

# Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos reikalavimams

**Povilas Gruodis**

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedros lektorius  
socialinių mokslų daktaras  
advokatas  
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva  
Tel. (+370 5) 236 6175  
El. paštas: <povilas@pentalex.lt>

Straipsnyje yra pateikiama Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 140 straipsnio 4 dalies nuostatų, įtvirtinančių atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančių aplinkybių sąrašą, analizė žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos aspektu. Tyrimo rezultatai apibendrinami pateikiant išvadas ir siūlomo teisinio reguliavimo tobulinimo rekomendacijas.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokestinė atsakomybė, mokestinė bauda, atsakomybę sunkinančios aplinkybės, žmogaus teisės, dvigubo baudimo principas, teisė į teisingą procesą.

## Regulation of the Compatibility of Tax-Liability Aggravating Factors with the Requirements of the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms

This article represents the results of an analysis focused on the protection of human rights and fundamental freedoms and tax norms provided in Article No. 140, Part. 4 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania, where a list of tax-liability aggravating factors is provided. The results of the analysis are provided in the conclusions, together with recommendations on how to improve the present regulation.

**Keywords:** tax liability, tax penalty, aggravating factors, human rights, double jeopardy, right to fair trial.

## Įvadas

Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje yra pripažįstama, kad įstatymų leidėjas turi teisę ir kartu pareigą įstatymais uždrausti veikas, kuriomis daroma esminė žala asmenų, visuomenės ar valstybės interesams arba keliama grėsmė, kad tokia žala atsiras, taip pat nustatyti teisinę atsakomybę už tokias veikas<sup>1</sup>. Vis dėlto įstatymų leidėjo diskrecijos teisė nustatyti teisinės atsakomybės priemones nėra

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-10 nutarimas Nr. 01/04, *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 134-4819.

absoliuti – įstatymų leidėjas yra ribojamas konstitucinio teisinės valstybės principo, *inter alia*, proporcingumo, teisingumo, proporcingumo reikalavimų<sup>2</sup>, pagarbos žmogaus teisėms ir laisvėms principo, kuris reikalauja užtikrinti žmogaus teisių ir laisvių veiksmingą apsaugą<sup>3</sup>, įskaitant ir teisę į teisingą procesą, proporcingą ir teisingą bausmę<sup>4</sup>.

Nuo 2019 metų sausio 1 dienos Mokesčių administravimo įstatymo<sup>5</sup> (toliau – MAĮ) 140 straipsnis buvo papildytas nauja 4 dalimi<sup>6</sup>, kuri įstatymo lygmeniu įtvirtino mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašą. Iki tol mokestinę atsakomybę sunkinančios aplinkybės buvo reglamentuotos poįstatyminiu aktu<sup>7</sup>. Pats mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašo įtvirtinimas įstatymu, neabejotinai vertintinas teigiamai, nes, atsižvelgiant į nuoseklią Konstitucinio Teismo praktiką, asmeniui taikytinos sankcijos už įstatymų pažeidimus ir su sankcijų taikymu susijusios svarbios aplinkybės, įskaitant ir atsakomybę sunkinančias aplinkybes, turėtų būti reglamentuojamos tik įstatymu<sup>8</sup>. Šiuo atveju tai ypač svarbu ir dėl to, kad Konstitucinio Teismo<sup>9</sup>, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo<sup>10</sup>, Europos Žmogaus Teisių Teismo<sup>11</sup>, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje<sup>12</sup> yra pripažįstama, kad sankcijos, taikomos už mokesčių įstatymų pažeidimus, griežtumu pagrįstai gali būti prilyginamos baudžiamosioms (kriminalinėms) sankcijoms, o procesas, kurio pagrindu skiriamos mokestinės baudos, gali būti prilygintas baudžiamajam procesui.

Atsižvelgiant į tai, kad mokestinės atsakomybės taikymo procesas dėl mokestinių sankcijų griežtumo gali būti prilyginamas baudžiamajam procesui, itin daug dėmesio turi būti skiriama mokestinės atsakomybės taikymo procesui reglamentuoti ir jai suderinti su pagrindiniais teisinio reguliavimo principais, įskaitant ir pagarbos žmogaus teisėms ir laisvėms principu. Mokestinės baudos skyrimas visada turėtų atitikti proporcingumo, teisingumo, sąžiningumo, teisės į teisingą procesą principus, užtikrinti tinkamą atsakomybės traukiamo asmens pagrindinių teisių ir laisvių apsaugą.

Šiame straipsnyje atliekama MAĮ 140 straipsnio 4 dalies nuostatų, įtvirtinančių asmens atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančių aplinkybių sąrašą, analizė siekiant iširti ir įvertinti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies nuostatų suderinamumą su reikalavimu užtikrinti tinkamą žmogaus teisių ir laisvių, įskaitant ir teisės į teisingą procesą, proporcingą, sąžiningą ir teisingą nubaudimą, apsaugą nustatantį teisinį reglamentavimą. Atliekant tyrimą daugiausiai remtasi Konstitucinio Teismo, Europos

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2017-03-15 nutarimas Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016, *Teisės aktų registras*, 2017-03-15, Nr. 4356.

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2014-01-24 nutarimas Nr. KT2-N1/2014, *Teisės aktų registras*, 2014-01-24, Nr. 478.

<sup>4</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2017-03-15 nutarimas Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016, *Teisės aktų registras*, 2017-03-15, Nr. 4356.

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

<sup>6</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2018-06-30, Nr. 2018-10972.

<sup>7</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007-03-28 įsakymas Nr. VA-25 „Dėl Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2007, Nr. 38-1433.

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2009-06-08 nutarimas Nr. 34/2008-36/2008-40/2008-1/2009-4/2009-5/2009-6/2009-7/2009-9/2009-12/2009-13/2009-14/2009-17/2009-18, *Valstybės žinios*, 2009, Nr. 69-2798.

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2017-03-15 nutarimas Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016, *Teisės aktų registras*, 2017-03-15, Nr. 4356.

<sup>10</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619-11. *Administracinė jurisprudencija*, 2011, nr. 22, p. 213–241.

<sup>11</sup> Pvz., žr. Europos Žmogaus Teisių Teismo. 2003-04-08 nutarimas dėl priimtino byloje *Manasson prieš Švediją*, peticijos Nr. 41265/98, Europos Žmogaus Teisių Teismo. 2014-11-27 sprendimas byloje *Lucky Dev prieš Švediją*, peticijos Nr. 7356/10 ir kt.

<sup>12</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismo. 2018-10-04 sprendimas byloje Nr. C-384/17.

Sajungos Teisingumo Teismo, Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencija ir ją analizuojančiais moksliniais straipsniais.

*Tyrimo tikslas* – naudojant mokslinio tyrimo metodus ištirti MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintų teisės normų atitiktį ir suderinamumą su pagrindinėmis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugą reglamentuojančiomis teisės normomis ir principais. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinės sankcijos gali būti prilygintos bausmei, straipsnyje daugiausia dėmesio skiriama MAĮ 140 straipsnio 4 dalies nuostatų atitikties dvigubo baudimo draudimo, proporcingumo, teisės į teisingą procesą principams.

*Tyrimo uždaviniai* – atlikti MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintų teisės normų tyrimą, išanalizuoti MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintų teisės normų atitiktį dvigubo baudimo draudimo, proporcingumo, teisės į teisingą procesą principams, teismų praktikai ir, vadovaujantis atlikto tyrimo rezultatais, pateikti teisinio reglamentavimo tobulinimo rekomendacijų ir pasiūlymų.

Straipsnyje teisinio reglamentavimo tyrimas yra atliekamas loginiu-analitiniu tyrimo metodu. Remiantis dedukcine, indukcinė logine analize yra atliekama teismų praktikos, mokslinės literatūros, teisės normų analizė siekiant identifikuoti ir atskleisti galimus teisinio reguliavimo probleminius aspektus, įvertinti analizuojamų teisės normų suderinamumą su pagrindiniais žmogaus teisių ir laisvių apsaugos principais. Pagalbiniai tyrimo metodai atliekant tyrimą buvo lyginamasis, lingvistinis ir aprašomasis tyrimo metodas. Lyginamasis metodas naudotas lyginant skirtingų teisės šakų teisės normų reikalavimus, skirtus tinkamai žmogaus teisių ir laisvių apsaugai užtikrinti. Lingvistinis metodas naudotas aiškinant teisės normų reikšmę ir prasmę. Atlikto tyrimo rezultatai apibendrinti išvadose, kartu pateikiant siūlytino teisinio reguliavimo tobulinimo rekomendacijas.

Atsižvelgiant į tai, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies nuostata yra nauja (įsigaliojo tik 2019-01-01) ir dar nėra pradėta taikyti, manytina, kad straipsnyje atliekamas tyrimas yra naujas ir aktualus, nes straipsnio rezultatais ir išvadomis gali būti remiamasi formuojant MAĮ 140 straipsnio 4 dalies nuostatų taikymo ir aiškinimo praktiką. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies nuostatos iki šiol nebuvo tirtos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos aspektu, neanalizuotos jokiuose moksliniuose straipsniuose, todėl tyrimas laikytinas nauju ir aktualiu.

## 1. Dėl draudimo duoti parodymus prieš save principo pažeidimo

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkte numatyta nuostata, kad asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra atvejai, kai mokesčių mokėtojas, vykdydamas mokestines prievoles, vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus. Mokesčių administratoriaus pateiktame MAĮ 141 straipsnio 4 dalies 4 punkto komentare aiškinama, kad analizuojama įstatymo norma taikytina tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu atsisako bendradarbiauti arba vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, pvz., neteikia mokesčių administratoriui reikalingos informacijos, dokumentų, apskaitos duomenų, paaiškinimų ar pan., dėl to mokesčių administratorius negali tinkamai vykdyti kontrolės veiksmų ir mokesčių administratoriaus funkcijų<sup>13</sup>. Taigi, kaip matyti iš mokesčių administratoriaus pateikto analizuojamos nuostatos aiškinimo, MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostata yra taikoma mokestinio patikrinimo metu, atliekant galimo mokesčių mokėtojo mokestinio pažeidimo tyrimą. Vertinant pačios nuostatos formuluotę matyti, kad ji yra gana abstrakti – atsakomybę sunkinančia aplinkybe gali būti pripažintas ne tik atsisakymas teikti dokumentus, apskaitos duomenis, paaiškinimus, bet ir kai atsisakoma arba vengiama bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi.

<sup>13</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras Nr. KD-5672 (2019-04-12 redakcija), MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostatos komentaras.

Analizuojama įstatymo nuostata yra tiesiogiai susijusi su mokesčių mokėtoju taikytinų sankcijų dydžiu. Vadovaujantis MAĮ 140 straipsnio 5 dalies 4 punkto nuostatomis, mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir nėra lengvinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, viršijančią skirtinos baudos vidurkį, t. y. mokesčių administratorius, nustatęs, kad mokesčių mokėtojas atsisako bendradarbiauti arba vengia su juo bendradarbiauti, turi teisę skirti mokesčių mokėtoju griežtesnę sankciją – didesnę mokestinę baudą. Dėl šios priežasties MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostata gali būti vertinama kaip prieštaraujanti Konstitucijoje ir Europos žmogaus teisių konvencijoje įtvirtintam draudimui versti asmenį duoti parodymus prieš save ir su šiuo draudimu tiesiogiai susijusiai asmens teisei į teisingą teisminį procesą.

Draudimas duoti parodymus prieš save yra įtvirtintas Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalyje: imperatyviai draudžiama asmenį versti duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius. Aiškindamas šią Konstitucijos nuostatą, Konstitucinis Teismas pažymi, kad draudimo versti duoti parodymus prieš save garantija reiškia, kad fizinis asmuo gali atsisakyti duoti parodymus, kuriais remiantis jis pats, jo šeimos narys ar artimas giminaitis galėtų būti patrauktas baudžiamojon atsakomybėn, taip pat kitokion teisinėn atsakomybėn, jeigu galima sankcija pagal pobūdį ir dydį (griežtumą) prilygtų kriminalinei bausmei. Tačiau toks teisinis reguliavimas negali būti aiškinamas kaip reiškiantis, kad fizinis asmuo negali savanoriškai (t. y. niekieno neverčiamas) duoti parodymus prieš save, savo šeimos narius ar artimus giminaičius<sup>14</sup>.

Draudimo duoti parodymus prieš save garantija yra kildinama ir tiesiogiai susijusi su asmens teise į teisingą procesą. Konstitucinis Teismas Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalį, jos taikymą sieja ne tik su baudžiamuoju procesu, bet su bet kokio pobūdžio procesu, kurio rezultatas gali būti susijęs su baudžiamajai sankcijai prilyginamos sankcijos skyrimu. Konstitucinis Teismas pabrėžia, kad tam tikros įstatymuose nustatytos sankcijos savo dydžiu (griežtumu) prilygsta kriminalinėms bausmėms, nesvarbu, kokiai teisinės atsakomybės rūšiai (administracinei, drausminei ar kitai) šios sankcijos būtų priskirtos ir kaip jos įstatymuose būtų vadinamos; įstatymuose būtina turi būti nustatytos tokios procesinės garantijos asmenims, traukiamiems teisinėn atsakomybėn pagal atitinkamus įstatymus, kurios kyla iš Konstitucijos, *inter alia*, iš jos 31 straipsnio, kurio nuostatos negali būti aiškinamos kaip skirtos tik asmenims, traukiamiems baudžiamojon atsakomybėn<sup>15</sup>.

Draudimo duoti parodymus prieš save principas yra įtvirtintas ir ginamas Europos žmogaus teisių konvencijos<sup>16</sup> 6 straipsnyje, nors jame tiesiogiai nenumatoma draudimo versti asmenį duoti parodymus prieš save, bet šis draudimas, vadovaujantis Europos Žmogaus Teisių Teismo praktika, yra laikomas sudedamąja teisės į teisingą procesą principo dalimi<sup>17</sup>. Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje pabrėžiama, kad draudimo versti asmenį duoti parodymus prieš save principas reiškia ne absoliutų draudimą rinkti asmenį kaltinančius įrodymus, bet draudimą rinkti asmenį kaltinančius įrodymus remiantis prievarta. Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje skiriami trys vertimo duoti prieš save parodymus atvejai: 1) draudimas duoti parodymus prieš save grasinant teisinėmis sankcijomis arba asmeniui skiriamos sankcijos už atsisakymą duoti parodymus; 2) fizinio ar psichologinio spaudimo

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2017-03-15 nutarimas Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016, *Teisės aktų registras*, 2017-03-15, Nr. 4356.

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-03 nutarimas Nr. Nr. 02/03-03/03-04/03-05/03-39/03-05/04-16/04-02/05-04/05. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 131-4743.

<sup>16</sup> 1950 m. lapkričio 4 d. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 40-987.

<sup>17</sup> Europos Žmogaus Teisių Teismas. Leidinys *Guide on Article 6 of the Convention – Right to a fair trial (criminal limb)* [interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. rugsėjo 13 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_ENG.pdf)>, 177 punktas, p. 35.

naudojimas; 3) sukčiavimas siekiant asmenį priversti duoti parodymus prieš save<sup>18</sup>. Analizuojamu atveju MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostata gali būti vertinama kaip akivaizdus sankcijų už atsisakymą duoti parodymus prieš save nustatymo atvejis, nes asmens veiksmai (atsisakymas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi) arba neveikimas (vengimas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi) yra tiesioginiu ryšiu susieti su asmeniui taikytinų sankcijų padidinimu (MAĮ 140 straipsnio 5 dalies 4 punktas).

Draudimo duoti parodymus prieš save principas pripažįstamas ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikoje, pabrėžiant, kad draudimo duoti parodymus prieš save principas turi būti taikomas ir juridiniams asmenims ekonominio pobūdžio bylose, kai asmeniui gresia baudžiamoji ar administracinė sankcija<sup>19</sup>. Draudimas versti asmenį duoti parodymus prieš save apibūdinamas kaip bendrasis Europos Sąjungos teisės principas<sup>20</sup>. Pažymėtina, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas, vertindamas taikytinų mokesčių sankcijų pagrįstumą, yra pasisakęs, kad taikant mokesčines sankcijas turi būti vadovaujama Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos nuostatomis (įskaitant ir Europos Žmogaus Teisių Teismo praktiką, kurioje pripažįstama teisė į teisingą procesą ir teisė neduoti parodymų prieš save), taigi Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo praktikoje pripažįsta, kad mokesčių sankcijų taikymas turi atitikti Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos nuostatas ir Europos Žmogaus Teisių Teismo praktiką, o Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos principų pažeidimas taikant sankcijas būtų laikomas ir Europos Sąjungos teisės pažeidimu<sup>21</sup>.

Pažymėtina, kad bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, vadovaujantis MAĮ 140 straipsnio 3 dalies 1 punktu, yra atsakomybę lengvinanti aplinkybė, tačiau atsisakymas bendradarbiauti ir (ar) nebendradarbiavimas, vadovaujantis MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostata, yra atsakomybę sunkinanti aplinkybė. Tai reiškia, kad įstatymų leidėjas nenumatė galimybės asmeniui likti pasyviu – asmuo bus skatinamas už bendradarbiavimą ir baudžiamas už atsisakymą bendradarbiauti. Šiuo atveju nėra galimybės teisėtai pasirinkti pasyvų elgesio modelį, t. y. neteikti parodymų prieš save. Manytina, kad tai yra akivaizdus žmogaus teisių pažeidimas – asmuo yra verčiamas duoti parodymus prieš save.

Vertinant MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostatą draudimo duoti parodymus prieš save principo aspektu būtina įvertinti, ar minėta norma nesukuria pagrindo bausti asmenį už tai, kad jis atsisako duoti parodymus prieš save ar pasirenka teisę tylėti. Asmuo, kuris atsisako duoti parodymus prieš save, bus pripažįstamas kaip nebendradarbiaujantis su mokesčių administratoriumi, tai sudarys galimybę tokiam asmeniui taikyti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostatą, o kartu ir griežtesnę mokesčinę atsakomybę, negu asmeniui, kuris bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė jam reikalingą informaciją. Griežtesnės sankcijos taikymas šiuo atveju yra siejamas išimtinai su asmens atsisakymu duoti parodymus prieš save, todėl, manytina, kad minėta nuostata vertintina kaip akivaizdus įstatyminės baudžiamosios pobūdžio sankcijos nustatymas asmeniui, kuris atsisako duoti parodymus prieš save arba pasirenka teisę tylėti. Įvertinus mokesčines bausmes baudžiamajam pobūdį, darytina vienintelė išvada, kad toks teisinis reglamentavimas neabejotinai turi būti vertinamas kaip nesuderinamas su Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu draudimu, taip pat su Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnyje įtvirtintomis teisingo proceso garantijomis.

Manytina, kad teisinėje valstybėje neturėtų būti paliekama galimybė persekioti asmenį už tai, kad jis

<sup>18</sup> Europos Žmogaus Teisių Teismas. Leidinys *Guide on Article 6 of the Convention – Right to a fair trial (criminal limb)* [interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. rugsėjo 13 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_ENG.pdf)>, 180 punktas, p. 35.

<sup>19</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1993-11-10 sprendimas byloje Nr. C-60/92.

<sup>20</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1987-10-18 sprendimas byloje Nr. C-374/87.

<sup>21</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2018-10-04 sprendimas byloje Nr. C 384/17.

atsisako duoti parodymus prieš save arba pasirenka teisę tylėti, ypač kai už veiką, už kurią yra skiriama sankcija, asmeniui gresia baudžiamajai atsakomybei prilyginama sankcija. Šiuo atveju atkreiptinas dėmesys į tai, kad tokia norma yra visiškai nauja nacionalinėje sankcijų sistemoje – panašios nuostatos nėra nei Baudžiamajame, nei Administracinių nusižengimų kodekse, nei kitose teisės šakose, įskaitant ir civilinę teisę. Ši aplinkybė papildomai kelia pagrįstų abejonių analizuojamos nuostatos suderinamumu su nacionaline teisinio reglamentavimo sistema.

Atsižvelgiant į atliktą Konstitucinio Teismo, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo ir Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikos analizę, manytina, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkte įtvirtintas asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės apibrėžimas pažeidžia asmens teisę į teisingą procesą ir teisę neduoti parodymų prieš save ta apimtimi, kuria yra nustatyta galimybė mokesčių administratoriui taikyti griežtesnes sankcijas tuo atveju, jeigu asmuo atsisako ar vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, taip pat vengia teikti paaiškinimus. Pažymėtina ir tai, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismas savo praktikoje dar nėra tyręs teisės į teisingą procesą pažeidimo teisės neduoti parodymų prieš save pažeidimo aspektu, todėl mokesčių administratoriaus bandymas pasinaudoti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostata neabejotinai sudarytų pagrindą ne tik kreiptis į Konstitucinį Teismą dėl tokios nuostatos įvertinimo Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalies aspektu, bet ir kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą dėl tokios nuostatos teisėtumo įvertinimo Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 straipsnio aspektu, siekiant patikrinti, ar griežtesnės sankcijos taikymas asmeniui dėl to, kad jis atsisako bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ar teikti paaiškinimus, atitinka Europos Sąjungos teisės principus, įskaitant ir bendrąjį teisės į teisingą procesą principą.

## 2. Dėl pažeidimo padarymo būdo kaip atsakomybę sunkinančios aplinkybės vertinimo

Baudžiamojo kodekso 60 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas draudimas remtis tokiais sunkinančiomis aplinkybėmis, kurios yra atitinkamo nusikaltimo sudėties požymiai<sup>22</sup>. Tai tarptautiniu mastu pripažįstama baudžiamojo proceso taisyklė, siejama su proceso ir bausmės sąžiningumo ir bausmės proporcingumo principu. Konstitucinio Teismo praktikoje draudimas remtis tokiais sunkinančiomis aplinkybėmis, kurios yra atitinkamo nusikaltimo sudėties požymiai, yra siejamas ir su *non bis in idem* principo užtikrinimu<sup>23</sup>. Draudimas du kartus vertinti tą pačią aplinkybę skiriant asmeniui bausmę įtvirtintas ir tarptautinėje baudžiamojoje teisėje ir yra siejamas su bausmės sąžiningumo principu, kuris draudžia skiriant bausmę du kartus įvertinti tą pačią aplinkybę, tokiu būdu vengiant, kad bausmė du kartus atspindėtų kurį nors vieną nusikaltimo elementą<sup>24</sup>.

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punkte nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, susijusios su mokestinio pažeidimo padarymo būdu ir mokesčių administratoriaus pasirinktu mokesčių apskaičiavimo metodu. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte numatyta, kad asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra pripažįstama tokia situacija, kai pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą, kaip ji suprantama pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą. Taigi šiuo atveju asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė bus konstatuota tada, kai bus nustatytas piktnaudžiavimo mokestinėmis

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 89-2741.

<sup>23</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-10 nutarimas Nr. 01/04, *Valstybės žinios*, 2005, nr. 134-4819.

<sup>24</sup> PHILIPP, J. *Appeal and Sentence in International Criminal Law*. Berliner Wissenschafts-Verlag, 2011, p. 289.



atvejis ir mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius taikys turinio viršenybės prieš formą principą, taigi ar yra atsakomybė sunkinanti aplinkybė, priklauso ir nuo pažeidimo sudėtį sudarančių veiksmų teisinio kvalifikavimo (mokestinio pažeidimo sudėtį sudarantys veiksmai turi būti kvalifikuoti kaip piktnaudžiavimas), ir nuo mokesčių administratoriaus pasirinkto mokesčių apskaičiavimo metodo – pasinaudojimo MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje mokesčių administratoriui suteikta teise. Šiuo atveju atkreiptinas dėmesys į tai, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo metodas gali būti taikomas tik tada, kai yra nustatytas asmens piktnaudžiavimas mokesčių teisės normomis, t. y. mokestinės naudos siekimas, tai leidžia daryti išvadą, kad iš esmės MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte nurodytos atsakomybės sunkinančios aplinkybės egzistavimas priklauso tik nuo teisinio asmens veiksmų, sudarančių pažeidimo sudėtį, kvalifikavimo kaip piktnaudžiavimo. Konstatavus piktnaudžiavimą, mokesčių administratorius privalo taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, todėl nustatytas piktnaudžiavimas iš esmės yra vienintelė asmens atsakomybę sunkinanti sąlyga.

MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, vadovaujasi turinio viršenybės prieš formą principu. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Mokestinės naudos siekimas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje suprantamas kaip neteisėtas bandymas sumažinti mokėtino mokesčio dydį arba atidėti mokesčio mokėjimo terminą. MAĮ 69 straipsnio 1 dalis yra vertintina kaip mokesčių administratoriui suteikta priemonė neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo iškreiptas aplinkybes ir jas perkvalifikuoti, taikant atitinkamą mokesčių įstatymo nuostatą. Taigi MAĮ 69 straipsnio 1 dalis yra kvalifikuotina kaip antivengiminė nuostata ir laikytina priemone perkvalifikuojant turinio neatitinkančius formalius veiksmus, ūkines operacijas ar sandorius<sup>25</sup>. Iš MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkto nuostatos matyti, kad mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra veiksmai, kurie sudaro mokestinio pažeidimo sudėtį, – veiksmai, dėl ko neteisėtai yra nedeklaruojami ar neteisėtai sumažinami mokėtinai pagal MAĮ 139 straipsnio 1 dalį mokesčiai.

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė taikytina tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo pareigą apskaičiuoti mokesťį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybės apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka. Analizuojant MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte pateiktos atsakomybę sunkinančios aplinkybės apibrėžimą, pažymėtina, kad ši nuostata yra tiesiogiai susijusi su MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto mokesčių apskaičiavimo metodo taikymo sąlygomis. MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje yra nustatytas specialus mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodas, kuris naudojamas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigą apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka. MAĮ 70 straipsnio 1 daliai taikyti yra būtina sąlyga – mokesčių mokėtojo veiksmai, dėl kurių negalima mokesčio apskaičiuoti įprastine tvarka. Ši nuostata yra skirta kovoti su mokesčių slėpimu,

<sup>25</sup> Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016-01-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-153-438/2016.

t. y. atvejais, kai nevedama buhalterinė apskaita, neapskaitomos pajamos, neregistruojami sandoriai, pajamos ir kitais atvejais, kai iš mokesčių mokėtojo turimų dokumentų nėra galimybės apskaičiuoti mokesčių. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė bus taikoma tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo veiksmai, kuriais pažeidžiami mokesčių teisės aktai, gali būti kvalifikuoti kaip mokesčių slėpimas, t. y. atsakomybę sunkinančios aplinkybės taikymas tiesiogiai priklauso nuo mokesčių mokėtojo veiksmų, kuriais padarytas mokestinis pažeidimas, kvalifikavimo..

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 3 punkte įtvirtinta nuostata, kad asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra laikoma tokia situacija, kai mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus nurodytu laiku nepateikia jam tinkamų dokumentų apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę arba pateikia netinkamus dokumentus, ir mokesčių administratorius koreguoja sandorių ar ūkinių operacijų vertę pagal Pello mokesčio įstatymo 40 straipsnį arba Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnį. Asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė bus pripažįstama tais atvejais, kai nustatyta, kad mokesčių mokėtojo veiksmai, kurie sudaro mokestinio pažeidimo sudėtį, kvalifikuoti kaip netinkamas sandorių kainodaros taisyklių taikymas, ir mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius taikys sandorių kainodaros koregavimą pagal PMĮ 40 straipsnio arba GPMĮ 15 straipsnio nuostatas. Taigi MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 3 punkte nustatyta atsakomybę sunkinanti aplinkybė pripažįstama tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo veiksmai, sudarantys mokestinio pažeidimo sudėtį, bus kvalifikuoti kaip sandorių kainodaros taisyklių pažeidimas.

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 6 punkte įtvirtinta nuostata, kad asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe bus laikoma tokia situacija, kai į buhalterinę apskaitą įtraukti teisinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko. Tai reiškia, kad asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe bus laikomi tokie mokestinio pažeidimo sudėtį sudarantys veiksmai, kurie gali būti kvalifikuoti kaip teisinės galios neturinčių dokumentų įtraukimas į buhalterinę apskaitą.

Tarptautinėje baudžiamosios teisės teorijoje dvigubas kurio nors veikos elemento įvertinimas yra apibūdinama kaip dvigubas įvertinimas (angl. *double counting*) ir yra draudžiamas<sup>26</sup>. Toks draudimas yra kildinamas iš asmens teisės į teisingą procesą ir sąžiningą bei proporcingą bausmę. Bausmė, paskirta du kartus įvertinus tą pačią aplinkybę ir kaip pažeidimo sudėties požymį, ir kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę, laikytina nesąžininga ir neproporcinga, o pati sankcija – klaidingai pritaikyta.

Panašios pozicijos laikomasi ir Konstitucinio Teismo praktikoje<sup>27</sup>, draudžiama įstatymu nustatyti tokį teisinį reguliavimą, kuriuo remiantis tą pačią aplinkybę būtų galima vertinti ir kaip teisės pažeidimo sudėties elementą, už kurį skiriama įstatyme nustatyta sankcija, ir kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę, nes toks teisinis reguliavimas pažeistų dvigubo baudimo (*non bis in idem*) principą. Reikia pažymėti, kad siekiant užtikrinti *non bis in idem* principo laikymąsi ir išvengti situacijų, kai ta pati aplinkybė galėtų būti vertinama kaip asmens neteisėtos veikos elementas (pagrindas asmeniui taikyti teisinę sankciją) ir kaip asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė (Baudžiamojo kodekso 60 straipsnio 3 dalis, Administracinių nusižengimų kodekso 36 straipsnio 2 dalis).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojamoje praktikoje iki šiol taip pat nuosekliai buvo laikomasi draudimo kaip atsakomybę sunkinančia aplinkybe remtis veiksmais, kurie sudaro mokestinio pažeidimo sudėtį<sup>28</sup>. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje laikomasi po-

<sup>26</sup> PHILIPP, J. *Appeal and Sentence* <...>, p. 289.

<sup>27</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-10 nutarimas Nr. 01/04, *Valstybės žinios*, 2005, nr. 134-4819.

<sup>28</sup> Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012-06-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-2285/2012; Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014-04-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-409/2014 ir kt.



zicijos, kad asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe negali būti veiksmai, kurie sudaro mokesčio pažeidimo turinį, nes šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtingą baudą yra nepagrįsta.

Siekiant įvertinti, ar MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punkte nurodytos asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės nėra privaloma mokesčio pažeidimo sudėties dalis, siūlytina taikyti toliau aprašytą atsakomybę sunkinančios aplinkybės tapatumo mokesčio pažeidimo sudėčiai testą (metodiką), kuris yra paremtas hipoteze, kad tuo atveju, jeigu atsakomybę sunkinanti aplinkybė nėra privaloma mokesčio pažeidimo dalis, tai, kad nėra atsakomybę sunkinančios aplinkybės, nedarys įtakos mokesčio pažeidimo egzistavimo faktui ir, priešingai, – jeigu atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra esminis mokesčio pažeidimo sudėties elementas, tai nesant atsakomybę sunkinančios aplinkybės nebūtų mokesčio pažeidimo sudėties, t. y. nebūtų ir mokesčio pažeidimo. Taigi kai yra MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punktuose įtvirtintų atsakomybę sunkinančių aplinkybių, reikia atlikti tyrimą, ar mokesčių mokėtojo veiksmai sudarytų mokesčio pažeidimo sudėtį, jeigu nebūtų mokesčio atsakomybę sunkinančios aplinkybės.

Atliekant testą, ar šiuo atveju yra pažeidžiama dvigubo įvertinimo (angl. *double counting*) draudimo taisyklė, siūloma įvertinti, ar pažeidimas galėtų būti kvalifikuojamas kaip pažeidimas, jeigu nebūtų tam tikros atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Jeigu tai, kad nėra asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės, keistų paties padaryto pažeidimo kvalifikavimą arba būtų sąlyga apskritai netaikyti atsakomybės, tada būtų pagrindas konstatuoti, jog atsakomybę sunkinanti aplinkybė yra esminis pažeidimo, už kurį yra skiriama sankcija, sudėties elementas, nuo kurio priklauso asmens veiklos kvalifikavimas kaip atitinkamas pažeidimas ir už tą pažeidimą nustatytos sankcijos taikymas.

Atliekant aprašytą vertinimą MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte nurodytos mokesčio atsakomybę sunkinančios aplinkybės atveju, matyti, kad jeigu neegzistuoja mokesčio naudos siekimo aplinkybė, kuri yra esminė MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte nurodytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės taikymo sąlyga, nei MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymas, nei MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymas apskritai būtų negalimas ir nebūtų paties mokesčio pažeidimo, t. y. apskritai nebūtų mokesčio pažeidimo sudėties. Tapatumo mokesčio pažeidimo sudėčiai testas MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte įtvirtintos aplinkybės atveju įrodo, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punkte įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė kartu yra ir esminis mokesčio pažeidimo, už kurį taikoma MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta atsakomybė, sąlyga, kuri įvertinama tiek taikant MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nustatytą sankciją (privaloma sankcijos taikymo sąlyga), tiek griežtinant mokesčių mokėtojo mokesčio atsakomybę pagal MAĮ 140 straipsnio 5 dalį.

Taikant atsakomybę sunkinančios aplinkybės tapatumo mokesčio pažeidimo sudėčiai testą MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte nurodytos mokesčio atsakomybę sunkinančios aplinkybės atveju, matyti, kad jeigu nebūtų mokesčių mokėtojo veiksmų, kurie kvalifikuotini kaip mokesčių slėpimas, tada apskritai nebūtų pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų ir papildomai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių, todėl nebūtų pagrindo taikyti MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą mokesčio atsakomybę, t. y. nebūtų paties mokesčio pažeidimo, kas leidžia daryti išvadą, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte nurodyta atsakomybę sunkinanti aplinkybė kartu yra ir esminis mokesčio pažeidimo sudėties požymis, dėl ko mokesčių mokėtojui apskritai yra taikoma mokesčio atsakomybė.

Atliekant analogišką testą MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 3 punkto atveju, matyti, kad jeigu mokesčių mokėtojo veiksmai negalėtų būti kvalifikuoti kaip sandorio kainodaros taisyklių pažeidimas, tada apskritai nebūtų pagrindo koreguoti sandorio kainodarą remiantis PMĮ 40 straipsnio ar GPMĮ 15 straipsnio nuostatomis ir papildomai apskaičiuoti mokesčių, todėl MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatos negalėtų būti taikomos apskritai – nebūtų mokesčio pažeidimo sudėties. Šiuo atveju sandorių kainodaros

pažeidimas ir yra mokesčio pažeidimo esmė ir esminė pažeidimo sudėties dalis. Nesant kainodaros pažeidimo, apskritai negalėtų būti taikoma MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostata, todėl konstatuotina, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 3 punkte įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė kartu yra ir esminė mokesčio pažeidimo sudėties dalis, ir atsakomybę sunkinanti aplinkybė.

Taikant atsakomybę sunkinančios aplinkybės tapatumo mokesčio pažeidimo sudėčiai testą MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 6 punkte nurodytos mokesčio atsakomybę sunkinančios aplinkybės atveju, matyti, kad jeigu nebūtų mokesčių mokėtojo veiksmų – juridinės galios neturinčių dokumentų įtraukimo į buhalterinę apskaitą, MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta mokesčio atsakomybę negalėtų būti taikoma apskritai, t. y. nebūtų mokesčio pažeidimo sudėties, kas įrodo, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 6 punkte nurodyta aplinkybė yra tapati mokesčio pažeidimo sudėties elementui – neteisėtiems veiksams, kurių pagrindu yra į biudžetą nesumokamas mokeskis.

Iš atlikto testo matyti, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punkte nurodytą atsakomybę sunkinančių aplinkybių egzistavimas yra kartu ir esminė mokesčio pažeidimo sudėties dalis – nesant atsakomybę sunkinančia aplinkybe laikytinų veiksmų apskritai negalėtų būti taikoma mokesčio atsakomybė, kas parodo, kad mokesčio atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis yra tie patys veiksmai, kurie ir sudaro mokesčio pažeidimo sudėtį, t. y. mokesčių mokėtojo neteisėtas veikimas yra pagrindas ir taikyti MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą atsakomybę, ir kartu atsakomybę sunkinanti aplinkybė.

Nustačius piktnaudžiavimą, slėpimą ar kitą mokesčio pažeidimą, akivaizdu, kad bauda skiriama už pažeidimo metu nuslėptus, nedeklaruotus mokesčius, todėl veiksmai, kuriais mokeskis nėra deklaruojamas, neišvengiamai yra laikytini esminiais pažeidimo požymiais. Šiuo atveju tokių veiksmų atlikimas negali papildomai būti kvalifikuojamas ir kaip atsakomybę sunkinanti aplinkybė.

Atsižvelgiant į pirmiau atliktą analizę manytina, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3, 6 punktų nuostatos yra nesuderinamos su baumės proporcingumo ir sąžiningumo principais, prieštarauja konstituciniam teisinės valstybės principui, tarptautiniu mastu pripažintiems baudžiamosios teisės principams, todėl tokios nuostatos ne tik negali būti taikomos, bet ir privalo būti panaikintos, nes jų taikymas visada bus pagrindas konstatuoti, kad buvo pažeistas teisingo ir proporcingo baudimo reikalavimas, dvigubo baudimo draudimo principas.

### 3. Dėl žalos masto vertinimo kaip atsakomybę sunkinančios aplinkybės

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte nurodyta atsakomybę sunkinanti aplinkybė nuo anksčiau analizuotų MAĮ 140 straipsnio 1, 2, 3 ir 6 punkte nurodytų aplinkybių skiriasi tuo, kad ji nėra siejama su neteisėtų veiksmų kvalifikavimu. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte numatyta, kad asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe bus tokia situacija, kai dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų. Taigi atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra laikomi mokesčio pažeidimo padariniai – didelės žalos padarymas.

Vis dėlto MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta atsakomybę sunkinanti aplinkybė, atsižvelgiant į mokesčio teisinės atsakomybės specifiką, taip pat gali būti vertinama kaip pažeidžianti teisę į teisingą procesą, proporcingą nubaudimą ir *non bis in idem* principą remiantis tais pačiais argumentais kaip ir MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punkto nuostatos.

Mokesčio bauda, vadovaujantis MAĮ 139 straipsnio 1 ir 2 dalimi, yra tiesioginės proporcijos principu susieta su pažeidimo dydžiu (nesumokėto mokesčio suma), t. y. baudos dydis yra tiesiogiai proporcingas padarytos žalos (nesumokėto mokesčio) dydžiui. Kuo didesnis nesumokėtas mokeskis, tuo griežtesnė sankcija taikoma. Būtent sankcijos proporcingumas padaryto pažeidimo pobūdžiui le-

mia, kad padarytos žalos dydis yra visada ir be jokių galimų išimčių įvertinamas skiriant baudą ir yra laikytinas tiesiogiai su baudos taikymu susijusia aplinkybe, nuo kurios ir priklauso skiriama sankcija.

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte nustatyta, kad sunkinančia aplinkybe yra laikoma didelės žalos valstybės biudžetui padarymas, kai nesumokėta mokesčių suma viršija 500 BSI. Šiuo atveju reikia pasakyti, kad atsakomybę sunkinanti aplinkybė susieja atsakomybę su nesumokėtų mokesčių dydžiu, į kurį jau atsižvelgta skiriant baudą, t. y. ta pati aplinkybė yra du kartus įvertinama taikant sankciją asmeniui – ta pati aplinkybė lemia ir didesnę absoliučią baudos išraišką, nes bauda apskaičiuojama nuo padarytos žalos dydžio, ir dar griežtesnę sankciją, kurios dydis ir taip tiesiogiai proporcingas nesumokėtų mokesčių dydžiui.

MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkto atveju vertinant, ar šiuo atveju nepažeidžiamas draudimas dvigubai įvertinti tą pačią aplinkybę asmeniui skiriant sankciją, pažymėtina, kad mokesstinė bauda visada yra susieta su nesumokėto mokesčio suma ir tiesiogiai nuo jos priklauso. Kuo didesnė nesumokėto mokesčio suma, tuo griežtesnė sankcija yra taikoma. Dėl šios priežasties nesumokėto mokesčio dydį reglamentuojant pakartotinai kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę, susidaro tokia situacija, kai nesumokėto mokesčio suma asmeniui suponuoja didesnės sankcijos taikymą dėl sankcijos proporcinio ryšio su pažeidimu ir dar pakartotinai sudaro pagrindą sugriežtinti ir taip pritaikytą didesnę ir tiesiogiai nuo padarytos žalos dydžio priklausomą sankciją dėl to, kad nesumokėtų mokesčių suma yra didelė, kas laikytina akivaizdžiu dvigubo įvertinimo (angl. *double counting*) draudimo, o kartu ir teisės į teisingą, proporcingą bausmę, pažeidimu pagal baudžiamosios teisės doktriną.

Pažymėtina, kad, vertinant Konstitucinio Teismo poziciją, išsakytą dėl galimybės tą patį pažeidimo elementą laikyti ir sankciją užtraukiančiu elementu, ir asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe, manytina, kad analizuojama MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta nuostata, kuri numato tos pačios aplinkybės, kuri jau buvo įvertinta skiriant asmeniui sankciją, pakartotinį vertinimą kaip atsakomybę sunkinančią, neatitinka Konstitucinio Teismo suformuotos teisėkūros taisyklės, draudžiančios įstatymų leidėjui nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kad traukiant asmenį teisinė atsakomybėn ta pati aplinkybė būtų traktuojama ir kaip pažeidimo požymis, ir kaip teisinę atsakomybę už šį, formaliai kitą, teisės pažeidimą sunkinanti aplinkybė. Toks pažeidimas Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje yra prilyginamas dvigubo baudimo principo pažeidimui<sup>29</sup>. Dėl šios priežasties manytina, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostata vertintina kaip galimai pažeidžianti konstitucinį dvigubo baudimo draudimo principą, teisingumo ir proporcingumo teisinius principus.

Bendrai vertinant MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtintos nuostatos nustatymą, manytina, kad žalos dydžio aplinkybė buvo apibūdinta kaip atsakomybę sunkinanti neįvertinus mokesstinės teisinės atsakomybės specifikos ir proporcinės baudos dydžio priklausomybės nuo pažeidimo sunkumo. Skirtingai nei baudžiamojoje teisėje, mokesstinė bauda nustatyta ne absoliučiu dydžiu, bet proporcinge priklausomybe nuo nesumokėto mokesčio dydžio, todėl pažeidimu padarytos žalos mastas visada bus privalomas pažeidimo sudėties požymis, dėl šios priežasties manytina, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta nuostata galimai prieštarauja Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintam dvigubo baudimo principui, taip pat bausmės proporcingumo, sąžiningo nubaudimo principams.

## Išvados ir rekomendacijos

1. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkte įtvirtintas asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės apibrėžimas sudaro galimybę pažeisti asmens teisę į teisingą procesą ir teisę neduoti parodymų

<sup>29</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-10 nutarimas Nr. 01/04, *Valstybės žinios*, 2005, nr. 134-4819.

prieš save ta apimtimi, kuria yra nustatyta galimybė mokesčių administratoriui taikyti griežtesnes sankcijas tuo atveju, jeigu asmuo atsisako ar vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, taip pat vengia teikti paaiškinimus. Asmens atsisakymo arba vengimo bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, teikti paaiškinimus mokesčių administratoriui susiejimas su griežtesnių mokesčių sankcijų taikymu yra nesuderinamas su Europos žmogaus teisių konvencijos 6 straipsnyje įtvirtinta teise į teisingą procesą ir Konstitucijos 31 straipsnio 3 dalyje įtvirtintu draudimu versti asmenį duoti parodymus prieš save. Dėl nurodytų priežasčių rekomenduojama išbraukti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkte nustatytą asmens atsakomybę sunkinančią aplinkybę iš asmens atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašo.

2. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punktų nuostatos kaip asmens mokestinę atsakomybę sunkinančias aplinkybes apibrėžia tuos pačius veiksmus, kurie sudaro mokestinio pažeidimo sudėtį. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punktų nuostatos sudaro pagrindą mokesčių mokėtojo neteisėtus veiksmus, kurie yra privalomas mokestinės atsakomybės taikymo pagrindas ir yra įvertinami kvalifikuojant neteisėtą veikimą kaip pagrindą skirti mokestinę baudą, pakartotinai vertinti ir kaip asmens atsakomybę sunkinančią aplinkybę. Dėl šios priežasties konstatuotina, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3, 6 punktų nuostatos yra nesuderinamos su bausmės proporcingumo ir sąžiningumo principais, prieštarauja konstituciniam dvigubo baudimo draudimo ir teisinės valstybės principams. Dėl nurodytų priežasčių rekomenduojama išbraukti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3 ir 6 punktuose nustatytas asmens atsakomybę sunkinančias aplinkybes iš asmens atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašo.
3. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta nuostata, kuri numato tos pačios aplinkybės, kuri jau buvo įvertinta skiriant asmeniui sankciją, pakartotinį vertinimą kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę, neatitinka Konstitucinio Teismo suformuotos teisėkūros taisyklės, draudžiančios įstatymų leidėjui nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kad traukiant asmenį teisinėn atsakomybėn ta pati aplinkybė būtų traktuojama ir kaip pažeidimo požymis, ir kaip teisinę atsakomybę už šį, formaliai kitą, teisės pažeidimą sunkinanti aplinkybė. MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostata vertintina kaip galimai pažeidžianti konstitucinį dvigubo baudimo draudimo principą, teisingumo ir proporcingumo teisinius principus. Dėl nurodytų priežasčių rekomenduojama išbraukti MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punkte nustatytą asmens atsakomybę sunkinančią aplinkybę iš asmens atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašo.

## Literatūra

### Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.
2. 1950 m. lapkričio 4 d. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 40-987.
3. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000, nr. 89-2741.
4. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas. *Teisės aktų registras*, 2015-07-10, nr. 2015-11216.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, nr. 63-2243.
6. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu įstatymas. *Teisės aktų registras*, 2018-06-30, nr. 2018-10972.
7. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007-03-28 įsakymas Nr. VA-25 „Dėl Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 2007, nr. 38-1433.
8. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos Mokesčių administravimo įstatymo komentaras Nr. KD-5672 (2019-04-12 redakcija).

## Specialioji literatūra

9. PHILIPP, J. *Appeal and Sentence in International Criminal Law*. Berliner Wissenschafts-Verlag, 2011.
10. Europos Žmogaus Teisių Teismas. Leidinys *Guide on Article 6 of the Convention – Right to a fair trial (criminal limb)* [interaktyvus. Žiūrėta 2019 m. rugsėjo 13 d.]. Prieiga per internetą: <[https://www.echr.coe.int/Documents/Guide\\_Art\\_6\\_criminal\\_ENG.pdf](https://www.echr.coe.int/Documents/Guide_Art_6_criminal_ENG.pdf)>.

## Teismų praktika

11. Europos Žmogaus Teisių Teismas. 2003-04-08 nutarimas dėl priimtino byloje *Manasson prieš Švediją*, peticijos Nr. 41265/98.
12. Europos Žmogaus Teisių Teismas. 2014-11-27 sprendimas byloje *Lucky Dev prieš Švediją*, peticijos Nr. 7356/10.
13. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1987-10-18 sprendimas byloje Nr. C-374/87.
14. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 1993-11-10 sprendimas byloje Nr. C-60/92.
15. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2018-10-04 sprendimas byloje Nr. C-384/17.
16. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-03 nutarimas Nr. 02/03-03/03-04/03-05/03-39/03-05/04-16/04-02/05-04/05. *Valstybės žinios*, 2005, nr. 131-4743.
17. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2005-11-10 nutarimas Nr. 01/04, *Valstybės žinios*, 2005, nr. 134-4819.
18. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2009-06-08 nutarimas Nr. 34/2008-36/2008-40/2008-1/2009-4/2009-5/2009-6/2009-7/2009-9/2009-12/2009-13/2009-14/2009-17/2009-18. *Valstybės žinios*, 2009, nr. 69-2798.
19. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2014-01-24 nutarimas Nr. KT2-N1/2014, *Teisės aktų registras*, 2014-01-24, nr. 478.
20. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2017-03-15 nutarimas Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/2016-15/2016, *Teisės aktų registras*, 2017-03-15, nr. 4356.
21. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619-11. *Administracinė jurisprudencija*, 2011, nr. 22, p. 213–241.
22. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2012-06-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-2285/2012.
23. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014-04-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-409/2014.
24. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016-01-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-153-438/2016.

## Regulation of the Compatibility of Tax-Liability Aggravating Factors with the Requirements of the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms

Povilas Gruodis

(Vilnius University)

S u m m a r y

This article represents the results of an analysis of tax norms provided in Article No. 140, Part. 4 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania, where a list of tax-liability aggravating factors is provided. The analysis was conducted with the aim of evaluating whether the listed aggravating factors correspond with the main principles of the protection of human rights and fundamental freedoms, the jurisprudence of national courts and jurisprudence of the European Union Court of Justice and European Court of Human Rights regarding the proper protection of human rights and fundamental freedoms. The results of the analysis show that the tax-liability aggravating factors listed in Paragraph 4, Article No. 140 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania create a possibility of violating the right to fair trial, the right not to incriminate oneself (tax norm provided in Sub. Paragraph 4, Part 4 of Article No. 140 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania), the principles of proportionality of punishment and fair punishment, the constitutional principle of the prohibition of double jeopardy, the principle of the rule of law (tax norms provided in Sub. Paragraph 1, 2, 3, 5, 6, Part 4 of Article No. 140 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania). Following the results of the analysis, a recommendation is given to annul the present list of aggravating factors provided in Paragraph No. 4, Article No. 140 of the Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania.

## **Mokestinę atsakomybę sunkinančių aplinkybių reglamentavimo atitiktis žmogaus teisių ir laisvių apsaugos reikalavimams**

**Povilas Gruodis**

(Vilniaus universitetas)

S a n t r a u k a

Straipsnyje yra analizuojama Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 140 straipsnio 4 dalies nuostatų, įtvirtinančių atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus sunkinančių aplinkybių sąrašą, atitiktis žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos principams, nacionalinių teismų ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo, Europos Žmogaus Teisių Teismo formuojamai tinkamo žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos užtikrinimo praktikai. Atlikto tyrimo metu nustatyta, kad MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintas mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašas sudaro galimybę pažeisti asmens teisę į teisingą procesą ir teisę neduoti parodymų prieš save (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 4 punkto nuostata), baudmės proporcingumo ir sąžiningumo principus, prieštarauja konstituciniam dvigubo baudimo draudimo ir teisinės valstybės principams (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1, 2, 3, 5, 6 punkto nuostatos). Atsižvelgiant į atlikto tyrimo rezultatus rekomenduojama išbraukti MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje įtvirtintas atsakomybę sunkinančias aplinkybes iš asmens atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašo.