

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Baudžiamosios justicijos katedra**

Mato Matuzevičiaus,
V kurso, Baudžiamosios justicijos
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą
Criminal liability for Tax Evasion**

Vadovas: Lekt. Darius Prapiestis
Recenzentas: Lekt. Marius Aidukas

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe nagrinėjama BK 219 straipsnyje įtvirtinta mokesčių nesumokėjimo nusikalstama veika, jos požymiai, baudžiamosios atsakomybės už šią nusikalstamą veiką taikymas, be kita ko, šios nusikalstamos veikos atbrijimo kriterijai nuo kitų nusikalstamų veikų, numatytų BK 220 – 221 straipsniuose ir administracinių nusižengimų, numatytų ANK 120 ir 187¹ straipsniuose. Darbe sistemiškai apžvelgiami naujausi įstatymų leidėjo atlikti BK 219 straipsnio pakeitimai ir ANK papildymas naujuoju ANK 187¹ straipsniu, taip pat atliekama lyginamoji Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių analizė baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą reguliavimo aspektu.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių nesumokėjimas, kriminalizavimas, baudžiamoji atsakomybė, administracinė atsakomybė, atbrijimas.

This Master's thesis analyses the criminal offence of tax evasion under Article 219 of the Criminal Code of the Republic of Lithuania, its elements, the application of criminal liability in case law, among others the distinction of this criminal offence from other criminal offences under Articles 220 – 221 of the Criminal Code of the Republic of Lithuania, as well as the administrative offences under Articles 120 and 187¹ of the Code of Administrative Offences of the Republic of Lithuania. In this Master's thesis the recent amendments made by the legislator to the Article 219 of the Criminal Code of the Republic of Lithuania and the addition of the new Article 187¹ to the Code of Administrative Offences of the Republic of Lithuania are systematically reviewed. The thesis includes a comparative analysis between the Republic of Lithuania and other countries regarding the regulation of criminal liability for tax evasion.

Key words: Tax Evasion, criminalisation, criminal liability, administrative liability, distinction.

TURINYS

IŽANGA	2
1. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMAS KAIP NUSIKALSTAMA VEIKA	6
1.1 Mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos samprata ir sudėties požymiai	6
1.2 BK 219 straipsnio pokyčiai	14
1.3 Asmens mokumo nustatymo problematika	21
1.4 Mokesčių nesumokėjimo kaip nusikalstamos veikos pasireiškimas Lietuvoje.....	26
2. BAUDŽIAMOSIOS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMĄ ATSKYRIMAS	34
2.1 Mokesčių nesumokėjimo atskyrimas nuo artimų nusikalstamų veikų.....	34
2.2 Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės santykis ir atribojimas	39
IŠVADOS	43
PASIŪLYMAI.....	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	46
SANTRAUKA.....	51
SUMMARY	52

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas.

Siekiant suvokti mokesčių svarbą stabiliam valstybės ir visuomenės funkcionavimui, paminėtina itin žymaus JAV Aukščiausiojo teismo teisėjo Oliver Wendell Holmes Jr. atskirojoje nuomonėje JAV Aukščiausiojo teismo nagrinėtoje byloje *Compania General de Tabacos v. Collector* nurodytas teiginys, jog: „mokesčiai yra tai, ką mokame už civilizuotą visuomenę“ (*Compania General de Tabacos v. Collector*, 1927).

Aukščiau pateiktas teiginys suponuoja tai, kad jokia valstybė, savo gyventojams užtikrinanti įvairių būtinųjų socialinių paslaugų visumą ir šių paslaugų teikimą, negalėtų išlaikyti civilizuotos valstybės statuso be iš gyventojų ir verslo subjektų surenkamų mokesčių pajamų, be kita ko, būtų *de facto* neįmanoma formuoti valstybės biudžeto. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktais duomenimis, į Lietuvos Respublikos biudžetą, be Europos Sąjungos skiriamų lėšų, 2023 metais buvo surinkta apie 13,741 mlrd. eurų pajamų, tačiau atkreiptinas dėmesys, kad net 12,8 mlrd. eurų (apie 93% visų biudžeto pajamų) buvo surinkta būtent iš gyventojų ir verslo subjektų mokamų mokesčių (Lietuvos Respublikos finansų ministerija, 2024). Šie duomenys parodo, jog didžioji dalis valstybės teikiamų būtinųjų socialinių paslaugų finansavimo yra gaunama iš mokesčiais surenkamų pajamų, kitoms biudžeto įplaukoms užimant tik mažąją dalį viso valstybės biudžeto įplaukų. Dėl šios priežasties manytina, jog valstybė, siekiant išlaikyti stabilias ir (ar) augančias biudžeto pajamas, privalo užtikrinti tinkamą mokesčių deklaravimą ir sumokėjimą pasitelkiant įvairius teisinius įrankius, įskaitant ir *ultima ratio* baudžiamosios teisės priemones.

Atsižvelgiant į mokesčių, kaip biudžeto sudarymo ir valstybės teikiamų paslaugų finansavimo įrankio, svarbą, Lietuvoje įstatymų leidėjas yra numatęs ir administracinę, ir baudžiamąją atsakomybę už įstatyminės gyventojų ir verslo subjektų pareigos nevykdymą – mokesčių nesumokėjimą. Visgi, pastaruoju metu, įstatymų leidėjas, atlikęs Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) ir Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso (toliau – ANK) pakeitimus, reikšmingai išplėtė administracinės atsakomybės taikymo ribas. Dėl to manytina, kad baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą reguliavimo Lietuvoje ir užsienio valstybėse, santykio ir atribojimo nuo administracinės atsakomybės, taip pat ir taikymo Lietuvoje analizė yra reikalinga ir ypatingai svarbi, siekiant detaliai suvokti *ultima ratio* priemonių taikymo tokių veiksmų atžvilgiu

(ne)būtinumą, apimtį, pasireiškimą ir nustatyti, ar Lietuvoje taikytina baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą yra proporcinga, pagrįsta ir nepakeičiama kitų teisės šakų suteikiamomis priemonėmis.

Darbo tikslas.

Pagrindinis šio magistro darbo tikslas yra išanalizuoti baudžiamąją atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą.

Darbo uždaviniai:

1. Apibūdinti BK 219 straipsnyje numatytos mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos sampratą.
2. Atskleisti 2023-06-01 įsigaliojusių BK 219 straipsnio pakeitimų esmę ir reikšmę.
3. Įvardinti galimus asmens mokumo nustatymo kriterijus ir Lietuvos teismų praktikoje kylančią jų nustatymo problematiką.
4. Atskleisti baudžiamosios atsakomybės pagal BK 219 straipsnį taikymo mastą ir dažniausiai skiriamas bausmes.
5. Identifikuoti esminius baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą reguliavimo skirtumus tarp Lietuvos ir Vokietijos, Švedijos, Latvijos, Bulgarijos bei Jungtinės Karalystės.
6. Nustatyti pagrindinius BK 219 straipsnyje įtvirtintos nusikalstamos veikos atribojimo nuo kitų mokestinių nusikalstamų veikų, numatytų BK 220 – 221 straipsniuose, ir administracinių nusižengimų, numatytų ANK 120 ir 187¹ straipsniuose, kriterijus.

Darbo objektas.

Šio magistrinio darbo objektu laikytinas baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą taikymas.

Tyrimo metodai.

Magistro darbe naudojamas visetas įvairių mokslinių tyrimų atlikimo metodų. Lyginamasis metodas suteikia galimybę atskleisti Lietuvoje ir užsienio valstybėse galiojančio reguliavimo ypatumus, jų santykį ir egzistuojančius skirtumus, be kita ko, padeda suvokti įstatymų leidėjo atliktų įstatymų pakeitimų esmę ir sukeltas pasekmes. Teleologinio metodo pagalba nustatomi įstatymų leidėjo ketinimai ir tikslai reikšmingai išplečiant administracinės atsakomybės ribas ir susiaurinant baudžiamosios atsakomybės taikymo galimybę, jos taikymą

paliekant tik griežtai apibrėžtais atvejais. Analitinis metodas leidžia suvokti ir nustatyti baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą paplitimą ir apimtį Lietuvoje, nagrinėjant įvairius empirinius duomenis, susijusius su BK 219 straipsnio inkriminavimu ikiteisminiuose tyrimuose ir pirmosios instancijos teismų nuosprendžiuose. Lingvistinio metodo panaudojimas darbe pasireiškia įstatymų leidėjo pateiktų baudžiamojo įstatymo teksto formuluočių pažodiniu aiškinimu, pavyzdžiui, asmens mokumo kriterijaus nustatymo ar mokesčių administratoriaus priminimo egzistavimo būtinybę siekiant asmeniui inkriminuoti BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką.

Magistrinio darbo originalumas.

Baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą tema Lietuvos baudžiamosios justicijos mokslo terpėje nėra detalai išnagrinėta, antai, per pastaruosius 5 metus buvo parašyti tik 2 magistro darbai (A. Žuras, 2023; Ž. Treigys, 2021), kuriuose nagrinėjama iš dalies kita, mokesčių nesumokėjimo, kaip nusikalstamos veikos, kriminalizacijos pagrįstumo ir tikslingumo, tema. Įvertinant šio magistro darbo originalumą, būtina pirmiausiai paminėti tai, kad šiame darbe yra detalai aptariamas baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą santykis, jų atskyrimas, be kita ko, darbe vadovaujamas naujausiais įstatyminio reglamentavimo pokyčiais, ypatingai aktualiais šių dviejų atsakomybės rūšių atribojimui. Antra, šiame darbe atliekama lyginamoji Lietuvos ir užsienio valstybių taikomos baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą analizė ne tik tarp kontinentinės teisės tradicijos valstybių, bet ir postsovietinių valstybių, kas leidžia identifikuoti Lietuvos atliktą pozityvią pažangą ir atkreipti dėmesį į galimai netinkamą reguliavimą. Trečia, šiame darbe, lyginant su kitais, yra plačiau apžvelgiamos ir aptiriamos pirmosios ar apeliacinės instancijos teismuose išnagrinėtos bylos, kuriose asmenys yra kaltinami atlikę BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką, be kita ko, šiame darbe yra pateikiamos ir analizuojamos dažniausiai taikomos bausmės už šios veikos padarymą. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus, darytina išvada, kad šis magistro darbas turi esminius originalumo elementus, dėl kurių egzistuoja būtinumas objektyviai, išsamiai ir pagrįstai pasiekti šiame magistro darbe iškeltus darbo uždavinius bei tikslus.

Svarbiausi šaltiniai.

Esminiais šio magistro darbo šaltiniais laikytini: 1) Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, taip pat ir Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas, kurie

laikytini pamatiniais šaltiniais bei kurių pagalba galima nustatyti BK 219 ir 220 – 221 straipsniuose numatytų nusikalstamų veikų, taip pat ir ANK 120 ir 187¹ numatytų administracinių nusižengimų skirtumus. Šie šaltiniai reikšmingai prisideda ir prie aptariamų mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos ypatumų nustatymo, pvz. asmens mokumo kriterijaus nustatymo būtinybės; 2) Lietuvos Aukščiausiojo Teismo ir žemesnių instancijų teismų nuosprendžiai bei nutartys, kurias pasitelkiant atsiranda galimybė detalai išanalizuoti asmens mokumo nustatymo problematiką, taip pat ir už aptariamą nusikalstamos veikos padarymą dažniausiai skiriamas bausmes; 3) Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras, kuriame pateikiamos nusikalstamų veikų sudėčių analizės leidžia pagrįstai aprašyti aptariamą nusikalstamą veiką ir jos sudėties požymius; 4) užsienio valstybių teisės aktai ir teismų praktika, kurios analizė reikšmingai prisideda prie galimybės palyginti Lietuvos ir užsienio valstybėse galiojantį reguliavimą; 5) Informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos kaupiami ir viešai skelbiami statistiniai duomenys, kurių panaudojimas šiame magistro darbe reikšmingai prisideda prie BK 219 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos pasireiškimo ir paplitimo analizės.

1. MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMAS KAIP NUSIKALSTAMA VEIKA

1.1 Mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos samprata ir sudėties požymiai

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) įtvirtintos mokesčių mokėtojo pareigos, iš kurių, šio tyrimo apimtyje, esminėmis laikytinos MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punkte įtvirtintos pareigos laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Aiškinant šias mokesčių mokėtojo pareigas, manytina, kad pareiga laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę reiškia tai, kad mokesčių mokėtojas, pateikęs buhalterinės apskaitos vedimą ir fiksavimą reglamentuojančiuose teisės aktuose numatytą deklaraciją ar kitokį dokumentą mokesčių administratoriui, privalo įvykdyti šią pareigą ir laiku sumokėti tikslią piniginių lėšų sumą, apskaičiuotą mokesčių administratoriaus ar paties mokesčių mokėtojo. Kita vertus, pareiga vykdyti teisėtus mokesčių administratoriaus nurodymus, ją aiškinant sistemiškai su MAĮ 81 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatomis, suponuoja būtinybę mokesčių mokėtojui vykdyti visus teisėtus mokesčių administratoriaus nurodymus, įskaitant ir nurodymą per nustatytą terminą sumokėti mokesčius ar atlikti kitus teisėtus veiksmus, kuriais būtų užtikrinamas patikimas ir stabilus mokesčių surinkimas į valstybės biudžetą.

Įstatymų leidėjas, siekdamas užtikrinti MAĮ nustatytų įstatyminių mokesčių mokėtojo pareigų vykdymą, taip pat atsižvelgdamas į kritinę mokesčių, kaip esminio valstybės biudžeto finansavimo šaltinio, svarbą, kaip *ultima ratio* valstybės prievartos priemonių taikymo atvejį BK 219 straipsnyje numatė baudžiamąją atsakomybę už MAĮ įtvirtintų mokesčių mokėtojo pareigų pažeidimą – mokesčių nesumokėjimą. Įstatymų leidėjo numatyta baudžiamoji atsakomybė netiesiogiai apima ir mokesčių administratoriaus teisėtų nurodymų sumokėti mokesčius nevykdymą. BK 219 straipsnio 1 dalies dispozicijoje nurodoma, kad baudžiamojon atsakomybėn traukiamas tas asmuo, kuris: „pateikęs deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą būdamas mokus laiku nesumokėjo pagal juos apskaičiuotą daugiau kaip 400 MGL dydžio mokesčių po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius“ (Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas, 2000). BK 219 straipsnio 2 dalis nustato, kad už identišką nusikalstamą veiką baudžiamojon atsakomybėn traukiamas asmuo, kurio nesumokėtų mokesčių suma viršija 900 MGL. Pažymėtina, kad vadovaujantis šiuo metu galiojančiu Lietuvos Respublikos Vyriausybės

patvirtintu 50,00 Eur baziniu bausmių ir nuobaudų dydžiu, BK 219 straipsnio 1 dalyje numatyta minimali 400 MGL nesumokėtų mokesčių suma yra lygi 20 000,00 Eur, to paties straipsnio 2 dalyje numatyta atveju – 45 000,00 Eur suma (Nutarimas dėl bazinio bausmių ir nuobaudų..., 2018). Taigi, iš BK 219 straipsnio lingvistinės analizės galime daryti pirminę išvadą, kad baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą – tai įstatymų leidėjo numatyta *ultima ratio* teisinė priemonė, kuria siekiama pritaikyti pačias griežčiausias valstybės prievartos priemones asmenims, kurie piktaivališkai ir tyčiniaus savo veiksmais nevykdo savo, kaip mokesčių mokėtojo, įstatyminės pareigos mokėti mokesčius.

Vertinant užsienio valstybių reguliavimą akcentuotina ir tai, kad ne visose nagrinėjamose valstybėse baudžiamoji atsakomybė už mokestines nusikalstamas veikas yra įtvirtinta jų baudžiamuosiuose kodeksuose. Antai, Vokietijoje ir Švedijoje baudžiamąją ar jai prilygintą atsakomybę už mokesčių mokėjimo vengimą ir (ar) jų nesumokėjimą numato atitinkamai Vokietijos mokesčių kodeksas (vok. *Abgabenordnung*) ir Švedijos Karalystės mokestinių pažeidimų įstatymas (šved. *Skattebrottslagen*). Vokietijos atveju, mokesčių mokėjimo vengimo veikos sudėtis yra aprašyta Vokietijos mokesčių kodekso 370 straipsnyje, kuri apibrėžia mokesčių mokėjimo vengimo, kaip nusikalstamos veikos, sudėtį. Pažymėtina, kad ši veika gali pasireikšti daugybe alternatyvių veiksmų, pavyzdžiui, neteisingų duomenų deklaracijoje ar kitame mokesčių administratoriui teikiamame dokumente įrašymu arba informacijos apie svarbias aplinkybes nepateikimu mokesčių administratoriui (*Abgabenordnung*, 1976). Visgi, atlikus detalią šio teisės akto analizę pastebėta, jog šioje normoje aprašyta veika yra artimesnė ne darbe aptariamai BK 219 straipsnyje numatytai veikai, bet BK 220 – 221 straipsniuose numatytoms veikoms.

Švedijos mokestinių pažeidimų įstatyme artimiausia mokestinė nusikalstama veika aptariamai BK 219 straipsnyje įtvirtintai veikai yra numatyta šio įstatymo 2 straipsnyje, kuris nustato baudžiamąją atsakomybę už neteisingų duomenų mokesčių deklaracijose ir (ar) ataskaitose pateikimą (*Skattebrottslag*, 1971). Visgi, iš šios normos pažodinio aiškinimo galima teigti, kad tai yra veika, ženkliai artimesnė ne aptariamai BK 219 straipsnyje numatytai veikai, bet BK 220 straipsnyje numatytai veikai. Įdomu tai, kad baudžiamąją atsakomybę už pajamų mokesčio vengimą numato ir Jungtinės Karalystės mokesčių administravimo įstatymo 106A straipsnis, tačiau vertėtų pažymėti, kad šioje normoje tiesiogiai išskiriamas tik pajamų mokesčio vengimas, be kita ko, *expressis verbis* įtvirtintas būtinasis apgaulės (angl. *fraudulent*) požymis, t. y. reikalaujama, kad pajamų mokesčio mokėjimo būtų išvengta panaudojant apgaulę (*Taxes Management Act*, 1970). Taigi, iš pirmiau išdėstytų duomenų galima aiškiai

matyti, kad: 1) visos šiame darbe nagrinėtos užsienio valstybės, išskyrus Latviją, tiesiogiai nenumato baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą, vietoje to kriminalizuojant kitus neteisėtus veiksmus, kuriais yra išvengiama mokesčių mokėjimo, pvz. neteisingų duomenų įrašymą į mokesčių deklaraciją ir (ar) jos nepateikimą; 2) dalis aptariamų užsienio valstybių mokestines nusikalstamas veikas numato ne baudžiamuosiuose kodeksuose, tačiau mokestinius teisinius santykius reguliuojančiuose teisės aktuose.

Apibūdinant mokesčių nesumokėjimo veikos objektą, būtina atsižvelgti į baudžiamosios teisės doktrinoje ir teismų praktikoje pateikiamą sampratą. Pasak A. Abramavičiaus, BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika kėsinamasi į 2 atskirus objektus – pagrindiniu ir esminiu objektu laikytina Lietuvos Respublikos įstatymais nustatyta mokesčių mokėjimo tvarka, papildomu – Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų dalies suformavimo interesai (Abramavičius *et al*, 2010, p. 57). Kita vertus, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo jurisprudencijoje yra pažymėta, kad BK 219 straipsnyje įtvirtinta nusikalstama veika kėsinamasi tik į biudžeto pajamų dalies formavimo interesus, t. y. mokesčių mokėjimo tvarka, kaip objektas, nėra nurodoma (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2024 m. birželio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-201-628/2024). Esant skirtingam doktrininiam ir praktiniam šios veikos objekto aiškinimui, manytina, kad šiuo atveju reikėtų sutikti su A. Abramavičiaus pateiktu aiškinimu. Tokia nuomonė pagrįstina tuo, jog vadovaujantis doktrinoje vyraujančiu nusikalstamos veikos objekto sampratos aiškinimu, sutinkamu ir senesniuose doktrininuose šaltiniuose, ir aktualesnėje mokomojoje medžiagoje, – nusikalstamos veikos objektu laikytini baudžiamojo įstatymo saugomi teisiniai gėriai, į kuriuos kėsinamasi nusikaltimu ar baudžiamuoju nusižengimu (Švedas *et al*, 2022, p. 173; Pavilionis *et al*, 2001, p. 158). Kadangi BK 219 straipsnyje numatytos veikos sudėtis iš esmės realizuojama atliekant MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktuose, taip pat ir 81 straipsnio 1 ir 2 dalyse įtvirtintus mokesčių mokėtojo pareigų, susijusių su apskaičiuotų mokesčių sumokėjimo tvarka, pažeidimus, manytina, kad šios veikos objektu turėtų būti pripažįstama ir mokesčių mokėjimo tvarka.

Apibūdinant mokesčių nesumokėjimo, kaip nusikalstamos veikos dalyką, paminėtina, kad šį sudaro pinigai, kurie privalo būti mokami kaip atitinkamas mokestis (Abramavičius *et al*, 2010, p. 57). Visgi, kartu su šia pateikiama dalyko samprata turėtų būti akcentuojama, jog konkretus mokėtinas mokestis privalo būti aiškiai įvardintas įstatyme, be kita ko, įstatyme įvardintų mokesčių sąrašas turi būti baigtinis. Pažymėtina, kad mokesčių sąrašo aiškumas ir baigtinumas šiuo atveju yra ypatingai svarbus, kadangi šio sąrašo neaiškumas ir (ar) jo abstraktumas leistų susiklostyti tokioms situacijoms, kuomet asmenys, neįvykdę civilinės ar

kitų teisės šakų prigimtį prievolių, kurių formaliam pavadinime yra žodis „mokestis“ (pvz. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.487 straipsnyje įtvirtinta „nuomos mokesčio“ sąvoka) galėtų būti traukiami baudžiamojon atsakomybėn, t. y. tokios situacijos visiškai neatitiktų baudžiamosios teisės, kaip *ultima ratio*, taikymo esmės. Taigi, apibrėžiant mokesčio sampratą, būtina pasitelkti MAĮ 13 straipsnio 1 dalies nuostatas, nurodančias 21 skirtingą mokestį, kuris yra administruojamas pagal MAĮ.

Galima pastebėti, kad tam tikrose šiame darbe nagrinėjamose užsienio valstybėse baudžiamoji atsakomybė už su mokesčių vengimu (angl. *tax evasion*) susijusias nusikalstamas veikas yra taikoma diferencijuojant baudžiamąją atsakomybę pagal atskirus mokesčius ir (ar) įmokas, kurių mokėjimo yra išvengiama nusikalstamais veiksmais. Antai, Bulgarijos baudžiamojo kodekso 255 straipsnis numato baudžiamąją atsakomybę už mokestinės deklaracijos neužpildymą, nepateikimą, taip pat ir neteisingų duomenų nurodymą mokesčių administratoriui pateiktoje deklaracijoje ar kitame apskaitos dokumente, tačiau šio kodekso 255b straipsnis numato baudžiamąją atsakomybę už didelės vertės privalomojo socialinio draudimo ar privalomojo sveikatos draudimo įmokų žinomai neteisingą deklaravimą, deklaracijos neužpildymą ir (ar) nepateikimą, taip pat ir padirbtų dokumentų pateikimą atsakingoms įstaigoms, kurių pagalba išvengiama privalomojo socialinio ar sveikatos draudimo įmokų (Nakazatelen kodeks, 1968). Taigi, šios veikos pasireiškia iš esmės identiškais veiksmais, tačiau yra diferencijuojamos per skirtingus mokesčius ir (ar) įmokas, kurių yra faktiškai išvengiama šiuose straipsniuose aprašytais veiksmais.

Paminėtina, kad diferenciacija pastebėta ir Jungtinės Karalystės reguliavime. Antai, Jungtinės Karalystės mokesčių administravimo įstatymo 106A straipsnis nustato baudžiamąją atsakomybę už pajamų mokesčio vengimą panaudojant apgaulę (sukčiavimą). Tuo pačiu, Jungtinės Karalystės pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 72 straipsnis nustato baudžiamąją atsakomybę už dalyvavimą pridėtinės vertės mokesčio vengimo schemose, apgaulingą pridėtinės vertės mokesčio vengimą, neteisėtą pridėtinės vertės mokesčio susigrąžinimą ir kitus artimai susijusius neteisėtus veiksmus, kuriais išvengiama prievolės mokėti pridėtinės vertės mokestį (Value Added Tax Act, 1994). Visgi, Jungtinės Karalystės reguliavime nuostatų, tiesiogiai kriminalizuojančių mokesčių nesumokėjimą, kaip šis yra suprantamas Lietuvoje, nebuvo atrasta.

Antra vertus, kitose nagrinėjamose užsienio valstybėse, pavyzdžiui, Vokietijoje, Švedijoje ir Latvijoje baudžiamoji atsakomybė pagal konkrečią mokesčio rūšį nėra diferencijuojama (Thirion *et al.*, p. 23). Pažymėtina, kad Latvijos Respublikos baudžiamasis

kodeksas tam tikrą diferencijavimą numato 218¹ straipsnyje, kuriame kriminalizuojamas neteisingos informacijos įrašymas į pridėtinės vertės mokesčio susigrąžinimo deklaraciją, tačiau šiuo atveju būtina paminėti tai, jog pati nusikalstama veika savo pobūdžiu reikšmingai skiriasi nuo mokesčių nesumokėjimo, – yra artimesnė ne aptariamai BK 219 straipsnyje numatyta veikai, bet BK 220 straipsnyje numatyta nusikalstamai veikai. Dėl šių priežasčių darytina išvada, kad būtent mokesčių nusikalstamų veikų atžvilgiu, nors ir esant iš dalies skirtingam reguliavimui, Bulgarijoje ir Jungtinėje Karalystėje baudžiamoji atsakomybė taikytina atsižvelgiant į nesumokėto mokesčio rūšį, priešingai nei likusiose nagrinėjamose užsienio valstybėse.

Vadovaujantis baudžiamosios teisės doktrinoje pateikiamu aiškinimu, mokesčių nesumokėjimas objektyviai pasireiškia veikimu, kuriuo po deklaracijos ar nustatyta tvarka patvirtintos formos ar kito dokumento pateikimo valstybės įstaigai ir (ar) institucijai, nesumokami apskaičiuoti mokesčiai kai valstybės įgaliota institucija apie šią mokesčių mokėtojo pareigą priminė (Abramavičius *et al*, 2010, p. 57). Visgi, su tokia baudžiamosios justicijos doktrinoje pateikiama pozicijoje iš dalies nesutiktina, kadangi loginė ir pažodinė sudėties konstrukcija prieštarauja tokiai išvadai. Antai, BK 219 straipsnio dispozicijoje esantis žodis „nesumokėjimas“ savaime suponuoja asmens elgesio modelį, kuomet šis neatlieka įstatymo reikalaujamų veiksmų – nesumoka mokesčių. Tokiu neveikimu asmuo akivaizdžiai išreiškia savo pasyvumą ir abejingumą įstatymų nustatyta mokesčių mokėjimo tvarkai, be kita ko, neatlieka savo MAĮ nustatytų mokesčių mokėtojo pareigų, t. y. aptariama veika yra kriminalizuojamas būtent mokesčių nesumokėjimas kaip atskiras veiksmas, tačiau ne mokesčių deklaracijos, patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento pateikimas. Tai reiškia, kad aukščiau įvardintų dokumentų pateikimas yra tik būtinoji prielaida baudžiamajai atsakomybei kilti, tačiau ne paties asmens neteisėtų veiksmų išraiška. Dėl šių priežasčių šiame darbe toliau laikoma, kad aptariama nusikalstama veika atliekama tik neveikimu.

Kasacinis teismas, aiškindamas šios nusikalstamos veikos inkriminavimo ypatumus, yra suformavęs visetą sąlygų, kurias būtina nustatyti siekiant inkriminuoti BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką: 1) asmeniui buvo pateikta deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, tačiau mokesčiai nesumokėti; 2) asmeniui buvo įteiktas valstybės įgaliotos institucijos priminimas apie pareigą sumokėti mokesčius; 3) po priminimo įteikimo per jame nustatytą terminą nesumokėti mokesčiai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133/2011). Pažymėtina, kad vėlesnėje kasacinio teismo praktikoje pradėta akcentuoti tai, jog vien formalus aukščiau

įvardintų trijų sąlygų buvimas nėra pakankamas pagrindas baudžiamajai atsakomybei pagal BK 219 straipsnį kilti, todėl buvo įtvirtinta ketvirtoji sąlyga, kuri numato, kad kvalifikuojant veiką kaip mokesčių nesumokėjimą, būtina nustatyti, kad asmuo turėjo objektyvią galimybę sumokėti mokesčius, t. y. iki nusikalstamos veikos padarymo buvo mokus. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atvejais, kai asmuo sąmoningai sukelia nemokumo būseną, siekiant išvengti pareigos sumokėti mokesčius, baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą gali būti taikoma, be kita ko, baudžiamoji atsakomybė taikoma ir atvejais, kai asmuo tampa nemokus jau po nusikalstamos veikos padarymo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-437-303/2015).

Kita vertus, baudžiamąją atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą užtraukia ne tik visos priskaičiuotų mokesčių sumos nesumokėjimas, bet ir dalies šių mokesčių nesumokėjimas, jei asmuo turėjo objektyvią galimybę tai padaryti, be kita ko, tokiais atvejais būtina nustatyti kokia dalis priskaičiuotų mokesčių galėjo būti sumokėta pagal asmens finansines galimybes, kadangi šio dydžio nustatymas gali nulemti skirtingų BK 219 straipsnio dalių taikymą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-188-719/2020). Pastebėtina, kad tokia taisyklė neliko tik formaliu kasacinio teismo išaiškinimu, kurio taikymas yra veikiau išimtis iš bendrosios taisyklės, antai, vienoje pirmosios instancijos teismo išnagrinėtoje baudžiamojoje byloje asmuo, kuriam buvo priminta apie turimą 123 931,91 Eur dydžio mokestinę prievolę, turėdamas objektyvią galimybę sumokėti tik dalį – 94 873,01 Eur sumą, šios nesumokėjo per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą ir taip atliko nusikalstamą veiką, numatytą BK 219 straipsnio 2 dalyje (Kauno apylinkės teismo Kėdainių rūmų 2023 m. birželio 19 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-1851-673/2023).

Taigi, apibendrinant aukščiau įvardintas sąlygas, pažymėtina, kad siekiant inkriminuoti BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką būtina nustatyti šias objektyvias aplinkybes: 1) asmens mokumą; 2) kokią dalį nesumokėtų mokesčių asmuo objektyviai galėjo sumokėti pagal savo finansines galimybes; 3) mokesčių administratoriaus pateiktą priminimą sumokėti mokesčius ir praėjusį šio priminimo terminą; 4) deklaracijos ar kitos formos pateikimą valstybės įgaliotai institucijai ar įstaigai. Šių aplinkybių nustatymas leidžia aptariamą nusikalstamą veiką atriboti nuo kitų mokestinių nusikalstamų veikų, kadangi tokiais atvejais, kai deklaracija ar kitas panašaus pobūdžio dokumentas mokesčių administratoriui ar kitam įgaliotam subjektui yra nepateikiamas ar jis yra pateikiamas su klaidinančia / melaginga informacija – tokie veiksmai užtraukia baudžiamąją atsakomybę ne pagal BK 219, bet pagal

BK 220 ar 221 straipsnį. Manytina, kad aukščiau aptartos Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikos suformavimas reikšmingai prisidėjo prie to, kad 2023-06-01 įsigaliojusiais BK 219 straipsnio pakeitimais asmens mokumo sąlyga buvo tiesiogiai perkelta į BK 219 straipsnio dispoziciją, kas savaime yra itin sveikintinas ir tinkamas įstatymų leidėjo poelgis, neleidžiantis žemesnės instancijos teismams individualiai ir, galimai nepagrįstai, interpretuoti kasacinio teismo išaiškintos teisės taikymo taisyklės.

Nei BK 219 straipsnio lingvistinė konstrukcija, nei nuosekliai suformuota teismų praktika šios veikos inkriminavimui nenumato nusikalstamų padarinių kaip būtinojo sudėties požymio, todėl galima pagrįstai konstatuoti, kad aptariamų veikos sudėtis laikytina formaliąja. Tai reiškia, kad BK 219 straipsnyje numatyta veika laikoma baigta, kai asmuo po to, kai gavo priminimą apie pareigą sumokėti mokesčius, iki priminime nustatyto termino jos neįvykdė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. birželio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-301/2013). Visgi, atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių sumokėjimas po mokesčių administratoriaus įteikto priminimo sumokėti mokesčius termino neatleidžia asmens nuo baudžiamosios atsakomybės taikymo – tai yra aplinkybė, į kurią atsižvelgiama priimant apkaltinamąjį teismo nuosprendį (Abramavičius *et al*, 2010, p. 60).

Aptariamų mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos sudėtyje ar jos aiškinime teismų praktikoje nėra nurodomi jokie specialaus subjekto bruožai, todėl laikytina, kad BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika gali būti inkriminuojama bet kuriam pakaltinamam ir 16 metų amžiaus sulaukusiam fiziniam asmeniui, be kita ko, atsižvelgiant į BK 219 straipsnio 3 dalį, – ir juridiniam asmeniui. Kita vertus, tam tikrose ES valstybėse narėse, pavyzdžiui, Bulgarijoje, juridiniai asmenys negali būti traukiami baudžiamojon atsakomybėn, todėl baudžiamoji atsakomybė už tokią nusikalstamą veiką galėtų būti taikoma išskirtinai tik fiziniam asmeniui (Thirion *et al.*, p. 24).

Analizuojant mokesčių nesumokėjimo tyčios turinį, paminėtina, kad ir doktrinoje, ir teismų praktikoje vieningai sutinkama, kad ši nusikalstama veika atliekama tik 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 (Abramavičius *et al*, 2010, p. 60; Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133/2011). Visgi, nustatant asmens tyčios turinį, būtina atsižvelgti į veiką galimai padariusio asmens veiksmų visumą ir dedamas pastangas sumokėti visus ar bent dalį

priskaičiuotų mokesčių. Antai, vienoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje teisėjų kolegija, sutikdama su kasaciniame skunde pateiktais argumentais, atkreipė dėmesį į tai, kad esant sudėtingai juridinio asmens finansinei situacijai, kuriai, be kita ko, reikšmingą įtaką padarė ir 2007 – 2008 m. finansinė krizė, šio juridinio asmens vadovo veiksmai nesumokant viso įsiskolinimo vienu kartu negali būti vertinami kaip tiesioginė tyčia nemokėti mokesčiu ir nesudaro pagrindo priimti apkaltinamąjį nuosprendį. Tokia teismo išvada pagrįsta bylos duomenimis, kurie nurodo, kad bendrovės vadovas atlikdamas aktyvius veiksmus (pvz. teikė įvairius prašymus mokesčių administratoriui, skundė mokesčių administratoriaus sprendimus) tuo pačiu atlikdavo ir apskaičiuotų mokesčių mokėjimus, be kita ko, visi apskaičiuoti mokesčiai buvo sumokėti dar iki kaltinamojo akto surašymo ir bylos perdavimo nagrinėti pirmosios instancijos teisme, todėl vadovaujantis šiais motyvais kaltinamasis buvo išteisintas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-367-303/2017). Taigi, galima pagrįstai teigti, kad ne visais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nesumoka visų ar dalies mokesčių per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą, galima nustatyti asmens tiesioginę tyčią ir inkriminuoti mokesčių nesumokėjimo nusikalstamą veiką.

Papildomai pridurtina, kad tokiose situacijose objektyviu tyčios rūšies nustatymo vertinamuoju kriterijumi gali būti ir bendrovės vadovo veiksmų įvertinimas pagal CK 6.930¹ straipsnyje įtvirtintą atsiskaitymų grynaisiais ir negrynaisiais pinigais eiliškumo tvarką, kuri nustato, kad mokesčių administratoriaus, kaip kreditoriaus, kreditoriniai reikalavimai tenkinami trečiąja eile, o visi kiti bendrovės einamieji įsipareigojimai (pvz. darbo užmokestis, atsiskaitymai tiekėjams ir pan.) tenkinami penktąja eile (Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, 2001). Akcentuotina, kad šios tvarkos naudojimas nustatant asmens mokumą galėtų nulemti tai, jog bendrovės vadovui pirmiau atsiskaičius su 4 ir 5 eilėse esančiais kreditoriais būtų visiškai formaliai konstatuojama, jog šis pažeidė atsiskaitymo eiliškumo tvarką ir tokie veiksmai nulėmė visos ar dalies apskaičiuotų mokesčių nesumokėjimą.

Atkreiptinas dėmesys, kad šios atsiskaitymų tvarkos, kaip kriterijaus nustatant kaltinamojo tiesioginę tyčią, naudojimą iš dalies įvertino ir Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nagrinėdamas bylą, kurioje asmuo dėl BK 219 straipsnio 2 dalyje numatytos nusikalstamos veikos pirmosios instancijos teismo buvo išteisintas, o apeliacinės instancijos teismo buvo nuteistas. Kasacinis teismas iš esmės pritarė tam, kad pirmosios instancijos teismas, pasinaudojęs aukščiau nurodyta atsiskaitymų eiliškumo tvarka kaip vienu iš vertinimo kriterijų, tinkamai nustatė kaltinamojo tiesioginės tyčios nebuvimą (Lietuvos Aukščiausiojo

Teismo 2023 m. gegužės 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-153-387/2023). Taigi, galima pastebėti, kad kasacinis teismas iš esmės pritarė šios tvarkos naudojimui, kaip vienam iš kaltinamojo tiesioginės tyčios nustatymo kriterijų, tačiau būtina pažymėti, kad šis kriterijus turėtų būti naudojamas ypatingai atsargiai. Antai, išvados turėtų būti daromos atsižvelgiant į visas bylos aplinkybes, kadangi pernelyg akcentuojant atsiskaitymo tvarkos pažeidimus, galėtų būti nepagrįstai nustatoma, kad asmuo, nors ir dalinai bei pagal savo finansines galimybes vykdė mokestines prievoles, tačiau šias vykdė nepakankamai greitai ir (ar) nepakankama apimtimi. Tai reiškia, kad toks CK numatytos atsiskaitymų eiliškumo tvarkos pritaikymas ir naudojimas kaip vieno iš asmens tiesioginę tyčią įrodančių kriterijų yra objektyviai teisingesnis metodas nei formalus šios tvarkos taikymas neįsigilinant į kitas bylos aplinkybes, pvz. siekį išlaikyti stabilią asmens finansinę būklę bendrame ūkinės – komercinės veiklos kontekste.

Apibendrinant šioje darbo dalyje aptartus mokesčių nesumokėjimo, kaip nusikalstamos veikos sudėties, požymius, konstatuotina, kad mokesčių nesumokėjimas – tai tik tiesioginės tyčios forma padaroma nusikalstama veika, kuria kėsinamasi į Lietuvos Respublikos įstatymais nustatytą mokesčių mokėjimo tvarką, papildomu nusikalstamos veikos objektu laikant Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų dalies suformavimo interesus. Mokesčių nesumokėjimas pasireiškia neveikimu, kuomet pateikus deklaraciją kompetentingam valstybės įgaliotam subjektui, nėra sumokami apskaičiuoti mokesčiai po kompetentingo valstybės įgalioto subjekto pateikto priminimo termino suėjimo. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje aiškinant šios nusikalstamos veikos inkriminavimo ypatybes pažymėta, kad baudžiamojon atsakomybėn asmuo gali būti patrauktas ne tik dėl visos apskaičiuotų mokesčių sumos nesumokėjimo, bet ir dėl dalies šios sumos nesumokėjimo, jei asmuo turėjo objektyvią finansinę galimybę tai padaryti, be kita ko, kasacinis teismas atkreipia dėmesį į tai, kad atvejais, kai asmuo aktyviai vykdė mokestinę prievolę (pvz. dalimis) ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir (ar) aktyviai skundė šio sprendimus, nėra pagrindo pripažinti, kad asmuo veiką atliko tiesiogine tyčia, todėl baudžiamoji atsakomybė už šią nusikalstamą veiką negali būti taikoma.

1.2 BK 219 straipsnio pokyčiai

Nagrinėjant mokesčių nesumokėjimo, kaip nusikalstamos veikos, aktualius įstatyminius pokyčius, verta pažymėti, kad nuo pat BK įsigaliojimo 2003-05-01 iki šioje darbo dalyje aptartinų 2023-06-01 įsigaliojusių pakeitimų, BK 219 straipsnis buvo koreguotas tik vieną

kartą. Antai, 2004-02-14 įsigaliojusiais pakeitimais buvo patikslinta BK 219 straipsnio dispozicija, ją papildant žodžiais: „arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą“ (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 13..., 2004). Manytina, kad šiais pakeitimais buvo įtvirtinta baudžiamosios atsakomybės taikymo galimybė ir atvejais, kai valstybės įgaliotam subjektui pateikiama ne deklaracija, bet ir kitoks įstatymu patvirtintas dokumentas ar forma, kuria nurodoma tam tikra informacija apie mokesčių mokėtojo pajamas, veiklą ir kitus veiksnius, būtinus mokesčiams teisingai apskaičiuoti.

Visgi, esminiai ir šioje darbo dalyje aptartini BK 219 straipsnio pakeitimai įvyko 2023-06-01 įsigaliojus Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 141, 156, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 189¹, 190, 192, 195, 196, 197, 199, 199¹, 199², 200, 201, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 212, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 224¹, 246, 248, 253, 255, 256, 267, 267¹, 277, 281 straipsnių ir XXIX skyriaus pavadinimo pakeitimo, Kodekso papildymo 253², 256², 260¹, 266¹, 267², 267³, 276⁴, 282¹ straipsniais ir 186, 298 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymui (toliau – Pakeitimo įstatymas). Pakeitimo įstatymo 30 straipsniu buvo atlikti keturi esminiai BK 219 straipsnio pokyčiai: 1) tiesiogiai įvardintas asmens, trauktino baudžiamojon atsakomybėn pagal šį straipsnį, būtinasis mokumo požymis; 2) reikšmingai susiaurintos baudžiamosios atsakomybės taikymo ribos nesumokėtų mokesčių sumos atžvilgiu, šią ribą nustatant kaip 400 MGL, be kita ko, reikšmingai padidinant kvalifikuotosios sudėties taikymo riba iki 900 MGL; 3) panaikinta privilegijuotoji mokesčių nesumokėjimo sudėtis, numachiusi baudžiamąją atsakomybę už mažesnės nei 10 MGL dydžio mokesčių sumos nesumokėjimą; 4) išplėstas už šios nusikalstamos veikos atlikimą taikytinų bausmių sąrašas, įtraukiant laisvės apribojimą bei areštą, o BK 219 straipsnio 2 dalies atveju – baudą (Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 141..., 2023). Kartu su šiais BK pakeitimais, tuo pačiu metu įsigaliojo ir ANK pakeitimai, kuriais šis kodeksas buvo papildytas 187¹ straipsniu, tiesiogiai išplečiančiu administracinės atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą taikymą, nustatant, kad administracinė atsakomybė taikytina už mokesčių nesumokėjimą, kai nesumokėtų mokesčių suma yra mažiau nei 400 MGL (Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 108..., 2023).

Pirmiausiai aptartinas BK 219 straipsnio pokytis – asmens, trauktino baudžiamojon atsakomybėn, mokumo kriterijaus tiesioginis nurodymas. Šis pakeitimas atliktas į BK 219 straipsnio 1 dalies dispoziciją įtraukiant žodžius „būdamas mokus“ kaip esminę baudžiamosios atsakomybės pagal šį straipsnį taikymo sąlygą. Atkreiptinas dėmesys, kad Pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte tiesiogiai nėra pateikiami jokie motyvai ar argumentai, kurių pagrindu į

BK 219 straipsnio dispoziciją buvo įtraukta asmens mokumo sąlyga. Visgi, manytina, kad šio kriterijaus įtraukimas buvo sąlygotas Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nuosekliai išplėtotos praktikos mokesčių nesumokėjimo bylose, kurioje pažymima, kad mokumo kriterijus, nors ir *expressis verbis* neįvardintas BK 219 straipsnio dispozicijoje, tačiau privalo būti nustatomas, kadangi aiškinant BK 219 straipsnyje esantį reguliavimą su kitomis BK nuostatomis, pavyzdžiui, BK 2 straipsnio 3 dalimi, – baudžiamoji atsakomybė asmeniui gali kilti tik tokiu atveju, jeigu veikos padarymo metu iš jo galima buvo reikalauti įstatymus atitinkančio elgesio – asmuo nusikalstamos veikos padarymo metu buvo mokus ir turėjo objektyvią galimybę sumokėti apskaičiuotus mokesčius (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. gegužės 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-153-387/2023).

Su šiais įstatymų leidėjo įtvirtintais pokyčiais iš esmės sutiktina, kadangi situacija, kuomet baudžiamoji atsakomybė būtų taikoma asmenims, kurie neturi jokių objektyvių galimybių sumokėti visų ar bent dalies apskaičiuotų mokesčių (pvz. iškelta nemokumo byla), visiškai neatitiktų baudžiamosios atsakomybės, kaip *ultima ratio*, taikymo esmės. Visgi, paminėtina, kad asmens mokumas yra sąlyginai subjektyvus kriterijus, kurio nustatymas gali, ir, dažnu atveju, sukelia problemas sprendžiant dėl baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą (ne)taikymo. Toks požiūris pagrįstinas tuo, kad baudžiamajame įstatyme nėra įtvirtinti tikslūs kriterijai, pagal kuriuos būtų galima objektyviai įvertinti asmens mokumą ir tiesioginės tyčios nemokėti mokesčių egzistavimą. Dėl šios priežasties asmens mokumą teismas privalo nagrinėti kiekvienu individualiu atveju, pasinaudodamas įvairiomis ir galimai skirtingai interpretuotinomis kituose teisės aktuose numatytomis nemokumo sampratomis.

Antrasis pokytis – baudžiamosios atsakomybės taikymo ribų susiaurinimas, nustatant minimalią 400 MGL ribą, taip pat reikšmingai padidinant kvalifikuotos sudėties taikymo minimalią ribą nuo 500 iki 900 MGL. Atliekant šias BK 219 straipsnio korekcijas, pirmoji straipsnio dalis buvo papildyta žodžiais „daugiau kaip 400 MGL dydžio“, tuo tarpu antroji dalis – pakeičiant anksčiau egzistavusią 500 MGL minimalią kvalifikuotos sudėties taikymo ribą ir nustatant naują ribą – 900 MGL. Šie pakeitimai suponuoja išvadą, jog siekiant taikyti baudžiamąją atsakomybę pagal aptariamą straipsnį, mokesčių, kurių asmuo nesumokėjo po valstybės įgaliotos institucijos priminime nustatyto termino suėjimo, suma privalo būti daugiau kaip 400 MGL įprastos sudėties atveju arba 900 MGL kvalifikuotos sudėties atveju. Įstatymų leidėjas, aiškindamas šio pakeitimo būtinumą ir svarbą, akcentuoja tai, kad BK XXXII skyriuje, net ir labai panašaus pobūdžio finansiniuose nusikaltimuose, pavyzdžiui, BK 220 – 221 straipsniuose, pasigendama vieningos ir harmoningos baudžiamosios atsakomybės

atsiradimo ribos, todėl, įstatymų leidėjo manymu, reikalingi sisteminiai šio skyriaus pakeitimai harmonizuojant nusikaltimų kvalifikuotų sudėčių požymius, susijusius su MGL dydžiais. Kartu Pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte atkreipiamas dėmesys į tai, kad tokie pakeitimai reikšmingai prisidėtų prie tolygesnio darbo krūvio pasiskirstymo tarp apylinkės ir apygardos teismų, pažymint, kad dalis bylų pagal BK 219 straipsnį būtų nagrinėjamos ne apylinkės, bet apygardos teismuose (Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso..., 2022). Atkreiptinas dėmesys, kad po 2023-06-01 įsigaliojusių pakeitimų apygardos teismuose nagrinėjamos bylos tik pagal kvalifikuotąją BK 219 straipsnio 2 dalies sudėtį, t. y. atvejais, kuomet nesumokėtų mokesčių suma viršija 900 MGL.

Vertinant šiuos įstatymų leidėjo pateiktus argumentus ir pačių pakeitimų esmę, manytina, kad šie yra pagrįsti, sveikintini ir turėjo būti atlikti anksčiau dėl toliau nurodomų priežasčių. Pirma, BK 219 straipsnyje nustatyta minimali baudžiamosios atsakomybės taikymo riba nuo pat BK įsigaliojimo nebuvo iš esmės koreguota, todėl iki pat 2023-06-01 baudžiamajai atsakomybei kilti pagal šį straipsnį užteko tik 1 MGL dydžio nesumokėtų mokesčių. Tokia ilgalaikė minimalios baudžiamosios atsakomybės taikymo ribos stagnacija yra visiškai nepagrįsta atsižvelgiant į reikšmingą Lietuvos Respublikos ekonomikos ir pragyvenimo lygio rodiklių augimą laikotarpiu nuo BK įsigaliojimo iki 2023-06-01 įsigaliojusių pakeitimų. Antra, sisteminė ir loginė iki 2023-06-01 galiojusių BK 219 ir 220 straipsnių redakcijų analizė leidžia pastebėti anksčiau buvusią itin nelogišką situaciją bei galimą įstatyminio reguliavimo spragą, – galimybę išvengti baudžiamosios atsakomybės pagal BK 219 straipsnį deklaruojant žinomai neteisingus duomenis mokesčių administratoriui apie asmens pajamas, pelną ar turimą turtą, nuo kurių mokėtinų mokesčių suma sudaro mažesnę nei 100 MGL sumą. Tai reiškia, kad tokiais veiksmais asmuo turėjo galimybę „sutaupyti“ ir išvengti baudžiamosios atsakomybės pagal BK 219 straipsnį taikymo, vietoje to patiriant tik ženkliai švelnesnės administracinės atsakomybės taikymą. Aukščiau aprašytos situacijos susidarymo priežastis slypi tame, kad baudžiamąją atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui numatantis BK 220 straipsnis (nuo 2017-11-29 iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) nenumatė baudžiamosios atsakomybės tokiais atvejais, kai išvengtinų mokesčių suma buvo mažesnė nei 100 MGL. Dėl aukščiau įvardintų priežasčių švelnesnę taikytiną atsakomybę, jos rūšį ir palankesnes pasekmes, užtikrindavo būtent neteisingų duomenų apie gautas pajamas pateikimas mokesčių administratoriui, bet ne teisingai uždeklaruotų ir priskaičiuotų mokesčių nesumokėjimas.

Trečiasis pokytis – privilegijuotosios BK 219 straipsnio 3 dalies (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) sudėties panaikinimas. Šie pokyčiai įgyvendinti panaikinant BK 219 straipsnio (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) trečiąją dalį, numatančią baudžiamąją atsakomybę už mokesčių, kurių suma mažesnė nei 10 MGL, nesumokėjimą po valstybės įgaliotos institucijos priminime nurodyto termino suėjimo. Atkreiptinas dėmesys, kad pagal iki 2023-06-01 galiojusios BK 219 straipsnio redakcijos trečiąją dalį, kurioje numatyta privilegijuotoji veikos sudėtis, asmuo galėjo būti traukiamas baudžiamojon atsakomybėn net ir už 1 MGL (50,00 Eur) dydžio nesumokėtus mokesčius. Įstatymų leidėjas, motyvuodamas šiuos pakeitimus, Pakeitimo įstatymo aiškinamajame rašte nurodo, kad BK 219 straipsnio atveju baudžiamosios atsakomybės už šią nusikalstamą veiką taikymo siejimas su 10 MGL dydžio riba yra ne tik tarpusavyje nesuderintas su kitomis BK nuostatomis, bet ir ne visais atvejais tinkamai atspindintis baudžiamajame įstatyme numatytos veikos tikrąjį pavojingumą, tuo pačiu toks reguliavimas užkerta kelią teisėsaugos institucijoms ir teismams orientuoti savo resursus į ištis pavojingiausių veikų išaiškinimą ir nagrinėjimą bei taikyti baudžiamąją atsakomybę, kaip *ultima ratio* priemonę, tik patiems pavojingiausiems atvejams (Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso..., 2022).

Su šia įstatymų leidėjo pozicija visiškai sutiktina, tačiau vertėtų patikslinti, kad, kaip jau minėta anksčiau, baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą iki 2023-06-01 pakeitimų galėjo būti taikoma ne tik atvejais, kai nesumokėtų mokesčių suma viršydavo 10 MGL, bet ir atvejais, kai ši suma siekdavo tik 1 MGL. Tokia galimybė egzistavo dėl to, kad nei BK 224¹ straipsnyje, nei kitose BK normose nebuvo nustatyta minimali riba, nuo kurios už šią veiką taikytina baudžiamoji atsakomybė, privilegijuotoje BK 219 straipsnio 3 dalies sudėtyje (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) nurodant tik abstrakčią: „iki 10 MGL“ riba. Papildomai akcentuotina tai, kad privilegijuotosios sudėties panaikinimas ir veikos dalinis dekriminalizavimas 400 MGL apimtimi, šiuos pokyčius aiškinant sistemiškai su ANK 187 straipsnio pokyčiais ir ANK papildymu naujuoju 187¹ straipsniu, turėtų reikšmingai prisidėti ne tik prie apylinkės teismų, ikiteisminio tyrimo pareigūnų ar prokurorų darbo krūvio mažinimo, bet ir prie greitesnės bei efektyvesnės atsakomybės už tokius veiksmus realizavimo ir pritaikymo, kadangi administracinio nusižengimo nagrinėjimo procesas yra objektyviai greitesnis ir paprastesnis, šį lyginant su baudžiamuoju procesu.

Atskirai vertėtų paminėti tai, kad pakeitimais išplėtus administracinės atsakomybės taikymo ribas už mokesčių nesumokėjimą nėra pagrindo manyti, kad tokius veiksmus atlikęs asmuo liks visiškai nenubaustas. Viena vertus, tokiais atvejais, jei asmuo vieną ar keletą

pakankamu laiko tarpu nutolusius kartus nesumokėtų mažesnės nei 400 MGL dydžio mokesčių sumos, tai už tokius neteisėtus veiksmus asmuo galėtų būti traukiamas administracinė atsakomybėn pagal ANK 187¹ straipsnį, numatantį galimybę skirti nuo 700 iki 6 600 Eur dydžio administracinę nuobaudą asmeniui, kas yra pakankamas ir proporcingas atgrasymas nuo tolimesnio neteisėto veikimo. Kita vertus, siekiant išvengti piktnaudžiavimo daline BK 219 straipsnio dekriminalizacija ir toliau užtikrinti mokesčių mokėjimo tvarką bei Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų dalies suformavimo interesus, – tęstinis ir piktavališkas asmens vengimas mokėti mokesčius, kurių mokėtinos sumos atskirai būtų mažesnės nei 400 MGL, galėtų būti įvertinamas kaip viena tęstinė nusikalstama veika, numatyta BK 219 straipsnyje. Antai, tokiais atvejais, jei asmuo mažais laiko tarpais ir turėdamas bendrą tyčią bei nusikalstamą sumanymą nemokėtų mokesčių – baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį galėtų būti taikoma nepaisant to, kad atskirai nesumokėtų mokesčių suma nesudaro 400 MGL, tačiau bendra nesumokėtų mokesčių suma viršija 400 MGL minimalią ribą.

Ketvirtasis pokytis – už aptariamą veikos atlikimą taikytinų sankcijų sąrašo išplėtimas, į šį įtraukiant laisvės apribojimą, areštą, kvalifikuotosios sudėties atveju – baudą. Aprašytieji pokyčiai įgyvendinti BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytų sankcijų sąrašą papildant alternatyviomis bausmėmis, pavyzdžiui, laisvės apribojimu ir areštu, tuo tarpu 2 dalyje prie laisvės atėmimo, kaip vienintelės bausmės, buvo suteikta galimybė taikyti ir baudos bausmę. Visgi, pažymėtina, kad laisvės atėmimo bausmės terminas už kvalifikuotoje šio straipsnio sudėtyje numatytą nusikalstamą veiką buvo padidintas nuo šešerių iki septynerių metų, kas šią veiką transformavo iš apysunkio į sunkų nusikaltimą ir, atitinkamai, vadovaujantis Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 225 straipsnio nuostatomis, nulėmė tokios bylos nagrinėjimą pirmąja instancija ne apylinkės, bet apygardos teisme (Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas, 2002). Įstatymų leidėjas šiuos pokyčius aiškina būtinybe pakeisti tinkamai nesubalansuotą valstybės baudžiamąją politiką ir nepagrįstai griežtą baudžiamumą, atsižvelgiant į statistinius duomenis, parodančius, kad Lietuvoje terminuoto laisvės atėmimo bausmė vis dar yra viena dažniausiai skiriamų bausmių, be to, net ir egzistuojant opiai laisvės atėmimo įstaigų perpildymo problemai, Lietuvoje paskiriamos terminuotos laisvės atėmimo bausmės vidutinis terminas reikšmingai lenkia kaimyninių ir vakarų Europos Sąjungos valstybių narių vidurkį (Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso..., 2022). Manytina, kad nors ir su šiais įstatymų leidėjo argumentais iš esmės nėra pagrindo sutikti, tačiau pačių pakeitimų turinys ir galima įtaka tolimesniam BK 219 straipsnio taikymui yra teisinga.

Antai, būtina paminėti porą svarbių aspektų, dėl kurių su įstatymų leidėjo argumentavimu nėra jokio pagrindo sutikti. Pirmiausiai, šiame magistro darbe nagrinėtų bylų apimtyje, absoliučia dauguma atvejų asmenims už BK 219 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos atlikimą skiriamos su laisvės atėmimu nesusijusios bausmės, net ir nustačius kvalifikuotosios sudėties požymius arba asmeniui turint neišnykusį teistumą, todėl asmenų patraukimas baudžiamojon atsakomybėn pagal aptariamą straipsnį iš esmės neturi jokios įtakos įkalinimo įstaigų užpildymui. Antra, BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika nėra plačiai paplitusi, todėl nėra pagrindo manyti, kad dalinis šios veikos dekriminalizavimas reikšmingai prisidės prie įkalinimo įstaigų perpildymo problematikos sprendimo. Akcentuotina, kad ženkliai daugiau asmenų yra įkalinami dėl veikų, už kurias gali būti skiriamos išskirtinai tik terminuoto laisvės atėmimo bausmės, pavyzdžiui, už BK 129 straipsnio 1 dalyje numatytą nužudymą (Informatikos ir ryšių departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, 2024). Kita vertus, sutiktina su pačių pakeitimų turiniu ir jų galimomis pasekmėmis, kadangi skirtinų bausmių sąrašo išplėtimas gali reikšmingai prisidėti prie teismo galimybės tinkamai parinkti veikos pavojingumą ir veiką atlikusio asmens būdą atitinkančią bausmę, kas užtikrintų baudžiamosios atsakomybės individualizavimo principo laikymąsi.

Apibendrinant aukščiau įvardintus BK 219 straipsnio pokyčius, darytina išvada, kad įstatymų leidėjas pagrįstai atliko aukščiau aptartus BK 219 straipsnio pakeitimus, atsižvelgiant į toliau nurodomą visetą aplinkybių: 1) neproporcingai griežta ir nesubalansuota valstybės baudžiamoji politika; 2) reikšmingai pasikeitusi ekonominė ir sociologinė padėtis valstybėje; 3) didelis teismų, prokurorų ir ikiteisminio tyrimo pareigūnų darbo krūvis; 4) harmoningo sistemingumo nebuvimas tarp ypatingai panašių finansinių nusikalstamų veikų. Aptartais pakeitimais baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą taikymo ribos buvo reikšmingai susiaurintos, minimalią baudžiamosios atsakomybės ribą padidinant nuo 1 iki 400 MGL, be kita ko, padidinant ir kvalifikuotos sudėties taikymo ribą nuo 500 iki 900 MGL. Kartu įstatymų leidėjas išplėtė už aptariamų nusikalstamos veikos atlikimą taikytinų bausmių sąrašą, į šį įtraukiant ir kitas, alternatyvias bausmes, kurios apima ne tik baudą ir laisvės atėmimą, bet ir laisvės apribojimą arba areštą. Manytina, kad tai gali reikšmingai prisidėti prie platesnės teismo diskrecijos parinkti atliktos nusikalstamos veikos pavojingumą atitinkančią bausmę ir tinkamesnio skirtinos bausmės individualizavimo. Galiausiai, įstatymų leidėjo ryžtas įgyvendinti aptartus pakeitimus yra sveikintinas, atsižvelgiant į tai, kad nuo pat BK

įsigaliojimo nebuvo reikšmingai peržiūrėta nei BK 219 straipsnio dispozicija, nei pačios minimaliosios baudžiamosios atsakomybės taikymo ribos.

1.3 Asmens mokumo nustatymo problematika

Šiame darbe ne kartą buvo akcentuota, kad mokumas, kaip būtinoji baudžiamosios atsakomybės taikymo už mokesčių nesumokėjimą sąlyga, yra ganėtinai subjektyvus kriterijus, neturintis vieningo ir tikslaus apibrėžimo baudžiamosios justicijos prasme. Antai, net ir Lietuvos Aukščiausiasis Teismas bylose, kuriose keliami už BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką nuteistų kasatorių klausimai dėl mokumo fakto nustatymo, nėra konkrečiai įvardinęs, kokios konkrečiai yra nemokumo nustatymo sąlygos, *inter alia*, ar nemokumo sampratos baudžiamosios teisės prasme aiškinimui gali būti taikomos kitų teisės šakų teisės normos. Dėl šios priežasties laikytina, kad tikslus mokumo termino nustatymas ir jo apibrėžimas yra ypatingai svarbus, siekiant išvengti situacijų, kuomet nepagrįstai ir neproporcingai asmenims, objektyviai negalintiems vykdyti nei mokesčių, nei kitų prievolių, būtų taikoma baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą.

Analizuojant kitų teisės šakų įstatyminių reguliavimų, galima pastebėti, kad juridinių asmenų nemokumo sąvoką apibrėžia Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymo (toliau – JANĮ) 2 straipsnio 7 dalis, kuri numato, kad juridinio asmens nemokumas, tai: „juridinio asmens būseną, kai juridinis asmuo laiku negali vykdyti turtinių prievolių arba juridinio asmens įsipareigojimai viršija jo turto vertę“ (Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymas, 2019). JANĮ pateikta samprata yra ganėtinai abstrakti ir neįvardinanti tikslų finansinių ar materialinių rodiklių, išskyrus įsipareigojimų ir turto vertės santykį, todėl manytina, kad tokia nemokumo samprata palieka ypatingai didelę diskrecijos teisę teismui kiekvienu individualiu atveju, atsižvelgiant į konkrečias faktines aplinkybes, nustatyti įmonės mokumą ir atitinkamai pripažinti įmonę (ne)mokia, kai reikia spręsti baudžiamosios atsakomybės pagal BK 219 straipsnį klausimą. Atkreiptinas dėmesys ir į JANĮ 2 straipsnio 10 dalį, kurioje nurodyta juridinio asmens restruktūrizavimo proceso samprata – tai procedūra, kuria siekiama įveikti juridinio asmens finansinius sunkumus, išsaugoti jo gyvybingumą ir išvengti bankroto, gaunant kreditorių pagalbą finansiniams sunkumams įveikti. Kita vertus, Lietuvos Respublikos fizinių asmenų bankroto įstatymo (toliau – FABI) 2 straipsnio 2 dalis nustato tikslą ir apibrėžtą skolinių įsipareigojimų sumą ir momentą, nuo kurios laikytina, kad fizinis asmuo yra nemokus – tai yra fizinio asmens būklė, kai šis negali įvykdyti skolinių

įsipareigojimų kreditoriams, kurių mokėjimo terminai yra suėję ir jų dydis viršija 25 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintos minimaliosios mėnesinės algas (Lietuvos Respublikos fizinių asmenų bankroto įstatymas, 2013), kas šio darbo rengimo metu atitinka 25 950 Eur (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl 2025..., 2024). Pažymėtina ir tai, kad vadovaujantis FABĮ 1 straipsnio 1 dalimi, šio įstatymo normos taikomos ir asmenims, besiverčiantiems individualia veikla, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme, todėl šio įstatymo nuostatos gali būti aktualios ir sprendžiant dėl ūkinę – komercinę veiklą pagal individualios veiklos pažymą vykdančių subjektų mokumo, sprendžiant dėl baudžiamosios atsakomybės taikymo pagal BK 219 straipsnį.

Pažymėtina, kad nemokumo būsenos nustatymas kelia tam tikrą problematiką ir nenuoseklumą net ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje. Pavyzdžiui, vienoje kasacinio teismo nagrinėtoje byloje, asmuo pirmosios instancijos teismo buvo nuteistas už tai, kad pateikęs visas įstatymo numatytas mokesčių deklaracijas ir turėdamas galimybę, nesumokėjo pateiktose deklaracijose apskaičiuotų daugiau kaip 500 MGL dydžio – 521 167,92 Lt (150 940,00 Eur) mokesčių po to, kai mokesčių administratorius jam priminė apie pareigą per 20 dienų tai padaryti. Apeliacinės instancijos teismas, atsižvelgęs į specialisto išvadą, teigiančią, jog nuteistasis turėjo objektyvią galimybę sumokėti tik dalį apskaičiuotų mokesčių – 133 172,49 Lt (38 569,00 Eur) veiką perkvalifikavo į BK 219 straipsnio 1 dalį (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija). Kasaciniu skundu nuteistas teigė, jog jo vadovaujamos bendrovės veikla nusikalstamos veikos atlikimo metu *de facto* buvo paralyžiuota – Panevėžio apygardos teismo nutartimi buvo pritaikytos laikinosios apsaugos priemonės, kuriomis uždrausta vykdyti visus senus mokėjimus dėl rizikos pažeisti kreditorių eiliškumo teises, be kita ko, nuteistasis ėmėsi visų veiksmų bendrovės veiklai atnaujinti ir pratęsti, taip neprarandant klientų ir vykdamas visus įsipareigojimus pagal objektyvias galimybes. Kasaciniame skunde taip pat pažymėta, kad mokesčių administratoriaus turtiniai interesai galėjo būti apginti ir civiline tvarka, kadangi jie buvo kreditorių eilėje bendrovei iškeltoje restruktūrizavimo byloje, be to, nuteistasis dar bandė tartis ir kalbėtis su mokesčių administratoriumi, siekiant išdėstyti ar atidėti mokestinės prievolės vykdymą, tačiau, kasatoriaus manymu, mokesčių administratorius nebuvo linkęs bendradarbiauti. Teisėjų kolegija, priimdama sprendimą, vadovavosi šiais argumentais: 1) Panevėžio apygardos teisme iškeltoje restruktūrizavimo byloje bendrovei pritaikytomis laikinosiomis apsaugos priemonėmis nebuvo uždrausta mokėti įmonės komercinei veiklai reikalingų mokėjimų ir įmokų, mokesčių valstybei; 2) bendrovė dar iki restruktūrizavimo bylos iškėlimo neįvykdė mokestinės prievolės po mokesčių administratoriaus priminimo; 3)

nuteistojo nurodymu bendrovės buhalterė pirmiau apmokėdavo žaliavų tiekėjų sąskaitas, mokesčių administratoriui turimas mokestines prievoles apmokant vėliau. Atsižvelgiant į šiuos motyvus, teisėjų kolegija pripažino, jog bendrovė turėjo objektyvią galimybę sumokėti bent dalį priskaičiuotų mokesčių, todėl nuteistojo pripažinimas kaltu pagal BK 219 straipsnio 1 dalį yra visiškai pagrįstas ir nuteistojo kasacinis skundas atmestinas ir paliktas galioti apeliacinės instancijos teismo nuosprendis (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-451-139/2015).

Su aukščiau nurodyta kasacinio teismo teisėjų kolegijos išvada nesutiktina dėl keleto priežasčių. Pirmiausiai, bendrovės restruktūrizavimo procesas, kaip jau minėta aptariant JANĮ 2 straipsnio 10 dalies nuostatą, yra skirtas finansinių sunkumų turinčiai bendrovei išvengti nemokumo būsenos. Tai reiškia, kad juridinis asmuo, dar iki formalios restruktūrizavimo proceso pradžios (restruktūrizavimo bylos iškėlimo) nemenką laiko tarpą gali turėti rimtų finansinių sunkumų, pasireiškiančių negalėjimu stabiliai mokėti darbo užmokesčio darbuotojams, laiku atsiskaityti su visais žaliavų ir paslaugų tiekėjais bei mokesčių administratoriumi. Dėl šios priežasties manytina, kad teisėjų kolegijos argumentas, jog bendrovei restruktūrizavimo byla iškelta vėliau, nei bendrovė neįvykdė mokesčių administratoriaus priminimo sumokėti mokesčius, todėl bendrovė turėjo objektyvią galimybę sumokėti mokesčius, yra iš esmės nepagrįstas. Antra, kasacinis teismas suteikė pernelyg didelę reikšmę bendrovės buhalterės parodymams, kuriuose buvo pažymėta, jog nuteistojo paliepiu buvo pirmiau atsiskaitoma su bendrovės žaliavų tiekėjais, o tik po to su mokesčių administratoriumi. Šio argumento atžvilgiu paminėtina, jog pagrindiniu privataus juridinio asmens tikslu laikytinas privačių interesų tenkinimas – materialios naudos kūrimas juridinio asmens dalyviams, valdymo organams ar kitoms glaudžiai susijusioms interesų grupėms, t. y. privataus juridinio asmens tikslais tenkinami poreikiai yra tiesioginėje priešpriešoje su visuomenės poreikiais (Vileita, 2009, p. 226). Pažymėtina ir tai, kad stabili bendrovės veikla yra kertinis bendrovės vadovo interesas, kadangi tokiu atveju, kai bendrovės pajamos ir išlaidos yra stabilios, ši gali vykdyti visas savo prievoles, įskaitant ir mokestines. Priešingu atveju, neišlaikius harmoningos kitų, nei mokesčių administratorius, kreditorių interesų tenkinimo tvarkos ir sutelkiant pernelyg didelius bendrovės resursus vien tik bendrovės mokestinių prievolių vykdymui, būtų iš esmės pažeidžiamos kitų kreditorių teisės ir teisėti interesai, keliama grėsmė bendrovės, kaip verslo subjekto, tęstinumui, tuo pačiu – bendrovė būtų galimai priversta kreiptis dėl nemokumo bylos iškėlimo, t. y. mokestinių prievolių pirmaeilis vykdymas kitas prievoles laikant antraeilėmis iš esmės galėtų nulemti bendrovės

veiklos „paralyžiavimą“, kadangi susidarytų situacija, kuomet bendrovė paprasčiausiai neturėtų jokių finansinių resursų toliau vykdyti veiklos – pirkti žaliavų, paslaugų, uždirbti pelno ir išmokėti darbo užmokesčių darbuotojams. Trečia, vėlesnėje, nei buvo išnagrinėta aptarta byla, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje galima pastebėti ne vieną atvejį, kai iš esmės identiškus veiksmus atlikę asmenys buvo išteisinti pagal BK 219 straipsnį. Pavyzdžiui, kitoje kasacinio teismo nagrinėtoje byloje išteisintasis, kaip bendrovės vadovas, po mokesčių administratoriaus pateikto priminimo sumokėti 70 091,15 Eur mokesčių, esant areštuotoms bendrovės sąskaitoms dėl kitų kreditorių reikalavimų, vykdė atsiskaitymus ir su kitais bendrovės kreditoriais, ir su mokesčių administratoriumi, mokėdamas mokesčius dalimis. Šioje byloje kasacinio teismo teisėjų kolegija, panaikindama apeliacinės instancijos teismo apkaltinamąjį nuosprendį ir palikdama galioti pirmosios instancijos teismo išteisinamąjį nuosprendį, pripažino, jog bendrovė objektyviai buvo nemoki, turėjo rimtų finansinių problemų, todėl negalėjo sumokėti priskaičiuotų mokesčių, be kita ko, teismas pažymėjo, jog mokėjimas kitiems kreditoriams negali būti laikomas sąmoningai sukeltu nemokumu siekiant išvengti pareigos sumokėti mokesčius ir užtraukti baudžiamąją atsakomybę pagal BK 219 straipsnį (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. gegužės 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-153-387/2023). Tuo pačiu, identišką poziciją Lietuvos Aukščiausiasis Teismas laikėsi ir kitoje išnagrinėtoje byloje, kurioje išteisintasis, esant pateiktam mokesčių administratoriaus priminimui apie prievolę sumokėti mokesčius ir suėjus šio priminimo terminui, nesumokėjo 38 846,66 Eur mokesčių. Teisėjų kolegija, panaikindama apeliacinės instancijos apkaltinamąjį nuosprendį ir palikdama išteisinamąjį pirmosios instancijos teismo nuosprendį, nurodė, jog kasatorius įrodė jo vadovaujamos bendrovės nemokumo faktą, be kita ko, sutiko su kasatoriaus argumentais, nurodančiais jog vienu metu sumokėjus visas mokesčines nepriemokas, bendrovė būtų bankrutavusi. Visgi, kaip ir kitų aptartų bylų atvejais, išteisintojo vadovaujama bendrovė vykdė mokėjimus ir pačiam mokesčių administratoriui, ir kitiems bendrovės kreditoriams, pvz., medžiagų ir paslaugų teikėjams (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-367-303/2017).

Taigi, galima pastebėti tam tikrą prieštaravimą tarp skirtingų teismo sprendimų iš esmės identiškomis aplinkybėmis. Pirmiausiai aptartoje nutartyje, kuria palikti apkaltinamieji teismų nuosprendžiai, pažymėta, kad bendrovė turėjo galimybę sumokėti bent dalį priskaičiuotų mokesčių, tačiau to nepadarė, kadangi bendrovės vadovas pirmenybę teikė atsiskaitymui su žaliavų ir paslaugų teikėjais, o tik po to su mokesčių administratoriumi. Šioje nutartyje kasacinis teismas iš esmės nesutiko su kasatoriaus argumentais dėl bendrovės sąskaitų arešto

ir jų lemtingo vaidmens sukeliant bendrovės nemokumą. Kita vertus, kasacinis teismas vėliau aptartose nutartyse *expressis verbis* nurodė, jog mokėjimas kitiems kreditoriams negali būti priežastimi nei pripažinti asmenį sąmoningai sukeliant bendrovės nemokumą, nei baudžiamosios atsakomybės už BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką atsiradimui, be kita ko, esant sudėtingai įmonės finansinei situacijai, jos vadovo veiksmai nesumokant viso įsiskolinimo vienu kartu negali būti vertinami kaip padaryti tiesiogine tyčia – tai nėra laikytina mokesčių nesumokėjimu pagal BK 219 straipsnį.

Būtina paminėti tai, kad vertinant BK 219 straipsnyje įtvirtintą asmens, traukino baudžiamojon atsakomybėn, būtinąjį mokumo kriterijų, galima pastebėti, jog valstybėse, kuriose yra numatyta iš esmės identiška nusikalstama veika, asmens mokumo kriterijaus nustatymas nėra būtinas. Antai, Latvijos baudžiamojo kodekso 218 straipsnyje, numatančiame baudžiamąją atsakomybę už mokesčių ir jiems prilyginamų įmokų mokėjimo vengimą nėra tiesiogiai nurodoma, kad mokesčių mokėtojas privalo būti mokus, siekiant šį patraukti baudžiamojon atsakomybėn už mokesčių nesumokėjimą (Krimināllikums, 1999). Vertinant šio požymio nustatymo (ne)būtinumą, atkreiptinas dėmesys į Latvijos Aukščiausiojo Teismo (Senato) išreikštą poziciją, pagal kurią tinkamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, kaip viešojo intereso dalykas, yra aukščiau už komercinę – ūkinę veiklą vykdančio subjekto galimybę tinkamai vykdyti tokią veiklą, todėl šios nusikalstamos veikos inkriminavimui nedaro įtakos tai, ar asmuo turėjo galimybę mokesčius sumokėti, ar ne (Tiesu prakses apkopojums – Izvairīšanās no nodokļu..., 2022). Taigi, Latvijoje, priešingai nei Lietuvoje, siekiant mokesčių nesumokėjusiam asmeniui taikyti baudžiamąją atsakomybę pagal Latvijos Respublikos baudžiamojo kodekso 218 straipsnį nėra būtina nustatyti asmens mokumo ir objektyvios galimybės sumokėti mokesčius. Taigi, iš to išplaukia tai, kad kitų užsienio valstybių, kuriose nustatyta identiška ar neatsiejamai panaši mokesčių nesumokėjimo nusikalstama veika kontekste, Lietuvoje galiojantis reguliavimas yra iš esmės švelnesnis dėl būtinybės nustatyti asmens mokumą siekiant taikyti baudžiamąją atsakomybę.

Apibendrinant aukščiau išdėstytus argumentus, galima teigti, kad vieningos ir tikslios asmens mokumo nustatymo tvarkos, baudžiamosios justicijos prasme, nėra. Kiekvienu atveju asmens mokumas privalo būti įvertinamas individualiai, atsižvelgiant į visas reikšmingas bylos aplinkybes, be kita ko, paties asmens elgesį siekiant išvengti nemokumo būsenos atsiradimo ir iš to kylančios pasekmės – negebėjimo atsiskaityti su mokesčių administratoriumi. Kita vertus, net ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje pastebimas nenuoseklumas vertinant būtinąjį mokesčių nesumokėjimo veikos sudėties požymį – asmens mokumą. Šis nenuoseklumas

pasireiškia tuo, kad iš trijų šiame darbe nagrinėtų kasacinio teismo bylų, turinčių itin panašias faktines aplinkybes, dviejose iš jų kaltinamasis buvo visiškai išteisintas, motyvuojant bendrovės nemokia būkle dėl vykdytų atsiskaitymų kitiems kreditoriams ir šių kreditorių interesų derinimo, o kitoje – nuteistas grindžiant tuo, kad šis nepagrįstai suteikė pirmenybę atsiskaitymui su kitais bendrovės kreditoriais.

1.4 Mokesčių nesumokėjimo kaip nusikalstamos veikos pasireiškimas Lietuvoje

Siekiant objektyviai ir nešališkai įvertinti mokesčių nesumokėjimo kaip nusikalstamos veikos pasireiškimo apimtį Lietuvoje, būtina išanalizuoti ir įvertinti aktualius statistinius duomenis. Manytina, kad tokiais duomenimis yra pirmosios instancijos teismų nuosprendžiai, kuriais asmenys yra pripažįstami kaltais atlikus BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką, taip pat duomenys apie vienerių kalendorinių metų laikotarpiu Lietuvos Respublikoje registruojamas nusikalstamas veikas pagal aptariamą straipsnį. Šių duomenų įvardinimas ir analitinis įvertinimas atskleidžia BK 219 straipsnio taikymo praktikoje apimtį ir dinamiką (pokyčius). Tokių duomenų įvertinimas taip pat leidžia sudaryti bendrą įvaizdį apie teismų už mokesčių nesumokėjimo nusikalstamą veiką dažniausiai skiriamas bausmes – jų rūšis, dydį ir įvairių bylos aplinkybių įtaką bausmės parinkimui. Visiems toliau aptariamams duomenims surinkti naudojama Informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos kaupiama informacija.

Pirmiausiai būtina apžvelgti bendrą mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos pasireiškimą Lietuvos Respublikoje 5 metų laikotarpiu, vertinant registruotus šios nusikalstamos veikos atvejus. Pažymėtina, kad 5 metų laikotarpis yra pasirinktas dėl to, jog būtų galima pastebėti bendrą šios nusikalstamos veikos dinamiką, be to, išvengti neįprastinių analizuojamų duomenų pokyčių dėl tam tikrų vienkartinų įvykių įtakos, pavyzdžiui, pakitusio reglamentavimo.

1 lentelė. Užregistruotų veikų, perduotų į teismą bylų ir nutrauktų ikiteisminių tyrimų pagal BK 219 straipsnį skaičius 2019-2024 metais

Veiksmas / Metai:	2019 m.	2020 m.	2021 m.	2022 m.	2023 m.	2024 m.
Užregistruota iš viso:	11	3	4	5	10	5
Perduota į teismą su kaltinamuoju aktu / baudžiamasis įsakymas / pagreitinamas procesas:	8	3	5	1	6	2
Nutraukti ikiteisminiai tyrimai BPK numatytais pagrindais:	7	10	2	4	3	3

Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis: Informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: <https://www.ird.lt/lt/paslaugos/tvarkomu-valdomu-registru-ir-informaciniu-sistemu-paslaugos/nusikalstamu-veiku-zinybinio-registro-nvzr-atviri-duomenys-paslaugos/nusikalstamumo-duomenu-rinkiniai>

Iš lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad per analizuojamą 5 metų laikotarpį registruoti 38 atvejai, iš kurių 25 atvejais (66 proc.) byla buvo perduota nagrinėjimui į teismą, priimtas baudžiamasis įsakymas arba byla nagrinėta pagreintinto proceso būdu. Lyginant aptariamos veikos pasireiškimą su objektyviai pavojingesnėmis ir išskirtinai tik laisvės atėmimo bausmę numatančiomis nusikalstamomis veikomis galima pastebėti, kad šių veikų yra registruojama ir perduodama į teismą nagrinėjimui yra ženkliai daugiau. Antai, vienos iš pavojingiausių nusikalstamų veikų – BK 129 straipsnio 1 dalyje numatyto nužudymo – 2019 – 2024 metų laikotarpiu buvo registruoti 523 atvejai, iš kurių atlikus ikiteisminį tyrimą 414 buvo perduoti į teismą nagrinėjimui, t. y. apie 79 proc. Kita vertus, su aptariama BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika labiau artimos BK 220 ir 221 straipsniuose numatytos veikos per 2019 – 2024 metų laikotarpį buvo registruotos atitinkamai 686 ir 9 kartus, o į teismą nagrinėjimui, baudžiamojo įsakymo priėmimui arba bylos nagrinėjimui pagreintinto proceso būdu perduotų bylų skaičius yra atitinkamai 373 ir 9, t. y. atitinkamai 54 ir 100 proc. (Informatikos ir ryšių departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, 2024). Paminėtina, kad dėl tam tikrų statistinius duomenis iškreipiančių anomalijų (pvz. metų pabaigoje pradėtų ikiteisminių tyrimų nutraukimas kitais metais arba ikiteisminių tyrimų pradėjimas keleto asmenų atžvilgiu, užregistruojant tai kaip vieną nusikalstamą veiką) nėra galimybės tiksliai įvardinti konkretaus nutrauktų ikiteisminių tyrimų procento.

Aukščiau pateikti duomenys leidžia daryti sąlyginai pagrįstą išvadą, kad mokesčių nesumokėjimas yra ypatingai retai padaroma nusikalstama veika, kurios pasireiškimas yra ženkliai mažesnis net ir už objektyviai pavojingesnes nusikalstamas veikas bei artimą BK 220 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką – neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą mokesčių administratoriui. Visgi, įdomu tai, kad BK 221 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos paplitimas yra mažesnis netgi už aptariamą BK 219 straipsnyje numatytos veikos, kas gali kelti atskirus klausimus dėl šios veikos kriminalizavimo pagrįstumo. Kita vertus, iš pateiktų duomenų galima daryti išvadą, kad asmenys, kurie siekia neteisėtai išvengti prievolės mokėti mokesčius, dažniausiai renkasi ne piktavališkai nemokėti mokesčių pagal mokesčių administratoriaus priminimą apie tokią prievolę ar neteikti deklaracijų (ataskaitų) iš viso, tačiau teikti neteisingus duomenis mokesčių administratoriui apie savo pajamas, pelną ar turtą. Tokia išvada leidžia susidaryti nuomonę, kad dauguma asmenų savo MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punkte įtvirtintas pareigas iš dalies įvykdo, t. y. pateikia reikalaujamą deklaraciją ar ataskaitą apie gautas pajamas, pelną ar turimą turtą. Visgi, pastebėtina, kad net ir iš dalies įvykdžius savo, kaip mokesčių mokėtojo, pareigą bei pateikus tokią deklaraciją su žinomai neteisingais duomenimis, asmuo bus traukiamas baudžiamojon atsakomybėn.

Antra grupė aptartinų ir ypatingai svarbių duomenų – pirmosios instancijos teismuose išnagrinėtos bylos. Pažymėtina, kad šių duomenų analizė leis atskleisti tikslų nusikalstamos veikos kvalifikavimą, kas prisidėtų prie detalesnės pateikiamos informacijos analizės, pavyzdžiui, įvertinant kokia dalis nuteistųjų buvo nuteisti pagal bendrąją ar kvalifikuotąją sudėtis. Šiam tikslui taip pat yra pasirinktas 5 metų laikotarpis, leidžiantis objektyviai įvertinti duomenis bei išvengti vienkartiniais įvykiais sukeliama duomenų iškraipymo. Pažymėtina, kad tikslūs duomenys apie bylų nagrinėjimą pagal konkrečius BK straipsnius apeliacinės instancijos teismuose nėra kaupiami ir viešinami, todėl nėra galimybės atlikti šių duomenų analizės.

2 lentelė. **Pirmosios instancijos teismuose bendrąja proceso forma išnagrinėtų bylų pagal tikslas BK 219 straipsnio dalis skaičius 2018 – 2023 metais.**

Dalis / Metai:	2018 m.	2019 m.	2020 m.	2021 m.	2022 m.	2023 m.
Bendrai:	14	12	3	4	1	6
BK 219 str. 1 d.	10	6	0	2	0	0
BK 219 str. 2 d.	4	6	3	2	1	6
BK 219 str. 3 d.	0	0	0	0	0	0

Šaltinis: Sudaryta autoriaus, remiantis: Informatikos ir ryšių departamento prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos duomenimis. Prieiga per internetą: <https://www.ird.lt/lt/paslaugos/tvarkomu-valdomu-registru-ir-informaciniu-sistemu-paslaugos/nusikalstamu-veiku-zinybinio-registro-nvzr-atviri-duomenys-paslaugos/ataskaitos-1/teisminio-nagrinejimo-statistika-1?year=2023&period=1-12&group=210>

Pirmiausiai atkreiptinas dėmesys į faktą, kad per 5 metų nagrinėjamą laikotarpį nebuvo priimtas nei vienas nuosprendis, kuriuo asmuo būtų nuteistas pagal BK 219 straipsnio 3 dalį (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija). Primintina, kad pagal jau nebegaliojančią BK 219 straipsnio privilegijuotąją sudėtį baudžiamoji atsakomybė asmeniui galėjo kilti nesumokėjus bent 1 MGL mokesčių. Visgi, siekiant kuo aukštesnės atliekamo tyrimo kokybės, asmenų skaičių, kurie buvo patraukti baudžiamojon atsakomybėn pagal BK 219 straipsnio 3 dalį, iš dalies galima nustatyti sistemiškai analizuojant duomenis apie pirmosios instancijos teismų bendrąja proceso forma išnagrinėtas bylas ir perduotus pareiškimus teismui dėl baudžiamojo įsakymo priėmimo. Vertinant šiuos duomenis svarbu paminėti dvi esmines sąlygas, kurioms esant vertinami šie duomenys: 1) visos trys BK 219 straipsnio sudėtys (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) iš esmės atitinka BPK 418 straipsnyje numatytus baudžiamojo įsakymo priėmimo kriterijus; 2) vadovaujasi prezumpcija, kad baudžiamasis procesas dėl objektyviai mažiausiai pavojingos aptariamame straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos bus dažniausiai užbaigiamas ne nuosprendžiu, bet teismo baudžiamuoju įsakymu. Atsižvelgiant į šias sąlygas, galima pastebėti, kad per analizuojamą 2018 – 2023 m. laikotarpį teismui buvo perduoti 6 pareiškimai dėl teismo baudžiamojo įsakymo, todėl galima daryti išvadą, jog visi arba dauguma šių atvejų buvo būtent dėl BK 219 straipsnio 3 dalyje (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) numatytos nusikalstamos veikos.

Visgi, šiame kontekste ypatingai svarbu yra įvertinti ir tai, kad tam tikrais atvejais bylos net ir pirmosios instancijos teisme gali būti nagrinėjamos ne vienerius metus, todėl nėra objektyvios galimybės visiškai teisingai nustatyti tikslus asmenų, konkrečiais metais nuteistų pagal tikslas BK 219 straipsnio dalis, skaičius. Kita vertus, ši aplinkybė netrukdo analitiškai

įvertinti jau turimų duomenų. Antai, iš aukščiau pateiktos informacijos galima pastebėti įdomų faktą, kad daugiausiai nuosprendžių buvo priimti būtent už pačios pavojingiausios BK 219 straipsnio 2 dalyje numatytos nusikalstamos veikos padarymą – 22 nuosprendžiai (apie 55 proc.). Kita vertus, už BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytos bendrosios sudėties realizavimą buvo priimta 18 nuosprendžių (apie 45 proc.).

Atsižvelgiant į anksčiau padarytas išvadas, galima jas apibendrinti ir teigti, kad už aptariamame straipsnyje numatytos mažiausiai pavojingos BK 219 straipsnio 3 dalyje (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) nusikalstamos veikos padarymą baudžiamojon atsakomybėn pagal teismo baudžiamuosius įsakymus buvo patraukti 6 arba mažiau asmenų. Taigi, šie įvardinti duomenys leidžia daryti išvadą, kad dažniausiai baudžiamoji atsakomybė yra taikoma asmenims, realizavusiems pačią pavojingiausią BK 219 straipsnyje numatytą sudėtį, pagal kurią baudžiamoji atsakomybė kyla tik nesumokėjus didelės vertės mokesčių.

Trečioji grupė šiame darbe analizuojamų duomenų apie aptariamo BK 219 straipsnio taikymą – asmenims už šios veikos padarymą priimtų nuosprendžių ir nutarčių, taip pat ir jais paskirtų bausmių analizė. Nurodytų duomenų analizė leis susidaryti objektyvų įvaizdį apie dažniausiai asmenims skiriamas bausmes, be kita ko, suteiks galimybę objektyviai įvertinti baudžiamosios atsakomybės už aptariamą nusikalstamą veiką taikymą. Pažymėtina, kad prie paskirtų laisvės atėmimo bausmių priskirtini ir tokie atvejai, kai nusikalstamą veiką atlikusiam asmeniui buvo paskirta laisvės atėmimo bausmė, tačiau šios vykdymas buvo atidėtas pilnai arba iš dalies, be kita ko, nagrinėjami tik tokių baudžiamųjų bylų duomenys, kuriose teismų nuosprendžiai yra galutinai įsiteisėję.

Pirmiausiai aptartini teismų nuosprendžiai, kuriais asmenys nuteisti už BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytos nusikalstamos veikos atlikimą. Pastebėtina, kad už šios veikos atlikimą kaip taisyklė yra skiriama baudos bausmė, pavyzdžiui, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartimi buvo palikti galioti žemesnių instancijų teismų nuosprendžiai, kuriais asmeniui už 40 910,24 Eur mokesčių nesumokėjimą buvo paskirta 170 MGL (8 500 Eur) bauda (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2024 m. birželio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-201-628/2024). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad atskirais atvejais, net ir esant nusikalstamų veikų daugumai, už BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytą veiką gali būti paskirta baudos bausmė. Antai, vienoje Panevėžio apygardos teismo nagrinėtoje byloje asmuo buvo nuteistas už BK 219 straipsnio 1 dalyje, BK 223 straipsnio 1 dalyje ir 183 straipsnio 2 dalyje numatytų veikų padarymą galutine subendrinta 5 021,34 Eur bauda (Panevėžio apygardos teismo 2019 m. balandžio 5 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-42-768/2019).

Vertinant teismų priimtus sprendimus bylose, kuriose asmenys buvo kaltinami ir nuteisti už BK 219 straipsnio 2 dalyje numatytą nusikalstamą veiką, galima pastebėti, kad itin dažnu atveju yra skiriama baudos bausmė. Antai, vienu Vilniaus apygardos teismo priimtu baudžiamuoju įsakymu nuteistajai už 87 605,91 Eur mokesčių nesumokėjimą buvo paskirta 120 MGL (6 000,00 Eur) dydžio bauda (Vilniaus apygardos teismo 2023 m. spalio 23 d. baudžiamasis įsakymas baudžiamojoje byloje Nr. e1-308-935/2023). Kitoje byloje, Kauno apygardos teismo priimtu nuosprendžiu asmuo buvo nuteistas pagal BK 219 straipsnio 2 dalį už tai, kad esant mokesčių administratoriaus pateiktam raginimui nesumokėjo 113 276,17 Eur mokesčių. Pažymėtina tai, kad šiuo atveju asmuo jau buvo teistas už to paties straipsnio 1 dalyje numatytos veikos padarymą ir teistumas nebuvo išnykęs, tačiau net ir esant tokioms aplinkybėms asmeniui buvo paskirta 150 MGL (7 500,00 Eur) bauda (Kauno apygardos teismo 2024 m. gegužės 21 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-208-634/2024).

Akcentuotina, kad terminuoto laisvės atėmimo bausmės be išimčių skiriamos tais atvejais, kai asmens padarytos veikos, kartu su BK 219 straipsnio 2 dalyje numatyta veika, sudaro nusikalstamų veikų daugetą ir (ar) keletą atskirų nusikalstamų veikų. Pavyzdžiui, Vilniaus apygardos teismo nuosprendžiu asmuo buvo nuteistas už 2 atskirus BK 219 straipsnio 2 dalyje numatytos veikos epizodus, 3 atskirus BK 222 straipsnio 1 dalyje numatytos veikos epizodus, taip pat ir vieną BK 300 straipsnio 3 dalyje numatytos veikos epizodą. Teismas nuosprendžiu asmeniui paskyrė galutinę 2 metų laisvės atėmimo bausmę, šios vykdymą atidedant 2 metų laikotarpiui (Vilniaus apygardos teismo 2020 m. gruodžio 29 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-640-468/2020).

Kita vertus, neretai pasitaiko atvejų, kuomet asmenys už reikšmingai pavojingesnę BK 219 straipsnio 2 dalyje numatytą nusikalstamą veiką yra visiškai išteisinami, net ir įrodžius visų objektyviųjų veikos požymių egzistavimą. Antai, vienoje Kauno apygardos teismo nagrinėtoje byloje asmuo buvo visiškai išteisintas, nepaisant to, kad formaliai realizavo visus objektyviuosius veikos sudėties požymius. Teismas tokį sprendimą motyvavo tuo, kad bylos kontekste nėra pagrindo išteisintosios veiksmuose konstatuoti tiesioginės tyčios, taip pat ir piktybinio neveikimo pobūdžio, atsižvelgiant į tai, kad nors ir asmuo gavo mokesčių administratoriaus raginimą sumokėti mokesčius ir per šį terminą dėl sudėtingos įmonės finansinės būklės to nepadarė, tačiau neženkliai pavėlavus mokesčius sumokėjo po šio raginimo įvykdymo termino (Kauno apygardos teismo 2024 m. lapkričio 15 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-220-888/2024). Kitoje aptariamoje byloje Klaipėdos apygardos teismas išteisino asmenį dėl BK 219 straipsnio 2 dalyje numatytos veikos padarymo esant iš

esmės tapačioms aplinkybėms, kaip ir anksčiau aptartame Kauno apygardos teismo nuosprendyje, pažymint, kad išteisintasis dėjo visas objektyviai įmanomas pastangas jo vadovaujamos bendrovės mokumui išsaugoti ir tinkamai atsiskaityti su visais, įskaitant ir mokesčių administratorių, kreditoriais (Klaipėdos apygardos teismo 2024 m. birželio 13 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-56-380/2024).

Taigi, iš aukščiau išanalizuotų bylų statistinių duomenų matyti, kad net 29 proc. atvejų asmenys buvo išteisinti dėl BK 219 straipsnio 1 ir 2 dalyje numatytų veikų padarymo, o 71 proc. atvejų asmenys buvo nuteisti. Pastebėtina, jog net 80 proc. nagrinėtų atvejų nuteistiesiems buvo paskirtos su laisvės atėmimu nesusijusios bausmės (pvz. baudos), tačiau tik 20 proc. atvejų buvo paskirta terminuoto laisvės atėmimo bausmė, be kita ko, dažnu atveju skirta tik esant reikšmingoms atsakomybę sunkinančioms aplinkybėms.

Apibendrinant aukščiau nurodytus duomenis, galima daryti toliau sekančias išvadas. Pirma, mokesčių nesumokėjimas yra ypatingai retai padaroma nusikalstama veika, kurios pasireiškimas yra ženkliai mažesnis net ir už visuomenei pavojingesnes nusikalstamas veikas, taip pat ir artimą BK 220 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką, bet dažnesnis nei BK 221 straipsnyje numatytos veikos. Dėl šios priežasties manytina, kad asmenys, kurie siekia neteisėtai išvengti prievolės mokėti mokesčius, dažniausiai renkasi ne piktavališkai nemokėti mokesčių pagal mokesčių administratoriaus priminimą apie tokią prievolę ar neteikti deklaracijų (ataskaitų) iš viso, tačiau teikti neteisingus duomenis mokesčių administratoriui apie savo pajamas, pelną ar turtą. Antra, per darbe nagrinėtą 2018 – 2023 m. laikotarpį nebuvo priimtas nei vienas nuosprendis, kuriuo asmuo būtų nuteistas už BK 219 straipsnio 3 dalyje (iki 2023-06-01 galiojusi redakcija) numatytą nusikalstamą veiką. Tai suponuoja išvadą, kad dėl daugumos asmenų, kuriems buvo pareikšti įtarimai atlikus tokią nusikalstamą veiką, ikiteisminiai tyrimai buvo nutraukti BPK numatytais pagrindais arba šių atžvilgiu buvo priimti teismo baudžiamieji įsakymai, kurių per nagrinėtą laikotarpį galėtų būti mažiau nei 6. Trečia, už BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytą nusikalstamą veiką, kaip taisyklė, yra taikoma tik baudos bausmė, nepaisant to, kad straipsnio sankcijoje yra numatyta galimybė paskirti terminuotą laisvės atėmimą iki 4 metų. Šio straipsnio taikymo atvejais, aplinkybė, kad veika atlikta kartu su pavienėmis kitomis nesunkiomis ar apysunkėmis veikomis, dažnu atveju nenulemia kitokios nei bauda bausmės taikymo. Kartu pažymėtina, kad net ir atvejais, kai asmenys yra teisiami pagal BK 219 straipsnio 2 dalį, numatančią galimybę skirti terminuotą laisvės atėmimą iki 7 metų, terminuoto laisvės atėmimo bausmė nėra dažnai taikoma – vietoje jos skiriama baudos bausmė, išskyrus atvejus, kai veika atliekama kartu su kitomis

nusikalstamomis veikomis ir (ar) yra keletas atskirų veikos epizodų, sudarančių savarankiškas nusikalstamas veikas.

2. BAUDŽIAMOSIOS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ NESUMOKĖJIMĄ ATSKYRIMAS

2.1 Mokesčių nesumokėjimo atskyrimas nuo artimų nusikalstamų veikų

Siekiant nustatyti baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos taikymą, būtina apžvelgti ir įvertinti šios veikos santykį su kitomis artimai susijusiomis nusikalstamomis veikomis. Atsižvelgiant į BK XXXII skyriaus pavadinimą (Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai) ir tai, kad tik 3 šio skyriaus nusikalstamos veikos tiesiogiai numato baudžiamąją atsakomybę už būtent mokesčių teisės aktų ir juose numatytų mokesčių mokėtojo pareigų pažeidimus, artimiausiomis aptariamai mokesčių nesumokėjimui veikomis laikytinos to paties rūšinio objekto veikos, numatytos BK 220 – 221 straipsniuose. Šiuose BK straipsniuose numatytos nusikalstamų veikų sudėtys, kuriomis atitinkamai kriminalizuojamas neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas mokesčių administratoriui, taip pat ir deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas pažeidžiant teisės aktų nustatytą tvarką. Visgi, nepaisant to paties aptariamų veikų rūšinio objekto – Lietuvos Respublikos finansų sistemos, pastebėtina, kad kiekviena iš šių veikų turi tam tikrus unikalius sudėties požymius, kurie leidžia patikimai atskirti veikas vieną nuo kitos, be kita ko, išvengti galimos normų kolizijos sprendžiant dėl baudžiamosios atsakomybės taikymo.

Analizuojama BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika nuo veikų, numatytų BK 220 – 221 straipsniuose, yra pirmiausiai atskirtina per objektą, t. y. teisinius gėrius, į kuriuos yra kėsiamasi atliekant veiką. Kaip jau minėta, mokesčių nesumokėjimo pagrindiniu ir esminiu objektu laikytina Lietuvos Respublikos įstatymais nustatyta mokesčių mokėjimo tvarka, o papildomu – Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų dalies suformavimo interesai (Abramavičius *et al*, 2010, p. 57). Kita vertus, BK 220 – 221 straipsnyje numatytomis veikomis yra kėsiamasi į teisės aktais numatytą fizinio ar juridinio asmens pajamų, pelno ar turto deklaravimo arba duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo tvarką, o papildomu BK 220 straipsnyje numatytos veikos objektu laikytini valstybės biudžeto formavimo interesai (Abramavičius *et al*, 2010, p. 62, 65). Manytina, kad toks nagrinėjamų veikų objekto aiškinimas yra iš esmės pagrįstas, tačiau pridurtina, kad valstybės biudžeto formavimo interesų pažeidimas turėtų būti priskiriamas ne tik BK 220 straipsnyje numatytai veikai, bet ir BK 221 straipsnyje numatytai nusikalstamai veikai. Tai pagrįstina tuo, kad abiejų veikų padarymo

atvejais Lietuvos Respublikos biudžetas gali negauti suplanuotų pajamų skirtingais būdais: a) asmuo pajamų, pelno arba turto deklaracijoje pateikia neteisingus duomenis apie gautas pajamas, pelną ar turimą turtą, arba; b) asmuo teisės aktų nustatyta tvarka nepateikia reikalaujamos deklaracijos ar kitokio dokumento apie asmens pajamas, pelną ar turtą. Abiem atvejais valstybės įgaliotos institucijos neturi galimybės tinkamai įvertinti asmens gautų pajamų, pelno ar turimo turto, dėl ko negali apskaičiuoti asmens į Lietuvos Respublikos biudžetą mokėtinų mokesčių. Iš šių aplinkybių galima daryti išvadą, kad nors ir BK 219, 220 ir 221 straipsniuose numatytų veikų sudėtys turi vieną bendrą papildomą objektą, tačiau gali būti patikimai atskiriamos per pagrindinį objektą, į kurį yra kėsinamasi.

Kitas lyginamų nusikalstamų veikų sudėties požymis, per kurį šias veikas galima atskirti, yra nusikalstamos veikos dalykas. BK 220 ir 221 straipsniuose numatytų veikų atvejais, dalyku atitinkamai yra deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ir kiti dokumentai, į kuriuos įrašomi neteisingi duomenys apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimas, taip pat tokių deklaracijų arba nustatyta tvarka patvirtintų ataskaitų ir kitų dokumentų nepateikimas. Kita vertus, mokesčių nesumokėjimo nusikalstamos veikos dalyką sudaro pinigai, kurie mokesčių administratoriui ar kitam valstybės įgaliotam subjektui privalo būti mokami kaip atitinkamas mokestis (Abramavičius *et al*, 2010, p. 57, 63).

Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčių deklaracijos, patvirtintos ataskaitos ir kito dokumento sampratos privalo būti suprantamos bei interpretuojamos taip, kaip jos yra apibrėžtos atitinkamuose teisės aktuose. Pavyzdžiui, MAĮ 2 straipsnio 8 dalis mokesčių deklaraciją apibrėžia kaip mokesčių mokėtojo pateikiamą mokesčių administratoriui dokumentą, kuriame nurodoma informacija apie mokesčių mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą už mokesčio įstatyme nustatytą laikotarpį, taip pat su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susiję kiti duomenys. Tai reiškia, kad ne bet kokios, tačiau būtent įstatymuose ar kituose teisės aktuose nustatytos deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas ir (ar) neteisingų duomenų įrašymas juose asmeniui užtraukia baudžiamąją atsakomybę pagal atitinkamai BK 221 ir 220 straipsnius.

Pažymėtina, kad baudžiamoji atsakomybė už BK 221 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką kyla tik tokiu atveju, kai mokesčių administratorius baudžiamojon atsakomybėn traukiamam asmeniui raštu tinkamai įteikė priminimą apie pareigą pateikti reikalaujamą deklaraciją, patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą. Tokį aiškinimą patvirtina ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išsakyta pozicija, nurodanti, kad aiškinant šią blanketinę normą, būtina vadovautis MAĮ 164 straipsniu, kurio 1 dalyje išvardyti dokumentų įteikimo

mokesčių mokėtojų būdai. Paminėta nuostata reglamentuoja santykius tarp valstybės įgaliotos atitinkamos institucijos, priimančios deklaracijas, ataskaitas ar kitus dokumentus, ir asmenų, turinčių pareigą tokius dokumentus pateikti, kas reiškia, kad tiek atitinkama valstybės institucija, tiek ir konkretus fizinis ar juridinis asmuo savo teises ir pareigas, susijusias su atitinkamų deklaracijų, ataskaitų ar kitų dokumentų pateikimu, privalo įgyvendinti tokia tvarka, kokią nustato įstatymas ar kitoks teisės norminis aktas (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-252-697/2018). Identiška taisyklė taikytina ir BK 219 straipsnio inkriminavimo atvejais t. y. asmeniui turi būti raštu ir tinkamai įteikiamas mokesčių administratoriaus ar kito valstybės įgalioto subjekto priminimas apie pareigą sumokėti mokesčius. Priešingu atveju, baudžiamosios atsakomybės pagal BK 219 straipsnį taikymas nesant tinkamo mokesčių administratoriaus ar kito valstybės įgalioto subjekto raštiško ir tinkamai asmeniui įteikto priminimo apie pareigą sumokėti mokesčius visiškai prieštarautų pačios normos dispozicijos turiniui.

Aptariamų nusikalstamų veikų atriboti per veikos baigtumo momentą nėra galimybės, kadangi visų trijų veikų sudėtys yra formaliosios – nei vienos iš jų inkriminavimui nėra būtina, jog atsirastų nusikalstami padariniai. Antai, BK 219 straipsnyje numatyta veika laikoma baigta, kai asmuo po to, kai gavo priminimą apie pareigą sumokėti mokesčius, iki priminime nustatyto termino jos neįvykdė (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. birželio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-301/2013). BK 220 straipsnyje numatyta nusikalstama veika laikytina baigta po to, kai kaltininkas įrašo žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kita dokumentą ir pateikia juos valstybės įgaliotai institucijai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. lapkričio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-236-648/2020). Baudžiamoji atsakomybė pagal BK 221 straipsnį atsiranda tik tada, kuomet mokesčių mokėtojas įstatymų nustatyta tvarka laiku nepateikia Valstybinei mokesčių inspekcijai deklaracijos po to, kai ši valstybės institucija raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. spalio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-476/2005). Nepaisant to, kad BK 221 straipsnio atžvilgiu naujesnių Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimų dėl veikos baigtumo momento nėra, aukščiau išaiškinta veikos baigtumo samprata papildytina tuo, kad baudžiamoji atsakomybė už šios nusikalstamos veikos padarymą atsiranda nepateikus deklaracijos, patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento ne tik Valstybinei mokesčių inspekcijai, bet ir kitiems valstybės įgaliotiems subjektams.

Pastebėtina, kad BK 219 ir 221 straipsniuose numatytos veikos, pagal savo loginę ir žodinę dispozicijos konstrukciją, objektyviai pasireiškia ir gali būti atliekamos išskirtinai tik neveikimu – apskaičiuotų ir reikalaujamų sumokėti mokesčių nesumokėjimu arba teisės aktų nustatytos deklaracijos ir (ar) ataskaitos nepateikimu, t. y. pati veikos dispozicija leidžia daryti prezumpciją, kad baudžiamosios atsakomybės atsiradimui reikalingas asmens neveikimas – piktavališkas susilaikymas nuo teisės aktuose nustatyto veiksmo atlikimo. Kita vertus, priešingai nei kitos dvi aptariamos veikos, BK 220 straipsnyje numatyta nusikalstama veika, pagal savo dispozicijos loginę ir žodinę struktūrą, reikalauja aktyvaus kaltininko veikimo atliekant nusikalstamus veiksmus: 1) įrašant žinomai neteisingus duomenis į deklaraciją, patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą; 2) pateikiant tokią deklaraciją, patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą mokesčių administratoriui ir (ar) kitam valstybės įgaliotam subjektui (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55).

Visos trys nusikalstamos veikos be išimčių atliekamos tik tiesiogine tyčia. BK 219 straipsnio inkriminavimo atveju, byloje turi būti nustatyta, kad asmuo suvokė, kad jis pateikė deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą ir pagal juos privalėjo laiku sumokėti mokesčius, tačiau šios prievolės nevykdė žinodamas, kad jam buvo įteiktas valstybės įgalios institucijos priminimas apie pareigą sumokėti mokesčius ir nurodytas terminas, iki kada juos sumokėti (Abramavičius *et al*, 2010, p. 60; Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133/2011). BK 220 straipsnio taikymo atvejais, privalo būti nustatyta, kad mokesčių mokėtojas suvokia, jog pateikia neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą valstybės įgaliotai institucijai ir kad dėl to bus išvengta privalomų mokėti mokesčių ar jų dalies, ir to nori (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-967/2016). Dėl šios veikos inkriminavimo atskirai paminėtina tai, kad žinomai neteisingais duomenimis laikytini tokie duomenys, kurie neatitinka subjekto, kurio vardu pateikiama deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, realių (tikrųjų) pajamų, pelno, turto ar jų naudojimo. Ne išimtis yra ir BK 221 straipsnis, kuriame numatytos veikos inkriminavimo atvejais privalo būti nustatyta, kad kaltininkas suvokia nevykdantis pareigos pateikti deklaraciją ir nori taip elgtis (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-374/2013).

Vienu iš pagrindinių sudėties požymių, kurių pagalba galima patikimai atskirti BK 219 ir 220 bei 221 straipsniuose numatytas nusikalstamas veikas, yra tikslas. Nagrinėjant aptariamų nusikalstamų veikų tikslo, kaip sudėties požymio, nustatymo (ne)būtinumą galima pažymėti,

kad siekiant asmeniui inkriminuoti BK 220 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos padarymą būtina byloje nustatyti asmens tikslą – siekį išvengti mokesčių (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. lapkričio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-236-648/2020). Identiškos pozicijos galima laikyti ir BK 221 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos atžvilgiu – siekiant inkriminuoti šią veiką, būtinas nusikaltimo padarymo tikslas yra siekis išvengti daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių ar kitokių įmokų (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-374/2013). Manytina, kad šių dviejų veikų inkriminavimui būtina nustatyti ne tik siekį išvengti mokesčių *per se*, tačiau išvengti būtent tokios sumos mokesčių, nuo kurios yra taikytina baudžiamoji atsakomybė, t. y. bent 400 MGL dydžio mokesčių. Atskirai pažymėtina ir tai, kad pastarasis Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimas yra patikslintinas, akcentuojant tai, kad šiai veikai inkriminuoti asmuo turi turėti tikslą išvengti ne 500, tačiau bent 400 MGL dydžio mokesčių. Toks patikslinimas reikalingas atsižvelgiant į 2023-06-01 įsigaliojusius BK 221 straipsnio pakeitimus, kuriais buvo kardinaliai pakeistos baudžiamosios atsakomybės taikymo ribos. Kita vertus, BK 219 straipsnio taikymo atveju veiką atlikusio asmens tikslas ir (ar) motyvas veikos kvalifikavimui reikšmės neturi ir jų nustatymas nėra būtinas (Abramavičius *et al*, 2010, p. 61).

Visų trijų aptariamų nusikalstamų veikų subjektu laikytini asmenys, kurie turi įstatymuose ar kituose teisės aktuose numatytas pareigas: a) sumokėti mokesčius; b) pateikti valstybės įgaliotoms institucijoms duomenis apie gautas pajamas, pelną ir (ar) turimą turtą. Paminėtina, kad šiuose trijuose straipsniuose nėra nurodyti specialaus subjekto kriterijai, todėl manytina, kad ypatumų dėl subjekto nėra, t. y. pagal visus tris straipsnius atsako pakaltinami ir bent 16 metų amžiaus sulaukę fiziniai asmenys, taip pat ir juridiniai asmenys, turintys anksčiau nurodytas pareigas mokesčių administratoriui ar kitam valstybės įgaliotam subjektui (Abramavičius *et al*, 2010, p. 61-67).

Apibendrinant aukščiau aptartus nusikalstamų veikų, numatytų BK 219 – 221 straipsniuose, atskyrimo aspektus, galima daryti toliau sekančias išvadas. Pirma, mokesčių nesumokėjimo nusikalstama veika nuo kitų aptartų mokestinių veikų atskirtina daugiausiai per objektyviuosius sudėties požymius – objektą, dalyką ir iš dalies per tai, kad kartu su BK 221 straipsnyje numatyta veika, BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika padaroma išskirtinai tik neveikimu. Veikų atskyrimo elementų pastebėtina ir subjektyviuosiuose veikų požymiuose, pavyzdžiui, BK 219 straipsnyje numatyta veika, priešingai nei BK 220 – 221 straipsniuose numatytos veikos, nereikalauja kaltininkui turėti tikslo išvengti mokesčių. Antra,

visos trys veikos turi ir ypatingų panašumų, pavyzdžiui, jų baigtumui konstatuoti nėra būtini kilę nusikalstami padariniai, be kita ko, visos trys veikos yra atliekamos išskirtinai tik tiesiogine tyčia.

2.2 Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės santykis ir atribojimas

Aptariant baudžiamosios atsakomybės taikymą už mokesčių nesumokėjimą, būtina apžvelgti ir taikytiną administracinę atsakomybę už identiškus ar itin panašaus pobūdžio neteisėtus veiksmus. To tikslas – įvertinti baudžiamosios ir administracinės atsakomybės santykį, baudžiamosios teisės, kaip *ultima ratio* teisinės priemonės, taikymo (ne)būtinumą ir galimybę baudžiamosios teisės priemones pakeisti švelnesniu administracinės atsakomybės taikymu. Dėl aukščiau įvardintų priežasčių lyginamajai analizei pasirinkti ANK 120 ir 187¹ straipsniuose numatyti administraciniai nusižengimai, atitinkamai numatantys kreditorių teisių pažeidimą ir mokesčių nesumokėjimą.

ANK 120 straipsnyje numatytas administracinis nusižengimas, kurio pagrindu asmuo gali būti traukiamas administracinėn atsakomybėn už kreditorių teisių pažeidimą. Straipsnyje yra aiškiai nustatomas baigtinis veiksmų, laikytinų kreditorių teisių pažeidimu, sąrašas: a) kreditorių reikalavimų tenkinimo eilės ir tvarkos pažeidimas; b) pareiškimo dėl bankroto bylos iškėlimo nepateikimas ar pavėluotas pateikimas teismui; c) kreditorių susirinkimų nesušaukimas įstatymuose numatytais atvejais. Aptariamo administracinio nusižengimo objektu laikytini kreditorių interesai, tačiau papildomais objektais, atsižvelgiant į asmens atliktus veiksmus, galėtų būti laikoma finansinė drausmė, taip pat ir pirmesnėje eilėje esančių kreditorių teisė lėšas gauti anksčiau už paskesnėje eilėje esančius kreditorius, kai asmuo patiria laikinų finansinių sunkumų. Administracinis nusižengimas pasireiškia vienu iš anksčiau nurodytų 3 alternatyvių veiksmų, be kita ko, nusižengimo sudėtis yra formalioji, todėl administracinė atsakomybė kyla vien tik atlikus tyčinius veiksmus, kuriais pažeistas įstatymo imperatyvas, nustatantis prioritetinį skolininko atsiskaitymų eiliškumą su kreditoriais, pažeidžiant jų teises (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. 2AT-36-495/2023; Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. vasario 20 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. 2AT-3-697/2018).

Vienoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje, kurioje kaltinamasis buvo nuteistas už BK 219 straipsnyje numatytos veikos padarymą, nuteistojo gynėjos buvo pasirinkta itin įdomi gynybinė pozicija, pagal kurią gynėja pasirinko kvestionuoti tai, ar

aplinkybė, jog kaltinimas nuteistajam yra iš esmės grindžiamas CK 6.930¹ straipsnyje numatytos atsiskaitymų su kreditorių reikalavimais tenkinimo eilės pažeidimu, nesudaro prielaidos taikyti ne baudžiamąją atsakomybę pagal BK 219 straipsnį, tačiau administracinę atsakomybę pagal ANK 120 straipsnį. Nuteistojo gynėja akcentavo tai, kad vienoje Kauno apygardos teismo nagrinėtoje byloje, esant ganėtinai panašioms faktinėms aplinkybėms, asmuo buvo išteisintas dėl BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytos veikos padarymo, vietoje to šį patraukiant administracinę atsakomybę pagal tuo metu galiojusio Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 50⁶ straipsnio 1 dalį (iš esmės identiška norma lyginant su ANK 120 straipsniu) ir paskiriant 450,00 Eur nuobaudą už tai, kad būdamas keleto bendrovių vadovu padarė kreditorinių reikalavimų tenkinimo eilės ir tvarkos pažeidimą.

Akcentuotina, kad aptariamoje byloje žemesnių instancijų teismų buvo nustatyta tai, kad nuteistasis, būdamas bendrovės vadovu, per mokesčių administratoriaus priminime nurodytą laikotarpį, bendrovei esant mokiai, nesumokėjo daugiau kaip 400 MGL mokesčių. Bylą nagrinėję teismai nustatė ir tai, kad visu kaltinimui aktualiu laikotarpiu bendrovė turėjo apyvartinių lėšų, jas naudojo atsiskaitymui su tiekėjais, darbo užmokesčiui arba kaip avansą atskaitingam asmeniui – nuteistajam. Kita vertus, kasacinis teismas teigiamai įvertino nuteistojo veiksmus, kuomet šis, susidarius mokestinei nepriemokai, kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu išdėstyti arba atidėti mokesčių nepriemokos padengimą, tačiau atkreipė dėmesį ir į tai, kad po mokestinės paskolos sutarties sudarymo bendrovė nesumokėjo nei vienos įmokos pagal šią sutartį, todėl tokie veiksmai laikytini ne siekiu pilnai ar iš dalies padengti mokestinės nepriemokos, tačiau bandymu nustatyti kuo ilgesnį terminą mokesčiams sumokėti, kartu gaunant galimybę ir toliau ilgą laiką nemokėti mokesčių.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, šioje byloje atsakydamas į nuteistojo gynėjos argumentus, nurodė, kad: 1) MAĮ 105 – 113 straipsniai mokesčių administratoriui suteikia plačius įgaliojimus dėl priverstinio mokestinės nepriemokos išieškojimo, todėl nustatant pagrindą taikyti baudžiamąją atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą turi būti atsižvelgiama ir į papildomas aplinkybes, rodančias pakankamą veikos pavojingumą, pvz., į mokestinės nepriemokos išieškojimo galimybės apsunkinimą, mokesčių mokėtojo veiksmų piktybinį pobūdį ir pan.; 2) BK 219 straipsnyje ir ANK 120 straipsnyje esančiomis normomis siekiama apsaugoti skirtingas visuomenei reikšmingas vertybės, kartu skiriasi ir šių įstatymo uždraustų veikų dalykas bei objektyvieji požymiai, t. y. BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika kėsinama į biudžeto pajamų dalies formavimo interesus, o ANK 120 straipsnyje numatytu administraciniu nusižengimu – į finansinę drausmę ir pirmesnėje eilėje esančių kreditorių teisę

lėšas gauti anksčiau už paskesnėje eilėje esančius kreditorius; 3) pagal faktines bylos aplinkybes byloje akivaizdu, kad nuteistojo veiksmai buvo nukreipti ne į kreditorių eiliškumo pažeidimą, o jais buvo siekiama bet kokia forma (iš pradžių sudarant sutartį su mokesčių administratoriumi, vėliau net ir ją nutraukus) nemokėti mokesčių, nors tai padaryti įmonė realiai galėjo. Pažymėtina ir tai, kad nuteistojo gynėjos nurodytoje byloje, apeliacinės instancijos teismas asmenį, formaliai atlikusį BK 219 straipsnio 1 dalyje numatytą nusikalstamą veiką, išteisino ne dėl to, jog šis neatliko nusikalstamų veiksmų, tačiau būtent dėl to, kad toks asmens pakartotinis nubaudimas už tuos pačius veiksmus nulemtų *non bis in idem* principo pažeidimą (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2024 m. birželio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-201-628/2024; Kauno apygardos teismo 2018 m. birželio 7 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-88-485/2018).

Taigi, iš aukščiau nurodytų aplinkybių išplaukia tai, kad baudžiamoji atsakomybė pagal BK 219 straipsnį, taikytina tik išimtiniais atvejais, kuomet visos kitos mokesčių administratoriui prieinamos priverstinio mokestinės priemokos išieškojimo priemonės yra neveiksmingos ir (ar) pastebimas mokesčių mokėtojo veiksmų piktavališkumas, pvz. turto ir pajamų slėpimas. Kita vertus, atvejais, kai mokesčių mokėtojas neatlieka piktavališkų veiksmų, apsunkinančių mokesčių administratoriaus galimybes priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką, tačiau dėl objektyvių priežasčių mokesčių pagal mokesčių administratoriaus priminimą laiku nesumoka, tai tokiam asmeniui gali būti taikoma administracinė atsakomybė pagal ANK 120 straipsnį. Tokiais atvejais, konstatuojama, kad asmuo pažeidė CK 6.930¹ straipsnyje numatytą mokesčių administratoriaus, kaip pirmesnės eilės kreditoriaus, teisę į prioritetinį mokestinių prievolių vykdymą.

Kitas administracinis nusižengimas, su kuriuo lygintina BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika – ANK 187¹ straipsnyje numatytas identiško pavadinimo nusižengimas. Visgi, lyginant nusikalstamos veikos ir administracinio nusižengimo dispozicijas, pastebėtinas tik vienintelis esminis jų skirtumas – riba, nuo kurios kyla atsakomybė. Antai, ANK 187¹ numatyto administracinio nusižengimo atveju, asmuo pagal šį straipsnį gali būti traukiamas administracinėn atsakomybėn nesumokėjęs net ir vieno euro mokesčių, tačiau šiai nesumokėtų mokesčių sumai neviršijant 400 MGL (20 000,00 Eur), asmuo baudžiamojon atsakomybėn trauktinas tik tokiu atveju, kai jo nesumokėtų mokesčių suma sudaro bent 400 MGL dydžio sumą. Kaip jau minėta anksčiau, egzistuoja teorinė galimybė, kad aptariamas administracinis nusižengimas galėtų peraugti į BK 219 straipsnyje nusikalstamą veiką atvejais, kuomet asmuo, turintis vieningą nusikalstamą sumanymą, piktavališkai nemokėtų mokesčių pagal mokesčių

administratoriaus įteikiamus priminimus, o šių mokesčių bendra suma sudarytų daugiau kaip 400 MGL. Visgi, Lietuvos teismų praktikoje tokia situacija dar nebuvo nagrinėta, todėl nėra galimybės išsamiai apžvelgti teismų pateiktų argumentų ir pozicijos šiuo klausimu.

Verta paminėti tai, kad šiame darbe nagrinėjamų užsienio valstybių kontekste, dalis iš jų, kaip ir Lietuva, numato dvejopo pobūdžio atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą ir (ar) mokesčių mokėjimo vengimą. Tai reiškia, kad atitinkamoje valstybėje už mokesčių nesumokėjimo ir (ar) mokesčių mokėjimo vengimo veiksmus gali būti taikoma administracinė arba baudžiamoji atsakomybė, priklausomai nuo atitinkamų aplinkybių, pavyzdžiui, nesumokėtų mokesčių sumos. Paminėtina, kad į šį sąrašą valstybių, numatančių dvejopą atsakomybės taikymo sistemą, greta Lietuvos patenka ir Bulgarija bei Jungtinė Karalystė (Thirion *et al.*, p. 46 – 47).

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą informaciją darytinos toliau pateikiamos išvados. Pirma, BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika ir ANK 120 straipsnyje įtvirtintas administracinis nusižengimas atskirtini per padarytų neteisėtų veiksmų pavojingumą ir objektyviuosius veikos požymius – objektą ir dalyką, t. y. BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika kėsiamasi į biudžeto pajamų dalies formavimo interesus, o ANK 120 straipsnyje numatytu administraciniu nusižengimu – į finansinę drausmę ir pirmesnėje eilėje esančių kreditorių teisę lėšas gauti anksčiau už paskesnėje eilėje esančius kreditorius. Antra, tam tikrais atvejais, asmeniui pagal mokesčių administratoriaus priminimą nesumokėjus mokesčių, gali būti taikoma administracinė atsakomybė pagal ANK 120 straipsnį, tačiau tik tokiais atvejais, kai nėra nustatomi mokesčių mokėtojo piktavališki veiksmai, kuriais apsunkinamos plačios mokesčių administratoriaus galimybės priverstinai išieškant mokestines nepriemokas. Trečia, BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika ir ANK 187¹ numatytas administracinis nusižengimas skiriasi tik riba, nuo kurios kyla atitinkamos rūšies atsakomybė, t. y. asmuo traukiamas administracinėn atsakomybėn nesumokėjus iki 400 MGL mokesčių, o baudžiamojon tik viršijus 400 MGL ribą.

IŠVADOS

1. Mokesčių nesumokėjimo nusikalstama veika apibrėžtina kaip išskirtinai tik tiesioginės tyčios forma ir neveikimu atliekama nusikalstama veika, kuria yra tiesiogiai kėsinamasi į įstatymais nustatytą mokesčių mokėjimo tvarką ir į biudžeto pajamų dalies formavimo interesus. Už šios nusikalstamos veikos padarymą asmenys gali būti traukiami baudžiamojon atsakomybėn ne tik nesumokėjus visų apskaičiuotų mokesčių, tačiau ir dalies mokesčių, kuriuos asmuo turėjo objektyvią galimybę sumokėti, be kita ko, baudžiamoji atsakomybė už šios veikos padarymą dažniausiai netaikoma, kai asmuo bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir bent dalinai vykdė mokestines prievoles.
2. 2023-06-01 įsigaliojusiais BK 219 straipsnio pakeitimais šio straipsnio dispozicijoje buvo reikšmingai padidinta baudžiamosios atsakomybės atsiradimo riba, numatytos alternatyvios skirtinos bausmės, tiesiogiai numatyta asmens mokumo nustatymo būtinybė ir išplėstos administracinės atsakomybės už tapačius neteisėtus veiksmus taikymo ribos. Atsižvelgiant į tai, manytina, kad tokie pokyčiai reikšmingai prisideda prie aiškesnio baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo bei platesnės galimybės asmeniui paskirti individualizuotą ir veikos pavojingumą atitinkančią bausmę.
3. Nei baudžiamajame įstatyme, nei teismų praktikoje nėra nustatyti tikslūs kriterijai, kurių pagrindu būtų galima objektyviai ir patikimai nustatyti būtinąjį BK 219 straipsnyje numatytos veikos inkriminavimo kriterijų – asmens mokumą. Kiekvienu nagrinėjamu atveju teismas privalo asmens mokumą įvertinti individualiai. Lietuvos teismų praktikoje pastebimas tam tikras nenuoseklumas vertinant šį kriterijų, kas pasireiškia skirtingais teismų nuosprendžiais ypatingai panašių faktinių bylos aplinkybių kontekste.
4. Mokesčių nesumokėjimas yra ypatingai retai atliekama nusikalstama veika, kuri pasireiškia ženkliai rečiau nei visuomenei objektyviai pavojingesnės veikos, taip pat ir to paties rūšinio objekto BK 220 straipsnyje numatyta veika. Paskiriant bausmes už BK 219 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatytą veiką, dažniausiai yra paskiriama su laisvės atėmimu nesusijusi bausmė, terminuoto laisvės atėmimo bausmę skiriant tik išimtinais

atvejais ir esant atsakomybę sunkinančioms aplinkybėms ir (ar) nusikalstamų veikų daugumai.

5. Darbe pastebėta, kad tik 1 iš 5 nagrinėtų užsienio valstybių numato baudžiamąją atsakomybę už tapačius mokesčių nesumokėjimo veiksmus, už kuriuos baudžiamąją atsakomybę Lietuvoje numato BK 219 straipsnis. Dalyje šiame darbe nagrinėtų užsienio valstybių mokestinės nusikalstamos veikos yra numatytos ne baudžiamuosiuose įstatymuose, tačiau atskiruose mokestinius teisinius santykius reguliuojančiuose teisės aktuose (pvz. Švedijoje, Vokietijoje ir Jungtinėje Karalystėje). Šiame magistro darbe taip pat atkreiptas dėmesys, kad siekiant taikyti baudžiamąją atsakomybę užsienio valstybėse, numatančiose baudžiamąją atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą, asmens mokumas nėra būtinasis sudėties požymis (pvz. Latvijoje).
6. Mokesčių nesumokėjimas nuo BK 220 – 221 straipsniuose numatytų nusikalstamų veikų atskirtinas daugiausiai per objektyvius sudėties požymius, tačiau paminėtina, kad BK 219 straipsnyje numatyta veika pasižymi tuo, jog taikant baudžiamąją atsakomybę nebūtina nustatyti tikslo išvengti mokesčių. BK 219 straipsnyje numatyta nusikalstama veika nuo ANK 120 straipsnyje numatyto administracinio nusižengimo atskirtina taip pat per objektyvius veikos požymius – objektą ir dalyką, be kita ko, administracinė atsakomybė dažniausiai taikoma atvejais, kai nenustatomi piktavališki mokesčių mokėtojo veiksmai vengiant mokestinių prievolių vykdymo. Mokesčių nesumokėjimo nusikalstama veika nuo ANK 187¹ straipsnyje numatyto administracinio nusižengimo atskiriama išskirtinai tik per nesumokėtų mokesčių dydį pinigine išraiška.

PASIŪLYMAI

1. Atsižvelgiant į tai, kad iš 5 darbe nagrinėtų užsienio valstybių vienintelė Latvija tiesiogiai numato baudžiamąją atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą, rekomenduotina BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką visiškai dekriminalizuoti, už tokius neteisėtus veiksmus numatant tik administracinę atsakomybę bei paliekant plačius mokesčių administratoriaus įgaliojimus mokestines nepriemokas priverstinai išieškoti kitomis priemonėmis, pavyzdžiui, inicijuojant civilines bylas.
2. Dekriminalizavus BK 219 straipsnyje numatytą nusikalstamą veiką, rekomenduotina sugriežtinti ANK 187¹ numatyto administracinio nusižengimo sankciją, numatant galimybę mokesčių per nustatytą terminą nesumokėjusiam asmeniui paskirti administracinę nuobaudą iki 10 000 arba 12 000 eurų.
3. Kartu su aukščiau nurodytais pokyčiais siūlytina ANK 187¹ straipsnyje numatyti galimybę asmeniui per papildomą mokesčių administratoriaus nustatytą terminą geranoriškai sumokėti apskaičiuotus mokesčius, pažymint, kad asmeniui geranoriškai įvykdžius tokį mokesčių administratoriaus reikalavimą šis būtų atleistas nuo administracinės atsakomybės arba skirtina sankcija būtų švelnesnė.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 89-2741.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2001). *Valstybės žinios*, 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas (2015). TAR, 11216.
4. Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas (2002). *Valstybės žinios*, 37-1341.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų nemokumo įstatymas (2019). TAR, 10324.
7. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų bankroto įstatymas (2013). *Valstybės žinios*, 57-2823.
8. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 13, 162, 191, 196, 197, 203, 206, 216, 219, 221, 309 straipsnių pakeitimo ir papildymo bei Kodekso papildymo 198¹ ir 198² straipsniais įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 25-760.
9. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 141, 156, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 189¹, 190, 192, 195, 196, 197, 199, 199¹, 199², 200, 201, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 212, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 224¹, 246, 248, 253, 255, 256, 267, 267¹, 277, 281 straipsnių ir XXIX skyriaus pavadinimo pakeitimo, kodekso papildymo 253², 256², 260¹, 266¹, 267², 267³, 276⁴, 282¹ straipsniais ir kodekso 186, 298 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas (2023). TAR, 8475.
10. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 108, 115, 122, 125, 137, 187, 205, 589 straipsnių pakeitimo ir kodekso papildymo 113¹, 187¹, 474¹ straipsniais įstatymas (2023). TAR, 8476.
11. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 156, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 189¹, 190, 192, 195, 196, 197, 199, 199¹, 199², 200, 201, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 212, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 224¹, 246, 248, 253, 255, 256, 267, 267¹, 270, 277 ir 281 straipsnių pakeitimo, kodekso papildymo 282¹ straipsniu ir kodekso 177, 186 ir 298 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 115, 122, 125, 137, 187, 205 ir 589 straipsnių pakeitimo ir kodekso papildymo 107¹, 113¹ ir 187¹ straipsniais įstatymo, Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 122, 151, 167 ir 225 straipsnių pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos kriminalinės žvalgybos įstatymo Nr. XI-2234

8 straipsnio pakeitimo įstatymo projektų Nr. XIII-4858(2). Registracijos data 2022-03-15 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/8118e951a45d11ecaf79c2120caf5094?positionInSearchResults=9&searchModelUUID=9d7ac682-675c-4a3c-aade-d91fef4605f8> (Žiūrėta 2024-11-18).

12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2008 m. spalio 14 d. nutarimas Nr. 1031 „Dėl bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio patvirtinimo“, *Valstybės žinios*, 121-4608 [2018-01-01 redakcija].
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2024 m. rugpjūčio 28 d. nutarimas Nr. 709 „Dėl 2025 metais taikomo minimaliojo darbo užmokesčio“. TAR, 15083.

Užsienio valstybių teisės aktai:

14. Krimināllikums (1999). Latvijas Vēstnesis, 199/200.
15. Nakazatelen kodeks (1968). Derzhaven vestnik, 26/1968.
16. Skattebrottslag (1971). 1971:69.
17. Abgabenordnung (1976). BGBl I S. 613.
18. Taxes Management Act (1970). 1970 c. 9.
19. Value Added Tax Act (1994). 1994 c. 23.

Specialioji literatūra:

20. Prapiestis, J. (sud.) (2010). Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras: (213-330 straipsniai). Vilnius: Teisinės informacijos centras.
21. Švedas, G. *et al* (2022) Lietuvos baudžiamoji teisė: Bendroji dalis : Vilniaus universiteto vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla (Vilniaus universiteto vadovėlių ir mokomosios teisės srities literatūros serija ; 1).
22. Pavilonis, V. (sud.) (2001) Baudžiamoji teisė: bendroji dalis : vadovėlis. Trečiasis pataisytas ir papildytas leidimas. Vilnius: Eugrimas.
23. Vileita, A. *et al* (2009) Civilinė teisė: bendroji dalis : vadovėlis. Vilnius: Justitia

Elektroniniai dokumentai:

24. Thirion E., Scherrer A. (2017). *Member States' capacity to fight tax crimes: ex-post impact assessment*. European Parliament. <https://data.europa.eu/doi/10.2861/0761>

Teismų praktika:

25. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2024 m. birželio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-201-628/2024.
26. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. 2AT-36-495/2023.
27. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2023 m. gegužės 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-153-387/2023.
28. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. lapkričio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-236-648/2020.
29. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2020 m. spalio 7 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-188-719/2020.
30. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. spalio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-252-697/2018.
31. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2018 m. vasario 20 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje Nr. 2AT-3-697/2018.
32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2017 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-367-303/2017.
33. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-967/2016.
34. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-437-303/2015.
35. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2015 m. spalio 27 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-451-139/2015.
36. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 1 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-374/2013.
37. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. birželio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-301/2013.
38. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. kovo 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-133/2011.
39. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55.
40. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. spalio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-476/2005.

41. Kauno apygardos teismo 2024 m. gegužės 21 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-208-634/2024.
42. Kauno apygardos teismo 2024 m. lapkričio 15 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-220-888/2024.
43. Klaipėdos apygardos teismo 2024 m. birželio 13 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-56-380/2024.
44. Vilniaus apygardos teismo 2023 m. spalio 23 d. baudžiamasis įsakymas baudžiamojoje byloje Nr. e1-308-935/2023.
45. Vilniaus apygardos teismo 2020 m. gruodžio 29 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-640-468/2020.
46. Panevėžio apygardos teismo 2019 m. balandžio 5 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-42-768/2019.
47. Kauno apygardos teismo 2018 m. birželio 7 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-88-485/2018.
48. Kauno apylinkės teismo Kėdainių rūmų 2023 m. birželio 19 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-1851-673/2023.

Užsienio teismų praktika:

49. U.S. Supreme Court. *Compania General de Tabacos v. Collector* (1927), 275 U.S. 87.
50. Latvijas Republikas Augstākā tiesa (2022). Tiesu prakses apkopojums – Izvairīšanās no nodokļu un tiem pielīdzināto maksājumu nomaksas (2013.gads–2022.gada maijs). [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.at.gov.lv/en/tiesu-prakse/tiesu-prakses-apkopojuumi/kriminaltiesibas> (Žiūrėta 2024-11-23).

Kiti šaltiniai:

51. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. 2023 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų pajamų surinkimas. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/2023-metu-valstybes-biudzeto-ir-savivaldybiu-biudzetu-pajamu-surinkimas/> (Žiūrėta 2024-11-20).
52. Informatikos ir ryšių departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos. Nusikalstamumo duomenų rinkiniai. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.ird.lt/lt/paslaugos/tvarkomu-valdomu-registru-ir-informaciniu-sistemu->

[paslaugos/nusikalstamu-veiku-zinybinio-registro-nvzr-atviri-duomenys-paslaugos/nusikalstamumo-duomenu-rinkiniai](#) (Žiūrėta 2025-03-08).

53. Informatikos ir ryšių departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos. Teismo nagrinėjimo statistika. [Interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.ird.lt/lt/paslaugos/tvarkomu-valdomu-registru-ir-informaciniu-sistemu-paslaugos/nusikalstamu-veiku-zinybinio-registro-nvzr-atviri-duomenys-paslaugos/ataskaitos-1/teismo-nagrinejimo-statistika-1?year=2023&period=1-12&group=210> (Žiūrėta 2025-03-08).

SANTRAUKA

Baudžiamoji atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą

Matas Matuzevičius

Šiame magistro darbe, naudojantis baudžiamosios justicijos doktrina, baudžiamojo įstatymo nuostatomis ir iš esmės nuosekliai suformuota Lietuvos Respublikos teismų praktika, aprašoma ir pateikiama mokesčių nesumokėjimo, kaip nusikalstamos veikos, samprata ir jos sudėties požymiai. Darbe taip pat nagrinėjama asmens mokumo, kaip būtinojo kriterijaus siekiant asmenį patraukti baudžiamojon atsakomybėn už BK 219 straipsnyje numatytos veikos padarymą, *expressis verbis* neapibrėžtumo baudžiamajame įstatyme ir nustatymo praktikoje problematika.

Magistro darbe, pasitelkiant įstatymų leidėjo ketinimus apibrėžiančius įstatymų aiškinamuosius raštus, sistemiškai nagrinėjami ir palyginami BK 219 straipsnio pokyčiai atsižvelgiant į 2023-06-01 įsigaliojusius šio straipsnio reikšmingus pakeitimus. Siekiant įvertinti baudžiamosios atsakomybės už mokesčių nesumokėjimą taikymą praktikoje, darbe yra pateikiami ir analizuojami statistiniai duomenys apie BK 219 straipsnyje numatytos nusikalstamos veikos pasireiškimą ir paplitimą Lietuvoje, kartu įvertinant ir dažniausiai taikytinas bausmes asmenims už šios nusikalstamos veikos padarymą.

Šiame darbe, vadovaujantis Lietuvos Respublikos teismų praktika ir loginiu bei pažodiniu įstatymų aiškinimo metodu, atliekama BK 219 ir BK 220 – 221 straipsniuose esančių nusikalstamų veikų atskyrimo analizė, be kita ko, pateikiami ir esminiai atribojimo nuo administracinių nusižengimų, numatytų ANK 120 ir 187¹ straipsniuose, kriterijai.

Galiausiai, magistro darbe yra pateikiami atskiri palyginimai su 5 užsienio valstybių baudžiamosios justicijos reguliavimu mokesčių nesumokėjimo aspektu, siekiant nustatyti ir įvertinti skirtingo reguliavimo privalumus, taip pat ir atskirų valstybių įstatymų leidėjo pasirinkimą (ne)taikyti baudžiamosios atsakomybės už tokio pobūdžio asmenų veiksmus.

SUMMARY

Criminal liability for Tax Evasion

Matas Matuzevičius

In this master's thesis, using the criminal justice doctrine, provisions of the Criminal Code of the Republic of Lithuania, as well as the generally consistent case law of the Lithuanian courts, the concept of tax evasion as a criminal offence, as well as its constituent elements are described and presented. The work also examines the problem of legislative vagueness regarding the determining of the necessary criteria of a subject's solvency for the application of criminal liability under the Article 219 of the Criminal Code of the Republic of Lithuania.

The master's thesis, using the interpretive notes on the intent of the legislator, systematically analyses and compares the development of Article 219 of the Criminal Code of the Republic of Lithuania in the light of the significant amendments to the article, which entered into force on 1 June 2023. In order to assess the application of criminal liability for tax evasion in practice, statistical data on the occurrence and prevalence of the criminal offence is presented and analysed together with an assessment of the most common punishments applicable to persons for the committing of this criminal offence.

In this work, using the logical and literal interpretation of the law methods, the distinction between the criminal offences contained in Articles 219 and 220 – 221 of the Criminal Code of the Republic of Lithuania are analysed in accordance with Lithuanian case law. The essential criteria are presented for distinguishing the criminal offence of tax evasion from the administrative offences provided for in Articles 120 and 187¹ of the Code of Administrative Offences of the Republic of Lithuania.

Lastly, the thesis presents individual comparisons with the criminal justice regulation of 5 foreign countries with due regard to tax evasion in order to identify and assess the advantages of the different regulation, as well as the choice of the legislators of various analysed countries to either impose or not to impose criminal liability for such actions.