fiziniams ar juridiniams asmenims nekyla. Veiklos neteisėtumą ir turtinės naudos, kuri gaunama darant kitus nusikaltimus ir kartu apgaulingai tvarkant apskaitą ar jos dalies pripažinimą nusikalstamos veikos rezultatu lemia šių kartu su apgaulingu apskaitos tvarkymu daromų nusikaltimų dalykas ir jais padaryta turtinė žala (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Jeigu apgaulingai tvarkant apskaitą padarinių neatsiranda, asmuo gali būti traukiamas atsakomybėn pagal Administracinių nusižengimų kodekso 205 straipsnį. Jei jų neatsirado dėl nuo kaltininko valios nepriklausančių aplinkybių, veika kvalifikuojama kaip pasikėsinimas (Vilniaus apygardos teismo 2018 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, numatytas Baudžiamojo kodekso 222 straipsnyje, pasireiškia tada, kai šio įstatymo dispozicijoje nurodyta veika padaroma tiek tiesiogine, tiek netiesiogine tyčia, kitaip tariant, kaltininkas, žinodamas buhalterinę apskaitą reglamentuojančių įstatymų reikalavimus, sąmoningai juos netinkamai vykdo, numato, kad dėl to bus negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ar struktūros, ir šių padarinių nori, arba nenori, tačiau sąmoningai leidžia jiems atsirasti. Pažymėtina, kad pagal teismų praktiką, subjektyviojo nusikalstamos veikos požymio – kaltės turinys baudžiamosiose bylose atskleidžiamas ne tik paties kaltininko parodymais apie tai, kaip jis suvokė bei įvertino savo daromų veiksmų ar neveikimo pobūdį, padarinius, bet kas lėmė nusikalstamos veikos padarymą ir kokių padarinių šia veika buvo siekta. Šis požymis kaltės svarbus atribojant veiką nuo 223 straipsnyje numatyto aplaidaus apskaitos tvarkymo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gruodžio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Kaltės forma, rūšis, jos turinys – subjektyvieji nusikalstamos veikos požymiai, be nurodytų aplinkybių, nustatomi tiriant, įvertinant ir šios nusikalstamos veikos objektyviuosius požymius, t. y. atliktus veiksmus, jų pobūdį, intensyvumą, būdą, pastangas

juos padarant, padėtį, kuri buvo juos padarant ir panašiai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pagal Baudžiamojo kodekso 222 straipsnį už šį nusikaltimą atsako asmuo, atsakingas už buhalterinės apskaitos tvarkymą. Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 10 straipsnį – tai: 1) vyriausiasis buhalteris – tais atvejais, kai ūkio subjektas turi savarankišką buhalterinės apskaitos tarnybą; 2) konkretaus struktūrinio padalinio apskaitos tarnybos vadovas - buhalteris; 3) apskaitos paslaugas teikiančios įmonės specialistai – tais atvejais, kai įmonės buhalterinė apskaita tvarkoma pagal sutartį su tokiomis įmonėmis; 4) už buhalterinės apskaitos dokumentų paslėpimą, sunaikinimą ar sugadinimą atsako veiką padaręs asmuo.

Teismų praktikoje yra konstatuota, kad tais atvejais, kai apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą suklastojami buhalterinės apskaitos dokumentai arba apskaitos registrai, kaltininko veika kvalifikuojama tik pagal Baudžiamojo kodekso 222 straipsnį, o tais atvejais, kai apgaulingai tvarkant minėtą apskaitą suklastojami kiti, ne buhalterinės apskaitos dokumentai, veika kvalifikuojama pagal Baudžiamojo kodekso 222 straipsnį ir 300 straipsnio atitinkamą dalį kaip ideali nusikaltimų sutaptis (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. lapkričio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje). Pagal teismų praktiką, bylose dėl Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio taikymo, realią asmens veiklą, jo ūkinę, komercinę, finansinę būklę, nuosavą kapitalą, įsipareigojimų dydį ir struktūrą turi būti įmanoma nustatyti analizuojant tik to asmens buhalterinės apskaitos dokumentus. Jei to padaryti tokiu būdu negalima, atsiranda šiame straipsnyje numatyti padariniai ir kaltininkui kyla baudžiamoji atsakomybė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 19 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Teismų praktikoje, kaltinamųjų pateikiami teiginiai, kad pažeidimai buvo padaryti dėl nežinojimo ar nerūpestingumo, nepašalina baudžiamosios atsakomybės. *„Kolegija pripažįsta, kad visus išvardytus buhalterinės apskaitos pažeidimus A. K.–B. padarė sąmoningai, nes, fiksuodama grynujų pinigų išmokėjimą tiekėjams bei atskirais laikotarpiais apskaitydama neigiamą kasos likutį, ji akivaizdžiai žinojo, kad už ūkines operacijas įmonėje atsiskaitoma pinigais, kurie kasoje neužfiksuoti. Be to, šiuos pažeidimus kasatorė darė sistemingai, pagal tą pačią seką, gana ilgą laikotarpį ir nesiėmė jokių veiksmų jiems pašalinti, o tai dar kartą patvirtina jos tyčią vesti apgaulingą apskaitą.“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2010 m. lapkričio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Svarbią nutartį atskirdamas Baudžiamojo kodekso 182 ir 222 numatytas nusikalstamas veikas priėmė Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, *„Nustatytos aplinkybės rodo, kad, nusprenddamas dalį atlyginimo buhalterei mokėti neoficialiai, įmonės vadovas neabejotinai iškreipė darbo ir mokestinius santykius, nesilaikė buhalterinės apskaitos taisyklių, bendrąja*

prasmė vengė mokesčių ir būtent to siekė. Tačiau šios aplinkybės neleidžia daryti išvados, jog įmonės vadovas padarė sukčiavimą, t. y. siekė fiktyviu pagrindu gauti turtinės naudos valstybės biudžeto sąskaita ir kad būtent taip suvokė savo veiką. Konstatuotina, kad, sistemiškai aiškinant baudžiamuosius įstatymus, neoficialaus darbo užmokesčio mokėjimo pripažinimas turtiniu sukčiavimu pagal požymį „išvengė turtinės prievolės apgaule“ šioje byloje nėra teisingas. Toks kvalifikavimas pagrįstas plečiamuoju sukčiavimo požymių traktavimu ir neatitinka turtinių bei finansinių nusikalstamų veikų atskyrimo pagrindų. Atsižvelgiant į neapskaityto darbo užmokesčio ir išvengtų mokesčių dydį, S. R., kaip įmonės vadovo, veiksmai visiškai atitinka neteisingų duomenų įrašymo į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas ir jų pateikimo valstybės įgaliotai institucijai siekiant išvengti mokesčių (Baudžiamojo kodekso 220 straipsnio 1 dalis), taip pat apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo (Baudžiamojo kodekso 222 straipsnis) nusikalstamų veikų sudėtis. Toks teisinis vertinimas atitinka ir daugybę teismų praktikos pavyzdžių tokio pat ar panašaus pobūdžio bylose (kasacinės nutartys baudžiamosios bylose“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl apgaulingos apskaitos tvarkymo, dažniausiai problemų kyla dėl padarinių nustatymo. Jeigu apgaulingai tvarkant apskaitą padarinių neatsiranda, asmuo gali būti traukiamas atsakomybėn pagal Administracinių nusižengimų kodekso 205 straipsnį.

3.5. Aplaidus apskaitos tvarkymas

Pagal Baudžiamojo kodekso 223 straipsnį atsako tas, kas privalėjo tvarkyti, bet netvarkė teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos arba aplaidžiai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą, arba įstatymų nustatytą laiką nesaugojo buhalterinės apskaitos dokumentų, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros.

Baudžiamoji atsakomybė pagal šį straipsnį kyla už:

1. buhalterinės apskaitos netvarkymą;
2. aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą;
3. buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimą.

Buhalterinės apskaitos netvarkymas – tai norminių teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą visiškai nevykdymas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. kovo 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Aplaidus buhalterijos tvarkymas, tai Buhalterinės apskaitos įstatymo ir kitų įstatymų bei norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, netinkamas vykdymas (Lietuvos apeliacinio teismo 2019 m. kovo 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Atkreiptinas dėmesys, kad reikia skirti buhalterinės apskaitos organizavimą nuo buhalterinės apskaitos tvarkymo. Nagrinėjamos bylos kontekste pažymėtina, kad pagal teismų praktiką, buhalterinės apskaitos organizavimas ir buhalterinės apskaitos tvarkymas nėra tapčios sąvokos (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2012 m. vasario 21 d. kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje). Įmonės vadovas yra atsakingas už buhalterinės apskaitos organizavimą, o ne tvarkymą. Pažymėtina ir tai, kad pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 21 straipsnį ūkio subjekto vadovas atsakingas už tai, jog įmonėje būtų vedama buhalterinė apskaita, taip pat už dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą. Vadovas, pavedęs konkrečius buhalterinės apskaitos tvarkymo darbus įmonės vyriausiajam buhalteriu, kitiems atsakingiems asmenims, iš esmės bus įgyvendinęs pareigą – organizuoti įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą. Tačiau jei tokia pareiga atlikta nekokybiškai, aiškiai ignoruojant teisės aktus ir sukelia Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio 1 dalyje numatytus padarinius, galima kalbėti ne apie nusikalstamą apskaitos netvarkymą, o aplaidų teisės aktų reikalaujamos apskaitos organizavimą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gruodžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Apskaitos dokumentų neišsaugojimas – teisės aktų, nustatančių buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo taisyklių nesilaikymas.¹⁰

Kvalifikuojant veiką pagal Baudžiamojo kodekso 223 straipsnį, būtina nustatyti konkrečius teisės aktus, kurių nuostatas kaltininkas pažeidė ar jų nesilaikė aplaidžiai tvarkydamas apskaitą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. gegužės 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Aplaidaus apskaitos objektas – buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, o papildomu objektu nurodomi - valstybės finansiniai interesai. Dalykas yra apskaitos dokumentai ir apskaitos registras. Buhalterinės apskaitos 19 straipsnis ūkio subjekto vadovą įpareigoja nustatyti buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo tvarką, užtikrinančią jų saugumą (Abramavičius et al., 2010, p. 73).

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas konstatavo, kad *„įsakymo dėl buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo tvarkos įmonėje nebuvimas gali būti vertinamas kaip viena iš aplinkybių, patvirtinančių aplaidų apskaitos tvarkymą, dėl kurio negalima nustatyti šios*

¹⁰ Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 22 d. įsakymas Nr.13 TAR, 18-489.

įmonės turto, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gruodžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Baudžiamojo kodekso 223 straipsnyje numatyto nusikaltimo sudėtis yra materialioji. Nusikaltimas laikomas baigtu nuo sudėtyje išvardytų padarinių atsiradimo. Jeigu aplaidžiai tvarkant apskaitą padarinių neatsiranda, asmuo gali būti traukiamas atsakomybėn pagal Administracinių nusižengimų kodekso 205 straipsnį (Fedosiuk et al., 2017, p. 171).

Baudžiamosios teisės teorijoje ir teismų praktikoje ilgą laiką nebuvo aišku, kokia gali būti kaltės už aplaidų apskaitos tvarkymą forma. Remiantis nuostata, kad nusikalstama veika kaip neatsargios kaltės forma turi būti nurodyta pačioje straipsnio dispozicijoje, dažnai buvo daroma išvada, kad šis nusikaltimas gali būti padaromas tik tyčia. Lietuvos Aukščiausias Teismas išaiškino, kad „*Baudžiamajame įstatyme numatytos nusikalstamos veikos neatsargi kaltės forma nurodoma įvairias būdais: 1) apie galimą ir neatsargią kaltės formą nurodant Baudžiamojo kodekso straipsnio, pagal kurį kvalifikuojama nusikalstama veika, atskiroje dalyje (pvz., Baudžiamojo kodekso 125 straipsnio 2 dalis, 126 straipsnio 2 dalis); 2) kad veika padaroma neatsargia kalte, nurodoma pačiame Baudžiamojo kodekso specialiosios dalies straipsnio pavadinime (pvz., Baudžiamojo kodekso 132, 137 straipsniai); 3) kad veika padaroma neatsargia kalte, nurodoma Baudžiamojo kodekso specialiosios dalies straipsnio dispozicijoje įtvirtinant nusikalstamos veikos sudėties požymius (pvz., Baudžiamojo kodekso 229 straipsnis) ir kt. Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio konstrukcijoje nepanaudotas nė vienas iš minėtų būdų nurodant neatsargią kaltės formą, tačiau tai nereiškia, kad paneigiama bet kokia šiame straipsnyje numatytų veikų padarymo dėl neatsargumo galimybė. Ji egzistuoja tiek, kiek gali būti siejama su atitinkamos šiame Baudžiamojo kodekso straipsnyje numatytos veikos specifika. Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio 1 dalyje nustatyta baudžiamoji atsakomybė už šių rūšių veikų padarymą: 1) buhalterinės apskaitos netvarkymą, 2) aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, 3) buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimą, kai jos sukelia šiame Baudžiamojo kodekso straipsnyje numatytus padarinius. Sisteminis, gramatinis, loginis Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio (Apgaulingas apskaitos tvarkymas) ir Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio (Aplaidus apskaitos tvarkymas) nuostatų (nusikaltimų sudėčių požymių) aiškinimas suponuoja išvadą, kad Baudžiamojo kodekso 222 straipsnyje numatyti nusikaltimai padaromi tik tyčia, tuo tarpu Baudžiamojo kodekso 223 straipsnyje numatyti nusikaltimai gali būti padaromi ir tyčia, ir neatsargiai. Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas traktuotinas kaip toks nusikaltimas, kuris padaromas dėl neatsargumo. Tokia išvada remiasi ir istorinių sąvokų „aplaidumas“, „aplaidus“ aiškinimu. Teisės teorijoje, teismų praktikoje iki naujo Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso priėmimo*

sąvokos „aplaidumas“, „aplaidus“ buvo siejamos tik su neatsargumu. Pagrindo nukrypti nuo taip susiformavusio aiškinimo nėra. Plenarinė sesija akcentuoja, kad Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio 1 dalyje numatytas nusikalstamas aplaidus teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymas padaromas tik neatsargia kaltės forma (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus kasacinės nutartys Nr. 2K-11/2008, 2K-322/2008). Plenarinė sesija kartu pažymi, kad, esant dabartinei Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio redakcijai, kitos šiame straipsnyje numatytos veikos, t. y. buhalterinės apskaitos netvarkymas arba buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas, gali būti padaromos ir tyčia, ir dėl neatsargumo.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. spalio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Taigi dokumentų nesaugojimas padaromas netiesiogine ar tiesiogine tyčia. Kitokio pobūdžio veika gali būti padaroma ir dėl nusikalstamo pasitikėjimo, ir dėl nusikalstamo nerūpestingumo. Pirmuoju atveju kaltininkas žino apie buhalterinę apskaitą reglamentuojančių dokumentų nuostatas, bet jų nevykdo arba vykdo netinkamai, be to supranta, kad dėl to gali atsirasti neigiamų padarinių, bet lengvabūdiškai tikisi jų išvengti. Nusikalstamo nerūpestingumo atveju, asmuo nežino ar nepakankamai žino apie buhalterinę apskaitą reglamentuojančių dokumentų nuostatas, nenumato padarinių, bet pagal einamas pareigas ar darbo specifiką privalo ir gali žinoti ir numatyti. Šias aplinkybes būtina įrodyti (Fedosiuk et al., 2017, p. 171).

„Sprendžiant, ar G. Š. Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio prasme yra kalta dėl to, kad kartu su makulatūra buvo išvežta, sunaikinta ir taip neišsaugota dalis bankrutuojančių bendrovių apskaitos dokumentų, pažymėtina, jog apeliacinės instancijos teismas nustatė, kad: 1) S. T., kuri tuo metu dirbo UAB „P. K.“ Ūkio skyriaus vadove, buvo makulatūros išvežimo organizatorė, atsakinga už jos išvežimą; 2) S. T. apie makulatūros išvežimą neinformavo G. Š.; 3) S. T. pati išvežant makulatūrą nedalyvavo, telefonu tik nurodė UAB „P. K.“ darbuotojui išvežti viską iš kairės ir iš dešinės; 4) apie tai, kad patalpoje yra saugotini dokumentai, makulatūrą krovę darbininkai nebuvo informuoti. Šios apeliacinės instancijos teismo nustatytos aplinkybės nesudaro pagrindo teigti, kad minėtų bendrovių dokumentai buvo išvežti ir sunaikinti kartu su makulatūra, t. y. neišsaugoti dėl G. Š. kaltės, pasireiškusios nusikalstamo nerūpestingumo forma.“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Šių nusikalstamų veikų padariniai yra alternatyvūs, todėl teismų procesiniuose dokumentuose turėtų būti nurodomi ne visi įstatyme išvardyti padariniai, o tik tam atvejui nustatyti (Šiaulių apygardos teismo 2012 m. vasario 24 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo padariniai nustatomi kompetentingų įstaigų patikrinimo, revizijos aktais, audito ataskaita arba specialisto išvada, o kilus abejonių dėl jų pagrįstumo gali būti skirta ekspertizė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Tačiau, kita vertus, sprendžiant dėl baudžiamosios atsakomybės pagal Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio 1 dalį lemiamą reikšmę turi ne tai, ar buvo toks įsakymas, ar ne, o tai, kaip faktiškai buvo užtikrinamas tinkamas buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimas. Net ir esant tokio pobūdžio įsakymui, apskaitos dokumentai gali būti saugomi netinkamai, negarantuojant jų išsaugojimo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gruodžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Asmeniui, kuris verčiasi individualia veikla, atsakomybė taip pat gali kilti. *„Kasatorius teigia, kad esą jam, kaip besivertusiam individualia veikla, Buhalterinės apskaitos įstatymas netaikomas, todėl už šio įstatymo nuostatų pažeidimą jis nuteistas nepagrįstai. Toks teiginys prieštarauja Buhalterinės apskaitos įstatymo 1 straipsnio 1 punktui, pagal kurį šis įstatymas nustato ir gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą. To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, buhalterinės apskaitos tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija tiek, kiek šis Įstatymas nenustato kitaip. Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla, buhalterinė apskaita reglamentuota Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu patvirtintose buhalterinės apskaitos taisyklėse“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. balandžio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Pažymėtina, kad atlikus priešpriešinius patikrinimus ar kitaip surenkama duomenų, kuriais atkuriamą apskaita, tai baudžiamosios atsakomybės vis tik nepašalina. *„Teisėjų kolegija atkreipia dėmesį į tai, kad Baudžiamojo kodekso 223 straipsnyje numatyto nusikaltimo sudėtis sukonstruota taip, kad realią asmens veiklą, jo ūkinę, komercinę, finansinę būklę, nuosavą kapitalą turi būti įmanoma nustatyti analizuojant tik to asmens (ūkio subjekto) buhalterinės apskaitos dokumentus. Jei to padaryti tokiu būdu (o ne atliekant priešpriešinius patikrinimus, ikiteisminį tyrimą ir pan.) negalima, atsiranda šiame straipsnyje numatyti padariniai ir kaltininkui kyla baudžiamoji atsakomybė. Būtent tokie padariniai nustatyti šioje byloje.“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. sausio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Todėl teismai turėtų tikrinti, ar nustatytoji apskaitos dokumentų saugojimo tvarka galėjo užtikrinti jų saugumą. Jei apskaitos dokumentų saugojimo tvarka nenustatyta, atsako ūkio subjekto vadovas. Tais atvejais, kai apskaitos dokumentai buvo saugojami laikantis

nustatytos tvarkos, ūkio subjektų vadovai neatsako už apskaitos dokumentų neišsaugojimą, jeigu jie prarasti dėl aplinkybių, nepriklausančių nuo jų valios. Jeigu apskaitos dokumentai pagal sutartį buvo perduoti saugoti asmenims, atliekantiems apsaugos funkcijas, bet šie neužtikrino tinkamos jų apsaugos, ūkio subjekto vadovas už apskaitos dokumentų nesaugojimą neatsako, Bet koks apskaitos dokumentų perdavimas saugoti asmenims, kuriems nesuteiktos apskaitos dokumentų saugojimo funkcijos, neatleidžia įmonės vadovo nuo atsakomybės nuo jų neišsaugojimo. Baudžiamoj atsakomybė už aplaidų apskaitos tvarkymą kyla tik tad, jei dėl minėtų veikų negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Toks abstraktus padarinių formulavimas straipsnių dispozicijoje, kai neturi reikšmės pažeidimų apimtys ir pobūdis, nelaikytinas tinkamu, nes suteikia galimybę traukti baudžiamojon atsakomybėn už formalius pažeidimus (Fedosiuk et al., 2017, p. 176-177).

Baudžiamojo kodekso 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad nusikaltimas yra pavojinga Baudžiamajame kodekse uždrausta veika, už kurią numatyta laisvės atėmimo bausmė. Nenustačius veikos pavojingumo, baudžiamoji atsakomybė neturėtų būti taikoma.

Taigi padariniai yra būtinas šios nusikaltimo požymis. Padarinių kilimas nesietinas su mokestinės prievolės valstybei vykdymu.

Būtina nustatyti kilusių padarinių ir kaltininko veikos priežastinį ryšį, t.y. įrodyti, kad asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros negalima visiškai ar iš dalies nustatyti dėl to, kad buvo aplaidžiai tvarkoma teisės aktų numatoma buhalterinės apskaita, dokumentai paslėpti, sunaikinti ar sugadinti (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. rugsėjo 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje). *„Bylos medžiaga patvirtina, kad buhalterė A. K.–B. atitinkamais laikotarpiais nefiksavo grynujų pinigų pajamų, kuriomis įmonė disponavo atsiskaitydama su tiekėjais. Byloje pateikta 2007 m. sausio 29 d. specialisto išvada Nr. 5-5-11 dėl UAB „Lamederas“ ūkinės finansinės veiklos patvirtina, kad dėl tokių žeidimų negalima nustatyti gautų pajamų kilmės, t. y. pajamų šaltinio, o tai lėmė, jog negalima nustatyti įmonės veikos, turto, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. Taigi darytina išvada, kad kasatorės veikoje nustatyti pagal Baudžiamojo kodekso 222 straipsnio 1 dalį būtini nusikalstami padariniai“* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2010 m. lapkričio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Priežastinio ryšio nustatymas – išimtinai teismo kompetencija, *„kvalifikuojant veiką pagal šį straipsnį, reikia patikrinti ir tai, ar būtent buhalterinės apskaitos tvarkymą reglamentuojančių norminių aktų nevykdymas ar netinkamas vykdymas buvo tiesioginė padarinių (negalimumo visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, turto, nuosavo kapitalo, įpareigojimų dydžio ar struktūros) kilimo sąlyga. Priežastinio ryšio nustatymas*

yra loginis procesas, nes, sprendžiant šį klausimą, iš esmės nustatinėjama loginė priežasčių seka, reikalinga išvadai padaryti – ar yra ryšys tarp veikos ir padarinių. Tačiau šio objektyviojo nusikalstamos veikos sudėties požymio įrodinėjimas yra teismo, o ne specialistų ar ekspertų kompetencija, ir rėmimasis vien tik specialiomis žiniomis gali lemti netinkamą baudžiamojo įstatymo pritaikymą (kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-237-489/2015)“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gruodžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Ie nustatomi tik objektyvieji aplaidaus apskaitos tvarkymo požymiai, bet padariniai nekyla, pagal Baudžiamojo kodekso 223 straipsnį atsakomybė negali kilti. *„Reiškiant įtarimą, kaltinimą bei nuosprendžiu pripažįstant kaltinamąjį padarius Baudžiamojo kodekso 223 straipsnyje numatytą nusikaltimą, turi būti konkrečiai nurodoma, kokius padarinius sukėlė kaltinamojo padaryta veika. Nagrinėjamoje byloje tai nebuvo padaryta – kaltinamajame akte nurodyta, kad V. P. neišsaugojo dokumentų, todėl negalima iš dalies nustatyti UAB (duomenys neskelbtini) veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros 2001–2002 metais. Iš tokios kaltinimo formuluotės akivaizdu, kad prokuroras kaltinamąjį aktą surašė konkrečiai neišsiaiškinęs, kokius padarinius sukėlė dokumentų neišsaugojimas“ (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. balandžio 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje).*

Žalos valstybei padarymas, kaip pasekmė, nėra Baudžiamojo kodekso 223 straipsnio 1 dalyje nustatytos nusikalstamos veikos sudėties objektyvusis požymis, todėl byloje nėra įrodinėtinas. Kvalifikuojant veiką kaip aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, šių padarinių nustatyti nereikia (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. spalio 31 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Buhalterinės apskaitos įstatymo 18 straipsnyje nurodyta, kad buhalterinės pinigų apskaitos dokumentus taisyti draudžiama. Jeigu padaryta klaida, pinigų apskaitos dokumentas anuliuojamas, laikomas negaliojančių ir surašomas naujas pinigų apskaitos dokumentas. Visuose apskaitos dokumentuose draudžiama taisyti dokumento surašymo datą, galima taisyti tik kiekį, sumą ir tekstą.

Aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nusikaltimo subjektu gali būti pakaltinamas, sulaukęs 16 metų amžiaus asmuo, taip pat ir juridinis asmuo. Baudžiamojon atsakomybėn pagal Baudžiamojo kodekso 223 straipsnį traukiami asmenys, atsakingi už buhalterinės apskaitos tvarkymą:

1. vyriausiasis buhalteris (bualteris) tais atvejais, kai ūkio subjektas turi atskirą buhalterinės apskaitos tarnybą. Šiuo atveju ūkio subjekto vadovas gali būti nusikaltimo bendrininku;

2. Konkretaus struktūrinio padalinio apskaitos tarnybos vadovas (buhalteris), kai ūkio subjektas susideda iš kelių struktūrinių padalinių. Ūkio subjekto vyriausiasis buhalteris ir ūkio subjekto vadovas gali būti nusikaltimo bendrininkais;

3. apskaitos paslaugas teikiančios įmonės specialistai tais atvejais, kai įmonės buhalterinė apskaita tvarkoma pagal sutartį su tokiomis įmonėmis (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. balandžio 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje).

Teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl aplaidžios apskaitos tvarkymo, dažniausiai problemų kyla dėl kaltės. Lietuvos Aukščiausias Teismas išaiškino, kad Baudžiamojo kodekso 223 straipsnyje numatyti nusikaltimai gali būti padaromi ir tyčia, ir neatsargiai.

4. Lyginamoji analizė su užsienio šalimis

Šioje darbo dalyje lyginami Baudžiamojo kodekso 219, 221 ir 222 straipsniuose įtvirtinti mokestiniai nusikaltimai su Austrija, Suomija, Vokietija, Italija, Estija ir Latvija. Šios valstybės buvo pasirinktos remiantis kriterijais, kad valstybė būtų Europos Sąjungos narė ir, kad jų teisinėje sistemoje būtų taikoma atsakomybė už panašias nusikalstamas veikas kaip, kad yra įtvirtintos Lietuvos Baudžiamojo kodekso 219, 221 ir 222 straipsniuose.

Baudžiamojo kodekso 219, 221 ir 222 straipsniuose įtvirtinti nusikaltimai skirstomi į du pogrupius: nusikaltimus mokesčių administravimui (Baudžiamojo kodekso 219 ir 221 straipsniai) ir nusikaltimus apskaitos tvarkai (Baudžiamojo kodekso 222 straipsnis).

Išanalizavus pasirinktų valstybių teisinį reglamentavimą matyti, kad atsakomybė už nusikaltimus mokesčių administravimui ir nusikaltimus apskaitos tvarkai yra įtvirtint skirtinguose teisės aktuose:

1. Latvija, Estija ir Suomija atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai yra įtraukusios į baudžiamąjį kodeksą. Estija Baudžiamojo kodekso¹¹ 21 skyriaus 2 skyriaus „Su įmonėmis susiję nusikaltimai“ 381¹ ir 389¹ straipsniuose ir 4 skyriaus „Mokesčių sukčiavimas“ 89¹ straipsnyje, Latvija Baudžiamojo kodekso¹² XIX skyriaus „Ekonominio pobūdžio nusikalstamos veikos“ 217 – 219 straipsniuose ir Suomija, Baudžiamojo kodekso¹³ 29 skyriaus „Nusikaltimai valstybės finansams“ 1 – 4 skirsniuose.

2. Italija ir Austrija yra priėmusios atskirus teisės aktus už nusikaltimus mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai. Italijos 2000 m. Kovo 10 d. priimtame įstatyminiame dekretu Nr. 74 su pakeitimais, padarytais 2015 m. rugsėjo 24 d.¹⁴, mokestiniai nusikaltimai reglamentuojami dviejuose skirtinguose skyriuose, apimančius nusikaltimus, t. y. I skyriuje „Deklaracijų pažeidimai“ 2 – 5 straipsniuose ir II skyriuje „Nusikaltimai, susiję su dokumentais ir mokesčių mokėjimu 8, 10 – 11 straipsniuose, Austrija Fiskalinių nusikaltimų įstatymo¹⁵ II skyriaus ypatingos dalies 33, 34 ir 39 straipsniuose.

¹¹ Estijos baudžiamasis kodeksas. (2003). Prieiga per internetą: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

¹² Latvijos baudžiamasis kodeksas. (1998). Prieiga per internetą: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

¹³ Suomijos baudžiamasis kodeksas. (1889). Prieiga per internetą: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

¹⁴ Italijos 2000 m. Kovo 10 d. priimtame įstatyminiame dekretu Nr. 74 su pakeitimais, padarytais 2015 m. rugsėjo 24 d. Prieiga per internetą: www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/03/31/000G0112/sg [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

¹⁵ Austrijos Fiskalinių nusikaltimų įstatymas. (1958). Prieiga per internetą: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

3. Vokietijoje nusikaltimai mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai yra nustatyti Mokesčių kodekso¹⁶ 8 dalies „Nuostatos, susijusios su nusikaltimais ir administracinėmis baudomis, baudžiamosiomis ir administracinėmis baudomis“ 1 skyriaus „Nuostatos dėl nusikaltimų“ 369 – 371 straipsniuose.

Pažymėtina, kad Italija, Latvija, Austrija ir Vokietija, atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir nusikaltimus apskaitos tvarkai reglamentuoja tik viename teisės akte. Estija ir Suomija papildomai yra priėmusios atskirus apmokestinimo aktus, kuriuose yra numatyta administracinė atsakomybė už mokesčių pažeidimus.

Taigi matome, kad šios Europos Sąjungos valstybės narės, pagal nusistatytas vidines valstybės taisykles, skirtingai reglamentuoja nusikaltimus mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai. Šiame skyriuje bus lyginami Lietuvos Respublikos nusikaltimų mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai, įtvirtintų Baudžiamojo kodekso 219 - 223 straipsniuose turinys ir forma su užsienio valstybių (Austrija, Suomija, Vokietija, Italija, Estija ir Latvija) reguliavimu nagrinėjamoje srityje. Tikslas - atskleisti, kaip šalys pateikia nusikaltimų mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai formą, turinį, ar jų požymiai tarpusavyje skiriasi, ar yra panašūs.

4.1. Mokesčių nesumokėjimas

Atlikus analizę, nustatyta, kad visos valstybės, Austrija, Suomija, Vokietija, Italija, Estija ir Latvija numato bausmę už mokesčių nesumokėjimą.

Lyginant Baudžiamojo kodekso mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo objektą su paminėtomis šalimis, matyti, kad mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo objektas yra valstybių nustatyta mokesčių mokėjimo tvarka. Taigi, matyti, kad iš esmės saugoma vertybė, lyginant su Lietuva yra ta pati, kad nebūtų pažeista nustatyta mokesčių mokėjimo tvarka. Mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo dalykas, tiek Lietuvoje, tiek ir paminėtose valstybėse yra pinigai, kurie turi būti sumokami kaip atitinkamas mokestis.

Lyginant Baudžiamojo kodekso mokesčių nesumokėjimo nusikaltimo sudėtyje įtvirtintas veikas su užsienio valstybėmis, pastebėtina, kad nustatytos objektyviosios sąlygos Baudžiamojo kodekso 219 straipsnyje: 1) pateikta deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, tačiau mokesčiai nesumokami, 2) valstybės įgaliotos institucijos priminimas apie pareigą sumokėti mokesčius, 3) po įteikto priminimo per jame nustatytą terminą nesumokėti mokesčiai, randamos tik Austrijos Fiskalinių

¹⁶ Vokietijos Mokesčių kodeksas. (2002). Prieiga per internetą: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2615 [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

nusikaltimo įstatymo 33 straipsnyje. Atsižvelgiant į Estijos, Vokietijos, Latvijos ir Italijos mokesčių nesumokėjimo nuostatas, atsakomybė kyla nesumokėjus mokesčių, dėl ko valstybei ar vietos valdžiai padaromas nuostolis. Suomijos Baudžiamojo kodekso 4 skirsnyje sąlyga, patraukti baudžiamoj atsakomybėn yra tai, kad mokesčiai būtų nesumokėti atitinkamai institucijai ne dėl nemokumo. Pažymėtina, kad valstybių straipsnių dispozicijoje, lyginant su Lietuvos, nenustatyta konkreti nesumokėtų mokesčių riba, užtraukianti atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą.

Kalbant apie mokestinių nusikaltimų subjektus, tai Suomija, Vokietija ir Latvija konkrečiai jų neišskiria. Yra nurodyta, kad tai asmenys, turintys mokėti mokesčius, vadovai, atsakingi už buhalterinės apskaitos organizavimą ir vedimą, ataskaitų teikimą ir mokesčių mokėjimą. Italijoje ir Estijoje kartu su fiziniaisiais asmenimis baudžiamoji atsakomybė yra numatyta ir juridiniams asmenims. Austrijoje juridiniams asmenims taikoma baudžiamoji atsakomybė pagal Juridinių asmenų atsakomybės įstatymą.¹⁷

Pagrindinės bausmės, kurios yra taikomos valstybėse, tai bauda ir laisvės atėmimas. Latvijoje už mokesčių nesumokėjimą taip pat yra numatytas turto konfiskavimas. Italijoje papildomai yra numatytos tokios baudžiamosios priemonės kaip kad viešieji darbai, teisių atėmimas verstis tam tikros rūšies verslu arba konkrečiu darbu, draudimas eiti tam tikras pareigas arba teisė įsidarbinti.

Palyginus Austrijos, Suomijos, Vokietijos, Italijos, Estijos ir Latvijos taikomą laisvės atėmimo trukmę už mokesčių nesumokėjimą nustatyta:

1. Austrijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu iki ketverių metų.
2. Suomijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu iki 6 mėnesių.
3. Vokietijoje už mokesčių nesumokėjimą skiriamas laisvės atėmimas iki penkerių metų. Ypač sunkiais atvejais skiriama laisvės atėmimo bausmė nuo šešių mėnesių iki dešimties metų.
4. Italijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu nuo 6 mėnesių iki 2 metų.
5. Estijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu iki penkerių metų, pakartotinai atlikus nusikalstamą veiką baudžiama laisvės atėmimu nuo vienerių iki septynerių metų. Juridiniai asmenys baudžiami pinigine bausme.

¹⁷ Austrijos Juridinių asmenų atsakomybės įstatymas. (2005). Prieiga per internetą: <https://www.ris.bka.gv.at/eli/bgb/I/2005/151> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

6. Latvijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu iki ketverių metų.

Apibendrinant atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą užsienio valstybėse reglamentavimą nustatyta tarpusavyje nemažai panašumų. Esminis skirtumas tarp šių valstybių, subjektas, atsakantis už mokesčių nesumokėjimą. Suomija, Vokietija ir Latvija konkrečiai neišskiria kokie subjektai, fiziniai ar juridiniai atsako už mokesčių nesumokėjimą. Italijoje ir Estijoje kartu su fiziniiais asmenimis baudžiamoji atsakomybė yra numatyta ir juridiniams asmenims.

4.2. Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas

Atlikus analizę, nustatyta, kad Italija ir Latvija numato bausmę už deklaracijos nepateikimą.

Lyginant Baudžiamojo kodekso deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento objektą su kitomis šalimis, matomas nedidelis formalus skirtumas. Visose valstybėse objektu laikomas tos šalies finansų sistema. Lietuvoje, Latvijoje ir Italijoje, deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas pasireiškia tik neveikimu.

Subjektyviajai pusei būdinga tiesioginė tyčia. Palyginus Lietuvos Baudžiamojo kodekso 221 straipsnį ir Latvijos baudžiamojo kodekso 219 straipsnius matoma, kad asmuo pagal nagrinėtus straipsnius traukiamas baudžiamojon atsakomybėn tik tuo atveju, jei jis po raštiško priminimo apie pareigą pateikti atitinkamą deklaraciją per nustatytą terminą to nepadare. Italija nenumato papildomų sąlygų, atsakomybei už deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą kilti. Lietuvoje už deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą, asmuo traukiamas baudžiamojon atsakomybėn, jei siekiama išvengti daugiau kaip 100 MGL dydžio mokesčių, tuo tarpu Latvijoje straipsnio dispozicijoje nenurodomas konkretus dydis. Italijoje asmenys traukiami atsakomybėn, jei išskaičiuojamo mokesčio suma, kurios ketinama išvengti, viršija 50 000 Eurų. Pažymėtina, kad nusikalstama veika už mokesčių deklaracijos nepateikimą nekils, jei mokesčio deklaracija bus paduota per devyniasdešimt dienų nuo jos pateikimo termino pabaigos.

Kalbant apie mokestinių nusikaltimų subjektus, pažymėtina, kad Latvija konkrečiai jų neišskiria. Yra nurodyta, kad tai asmenys, turintys mokėti mokesčius, vadovai, atsakingi už buhalterinės apskaitos organizavimą ir vedimą, ataskaitų teikimą ir mokesčių mokėjimą. Italijoje baudžiamoji atsakomybė yra numatyta juridiniams asmenims. Italijoje už deklaracijų nepateikimą atsako ir fiziniai, ir juridiniai asmenys.

Pagrindinės baudmės, kurios yra taikomos valstybėse už deklaracijų nepateikimą yra tapachios, tai bauda ir laisvės atėmimas. Italijoje papildomai atsižvelgiant į kaltininko statusą yra numatytos tokios baudžiamosios priemonės kaip kad, draudimas juridiniui asmeniui užsiimti juridine veikla ar sudaryti sutarčių.

Palyginus Italijos ir Latvijos taikomą laisvės atėmimo trukmę už deklaracijų nepateikimą nustatyta:

1. Italijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu nuo 18 mėnesių iki 4 metų.
2. Latvijoje už mokesčių nesumokėjimą baudžiama laisvės atėmimu iki dviejų metų.

Apibendrinant atsakomybės už deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą užsienio valstybėse reglamentavimą, nustatyta, kad Latvijoje kaip ir Lietuvoje, asmuo traukiamas baudžiamojon atsakomybėn tik tuo atveju, jei jis po raštiško priminimo apie pareigą pateikti atitinkamą deklaraciją per nustatytą terminą to nepadare. Italija nenumato papildomų sąlygų, atsakomybei už deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą kilti.

4.3. Nusikaltimai apskaitos tvarkymui

Atlikus analizę, nustatyta, kad Vokietija, Italija, Estija ir Latvija numato atsakomybę už nusikaltimus apskaitos tvarkymui. Atsakomybė už aplaidų apskaitos tvarkymą šiose valstybėse nėra numatyta.

Lyginant Baudžiamajame kodekse įtvirtinto apgaulingo apskaitos tvarkymo nusikaltimo objektą su kitomis šalimis, matomas nedidelis skirtumas. Lietuvos apgaulingo apskaitos tvarkymo nusikaltimo objektas yra apskaitos vedimo tvarka, kas laikoma apskaitos nusikaltimo objektu Latvijoje ir Italijoje. Vokietijoje ir Estijoje apskaitos nusikaltimo objektu nurodomas tinkamas apskaitos vedimas.

Apskaitos nusikaltimo dalykas, kaip ir Lietuvoje, taip ir Estijoje, Latvijoje ir Italijoje yra laikomi apskaitos dokumentai. Apskaitos dalyku Latvijoje papildomai, taip kaip ir Lietuvoje, yra išskiriami ir apskaitos registrai. Tačiau pastebėtina, kad Lietuva neišskiria apskaitos balansų, kas pavyzdžiui Vokietijoje yra laikomi apskaitos dalyku. Kaip Lietuvoje, taip ir Latvijoje bei Vokietijoje apskaitos dalykais taip pat yra laikomos apskaitos knygos ir apskaitos dokumentai.

Lyginant Lietuvos Baudžiamojo kodekso apgaulingo apskaitos tvarkymo nusikaltimo sudėtyje įtvirtintas veikas su užsienio šalimis, nustatyta, kad nustatytos veikos Baudžiamojo

kodekso 222 straipsnyje: apskaitos dokumentų paslėpimas, sugadinimas ar sunaikinimas yra ir Italijos, Latvijos, Estijos ir Vokietijos apskaitos nusikaltimų sudėtyse. Latvijoje kaip ir Lietuvoje papildomai dar yra numatytas apskaitos dokumentų klastojimas.

Lyginant nusikaltimo kaltės formas, pastebima, kad Latvijoje ir Estijoje kaip ir Lietuvoje apskaitos nusikaltimuose, veikos padaromos tik tyčine kaltės forma. Vokietija priešingai nei Lietuva, be tyčinės kaltės formos, išskiria ir neatsargią kaltės formą.

Už aplaidų apskaitos tvarkymą kaip ir Lietuvoje, taip ir Italijoje bei Estijoje, baudžiamojon atsakomybėn gali būti patraukti ir fiziniai ir juridiniai asmenys. Vokietijoje atsako tik fizinis asmuo, o Latvijoje subjektas konkrečiai neįvardijamas ir jų neišskiriamas.

Pagrindinės bausmės, kurios yra taikomos valstybėse, tai bauda ir laisvės atėmimas. Pažymėtina, kad Vokietijoje laisvės atėmimo bausmė už apskaitos tvarkymo pažeidimus netaikoma. Latvijoje už mokesčių nesumokėjimą taip pat yra numatytas turto konfiskavimas. Italijoje papildomai yra numatytos tokios baudžiamosios priemonės kaip kad viešieji darbai, teisių atėmimas verstis tam tikros rūšies verslu arba konkrečiu darbu, draudimas eiti tam tikras pareigas arba teisė įsidarbinti.

Palyginus Estijos, Italijos ir Latvijos taikomą laisvės atėmimo trukmę už nusikaltimus apskaitos tvarkymui nustatyta:

1. Italijoje už nusikaltimus apskaitos tvarkymui baudžiama laisvės atėmimu nuo 18 mėnesių iki 6 metų.
2. Latvijoje už nusikaltimus apskaitos tvarkymui baudžiama laisvės atėmimu iki vienerių metų.
3. Estijoje už nusikaltimus apskaitos tvarkymui laisvės atėmimu iki vienerių metų.

Apibendrinant darytina išvada, kad apskaitos nusikaltimo dalyku, kaip ir Lietuvoje, taip ir Estijoje, Latvijoje ir Italijoje yra laikomi apskaitos dokumentai. Apskaitos dalyku Latvijoje papildomai, taip kaip ir Lietuvoje, yra išskiriami ir apskaitos registrai. Tačiau pastebėtina, kad Lietuva neišskiria apskaitos balansų, kas pavyzdžiui Vokietijoje yra laikomi apskaitos dalyku. Kaip Lietuvoje, taip ir Latvijoje bei Vokietijoje apskaitos dalykais taip pat yra laikomos apskaitos knygos ir apskaitos dokumentai. Manytina, kad yra gerai, jog Vokietija pateikia platesnį apskaitos dalykų sąrašą, kadangi tai padeda aiškiau suprasti, kas apima apskaitos nusikaltimus.

Išvados

1. Mokestiniai nusikaltimai yra Baudžiamojo Kodekso XXXII skyriuje „Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai“ 219 – 223 straipsniuose išdėstytos nusikalstamos veikos, kurios susijusios su nusikaltimais apskaitai ir mokesčių administravimui.
2. Baudžiamojo 1994 m. liepos 19 d. naujai kriminalizuotos 322 str. aplaidus apskaitos vedimo, 323 str. apgaulingas apskaitos vedimo, 324 str. žinomai neteisingų duomenų apie pajamas arba pelną pateikimas 325 str. mokesčių ir įmokų vengimas, iš esmės savo struktūra nesiskiria nuo dabar galiojančių Baudžiamajame kodekse 219 – 223 straipsniuose įtvirtintų nuostatų, tačiau nustatyta, kad 219 str. mokesčių nesumokėjimas ir 223 str. apgaulinga buhalterinė apskaita, nebeliko kvalifikuojančių požymių, dėl kurių teismų praktikoje kyla problemų kvalifikuojant nusikalstamas veikas ir kurios bus aptartos sekančiame skyriuje.
3. Teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl mokesčių nesumokėjimo, dažniausiai problemų kyla dėl mokumo ir tinkamo priminimo įteikimo. Nors Baudžiamojo kodekso 219 straipsnio dispozicija baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą nesieja su mokesčio mokėtojo mokumu, teismai privalomai turi išaiškinti ar mokesčių mokėtojas iki nusikalstamos veikos padarymo buvo mokus. Taip pat atkreiptina, kad vadovaujantis teismų formuojama praktika laikoma, kad priminimas mokesčių mokėtojui apie pareigą mokėti mokesčius gali būti įteiktas ir per kitą asmenį, toks įteikimo būdas laikomas tinkamu.
4. Teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą, dažniausiai problemų kyla dėl kaltės ir subjekto nustatymo, Baudžiamojo kodekso 220 ir 182 straipsniuose numatytų veikų atribojimo.
5. Teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimo, dažniausiai problemų kyla dėl tinkamo priminimo įteikimo. Priminimas privalo būti rašytinės formos, kiti pristatymo būdai, kurie nėra reglamentuoti Mokesčių administravimo įstatyme laikomi netinkamais.
6. Teismų praktikoje kvalifikuojant nusikaltimus dėl apgaulingos apskaitos tvarkymo, dažniausiai problemų kyla dėl padarinių nustatymo. Jeigu apgaulingai tvarkant apskaitą padarinių neatsiranda, asmuo gali būti traukiamas atsakomybėn pagal Administracinių nusižengimų kodekso 205 straipsnį.
7. Baudžiamojo kodekso 223 straipsnyje numatyti nusikaltimai gali būti padaromi ir tyčia, ir neatsargiai.

8. Atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir nusikaltimus apskaitos tvarkai Italija, Latvija, Austrija ir Vokietija reglamentuoja tik viename teisės akte. Latvija atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai yra įtraukusi į baudžiamąjį kodeksą. Vokietija atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir apskaitos tvarkai nustato Mokesčių kodekse, o Italija ir Austrija yra priėmusios atskirus teisės aktus.
9. Estija ir Suomija atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir nusikaltimus apskaitos reglamentuoja baudžiamajame kodekse ir apmokestinimo aktuose, kuriuose yra numatyta administracinės atsakomybė už mokesčių pažeidimus.

Šaltinių sąrašas

I. Teisės norminiai aktai

Europos Sąjungos reglamentai, direktyvos ir kt.

1. Europos Parlamento ir Tarybos 2018 m. spalio 23 d. direktyva 2018/1673 dėl kovos su pinigų plovimu baudžiamosios teisės priemonėmis. OL L 284.
2. Europos Parlamento ir Tarybos 2018 m. gegužės 30 d. direktyva 2018/843 kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2015/849 dėl finansų sistemos naudojimo pinigų plovimui ar teroristų finansavimui prevencijos ir iš dalies keičiamos direktyvos 2009/138/EB ir 2013/36/ES. OL L 156.

Konstitucija, kodeksai, įstatymai

3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000). Valstybės žinios.
4. Lietuvos Respublikos Seimo. Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymas. (2017). TAR, 18856.
5. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas, 2001 m. lapkričio 6 d. Nr. IX-574 Vilnius.
6. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. 2008 m. rugsėjo 1 d., Nr. X-1633. Valstybės žinios, 2008, Nr. 79-3098.
7. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). TAR, 11216.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. (2004). Valstybės žinios, 63-2243.

Vyriausybės nutarimai

9. „Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo, baudžiamojo proceso ir administracinių teisės pažeidimų kodeksų pakeitimo ir papildymo“. Nr. I-57. Vilnius, Lietuvos aidas, 1993-02-04, Nr. 22-0.

Ministrų įsakymai ir kiti poįstatyminiai teisės aktai

10. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 22 d. įsakymas Nr.13 Dėl Buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo terminų. Žin. 1996-02-28, Nr. 18-489.
11. Aiškinamasis raštas „Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto ir Lietuvos Respublikos administracinių

nusižengimų kodekso 187 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“. (2017). TAR, 273.

II. Specialioji literatūra

Knygos

12. Abramavičius ir kiti. Baudžiamosios teisė. Specialioji dalis. III knyga. (2010). Registrų centras. Vilnius.
13. Abramavičius A., Mikelėnas V. (1998). Įmonių vadovų teisinė atsakomybė.
14. Fedosiuk, O. ir kt. (2017). Lietuvos baudžiamoji teisė: specialioji dalis. Antroji knyga. Vilnius: Registrų centras.
15. Gutauskas, A. (2011). Nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamojo teisinio vertinimo ypatumai Lietuvoje: teorija ir praktika. Iš: Lietuvos Respublikos baudžiamajam kodeksui – 10 metų: mokslinių straipsnių rinkinys. (2011). Vilnius: Registrų centras.
16. Klimas T. (2002). Šiuolaikinis nusikalstamumas. Vytauto didžiojo universitetas.
17. Kuncevičius G. (2007). Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė
18. Medelienė A., Sudavičius B. (2011). Mokesčių teisė. Vilnius.
19. Piesliakas V. (2006). Lietuvos baudžiamoji teisė. Pirmoji knygas. Justitia. Vilnius.
20. Švedas G. (2006). Baudžiamosios politikos pagrindai ir tendencijos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Teisinės informacijos centras.

Elektroniniai leidiniai

21. Pečkaitis J.S. (2013). Baudžiamoji atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą. Jurisprudencija.
22. Puzinskaitė, E; Klišauskas, R. (2012). Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai. Jurisprudencija.
23. Turksen, U. (2020) “The importance of a common definition of tax crime and its impact on criminal countermeasures in the EU: An explorative study”, European Law Enforcement Research Bulletin, (20).Prieiga per internetą: <https://bulletin.cepol.europa.eu/index.php/bulletin/article/view/423>

III. Teismų praktika

Bendros kompetencijos teismų praktika

24. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2006 m. lapkričio 11 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-428/2014.
25. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 19 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-426/2013.
26. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. Nr. 2K-308-697/2016.
27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
28. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. Nr. 2K-308-697/2016.
29. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
30. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-367-303/2017.
31. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. sausio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-111/2013.
32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133/2011.
33. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. lapkričio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-202-511/2019.
34. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. lapkričio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-202-511/2019.
35. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
36. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. balandžio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-648/2019.
37. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gegužės 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-109-746/2017.
38. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gegužės 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-109-746/2017.
39. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.

40. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. birželio 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-177-895/2018.
41. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016
42. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-252-697/2018.
43. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-374/2013.
44. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-374/2013
45. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2019 m. rugsėjo 30 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-224-976/2019.
46. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2019 m. gruodžio 17 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-322-1073/2019 .
47. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2019 m. liepos 11 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-161-693/2019.
48. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2016 m. gruodžio 30 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
49. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2016 m. gruodžio 30 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
50. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2017 m. gruodžio 12 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017.
51. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2017 m. gruodžio 12 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017.
52. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2019 m. gegužės 8 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-139-628/2019.
53. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2016 m. lapkričio 29 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-370-139/2016.
54. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. balandžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133-697/2019.
55. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. balandžio 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-109-942/2019.
56. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. lapkričio 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-354-222/2018.

57. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. gruodžio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-541/2011.
58. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-277-696/2017.
59. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133-2011.
60. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. gegužės 26 d. nutartis baudžiamoji byla Nr. 2K-265-693/2015.
61. Lietuvos apeliacinio Teismo 2015 m. balandžio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-289-165-2016.
62. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis 2006 m. lapkričio 11 d. baudžiamojoje byloje Nr. 2K-428/2014.
63. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. lapkričio 19 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-426/2013.
64. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-437-303/2015.
65. Lietuvos Aukščiausiasis Teismo 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-308-697/2016.
66. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 “Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (Baudžiamojo kodekso 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223 straipsniai)”.
67. Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. vasario 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-293-177/2016.
68. Lietuvos apeliacinio teismo 2016 m. vasario 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-293-177/2016.
69. Vilniaus apygardos teismo 2011 m. liepos 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-676-376-2011.
70. Vilniaus apygardos teismo 2013 m. vasario 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-31-628-2013.
71. Klaipėdos apygardos teismo 2014 m. sausio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-14-462-2014.
72. Panevėžio apygardos teismo 2010 m. sausio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-513-72-2011
73. Panevėžio apygardos teismo 2019 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-513-72-2011.

IV. Kiti šaltiniai

74. Austrijos Fiskalinių nusikaltimų įstatymas. (1958). Prieiga per internetą: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003898> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].
75. Austrijos Juridinių asmenų atsakomybės įstatymas. (2005). Prieiga per internetą: <https://www.ris.bka.gv.at/eli/bgbl/I/2005/151> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].
76. Estijos baudžiamasis kodeksas. (2003). Prieiga per internetą: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].
77. Italijos 2000 m. Kovo 10 d. priimtame įstatyminiame dekrete Nr. 74 su pakeitimais, padarytais 2015 m. rugsėjo 24 d. Prieiga per internetą: www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2000/03/31/000G0112/sg [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].
78. Latvijos Respublikos baudžiamasis kodeksas. (1998). Prieiga per internetą: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes>
79. Suomijos baudžiamasis kodeksas. (1889). Prieiga per internetą: <http://www.legislationline.org/documents/section/criminal-codes> [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].
80. Vokietijos Mokesčių kodeksas. (2002). Prieiga per internetą: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p2615 [žiūrėta 2021 m. kovo 20 d.].

Santrauka

Mokestinių nusikaltimų kvalifikavimas teismų praktikoje

Vidmantė Paulauskaitė

Magistro darbe analizuojama mokestinių nusikaltimų kvalifikavimo teismų praktikoje tema. Kadangi mokestinių nusikaltimų sąvoka nei teisės aktuose, nei mokslinėje literatūroje nėra apibrėžta, tad buvo atliktas išsamus Baudžiamojo kodekso, mokslinės literatūros ir straipsnių vertinimas, po kurio buvo išgryninta mokestinių nusikaltimų samprata, o tuo pačiu ir identifikuotos nusikalstamos veikos. Nustatyta, kad mokestiniai nusikaltimai yra Baudžiamojo kodekso XXXII skyriuje „Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai“ išdėstytos nusikalstamos veikos, kurios susijusios su nusikaltimais apskaitai ir mokesčių administravimui. Apžvelgus įstatymų, reglamentuojančių baudžiamąją atsakomybę už mokestinius nusikaltimus raidą Lietuvoje pastebėta, kad 1994 m. liepos 19 d. Baudžiamojo kodekso įstatymo pakeitimas yra svarbus baudžiamosios teisės reformos Lietuvoje etapas, kuris reikšmingas mokestinių nusikaltimų sistemos reglamentavimui. Palyginus Lietuvos Baudžiamajame kodekse reglamentuojamų mokestinių nusikaltimų sudėtį su Latvijos, Italijos, Vokietijos, Suomijos, Estijos ir Austrijos šalimis, nustatyta nemažai panašumų, bet tuo pačiu ir skirtumų, nustatyta, kad Italija, Latvija, Austrija ir Vokietija, atsakomybę už nusikaltimus mokesčių administravimui ir nusikaltimus apskaitos tvarkai reglamentuoja tik viename teisės akte. Atlikus mokestinių nusikaltimų sudėties analizę bei išanalizavus Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktiką buvo pateikti reikšmingi ir probleminiai kriterijai į kuriuos reikia atsižvelgti kvalifikuojant mokestinius nusikaltimus.

Summary

Tax crimes and Their Qualification in Court Jurisprudence

Vidmantė Paulauskaitė

The master's thesis analyzes the topic of qualification of tax crimes in court practice. As the concept of tax crimes is not defined in either the legislation or the scientific literature, a thorough evaluation of the Criminal Code, scientific literature and articles was carried out, after which the concept of tax crimes was refined and at the same time, criminal acts were identified. It has been established that tax offenses are criminal offenses set out in Chapter XXXII of the Criminal Code “Crimes and Criminal Offenses” which are related to offenses for accounting and tax administration. After reviewing the development of laws regulating criminal liability for tax crimes in Lithuania, it was noticed that in 1994. July 19 The amendment of the Law on the Criminal Code is an important stage of the criminal law reform in Lithuania, which is significant for the regulation of the tax crime system. Comparing the composition of tax crimes regulated by the Lithuanian Criminal Code with the countries of Latvia, Italy, Germany, Finland, Estonia and Austria, were found a number of similarities and differences. Italy, Latvia, Austria and Germany accounting procedures are governed by a single legal act. After the analysis of the composition of tax crimes and the analysis of the case law of the Supreme Court of Lithuania, significant and problematic criteria were presented, which must be taken into account when qualifying tax crimes.