

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Povilo Strazdas  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
Studijų šakos studento

**Magistro darbas**

**Mokestinės teisinės atsakomybės problemos**

Vadovas: dr. Povilas Gruodis  
Recenzentas: asist. dr. Laura Paškevičienė

Vilnius  
2020

## Turinys

<b>ĮVADAS</b> .....	2
<b>1. MOKESTINĖS TEISINĖS ATSAKOMYBĖS SAMPRATA</b> .....	6
1.1. Mokestinės teisinės atsakomybės samprata ir esmė.....	6
1.2. Mokestinės teisinės atsakomybės principai .....	9
1.2.1. Teisėtumo principas .....	10
1.2.2. Teisingumo ir proporcingumo principai .....	11
1.2.3. Atsakomybės neišvengiamumo principas .....	12
1.2.4. Kiti mokestinės atsakomybės principai .....	14
<b>2. MOKESTINĖS TEISINĖS ATSAKOMYBĖS PROBLEMOS</b> .....	16
2.1. Senaties termino problema .....	17
2.2. Mokestinių pažeidimų subjektyviosios pusės problemos .....	20
2.3. Non bis in idem principo mokestinės atsakomybės taikyme problema .....	22
2.4. Mokestinę atsakomybę išreiškiančių ekonominių sankcijų problemos .....	25
2.4.1. Delspinigių problema .....	26
2.4.2. Tinkamos baudos taikymo problema.....	27
2.5. Kaltės įrodinėjimo problema .....	30
<b>3. MOKESTINĖS TEISINĖS ATSAKOMYBĖS RAIDA IR SKIRTINGŲ MOKESČIŲ REFORMŲ METU KILUSIOS PROBLEMOS</b> .....	33
3.1. Mokestinės teisinės atsakomybės raida iki Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo .....	33
3.2. Mokestinės teisinės atsakomybės problemų raida po Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo .....	35
<b>IŠVADOS</b> .....	39
<b>PASIŪLYMAI</b> .....	40
<b>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS</b> .....	41
<b>SANTRAUKA</b> .....	48
<b>SUMMARY</b> .....	49

## IVADAS

*Nagrinėjamos temos aktualumas ir originalumas.* Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę bei pradėjus naujai organizuoti teisinį mokestinių santykių reglamentavimą, pradėjo ryškėti teisės teoretikų pozicijų mokestinės atsakomybės taikymo klausimais skirtingumas. Šiuolaikinėje teisinėje valstybėje, valstybei siekiant kaupti bei turėti tam tikrus nuosavus piniginius išteklius valstybės funkcionavimui, labai svarbus yra teisingas mokesčių paskaičiavimas, jų mokėjimas, atsakomybė už jų nesumokėjimą, teisingų administracinių bei ekonominio poveikio priemonių taikymas. Iki šiol nėra plačiai išnagrinėtos mokestinės atsakomybės reguliavimo problemos jokiam moksliniame darbe. Lietuvos teismai nagrinėja begalę administracinės teisės pažeidimo bylų susijusių su netinkamai arba neveiksmingai pritaikytomis mokestinę atsakomybę reglamentuojančiomis teisės normomis.

Mokestinius santykius reglamentuojantys įstatymai iš esmės liečia ne tik valstybės kaip subjekto, kurio naudai surenkami mokesčiai, bet ir visų ūkio subjektų ir valstybės gyventojų interesus. Lietuvai, susiduriant su gyventojų skeptišku požiūriu į mokesčių surinkimo būtinumą ir reikalingumą, mokestinės atsakomybės klausimas išliks aktualus dar ilgą laiką. Deja, praktikoje labai dažnai kyla ginčai dėl neteisingai apskaičiuotų mokesčių, dėl neteisingai pritaikytų ir išaiškintų mokestinius santykius reglamentuojančių normų, jų neaiškumo, senaties termino taikymo problemos. Dėl šio priežasties valstybei būtina sukurti aiškų, pagrįstą ir objektyvų mokestinės teisinės atsakomybės mechanizmą, kuris spręstų dėl atsirandančių problemų kylančią žalą valstybės finansiniams interesams, mokesčių deklaravimo ir mokėjimo tvarkai.

Temos aktualumą patvirtina tas faktas, kad atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus sankcijos nuolat keičiamos. Nuo 2019 m. sausio 1 dienos griežtėjo atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus sankcijos. Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta nauja mokesčių įstatymo pažeidimo sudėtis, nustatanti griežtesnę atsakomybę už pajamų, kurių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti, gavimą. Aplinkybė, kad atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimų sankcijos keičiamos dažnai įrodo, kad šioje srityje kyla daug problemų, kurias, švelninant arba griežtinant atsakomybę, bandoma išspręsti.

Išvardyti aspektai bei kiti šiame magistro darbe analizuojami klausimai bei išskirtos mokestinės teisinės atsakomybės problemos turės reikšmės šio klausimo teorijai bei besiformuojančiai teismų praktikai.

*Darbo tikslas.* Išanalizuoti mokestinės teisinės atsakomybės sampratą, esmę ir paskirtį. Išskirti ir apžvelgti mokestinės teisinės atsakomybės problemas: senaties termino problemą, mokestinių pažeidimų subjektyviosios pusės problemą, mokestinę atsakomybę išreiškiančių ekonominių sankcijų problemos, non bis in idem principo mokestinės atsakomybės taikyme problemą, asmens kaltės problemą. Mokestinė teisinė atsakomybė susiduria su daug kitų problemų, tačiau autoriaus pasirinktos problemos yra aktualiausios, be to joms teisiniuose moksliniuose darbuose nėra skirta daug dėmesio.

*Tyrimo hipotezė.* Mokestinės teisinės atsakomybės problemos sąlygoja neveiksmingą mokesčių surinkimo užtikrinimą bei mokestinių prievolių nevykdymą.

*Darbo uždaviniai.* Siekiant įgyvendinti darbo tikslą, darbe keliami ir sprendžiami šie uždaviniai:

- 1) Atskleisti mokestinės teisinės atsakomybės sampratą, esmę ir paskirtį;
- 2) Išskirti ir išanalizuoti mokestinės teisinės atsakomybės problemas: senaties termino problemą, mokestinių pažeidimų subjektyviosios pusės problemą, non bis in idem principo mokestinės atsakomybės taikyme problemą, asmens kaltės problemą;
- 3) Išanalizuoti mokestinę atsakomybę išreiškiančių ekonominių sankcijų problemas ir palyginti jų dydžius ir įtaką problemų atsiradimui;
- 4) Aptarti mokestinę atsakomybę reglamentuojančių teisės normų raidą bei jų įtaką naujų problemų atsiradime;

*Darbo objektas.* Šio darbo tema apima mokestinės teisinės atsakomybės sampratos, esmės ir paskirties analizę bei mokestinės atsakomybės taikyme egzistuojančių problemų nagrinėjimą: senaties termino problemą, non bis in idem principo problemą, ekonominių sankcijų už mokestinių įstatymų pažeidimus tinkamumo problemą, subjektyviosios pusės problemą, asmens kaltės įrodinėjimo problemą. Šios problemos pasirinktos įvertinus tai, kad teisės aktuose, reglamentuojančiuose mokestinės atsakomybės taikymą, tam tikrų problemų mastas ir reikšmė valstybės bei mokesčių mokėtojų interesams yra didesnis už kitus, jiems skirta mažai dėmesio moksliniuose darbuose. Kitos mokestinės teisinės atsakomybės problemos darbe bus minimos tik kaip pavyzdžiai.

*Darbe naudojami metodai.* Šiame magistro darbe, apžvelgus ir išanalizavus visus naudotus šaltinius: teisinius norminius aktus, teisės doktriną, teismų praktiką, užsienio teisės šaltinius bei kitus reikšmingus šiai magistro darbo temai dokumentus, buvo naudotasi šiais metodais:

1. Lingvistinis metodas buvo pasirinktas ir naudotas analizuojant sąvokų turinį bei tinkamumą, kai darbe aptariamas mokestinės teisinės atsakomybės atskirų problemų

sąvokų klausimas. Taip pat aiškinant norminių aktų turinį bei esmę, interpretuojant teisės doktrinos atstovų nuomones bei jas siejant su magistro darbo tema;

2. Teleologinis metodas rašto darbe naudotas su tikslu išanalizuoti teisės aktų tikslus, esmę ir funkcijas. Taip pat šio metodo naudojimas pasitelktas pateikti įstatymo leidėjo intencijas, teisės normų tikslą, priežastis bei paskirti, nurodyti teisės aktų uždavinius ir bendrąją jų prasmę.

3. Istorinis metodas pasitelktas nagrinėjant mokestinės atsakomybės esmę, jos formavimąsi bei raidą skirtingais laikotarpiais bei tais laikotarpiais egzistavusiomis aplinkybėmis;

4. Loginis metodas buvo taikytas teikiant argumentas ir išvadas, formuojant darbo struktūrą, nuosekliai dėstant savo poziciją, atsižvelgiant į nagrinėtus šaltinius, kritiškai juos vertinant. Metodas taikytas grindžiant samprotavimus dėl mokestinės atsakomybės problemų, jų galimų sprendimo būdu;

5. Precedentiniu tyrimo metodu vadovautasi nagrinėjant Lietuvos teismų praktiką, pateikiant Lietuvos Aukščiausiojo teismo nutarčių, Lietuvos vyriausiojo teismo sprendimų pavyzdžių ir siejant jas su magistrinio darbo tema;

6. Sisteminiu metodu įvertinta ir susieta teisės doktrina, teismų praktika ir kiti darbe naudojami šaltiniai, nustatytas šaltinių tarpusavio ryšys, jų koreliacija ir sąsajos su šio magistro darbo tema. Šiuo metodu darbe susisteminti įvairių šaltinių panašumai ir skirtumai aktualus tinkamai atskleisti magistro darbo temą.

*Darbe naudojami šaltiniai.* Šiame magistriniame darbe naudojamosi įvairiais šaltiniais. Naudojama speciali teisinė literatūra, formuojamos doktrininės mokestinės teisinės atsakomybės problemų bei jų sprendimų nuostatos. Darbe remiamasi Lietuvos bei užsienio teisės mokslininkų darbais, teisės teoretikų išvalgomis. Naudojama ir apžvelgiama Lietuvos teismų jurisprudencija (daugiausiai Lietuvos Aukščiausiojo teismo praktika, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika), remiamasi Lietuvos, Europos sąjungos bei užsienio šalių norminiais aktais reglamentuojančiais mokestinius teisinius santykius, mokestinę atsakomybę: LR Mokesčių administravimo įstatymas, LR Civilinis kodeksas, LR Civilinio proceso kodeksas, LR administracinių nusižengimų kodeksas, LR baudžiamasis kodeksas, LR baudžiamojo proceso kodeksas, atskirus mokesčius reglamentuojantys įstatymai bei poįstatyminiai aktai ir kiti įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai ir panašūs dokumentai. Labai svarbus ir reikšmingas šaltinis šiame darbe yra Lietuvos teismų praktikoje pateiktos teisės aiškinimo ir taikymo taisyklės, susijusios mokestinės teisinės atsakomybės taikymu. Taip pat remtasi Europos sąjungos institucijų pateiktomis bendromis bei rekomendacinėmis normomis reikšmingomis regioniniu mastu. Trečia, buvo

remtasi Lietuvos bei užsienio doktrinos šaltiniais. Darbe autorius daugiausia naudojami B. Sudavičiaus, A. Medelienės, A. Marcijono, S. Šedbaro, R. Stačioko bei kitų Lietuvos bei užsienio autorių darbais. Siekiant detaliau išanalizuoti pasirinktą temą ir neapsiriboti nacionaliniais teisės šaltiniais, autorius pasitelkė įvairius Europos sąjungos bei tarptautinius dokumentus, tokius kaip Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių konvencijos septintasis protokolai, Europos Žmogaus Teisių Teismo nutartys ir kiti dokumentai.

# 1. MOKESTINĖS TEISINĖS ATSAKOMYBĖS SAMPRATA

## 1.1. Mokestinės teisinės atsakomybės samprata ir esmė

Valstybė, norėdama vykdyti savo, kaip valstybės funkcijas ir užtikrinti viešąjį interesą, privalo turėti pastovų pajamų šaltinį. Pagrindinis valstybės pajamų šaltinis yra mokesčiai. Mokesčiai – vienas iš taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo finansinio aprūpinimo šaltinis. Mokesčiais yra surenkama absoliuti dauguma valstybės ar savivaldybės pajamų, kurios naudojamos visuomeniniams poreikiams tenkinti, įvairiems procesams visuomenėje reguliuoti<sup>1</sup>. Teisės doktrinoje mokestis apibūdinamas kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlygintinas bei negražintinas piniginis juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimas į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimu<sup>2</sup>. Mokestiniai santykiai - tai santykiai tarp mokesčių mokėtojo bei valstybės vykdomosios valdžios institucijų, kuriems būdingas valdingas pobūdis, prievarta, užtikrinimo priemonės, neišvengiamumas, savarankiškumas ir kita. Šių santykių išskirtinumą lemia objektas – mokesčiai kaip pinigine prievolė valstybei. Mokesčių teisinis reguliavimas – tai ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarkos įtvirtinimas<sup>3</sup>. Valstybė, mokesčių įstatymais ir visais kitais teisės aktais reguliuoja būtinus, valstybės egzistavimui, mokestinius santykius, taip pat nustato mokesčių sistemą, kaip bus renkami mokesčiai, jų mokėjimo ir skaičiavimo tvarką. Pažeidus valstybės nustatytą mokesčių mokėjimo ir skaičiavimo tvarką, pažeidėjams (mokesčių mokėtojui) taikomos tam tikros poveikio priemonės (bauda, delspinigiai), atsiranda mokestinė teisinė atsakomybė.

Mokestinei teisinei atsakomybei svarbus bruožas yra prievarta. Valstybės leidžiamoji valdžia, priimdama įstatymus ir kitus teisės aktus, juose nustato taisykles (teisės normas) ir tikisi kad jų bus nuosekliai laikomasi. Teisinė atsakomybė yra veiksminga priemonė, padedanti garantuoti visuomenėje teisėtą elgesį, ryžtingai ir veiksmingai užkirsti kelią teisės pažeidimams<sup>4</sup>. Veiksmingas tik tas įstatymas ar poįstatyminis norminis teisės aktas, kurio adresatas vykdo jame nustatytas elgesio taisykles. Atsakomybė, visuotinėje lietuvių

<sup>1</sup> MEDELIENĖ, Aistė. *Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos*. Daktaro disertacijos santrauka. Teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005. P. 30.

<sup>2</sup> MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011. P. 35.

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas. *Valstybės žinios*. 2000, Nr. 23-585; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas. *Valstybės žinios*. 2003, Nr. 109-4887.

<sup>4</sup> ŠEDBARAS, Stasys. *Administracinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia, 2005. P. 63.

enciklopedijoje, apibūdinama kaip asmens, žmonių grupės, institucijos įsipareigojimas atsakyti už padarinius, sukeltus jų poelgių, sprendimų ar įsitikinimų. Atsakomybė apima apsvarstyta ir sąžiningą pasirinkimą, įsitikinimą, kad jis teisingas, ir jo padarinių pripažinimą<sup>5</sup>. Tokiu būdu teisinė atsakomybė yra neatsiejama nuo valstybės visuomenės sąmonės.

Mokesčių mokėtojui, neapskaičiavusiam, nesumokėjusiam ar kitais būdais pažeidusiam įstatymų nustatytą mokesčių mokėjimo tvarką, atsiranda mokestinė teisinė atsakomybė bei gali būti taikomos tam tikros poveikio priemonės.

Mokestinės teisinės atsakomybės sampratą ir esmę tikslingiausia yra analizuoti per jos požymius. Dalis teisės teorijoje išskiriamų teisinės atsakomybės požymių, apibūdinančių bendrąją teisinę atsakomybę, tinka ir mokestinei teisinei atsakomybei, tačiau išanalizavus mokestinės teisinės atsakomybės bruožus, galima išskirti tokius jos požymius:

- 1) Mokestinė teisinė atsakomybė taikoma naudojant valstybės prievartą, o šios atsakomybės ribos nustatytos atitinkamų mokesčių įstatymuose ir kituose teisės aktuose;
- 2) Mokestinės teisinės atsakomybės atsiradimo pagrindas – mokestinės prievolės nevykdymas arba netinkamas vykdymas. Netinkamai vykdoma mokesčių mokėtojo mokestinės prievolė suteikia jam mokestinį pranašumą. Kitaip tariant, mokesčių mokėtojui turi būti taikoma mokestinė atsakomybė tuo atveju, kai jis kryptingai, neteisėtais veiksmais siekė mokestinės naudos;
- 3) Specifiniai šių santykių subjektai: mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam atitinkamais įstatymais nustatyta pareiga tinkamai vykdyti mokestinę prievolę, mokesčių administratorius – subjektas, kuriam suteikta teisė administruoti mokesčių mokėtojo mokamus mokesčius, patikrinti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės vykdymo teisėtumą, perskaičiuoti mokesčius, taikyti atitinkamas sankcijas;
- 4) Mokestinės teisinės atsakomybės taikyme galioja kaltės prezumpcija, laikoma, kad mokesčių mokėtojas yra kaltas neįvykdamas savo mokestinės prievolės, kol neįrodė priešingai.

Išskyrus mokestinės teisinės atsakomybės požymius galima teigti, kad jos paskirtis ir esmė yra užtikrinti mokestinės prievolės vykdymo efektyvumą, mokesčių mokėtojų drausmę, saugoti valstybės finansinius interesus, užtikrinti mokestinių reikalavimų vykdymą.

---

<sup>5</sup> Visuotinė lietuvių enciklopedija. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 vasario 24 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.vle.lt/Straipsnis/atsakomybe-66550>>.



Taigi, mokestinė teisinė atsakomybė – tai įstatymų, reglamentuojančių mokesčių mokėtojo pareigą vykdyti mokestinę prievolę nevykdymo rezultatas, kuriuo siekiama užtikrinti mokestinių prievolių vykdymą. Mokestinės teisinės atsakomybės atsiradimo pagrindas yra mokesčių mokėtojui nustatytos mokestinės prievolės nevykdymas. Faktą, kad mokestinė prievolė yra netinkamai įvykdyta nustato mokesčių administratorius. Preziumuojama, kad mokesčių mokėtojas, nevykdydamas jam nustatytos mokestinės prievolės, yra kaltas, kol neįrodo priešingai, ir taip sukelia neigiamų padarinių valstybės biudžetui ir viešajam interesui.

Teisės moksle susidarė paradoksali situacija susijusi su mokestinės atsakomybės sąvoka. Mokestinė atsakomybė nėra visuotinai pripažinta kaip viena iš teisinės atsakomybės formų, tačiau šis terminas labai dažnai vartojamas teisės vadovėliuose, mokslinėje literatūroje, teisės aktuose ir teismų bei kitų kompetentingų institucijų sprendimuose. Už mokesčių mokėtojams nustatytos mokestinės prievolės nevykdymą taikomos ekonominės sankcijos.

**Ekonominė sankcija** – „*tai mokesčių įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčio administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykdęs mokestinės prievolės ir padaręs kitus mokesčių įstatymų pažeidimus*“<sup>6</sup>. Ekonominė sankcija pasireiškia baudų skyrimu bei delspinigių skaičiavimu.

Konstitucinis teismas yra išaiškinęs, kad „*siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus*“<sup>7</sup>. Valstybės nustatytų baudų paskirtis yra mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimas. Baudos, kaip ekonominės sankcijos mokesčių įstatymų pažeidėjui, pagal savo tikslą ir pobūdį yra panašios į administracines baudas. Abiem atvejais asmeniui yra sukeliama neigiamas turtinio pobūdžio pasekmės. Tokiu būdu mokesčių mokėtojai yra skatinami vykdyti jiems įstatymais nustatytas mokestines prievoles. Baudos yra skirtingos ir gali būti diferencijuojamos pagal sukeliamas teises pasekmes, taikymo subjektus, jų taikymo tvarką bei taikymo procedūras. Baudos, kaip ekonominės sankcijos už mokesčių įstatymų

---

<sup>6</sup> MARCIJONAS, Antanas, SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 205.

<sup>7</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas.

pažeidimus yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatyme<sup>8</sup>, Valstybinio socialinio draudimo įstatyme<sup>9</sup> bei Pridėtinės vertės įstatyme<sup>10</sup>.

Prie ekonominių sankcijų už mokesčių įstatymų pažeidimus taip priskiriami delspinigiai. Įstatymų leidėjas nustatytais delspinigiais siekia netik užtikrinti mokestinės prievolės vykdymą, bet ir atlyginti valstybei mokesčių įstatymų pažeidimu atsiradusią žalą. Svarbu pažymėti, kad delspinigių mokėjimas neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo ankstesnės mokestinės prievolės įvykdymo.

## 1.2. Mokestinės teisinės atsakomybės principai

Mokesčių teisė priskiriama ir bendriausia prasme yra administracinės teisės dalis, todėl jai taip pat priskiriami ir tam tikri administracinės teisės principai. Prie bendrųjų administracinės teisės, taip pat ir mokesčių teisės, principų galima priskirti įstatymų viršenybę, teisingumą, protingumą, viešumą, kontrolę ir atsakomybę<sup>11</sup>. Teisės teorijoje yra išskiriami sekantys teisinės atsakomybės principai: universalumo, teisėtumo principas, pagrįstumo principas, teisingumo arba proporcingumo principas, tikslingumo principas, atsakomybės neišvengiamumo principas, veiksmingumo principas. Visi minėti principai yra tarpusavyje susiję todėl yra taikomi kompleksiskai bei vienas kita papildo. Tai yra vienas iš teisės aiškinimo ir taikymo būdų, sprendžiant tam tikrus individualius ir atskirus atvejus. Tačiau svarbu pažymėti, kad teisės teorijoje yra išskiriami ir tam tikri principų apribojimai. Principų apribojimai galimi tik jeigu jie yra nustatyti įstatyme ir tik tokia apimtimi, kokia jie priimtini demokratinėje visuomenėje, atsižvelgiant į vyraujančią viešąjį interesą ar į lyginamąją konkuruojančio privataus intereso svarbą<sup>12</sup>.

Mokestinės teisinės atsakomybės principas – tai tam tikros nuostatos, vertybės, metodologiniai orientyrai, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius ir kiti subjektai, turintys teisę taikyti teises sankcijas už mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių netinkamą vykdymą. Mokestinės teisinės atsakomybės principai kyla iš tų tikslų, kurie keliami mokestinei teisei atsakomybei: atlyginti žalą, padarytą teisės pažeidimu; ugdyti žmonių pagarbą teisei ir teisingumui; užtikrinti mokesčių mokėtojų mokestinės prievolės vykdymą; įgyvendinti nustatytos mokestinės prievolės vykdymo tvarkos

<sup>8</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. 139 str., 140 str., 142 str.

<sup>9</sup> Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1991. Nr. 107-0. 19 str.

<sup>10</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002. Nr. 35-1271. 123 str.

<sup>11</sup> ANDRUŠKEVIČIUS, Arvydas. *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius, 2004. P. 128.

<sup>12</sup> VALANČIUS, Virgilijus. *Viešasis administravimas ir privatus asmenys*. Vilnius, 2004. P. 13.

pažeidimų prevenciją. Dalis minėtų tikslų atitinka ir bendrosios teisinės atsakomybės tikslus. Toliau darbe bus nagrinėjami atskiri mokestinės teisinės atsakomybės principai.

### 1.2.1. Teisėtumo principas

Vienas iš subjektų, galinčių taikyti mokestinę atsakomybę mokesčių mokėtojui už mokestinės prievolės nevykdymą yra viešojo administravimo subjektas – mokesčių administratorius. „*Viešojo administravimo subjektai, įgyvendindami vykdomosios valdžios funkcijas, savo veiklą privalo grįsti teisėtumo principu*“<sup>13</sup>. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojui galioja tik teisėtumo principu pagrįstas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl sankcijų už mokestinės prievolės nevykdymą.

Teisėtumas – tai esminis, teisės normomis pagrįstas reikalavimas, kad valstybinės institucijos, pareigūnai, piliečiai ir visi kiti teisinių santykių dalyviai griežtai ir nenukrypstamai laikytųsi Konstitucijos, įstatymų ir juos tinkamai vykdytų.

Teisėtumo principo turinys nėra tiksliai apibrėžtas mokesčių teisės normose, tačiau logiškai aiškinant ir analizuojant teisės aktus, teismų praktika bei teisės doktriną galima jį sumodeliuoti. Kadangi teisėtumo nėra įtvirtinto mokesčių teisės normose, tai lemia šio principo abstraktumą ir neapibrėžtumą. Tačiau skirtingose teisinę atsakomybę reglamentuojančiuose teisės normose atsispindi šio principo požymiai ir jo teisinė reikšmė. Mokestinės teisinės atsakomybės taikymo atveju, šis principas reiškia, kad mokestinė teisinė atsakomybė taikoma tik už konkrečių, apibrėžtų, mokestinę atsakomybę reglamentuojančių įstatymų numatytas veikas, t. y. netinkama mokestinės prievolės vykdymą, ir pagal proceso teisės reglamentuotas procedūras.

Teisėtumo principas mokestinės teisinės atsakomybės atveju veikia kaip teisinis saugiklis, kuriuo siekiama sumažinti tam tikrose, teisės atsakomybės taikymo, situacijose galimo neteisingo sprendimo priėmimo. Visuomenėje vyrauja skirtinga subjektų teisinė kultūra, požiūris į teisės normų įgyvendinimą, todėl tinkamiausiai šį principą atskleidžia teismų formuojama praktika bei teisės doktrina.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje teisėtumo principas atsiskleidžia keliais aspektais: nagrinėjimo metu teismui nustatant objektyviąją tiesą byloje, vertinant ginčo šalių argumentus, bylos aplinkybes, sprendžiant ar teisinio santykio subjektų veiksmai buvo teisėti; LVAT priimami sprendimai irgi turi būti teisėti, kadangi teisėtumo principas, kaip buvo minėta, galioja ir teismams; tikrinant žemesnės instancijos

---

<sup>13</sup> TRUMPULIS, Ugnius. *Teisėtumo principo taikymas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje kaip teisingumo įvykdymo priemonė*. Jurisprudencija, 2007. P. 75.

teismų sprendimus (mokestinės teisinės atsakomybės atveju tikrinant mokesčių administratorių priimtų sprendimų teisėtumo klausimus).

Taigi, apibendrinant teisėtumo principą kaip mokestinės teisinės atsakomybės orientyrą ir vieną pamatinių jos nuostatų galima teigti, kad šiuo principu turi būti grindžiami, tiek mokesčių administratoriaus, tiek teismų sprendimai susiję su mokestinės atsakomybės už netinkamą mokesčių mokėtojų prievolės vykdymą. Mokestinė teisinė atsakomybė gali kilti tik tuo atveju, kai konkretūs mokestinės prievolės pažeidimas yra įtvirtintas teisės normose. Šis principas yra vienas iš teisinių saugiklių, kuriuo siekiama maksimaliu būdu užtikrinti galimo neteisingo sprendimo priėmimą mokestinės atsakomybės taikyme.

### 1.2.2. Teisingumo ir proporcingumo principai

Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad „teisės aktuose numatytos priemonės turi atitikti teisėtus ir visuomenei svarbius tikslus, šios priemonės turi būti būtinos minėtiems tikslams pasiekti ir jos neturi varžyti asmens teisių ir laisvių akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti“<sup>14</sup>. Tai reiškia, kad mokestinės teisinės atsakomybės taikomos priemonės galimos tik tokios, kuriomis siekiama užtikrinti jos tikslus, tačiau negali akivaizdžiai per daug varžyti asmenų teisių ir laisvių. Šis principas taip pat patvirtina teiginį kad teisinės atsakomybės įgyvendinimas – tai teisingumo vykdymas.

Teisingumo principas kaip mokestinės teisinės atsakomybės principas reiškia, kad atsakomybė yra mokesčių mokėtojo, kuris netinkamai įvykdė jam nustatytą mokestinę prievolę, subjektinių teisių ir jo pareigų pusiausvyros atkūrimas, kurios buvo pažeistos teisės pažeidimu. „*Istatymais turi būti sudarytos visos reikiamos teisinės prielaidos padarytą žalą atlyginti teisingai*“<sup>15</sup>. Iš šio Konstitucinio Teismo išaiškinamo galima išgryninti, kad teisingumo principas, kaip toks, apima savyje proporcingumo principo reikalavimo taikymą.

Proporcingumo (proporcionalumo) principas įtvirtintas, Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 4 straipsnyje *reiškiančio, kad administracinio sprendimo mastas bei griežtumas turi būti proporcingi administravimo tikslui*<sup>16</sup>. Taip pat tai yra vienas iš bendrųjų Europos Sąjungos teisės principų ir pagal jį reikalaujama, kad Europos

<sup>14</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d., 2009 m. gruodžio 11 d., 2012 m. vasario 6 d., 2012 m. spalio 31 d. nutarimai.

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008 m. spalio 30 d. nutarimas.

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 1999. Nr. 60-1945.

Sąjungos teisės nuostatomis nustatytos priemonės atitiktų teisės aktų, įskaitant ir mokesčinę atsakomybę reglamentuojančias teisės normas, siekiamiems teisėtiems tikslams įgyvendinti ir neviršytų to, kas būtina jiems pasiekti<sup>17</sup>. Iš esmės, tokios pačios pozicijos laikosi Europos Žmogaus Teisių Teismas<sup>18</sup> ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas<sup>19</sup>.

Mokesčių teisingumo principo įgyvendinimo pagrindas – mokesčius reglamentuojančių įstatymų aiškumas ir išsamumas<sup>20</sup>. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo praktikoje yra pasisakęs, kad „*vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, privalo būti atliekamas mokesstinis patikrinimas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių*<sup>21</sup>, *vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas*<sup>22</sup>. Per šiuo kriterijų prizmę taip pat vertinamos ir kitos mokesčių administravimo procedūros, įskaitant poveikio priemonių taikymą mokesstinės teisinės atsakomybės atsiradimo atveju.

Taigi, apibendrinant teisingumo ir proporcingumo principus, kaip mokesstinės teisinės atsakomybės taikymo gaires galima teigti, kad mokesčinę atsakomybę realizuojančios priemonės turi užtikrinti bei būti proporcingos mokesstinės atsakomybės tikslams ir paskirčiai. Mokesčių administratoriaus priimami sprendimai dėl ekonominės sankcijos mokesčių mokėtojui taikymo turi būti proporcingi jų siekiamam tikslui.

### 1.2.3. Atsakomybės neišvengiamumo principas

Atsakomybės neišvengiamumo principas yra pripažįstamas visose teisinės atsakomybės rūšyse. Atsakomybės neišvengiamumo principas, kaip mokesstinės teisinės atsakomybės principas reiškia, kad negali būti išvengta atsakomybės mokesčių mokėtojui netinkamai įvykdžius jam nustatytą mokesčinę prievolę. Šis principas reikalauja, kad kiekvienas teisės pažeidimas būtų valstybės pastebėtas ir išaiškintas, taptų visuomenei

---

<sup>17</sup> Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2011 m. gegužės 12 d. sprendimas Liuksemburgas prieš Parlamentą ir Tarybą, C-176/09. P. 61; Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2012 m. kovo 13 d. sprendimas Melli Bank prieš Tarybą, C-380/09 P. P. 52.

<sup>18</sup> Europos Žmogaus Teisių Teismo 2006 m. birželio 20 d. sprendimas byloje Zarb Adami prieš Malta (pareiškimo Nr. 17209/02); Europos Žmogaus Teisių Teismo 2010 m. kovo 29 d. sprendimas byloje Depalle prieš Prancūziją (pareiškimo Nr. 34044/02).

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. gruodžio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A756-2046/2013.

<sup>20</sup> SMALAKIENĖ, Egidija. *Mokesčių mokėtojo patikrinimas*. Jurisprudencija. 2003. P. 111. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 vasario 25 d.] <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3472/3266>>

<sup>21</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>555</sup>-158/2008; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-670/2009; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. birželio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-483/2009.

<sup>22</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A11-355/2004.

žinomas ir kad teisės pažeidėjui būtų taikomos teisinio poveikio priemonės. Teisinės atsakomybės neišvengiamumas – svarbiausia jos veiksmingumo sąlyga. Šis principas turi užtikrinti, kad mokesčių mokėtojo įsitikinimas, jog ekonominė sankcija už mokestinės prievolės neįvykdymą yra neišvengiama. Tačiau kyla diskusijos dėl šio principo taikymo tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas yra atleidžiamas nuo delspinigių.

Šio principo įgyvendinimui mokestinės teisinės atsakomybės atveju turi būti užtikrintas netik mokesčių administratoriaus profesionalumas vykdant jo tiesiogines pareigas, bet ir atitinkamas visuomenės nepakantumas mokestinės prievolės pažeidimams bei aktyvus jų dalyvavimas išaiškinant šiuos pažeidėjus.

Mokestinės teisinės atsakomybės neišvengiamumas padidina teisėto elgesio ir pačios teisės socialinį vertingumą rodo jos asmeninį ir visuomeninį naudingumą. Šio principo nesilaikymas sąlygoja mokestinės prievolės nevykdymą, didinančia mokesčių mokėtojo socialinį reikšmingumą (nebaudžiamas mokesčių nemokėjimas neteisėtai didina mokesčių mokėtojo konkurencinį pajėgumą, mokestinę prievolę teisėtai vykdantys mokesčių mokėtojai atsiduria blogesnėje situacijoje, jiems užkraunama prievolė kompensuoti mokestinės prievolės nevykdančių asmenų valstybės biudžetui ir visuomenei daromą žalą).

Kaip jau minėta, diskusijų kyla kai fiziniai asmenys yra atleidžiami nuo delspinigių mokėjimo už netinkamai įvykdyta mokestinę prievolę. Mokesčių mokėtojai nuo delspinigių gali būti atleisti jų prašymu arba mokesčių administratoriaus iniciatyva, kai delspinigių išieškoti netikslinga ekonominiu ir/ar socialiniu požiūriu<sup>23</sup>.

Mokesčių mokėtojui laiku nesumokėjus jam nustatytų privalomų mokesčių arba kai jo prašymu jam nepagrįstai sugrąžinta mokesčių permoka, už mokesčio nesumokėjimo laikotarpį (nepagrįstos permokos grąžinimo) skaičiuojami įstatymu tvarka nustatyti delspinigiai. Remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalies. 4 punktu mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo delspinigių kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, t. y. tuo atveju, kai fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (jis yra pensinio amžiaus, invalidas, gana socialinę pašalpą ir kt.) Tačiau reikia pažymėti, kad tokiu atveju mokesčių mokėtojas neišvengia mokestinės atsakomybės, o yra nuo jos atleidžiamas

---

<sup>23</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymas Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/mokescio-moketojo-atleidimas-nuo-baudos-ir-delspinigių>>.

Apibendrinant, visuomenėje turi būti priimta ir laikomasi atsakomybės neišvengiamumo principo, reiškiančio, kad mokestinės prievolės neteisėtas nevykdymas užtrauks mokestinę teisinę atsakomybę, kurios nebus įmanoma išvengti.

#### 1.2.4. Kiti mokestinės atsakomybės principai

**Tikslingumo principas** reikalauja nustatyti mokesčių mokėtojui taikomos ekonominės sankcijos ir teisinės atsakomybės tikslu atitikimą. Tai numatytų baudų už mokestinės prievolės netinkamą įvykdymą individualizavimas įstatymo numatyta apimtimi atsižvelgiant į padaryto teisės pažeidimo sunkumą ir aplinkybes, kuriomis teisės pažeidimas padarytas. Šis principas yra taip pat tiesiogiai įtvirtintas Teisėkūros įstatyme<sup>24</sup>. Tikslingumo principas mokesčių atsakomybės taikyme užtikrina, kad jeigu mokestinės teisinės atsakomybės tikslai gali būti pasiekti realiai netaikant mokesčių mokėtojui teisinio ekonominių sankcijų, tai jos neturėtų būti taikomos. Šiuo principu siekiama išreikšti mokestinės teisinės atsakomybės auklėjamąją prevencinę, humanistinę prasmę.

**Teisinės atsakomybės veiksmingumo principas.** Tai teisinės atsakomybės poveikio žmonių teisei sąmonei ir jų elgesiui veiksmingumas<sup>25</sup>. Veiksmingumo principas turi užtikrinti, kad mokestinė teisinės atsakomybės taikomos ekonominės sankcijos yra būtinos ir veiksmingos priemonės tinkamai mokestinei mokesčių mokėtojų prievolei užtikrinti. Šis principas yra taip pat susijęs su teisinės atsakomybės taikymo operatyvumu. Aiškinant šį principą teigtina, kad teisinė atsakomybė bus tuo veiksmingesnė, kuo anksčiau ji bus pritaikyta. Kuo mažesnis laiko tarpas praeis nuo mokestinės prievolės pažeidimo padarymo iki ekonominės sankcijos paskyrimo, tuo veiksmingesnis ir didesnis bus prevencinis taikomos teisinės atsakomybės poveikis.

**Pagrįstumo principas:** teisinė atsakomybė gali būti taikoma tik nustatčius objektyvią tiesą – teisės pažeidimo faktą ir su juo susijusias aplinkybes. Iš esmės šis principas išplaukia iš teisėtumo principo ir reiškia, kad negali būti taikoma mokestinė teisinė atsakomybė be pagrindo, t. y. be neteisėto nustatytos mokestinės prievolės nevykdymo.

Apibendrinant šio rašto darbo pirmąją dalį, darytina išvada, kad mokestinės teisinės atsakomybės esmė ir paskirtis yra, laikantis aptartų darbe principų kriterijų, užtikrinti valstybės nustatytų mokesčių tinkamą ir teisėtą surinkimą. Tokiu būdu valstybė turi nuosavus išteklius savo tiesioginėms funkcijoms atlikti. Už mokesčių mokėtojams nustatytos mokestinės prievolės netinkamą vykdymą atsirandanti mokestinės teisinė

<sup>24</sup> Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2012. Nr. 110-5564. 3 str. 2 d. 1 p.

<sup>25</sup> VAIŠVILA, Alfonsas. *Teisės teorija*. Vilnius. 2004. P. 454.

atsakomybė pasireiškia ekonominėmis sankcijomis, kurios išreiškiamos pinigine bauda ir delspinigių skaičiavimas. Sekančiose šio rašto darbo dalyse bus nagrinėjamos mokestinės teisinės atsakomybės problemos bei jų sprendimo būdai.



## 2. MOKESTINĖS TEISINĖS ATSAKOMYBĖS PROBLEMOS

Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos atliekamų tyrimų apžvalgoje matyti, kad mokesčių įstatymų pažeidimams vis dar būdingas didelis latentškumas<sup>26</sup>, susijęs su mokesčių įstatymų teisiniu netobulumu, nepakankamu mokesčių atsakomybės individualizavimu, kas suponuoja mokesčių mokėtojų mokesčių prievolės vykdymo vengimą. Mokesčių vengimas Lietuvoje yra labai giliai įsišaknijęs Lietuvos socialinėje teisinėje praktikoje. Todėl šioje darbo dalyje bus nagrinėjama mokesčių teisės normų, reglamentuojančių teisinę atsakomybę, problematika. Mokesčių vengimas viena opiausių šiandieninės Lietuvos socialinės, politinės, ekonominės, teisinės realybės problemų. Mokesčių įstatymų netobulas ir asmenų sąmonėje įsitvirtinęs priešiškas paklusti mokesčių įstatymams sąlygoja neefektyvų privalomų mokesčių surinkimą, kurio pasekmė tampa valstybės negalėjimas įgyvendinti socialinę politiką bei pilnavertiškai užtikrinti piliečių teises ir teisėtus lūkesčius.

Visame pasaulyje yra sukuriama tam tikros dirbtinos situacijos, ūkiniai sandoriai ar operacijos siekiu gauti mokesčių naudos. Lietuvoje taip pat vyksta tokie dalykai. Valstybė ir mokesčių institucijos, norėdamos išvengti tokių veikų plitimą, taip pat tobulina įstatymus ir kitais būdais sprendžia šią problemą.

Ankstesnėje rašto darbo dalyje aptartos atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus rūšys ir esmė kartu parodo ir praktikoje atsirandančių mokesčių atsakomybei taikomų teisės normų problemas. Ne iki galo apgalvotos ir priimtos socialinės reformos, dažnas mokesčių įstatymų keitimas ir tobulinimas, nevieninga teismų praktika sukelia problemas ir nesutarimus tarp mokesčių santykių dalyvių, mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus.

Visų pirma, šiame darbe nagrinėjamai temai labai aktuali yra pozityviosios atsakomybės problema. Tai yra susiję su siekiu nukreipti mokesčių mokėtojus elgtis teisėtai, kaip tai nustato mokesčių teisės normos. Mokesčių mokėtojo sąmonę ir valią siekiama skirtingais metodais paveikti taip, kad jis būtų suinteresuotas veikti pagal mokesčių įstatymus, būtų skatinamas teisingai mokesčius apskaičiuoti, sumokėti ar atlikti kitas panašias operacijas. Teigiamos mokesčių prievolės formavimas yra lygus aktyvios, teisinės mokesčių teisės subjektų padėties formavimui<sup>27</sup>. Tokiu būdu mokesčių teisės

---

<sup>26</sup> Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 11 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.fntt.lt/lt/tyrimai/4>>.

<sup>27</sup> СЕРДЦЕВ, Андрей Николаевич. *Ответственность за нарушения налогового законодательства (современное состояние проблемы)*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени

normos turi būti tokios, kurios skatintų mokesčių mokėtoją pačiam atlikti mokestinę prievolę.

Mokestinė teisinė atsakomybė, atsirandanti mokesčių mokėtojams, susiduria su daugeliu problemų. Tačiau rašto darbo autoriaus toliau bus išskiriamos šios mokestinės teisinės atsakomybės problemos:

- 1) Skirtingo senaties termino taikymo problema už tiems patiems sandoriams ar ūkinėms operacijoms atsirandančio apmokestinimo atskirais mokesčiais;
- 2) Mokestinės atsakomybės subjektyviosios pusės problema;
- 3) Non bis in idem principo mokesčių atsakomybės taikyme problema;
- 4) Ekonominių sankcijų, kaip mokestinės atsakomybės vykdymo priemonių tinkamumo ir dydžio problemos;
- 5) Mokesčių mokėtojų kaltės už mokestinės prievolės netinkamo vykdymo problema;

Pažymėtina, kad pagrindinė šių problemų priežastis, kaip ir buvo minėta šiame darbe anksčiau, yra susijusi su techniniu ir teisiniu egzistuojančių mokesčių įstatymų, nustatančių atsakomybę už mokestinės prievolės netinkamą vykdymą, netobulumu, nepakankamu mokesčių mokėtojui taikomos atsakomybės individualizavimu.

Taip pat tam, kad tinkamai atskleisti šio darbo temą, tikslinga yra pateikti išskirtų mokestinės teisinės atsakomybės problemų egzistavimą praktikoje, t. y. teismų sprendimuose, mokesčių administratorių sprendimuose ir kituose panašiuose dokumentuose.

Taigi, minėti mokestinės teisinės atsakomybės probleminiai klausimai, jų analizė, praktikos apžvalga, autoriaus nuomone, yra svarbūs ir aktualūs pasirinktai šio rašto darbo temai tinkamai atskleisti. Todėl, ši rašto darbo dalis bus skirta minėtų problemų ir klausimų apžvalgai ir analizei.

## **2.1. Senaties termino problema**

Mokestinės teisinės atsakomybės atveju, vienas iš kylančių diskusijų objektų yra atsakomybės už mokestinius pažeidimus, susijusius su mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino problema. Mokesčių administravimo įstatyme apibrėžtas bendrasis mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas ir jo skaičiavimo tvarka apibrėžta sekančiais: *„mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį*

---

кандидата юридических наук. Москва. P. 8. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 11 d.] Prieiga per internetą: <<http://lawtheses.com/jreader/89052/d/#?page=1>>.

*apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradeda mokėti apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos*<sup>28</sup>. Toks teisinis reguliavimas išskiria mokesčių mokėtojo pareigą apskaičiuoti mokestį bei apriboja mokesčių administratoriaus teisę neribotai apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokestį. Mokesčių mokėtojas yra įpareigojamas laiku ir teisingai apskaičiuoti mokestį bei informuoti apie apskaičiuotą mokesčio sumą mokesčių administratorių, o suklydęs ar pastebėjęs netikslumus – operatyviai juos ištaisyti ir informuodamas apie tai mokesčių administratorių pateikti patikslintą mokesčio deklaraciją. Kita vertus, minėta teisės norma tuo pačiu apriboja mokesčių administratoriaus teisę neribotą laiką apskaičiuoti mokestį, kai mokesčių mokėtojas jo neapskaičiavo arba neteisingai apskaičiavęs nepranešė ir nepakoregavo. Mokesčių mokėtojo įpareigojimu ir mokesčių administratoriaus teisių apribojimu, minėtu atveju, įtvirtinama teisių ir pareigų pusiausvyra.

Svarbu pažymėti, kad nuo 2020 metų sausio 1 dienos bendrasis senaties terminas buvo sutrumpintas, iki šiol bendrasis apskaičiavimo arba perskaičiavimo mokestį terminas buvo ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus.

Pagal šiuo metu galiojantį Mokesčių administravimo įstatymą, mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino skaičiavimas vyksta sekančiai: bendrasis senaties terminas yra einamieji ir treji praėję kalendoriniai metai skaičiuojami nuo patikrinimo pradžios mokesčių administratoriaus atžvilgiu, t. y. pavedimo tikrinti mokesčių mokėtoją išrašymo dienos, todėl mokesčių administratorius turi teisę tikrinti nuo pavedimo atlikti mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą išrašymo dienos iki atitinkamų metų mokesčių mokestinių laikotarpių ir trejų praėjusių kalendorinių metų, skaičiuojamų atgal nuo atskirų atitinkamų mokestinių laikotarpių<sup>29</sup>.

Mokesčių mokėtojo atžvilgiu mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino pradžia yra siejama su mokesčio deklaracijos (gali būti pirminė arba patikslinta) pateikimu<sup>30</sup>. Pažymėtina, kad patikslinta mokesčio deklaracija gali būti teikiama taip pat tik už einamųjų ar trejų praėjusių kalendorinių metų atskirų mokesčių mokestinius

---

<sup>28</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti nuo 2020-03-10 suvestinė redakcija). 68 str. 1 d.

<sup>29</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2020-02-19 redakcija). Registracijos Nr. KD5672. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/68\\_Mokes%C4%8Dio+apskai%C4%8Diavimo+ir+perskai%C4%8Diavimo+senatis/6b877bd3-ceb5-4a02-a192-a10dcdff1f31](https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/68_Mokes%C4%8Dio+apskai%C4%8Diavimo+ir+perskai%C4%8Diavimo+senatis/6b877bd3-ceb5-4a02-a192-a10dcdff1f31)>

<sup>30</sup> Ten pat.

laikotarpius. Jeigu mokesčių mokėtojas apskritai nebuvo pateikęs mokesčio deklaracijos, jis turi teisę pateikti tokią deklaraciją tik už minėtus mokestinius laikotarpius. Svarbu pažymėti, kad tiek mokesčių administratoriui tiek mokesčių mokėtojui einamieji ir praėję treji kalendoriniai metai yra tik bendrasis mokesčio apskaičiavimo ir (ar) perskaičiavimo senaties terminas.

Kaip jau buvo minėta, nuo 2020 m. sausio 1 d. keitėsi mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminas: tam tikruose atvejuose jis sutrumpėjo iki einamųjų ir trejų praėjusių kalendorinių metų (įmonėms, fiziniams asmenims, vykdančioms individualią veiklą), kitais atvejais pailgėjo – iki einamųjų ir dešimt praėjusių kalendorinių metų (pvz., nekilnojamojo turto pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM) atskaita) ar net dar ilgiau, kai baudžiamajoje byloje būtina nustatyti padarytą žalą valstybei ir nėra pasibaigę Baudžiamajame kodekse nustatyti apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senaties terminai<sup>31</sup>. Pažymėtina, kad bendrasis Gyventojų pajamų mokesčio (GPM) apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminas liko nepakitęs: einamieji ir praėję penkeri kalendoriniai metai, tačiau naujai įvesta išimtis asmenims, vykdančioms individualią veiklą. Fizinių asmenų, vykdančių individualią veiklą, apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas GPM gali būti tikrinamas už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus<sup>32</sup>, nors socialinio draudimo įmokos gali būti tikrinamos už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus<sup>33</sup>. Tokiu būdu susidaro situacija, kai iš tų pačių teisinių santykių (sandorio, ūkinės operacijos) kylantiems mokestiniams santykiams taikomas skirtingas mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas. Toks mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties diferencijavimas pagal konkrečius mokesčius, sandorius, turtą įneša daug sumaišties.

Naujai įsigaliojęs, patikslintas Mokesčių administravimo 68 straipsnis taip pat gali ateityje sukelti tokias situacijas, kai mokesčių administratorius, vykdomos kontrolės metu, mokesčių mokėtojų PVM galės pavesti tikrinti tiek už trejus (bendrasis senaties terminas), tiek už penkerius (ilgalaikio turto PVM atskaita, išskyrus nekilnojamąjį turtą), tiek už dešimt metų (ilgalaikio nekilnojamojo turto PVM atskaita)<sup>34</sup>. Toks tikslinis tikrinimas gali turėti įtakos bendrai PVM mokestinei prievolei, gali susiklostyti situacija, kai mokesčių mokėtojo PVM mokestinė prievolė bus didesnė ir jis privalės sumokėti daugiau mokesčio,

---

<sup>31</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti nuo 2020-03-10 suvestinė redakcija). 68 str.

<sup>32</sup> Ten pat.

<sup>33</sup> Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1991. Nr. 107-0. 19 str. 7 d.

<sup>34</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti nuo 2020-03-10 suvestinė redakcija). 68 str.

nei jo priklausytų sumokėti, jeigu būtų tikrinamos visos PVM prievolės ir už bendrą laikotarpį. Taip pat pažymėtina, kad PVM tam tikromis aplinkybėmis įtakoja asmenų mokesčių pelno mokestį dydį. Tokios aplinkybės gali susidaryti tuo atveju, kai pirkimo PVM negali būti atskaitomas, tačiau šios lėšos yra priskiriamos prie leidžiamų atskaitymų. Tokiu būdu susidaro situacija, kai asmuo papildomai sumoka PVM bet tuo pat metu sueina pelno mokesčio koregavimo senaties terminas ir asmuo nebegali tikslinti pelno mokesčio deklaracijos<sup>35</sup>.

Apibendrinant mokestinės atsakomybės senaties terminą galima teigti, kad kyla problema, kai iš tų pačių teisinių santykių atsirandančiai atitinkamų mokesčių mokėjimo prievolė taikomas skirtingas apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas. Tai reiškia, kad mokestinė atsakomybė gali būti taikoma remiantis skirtingais senaties terminais. Tokiu atveju, kai mokesčių administratorius papildomai apskaičiuoja arba perskaičiuoja mokestį, kuriam galioja ilgesnis senaties terminas, kito mokesčio, kylančio iš to paties sandorio ar ūkinės operacijos, senaties terminas sueina ir tampa nebegalimas papildomas mokesčių apskaičiavimas ar perskaičiavimas ir, atitinkamai, mokestinės teisinės atsakomybės taikymas (baudos, delspinigių). Todėl mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį reglamentuojanti įstatymo norma ir jos išimtytys turi būti taikomos sistemiskai derinant jas su kitomis Mokesčių administravimo įstatymo bei kitų mokesčių teisės aktų normomis bei atsižvelgiant į atitinkamus mokestinės atsakomybės principus.

## 2.2. Mokestinių pažeidimų subjektyviosios pusės problemos

Atsakomybės už mokestinių nusižengimų padarymą subjektu, pagal Mokesčių administravimo įstatymą<sup>36</sup>, yra mokesčių mokėtojas. Pagal šią įstatymų normą mokesčių mokėtojai yra tie asmenys, kurie pagal atitinkamą mokesčių įstatymą privalo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti atitinkamą mokestį.

---

<sup>35</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Informacinis pranešimas „Dėl nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliosiantį Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio pakeitimo“. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/lietuvos-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-pakeitimai-nuo-2020-m/-/asset\\_publisher/1mbxCnrIL953/content/del-nuo-2020-m-sausio-1-d-isigaliosianti-lietuvos-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-68-straipsnio-pakeitimo;jsessionid=9A3E0D6D79C57D8C9E7C76F9A751C58C](https://www.vmi.lt/cms/lietuvos-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-pakeitimai-nuo-2020-m/-/asset_publisher/1mbxCnrIL953/content/del-nuo-2020-m-sausio-1-d-isigaliosianti-lietuvos-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-68-straipsnio-pakeitimo;jsessionid=9A3E0D6D79C57D8C9E7C76F9A751C58C)>.

<sup>36</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. (Galiojanti nuo 2020-03-10 suvestinė redakcija). 2 str. 17 d. Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčių mokėtoju pagal šį Įstatymą laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio Įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas).

Visų pirma, mokesčių mokėtojas pažeidžia įstatymų nustatytą tvarką, jeigu praleidžia terminą mokesčių deklaracijos pateikimui mokesčių inspekcijai. Visuotinai pripažinta, kad tai yra mokestinis pažeidimas ir pažeidžia nustatytą mokestinės prievolės vykdymo tvarką. Tuo tarpu mokestinių teisinių santykių atsiradimo momento klausimas vis dar diskutuotinas. Šiuo atžvilgiu kyla klausimas, ar asmeniui gali būti taikoma atsakomybė už mokesčių pažeidimus (visų pirma už mokesčių nemokėjimą), kol jis nėra įregistruotas atitinkamo mokesčio mokėtoju ir privalo apskaičiuoti bei sumokėti šį mokestį. Savo ruožtu, pareiga mokėti mokestį objektyviai atsiranda dėl paties mokėtino mokesčio apskaičiavimo fakto ir mokesčio sumokėjimo termino sukakimo<sup>37</sup>. Mokesčių mokėjimo objektyvumas išreiškiamas tuo, kad mokesčių mokėtojo vykdomos ūkinės veiklos ar kitos veiklos rezultatas tam tikru mokestiniu laikotarpiu, remiantis viešosios teisės normomis, lemia poreikį nustatyti faktiškos asmens mokestinės prievolės dydį ir imtis veiksmų (mokesčių apskaičiavimo), siekiant suvaldyti bei paskirti dalį asmens gautų lėšų valstybės ar savivaldybės biudžetui.

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje nėra tiesiog įtvirtinta pareiga mokėti mokesčius, tačiau vis tiek yra laikoma konstitucine, kitu atveju mokesčių nemokėjimas paverstu valstybės vykdomas funkcijas, kuriomis garantuojamos konstitucinės piliečių teisės, iliuzija, pažeistų viešąjį interesą bei kitų asmenų teises ir įstatymų saugomus interesus<sup>38</sup>. Pareiga mokėti mokesčius vykdoma perduodant dalį nuosavybės bendriems poreikiams<sup>39</sup>.

Ši konstitucinė pareiga yra subjektyvi asmens, įpareigojamo tinkamai vykdyti mokestinę prievolę, kuria pirmiausia užtikrina mokesčių mokėtojo žinojimą apie savo įsipareigojimus valstybei, teisinis supratimas. Kaip pažymi A. V. Polyakov, „*asmuo turi teisę kažką daryti, nes tai atitinka visuomenėje nustatytą taisyklę ir subjekto veiksmų atitikimas šiai taisyklei juos socialiai pateisina (leidžia interpretuoti kaip normalų elgesį)*“<sup>40</sup>. Tačiau vienintelė išimtis taikoma tais atvejais, kai neįvykdomas įpareigojimas apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, o tai reiškia, kad mokesčių administratorius vykdo

---

<sup>37</sup> Анохин, Алексей Евгеньевич. *Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. 2004. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 12 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.dissercat.com/content/aktualnye-problemy-otvetstvennosti-za-sovershenie-nalogovykh-pravonarushenii>>.

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas, 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas.

<sup>39</sup> UŽBALIS, Gediminas. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. Teisė, 2011. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 12 d.] Prieiga per internetą: <https://www.journals.vu.lt/teise/article/download/141/109/>.

<sup>40</sup> Поляков А.В., *Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода*. 2-е издание. Учебник. Лекция 6 Правосознание: онтологический и социокультурный ракурсы. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 12 d.] Prieiga per internetą: <<https://litgid.com/read/obshchaya-teoriya-prava-problemy-interpretatsii-v-kontekste-kommunikativnog-o-podkhoda-2-e-izdanie-uchebnik/page-7.php>>.

priežiūros veiksmus bei gali sankcionuoti netinkamai vykdomą subjektui įstatymo nustatytą mokesstinę prievolę. Todėl tai, kad mokesčių mokėtojas nėra įregistruotas mokesčių inspekcijoje, nėra aplinkybė, kuri yra būtina tam asmeniui atsirasti mokesatinei prievolei ir atsakomybei už jos nevykdymą, o paprasčiausia valstybės piliečių pareigos įvykdymo forma, taip pat valstybės kontrolė šios pareigos įvykdymo srityje.

Apibendrinant galima teigti, kad subjektyviosios pusės problema mokesstinės atsakomybės atveju kyla toje visuomenėje, kurioje socialiai nėra priimta, kad visuotinas mokesčių mokėjimas yra privalomas ir būtinas valstybės egzistavimui, tačiau valstybė gali apriboti subjektų teises kažką daryti arba susilaikyti nuo kažko darymo bei kontroliuoti ir sankcionuoti šių apribojimų laikymąsi, siekiant užtikrinti visuomenės bei valstybės interesus ir apsaugą.

### **2.3. Non bis in idem principo mokesstinės atsakomybės taikyme problema**

Atsakomybė už mokesčių įstatymus reglamentuoja skirtingų teisinių atsakomybių rūšys. Didžiąja dalimi už mokesčių įstatymų pažeidimus taikoma administracinė atsakomybė ir šios atsakomybės taikomos poveikio priemonės, nubaudimai. Bendrai, mokesatinei atsakomybei būdingiausi yra administracinės atsakomybės požymiai. Tačiau neretai kyla problema dėl asmenų, nubaustų mokesstinėmis baudomis, persekiojimo baudžiamąja tvarka. Dėl šios priežasties tampa aktualus non bis in idem principas ir jo taikymo aspektų analizė. Svarbu atskirti kuriais mokesčių teisės normų pažeidimų atvejais kokia konkreči teisės norma ir poveikio priemonė tinkamai bei proporcingai pasieks teisinės atsakomybės esmę ir paskirtį.

Siekiant tinkamai atskleisti non bis in idem principo mokesčių atsakomybės taikyme problemą, tikslinga būtų išryškinti skirtingų atsakomybių paskirtį. Pirmojoje šio rašto darbo dalyje jau buvo analizuota mokesstinės teisinės atsakomybės esmė ir paskirtis. Buvo išaiškinta, kad mokesstinės atsakomybės taikymo atveju paskirtis yra užtikrinti nustatytų teisės normų nuoseklų laikymąsi, efektyvų pareigų, susijusių su teisingu mokesčių apskaičiavimu, išskaičiavimu, sumokėjimu ir kt. vykdymą. Mokesatine teisine atsakomybe siekiama užtikrinti teisinę tvarką, saugoti tam tikras teises vertybes, užtikrinti mokesčių teisinių santykių subjektų teises ir pareigas bei viešąjį interesą.

Teisės doktrinoje laikoma, kad non bis in idem principo paskirtis yra draudimas asmenį persekioti dėl to paties pažeidimo antrą kartą. Šiuo draudimu siekiama asmenį apsaugoti nuo neproporcingo nubaudimo ir asmens prigimtinių teisių apribojimo, procesinių asmens teisių varžymo. Pažymėtina, kad minėtas principas nedraudžia taikyti

civilinės deliktinės atsakomybės, mokestinių prievolių<sup>41</sup> ir kitų nebaudžiamojo pobūdžio atsakomybės priemonių. Taip yra dėl to, kad šio atsakomybės priemonės nėra susijusios su asmens nubaudimu, todėl negali pažeisti non bis in idem principo, kuris yra baudimo proporcingumo užtikrinimo principas.

Praktikoje non bis in idem principo problema dažniausiai iškyla kai susikerta mokestinė ir baudžiamoji jurisdikcijos. Mokestinė atsakomybė yra efektyvesnė ir greitesnė atsakomybė už mokesčių įstatymus pažeidimų nuobaudų taikyme rūšis, todėl daugelyje atveju non bis in idem principo problemą atsiranda tuo atveju, kai asmuo jau yra nubaustas mokestine bauda ir sprendžiamas klausimas dėl jo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn už tą pačią veiką. Kolizijos tarp mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės paprastai atsiranda dėl to, kad mokestinės teisenos subjektai klysta arba paaiškėja naujos reikšmingos aplinkybės. Kolizijos taip pat įmanomos tarp mokestinių ir administracinių (baudžiamųjų) įstatymų, tačiau tokiu atveju jos galimos ir nesant mokesčių administratoriaus klaidų ar aplinkybių, apie kurias mokestinę nuobaudą skiriantis subjektas nežinotų<sup>42</sup>. Minėtos situacijos galimos dėl to, kad mokesčių įstatymai ir baudžiamieji įstatymai numato visiškai tarpusavyje nepriklausomas sankcijų sistemas, ir galimos jų konkurencijos įstatymai nesprendžia<sup>43</sup>.

Mokestinės teisinės atsakomybės atveju, asmeniui, kuris yra nubaustas ekonomine sankcija (bauda arba delspinigiais) bet yra tam tikri pagrindai už tą pačią veiklą traukti jį baudžiamojon atsakomybėn, non bis in idem principo tikslingas taikymas veda prie to, kad baudžiamasis procesas yra nutrauktinas. Tokiu būdu asmuo yra apsaugomas nuo proporcingai per griežto nubaudimo, tačiau taip pat ir lemia neproporcingai švelnų asmens nubaudimą. Todėl šis principas, atsiradus mokestinei teisinei atsakomybei už įstatymo nustatytos mokestinės prievolės pažeidimus, turi būti taikomas itin atsargiai tam, kad neatvertų kelio piktnaudžiavimams. Pabrėžtina, kad šiuo principu grįsti sprendimai toleruoti ir skatintini tais atvejais, kai atsakomybė taikoma už nedidelio pavojingumo pažeidimus, tačiau tuo atveju, kai priimami sprendimai dėl organizuotų grupių nusikaltimų, stambių finansų aferistų pažeidimų finansų ir mokesčių sistemai, sprendimo kuriame vadovautasi šiuo principu teisinės pasekmės visuomenei ir valstybei gali turėti didelių neigiamų padarinių.

---

<sup>41</sup> Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas išplėstinės kolegijos 2011 m. lapkričio 18 d. nutartyje Nr. A1432619/2011 yra išsamiai pasisakęs, kad mokestiniai delspinigiai nėra baudžiamojo pobūdžio priemonė.

<sup>42</sup> BIKELIS, Skirmantas. Baudžiamosios ir mokesčių teisės sankirta: atsakomybės už neteisėtą praturtėjimą ir non bis in idem principas. Teisės problemos. 2015. Nr. 2 (88). P. 57.

<sup>43</sup> Ten pat.



Minėta, kad mokestinės teisinės atsakomybės tikslas yra atgrasyti asmenį pažeidinėti mokesčių įstatymus ir taip užtikrinti mokesčių surinkimą, kuris būtinas darniam valstybės funkcionavimui. Priklausomai nuo to, koks yra asmens ir valstybės požiūris į šiuos saugomus gėrius, diskusijos objektų tampa taikomų sankcijų už pažeidimus griežtumas. Tam, kad patvirtinti nagrinėjamos *non bis in idem* principo problemos egzistavimą, tikslinga būtų pateikti ir apibendrinti šiuo klausimu susiformavusią teismų praktiką. Europos Žmogaus Teisių Teismas (EŽTT) ir Lietuvos Aukščiausias Teismas suformavo tokią praktiką narinėjamu klausimu: administracine ar mokestine tvarka nubausto asmens pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir nubaudimas toleruojamas su sąlyga, kad, pritaikius baudžiamąją sankciją, imamasi teisinių priemonių anuluoti anksčiau pritaikytą švelnesnę baudžiamojo pobūdžio (administracinę ar mokestinę) atsakomybę<sup>44</sup>. EŽTT byloje<sup>45</sup> akcentavo, kad minėtu būdu turi būti sprendžiama Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių konvencijos (ŽTLK) Protokolo Nr. 7<sup>46</sup> ketvirtame straipsnyje įtvirtinta asmens teisė nebūti dukart teisiamam ar nubaustam už tą patį nusikaltimą bei užtikrinamas šio straipsnio taikomas apsaugos realus ir efektyvumas<sup>47</sup>. Tokiu būdu teismai sprendė galimos neproporcingai švelnios atsakomybės pažeidėjui pritaikymą bei dvigubo nubaudimo problemą.

Norint pritaikyti, už mokesčių įstatymų pažeidimą, tinkamą poveikio priemonę bei išvengti dvigubo nubaudimo, svarbu taip pat nustatyti ar asmuo abiem atvejais yra traukiamas atsakomybėn dėl tos pačios veikos. Kitaip tariant, reikia išgryninti pažeidimų turinį.

EŽTT praktikoje taip pat yra pabrėžiama, kad *non bis in idem* principo taikymo problema neturėtų būti apžvelgiama tik formaliai. Valstybei turi būti suteikiama galimybė pačiai ištaisyti susidariusią situaciją, o asmuo, kuriam gresia atsakomybė pagal skirtingas atsakomybių rūšis, tokiu atveju vis tiek nelaikytinas dvigubo nubaudimo auka. Kitu atveju būtų paneigtas nacionalinės jurisdikcijos ir EŽTT jurisdikcijos subsidiarumo principas<sup>48</sup>.

Taigi, dvigubo asmens nubaudimo problemos klausimas mokestinės teisinės atsakomybės taikymo atveju atsiranda, kai už tą pačią veiką (teisės saugomų tam tikrų vertybių pažeidimą) asmeniui skiriama ekonominė sankcija, kaip atsakomybės už

---

<sup>44</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. kovo 4 d. nutartis byloje Nr. 2K-102/2008; Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją (pareiškimo Nr. 14939/03).

<sup>45</sup> Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją (pareiškimo Nr. 14939/03).

<sup>46</sup> Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos septintasis protokolai. *Valstybės žinios*, 1995, nr. 40-987.

<sup>47</sup> Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją (pareiškimo Nr. 14939/03).

<sup>48</sup> Ten pat.

mokestinės prievolės netinkamą vykdymą priemonė, tačiau asmuo taip pat papildomai yra traukiamas baudžiamojon atsakomybėn, o šios problemos sprendimas, remiantis EŽTT praktika, yra valstybių narių kompetencijose.

#### **2.4. Mokestinę atsakomybę išreiškiančių ekonominių sankcijų problemos**

Daugybė autorių tyrinėjo sąvokų „atsakomybė“ ir „sankcija“ sąsajas. Teisės moksle terminas „sankcija“ yra dviprasmiškas ir apibrėžtas kaip: 1) aukštesnės valdžios patvirtinimo aktas, suteikiamas jam patvirtintas reikalavimas; 2) teisės normos dalis, nurodanti neigiamas pasekmes, atsirandančias dėl teisės normos dispozicijos pažeidimo. Šiame darbe terminas „sankcija“ bus analizuojama kaip teisės normos dalies nurodančios neigiamas pasekmes terminas. Atsižvelgiant į neigiamų padarinių pobūdį, sankcijos paprastai skirstomos į baudžiamąsias (kuriomis siekiama nubausti) ir atstatomasias<sup>49</sup>. Atstatomosios sankcijos numato įstatymui prieštaraujančios veikos panaikinimą ar pakeitimą ir kitas priemones, skirtas atkurti santykius, pažeistus dėl neteisėtos veikos. Baudžiamųjų sankcijų (baudos), turinčių įtakos piliečių turtiniams ar asmeniniams interesams ar įvairiems kolektyviniams interesams (juridinio asmens atžvilgiu), tikslas yra nubausti<sup>50</sup>.

Remiantis apibrėžtomis teisės normų sankcijų klasifikacijomis, galima daryti prielaidą, kad sankcijos už mokesčių įstatymų normų pažeidimus visais atvejais yra baudžiamosios (nubaudimo) sankcijos, nes jos visada yra skirtos pažeidėjo turimos turtinės nuosavybei sumažinimui. Šia prasme ginčytina atskirų mokslininkų nuomonė, kad pagrindinis finansinės (mokestinės) atsakomybės bruožas yra atstatomųjų sankcijų buvimas, kurios skatina fizinius ir juridinius asmenis vykdyti mokestines, atitinkamuose teisės aktuose nustatytas, prievoles bei suteikia kompensaciją valstybei už privalomų mokesčių nesumokėjimu padarytą žalą.

Darbe toliau bus nagrinėjamos atskirų ekonominių sankcijų, už netinkamą mokestinės prievolės vykdymą, problemos: delspinigių, kaip atstatomosios sankcijos bei baudų, kaip baudžiamosios sankcijos.

---

<sup>49</sup> Томикова, Т.Е. Актуальные проблемы развития института налоговой ответственности. 2011. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-razvitiya-instituta-nalogovoy-otvetstvennosti/viewer>>.

<sup>50</sup> Кудрявцев В. Н. Закон, поступок, ответственность. 1986. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<http://base.garant.ru/5590171/>>.

### 2.4.1. Delspinigių problema

Mokesčių administravimo įstatyme numatyta, kad delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės užtikrinimo būdų<sup>51</sup>. Delspinigiai, kaip ekonominė sankcija, skaičiuojami už: nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį); nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje); pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai gražintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug gražinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos)<sup>52</sup>. Delspinigių dydis ir apskaičiavimo tvarkas nustatomos finansų ministro įsakymu.

Delspinigiai yra atstatomoji finansinės atsakomybės priemonė. Jų paskirtis kompensuoti valstybei patirtas išlaidas. Tačiau kyla klausimas, ar galima delspinigius priskirti prie ekonominės sankcijos, kaip priemonės realizuoti mokestinę atsakomybę. Tam, kad delspinigius priskirti prie ekonominių sankcijų, tenka išplėsti sankcijos sampratos prasmę bei priskirti sankcijai ne tik baudimo bet ir atstatomąją funkciją, kas autoriaus nuomone nėra tikslinga.

Delspinigiais nėra siekiama nubausti mokesčių mokėtojo už mokestinės prievolės nevykdymą, jų funkcijos yra dvi: mokėjimo ir kompensacinė. Mokėjimo funkcija reiškia, kad mokesčių mokėtojas moka valstybei atlygį už tai, kad tol, kol neatliks savo mokestinės prievolės, neteisėtai naudojasi valstybės pinigais, kuriuos pagal įstatymą turėjo laiku apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti. Tuo tarpu kompensacinė funkcija yra skirta apsaugoti valstybės turtinius interesus. Valstybė, negavusi jai priklausomų mokesčių patiria nuostolių ir nebegali vykdyti savo tiesioginių funkcijų, todėl skolinasi arba kitais būdais siekia kompensuoti susidariusį trūkumą. Pažymėtina, jog Konstitucinis Teismas<sup>53</sup> ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas<sup>54</sup> yra pasisakę, kad mokesčių teisėje delspinigiai

<sup>51</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Valstybės žinios, 2004. Nr. 63-2243. 96 str.

<sup>52</sup> Ten pat.

<sup>53</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutartis.

<sup>54</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. birželio 25 d. nutartis administraciniame byloje Nr. A<sup>556</sup>-1379/2014.

traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius. Tačiau, autoriaus nuomone, delspinigiai gali būti priskiriami tik prie atstatomųjų sankcijų, kurių paskirtis neapima baudimo, todėl neatitinka visos mokestinės atsakomybės paskirties.

Taigi, vertinant sankcijos sampratą siaurąja prasme, delspinigių priskirti prie ekonominių sankcijų už mokestinės prievolės nevykdymą priskirti yra netikslinga. Anksčiau minėta, kad mokestinės atsakomybės paskirtis yra ne tik užtikrinti nustatytos mokesčių mokėtojams mokesčių mokėjimo tvarkos laikymąsi, bet ir nubausti mokestinę prievolę netinkamai įvykdžiusius asmenis, taikant jiems neigiamas turtines pasekmes. Delspinigiais siekiama atstatyti valstybę į panašią padėtį, kurioje ji būtų, jeigu mokesčių mokėtojas tinkamai įvykdytų savo pareigą mokėti mokesčius bei kompensuoti jos patirtas dėl jo išlaidas.

#### **2.4.2. Tinkamos baudos taikymo problema**

Valstybė, taikydama baudimo sankciją siekia užtikrinti efektyvų mokestinių prievolių vykdymą, užkirsti kelią mokesčių įstatymų pažeidimams bei nubausti minėtų įstatymų pažeidėjus. Mokesčių ir kitų privalomų mokėjimų prievolės nustatymo galimumą užtikrina LR Konstitucija<sup>55</sup>, todėl darytina logiška išvada, kad turi būti nustatoma ir atsakomybė už šios prievolės nevykdymą. Pažymėtina, kad mokėjimo tvarka ir atsakomybės už mokesčių pažeidimus turi būti nustatomi įstatymu<sup>56</sup>.

Bauda mokestinių santykių kontekste yra apibrėžiama kaip ekonominė sankcija, kuri Mokesčių administravimo ir kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka yra taikoma už netinkamą nustatytos mokestinės prievolės vykdymą. Baudos funkcijos yra dvi, pirmiausiai tai nubaudimo funkcija (asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimą suvaržoma teisė į jo nuosavybę) bei mokesčių mokėjimo užtikrinimo. LVAT yra pasisakęs, kad „mokestinė bauda laikytina represine priemone, kurioje yra išreikštas nubaudimo elementas bei siekiama prevencinių tikslų“<sup>57</sup>.

Baudos, kaip ekonominės sankcijos, turi būti nustatomos vadovaujantis ekonominių sankcijų skyrimo principais. Mokestinę prievolę pažeidusiems asmenis ekonominė sankcija - bauda sukelia neigiamas turtinio pobūdžio pasekmes, todėl įstatymų leidėjas nustatydamas atitinkamų mokesčių nevykdymo baudų dydžių ribas įstatymuose yra

<sup>55</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 33-1014. 67 str. 15 d.

<sup>56</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. 3 str.

<sup>57</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1811-575/2019.

ribojamas teisingumo, teisinės valstybės, protingumo ir kitų principų. Konstitucinis Teismas yra pasisakęs, kad teisinės atsakomybės taikomos priemonės „*turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas)*“<sup>58</sup>. Todėl, mokestinės atsakomybės taikymo atveju turi būti nustatyti tokio dydžio baudos, kad jų dydis kaip galima labiau užtikrintų asmenų mokestinės prievolės vykdymą. Pažymėtina, kad ekonominės sankcijos yra laikomos lengviausiomis atsakomybės priemonėmis, todėl svarbu, kad jos būtų tinkamos ir pasiektų mokestinės atsakomybės tikslus ir paskirtį.

Pagal šiuo metu galiojančią Mokesčių administravimo įstatymo redakcija, bauda už mokesčių mokėtojo neapskaičiuoto nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaruoto deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikyto mažesnio mokesčio tarifo ir dėl šių priežasčių mokėtinas mokestis buvo neteisėtai sumažintas, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip<sup>59</sup>. Jeigu minėta trūkstama mokesčio suma priskaičiuojama dėl mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu nustatytų mokesčių mokėtojo pajamų, kurių gavimo šaltinių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti, mokesčių mokėtojui skiriama nuo 50 iki 100 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda<sup>60</sup>. Visais atvejais mokesčių administratorius, skirdamas baudą, turi vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais bei individualizuoti jos dydį atsižvelgdamas į: pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; kaltę (kaltės formą ir rūšį); dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes<sup>61</sup>.

Kyla klausimas, ar tokios Mokesčių administravimo įstatyme nustatytos baudų dydžių ribos yra tinkamos ir atitinka anksčiau darbe analizuotos mokestinės teisinės atsakomybės tikslą ir paskirtį. Atsakyti vienareikšmiškai labai sunku, tačiau, autoriaus nuomone, tikslinga yra panagrinėti per švelnių ir per griežtų baudų taikymo atveju atsirandančias mokestinės atsakomybės problemas.

---

<sup>58</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas.

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. Suvestinė redakcija (2020-03-19 - 2020-06-30). 139 str. 1 d.

<sup>60</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. Suvestinė redakcija (2020-03-19 - 2020-06-30). 139 str. 2 d.

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243. Suvestinė redakcija (2020-03-19 - 2020-06-30). 140 str. 2 d.

Mokesčių mokėtojų priklausančių mokesčių nemokėjimui priskiriama įvairi veikla. Įprasčiausia mokesčių nemokėjimo forma yra pajamų slėpimas. Galimybė nuslėpti pajamas priklauso nuo to, kokia veiklos rūšimi individas užsiima. Sprendimui nemokėti mokesčių įtakos turi ir tai, kokia yra patikros tikimybė ir galima bauda, asmeninės mokesčių mokėtojo savybės bei socialinės normos<sup>62</sup>. Teisės doktrinoje laikoma, kad mokesčių mokėtojas vengia mokėti mokesčius tol, kol laukiama nauda viršija numanomus nuostolius dėl baudų ir psichologines sąnaudas, susijusias su mokesčių nemokėjimu. Tuo atveju, kai asmuo, pažeidžia jam nustatytą mokesstinę prievolę, gauna baudą, tačiau ekonominių atžvilgiu galutinai lieka geresnėje vietoje, negu būtų buvęs, jeigu tokio pažeidimo nebūtų padaręs, asmuo gali rinktis tokią, savo sąmoningų veiksmų atlikimo, eigą. Todėl darytina išvada, kad baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus negali būti neproporcingai mažos.

Tuo tarpu, griežtos baudos skyrimo tikslas yra atgrasyti asmenį nuo pažeidimų darymo jį įbauginant. Tačiau grasinimas didelėmis baudomis, remiantis mokslinė teisės literatūra, yra ydingas būdas užtikrinti įstatymų laikymąsi<sup>63</sup>. Baudžiamojoje teisėje, kurioje bausmė yra siejama su asmens nubaudimu, laikomasi nuomonės, kad atgrasymo idėjos išskėlimas virš kitų bausmės tikslų teisėkūroje kritikuotinas ir vertybiniu požiūriu, nes pagrįstas nedemokratišku požiūriu į visuomenę, kad ją sudaro norintys, bet bijantys nusikalsti piliečiai<sup>64</sup>. Minėta, kad bauda taip pas siekiama nubausti asmenį, sukelti jam neigiamų turinių pasekmių, todėl sutiktina su tokiu baudžiamosios teisės teoretikų požiūriu ir, autoriaus nuomone, šio požiūrio laikytis reikėtų nustatant baudų už mokesčių pažeidimus dydį. Svarbu pažymėti, kad per griežtų baudų nustatymas, tam, kad asmenys bijotų prasižengti, prieštarauja konstituciniam bausmės individualizavimo principui, teisingumo, protingumo ir proporcingumo principams.

Taigi, apibendrinant darytina išvada, kad mokesstinės atsakomybės taikomos ekonominės sankcijos – baudos dydžio problema yra ta, kad sunku nustatyti tinkamo dydžio baudą, kuri užtikrintų mokesstinės prievolės vykdymą, tinkamai įtakotų asmenų siekį nepažeidinėti mokesčių įstatymų.

---

<sup>62</sup> RIMKUS, Vladas. Kontrabandos ekonominės prielaidos ir pasekmės. Lietuvos statistikos darbai, 2010. P.69-73. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367173352103/J.04~2010~1367173352103.pdf>>.

<sup>63</sup> FEDOSIUK, Olegas. Baudos bausmės atgrasymo iliuzijos sąlygose. Jurisprudencija, 2019, 26(2). P. 293-305. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=847998>>.

<sup>64</sup> NAMAVIČIUS, Justas. „Bausmės legitimavimas Vokietijos baudžiamosios teisės doktrinoje“, Teisė, 2007. P. 75–76.

## 2.5. Kaltės įrodinėjimo problema

Teisėtumo principas, kaip jau minėta, yra vienas iš pagrindinių teisinės atsakomybės principų, kuriuo remiantis turi būti taikomos sankcijos. Šis principas praktiškai nėra ginčytinas, tačiau kaltės įrodinėjimo problema skiriant ekonomines sankcijas diskutuotinas.

Remiantis Mokesčių administravimo įstatymu bei kitais mokesčių įstatymais už mokesčių mokėtojo mokėtino mokesčio sumažinimą skiriamos baudos laikomos griežtąja atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama<sup>65</sup>. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojui atsakomybė yra taikoma nevertinant asmens pažeidimo padarymo kaltės, nebent jis pats įrodo priešingai.

Asmens kaltės problema mokestinės teisinės atsakomybės atveju atsiranda tuo atveju, kai, skiriant baudą mokesčių mokėtojui, nėra vertinama jo kaltės forma ir rūšis. Kaltumo principas reikalauja (*nulla poena sine culpa*) reikalauja nustatyti vidinį psichinį ryšį, egzistuojantį tarp pažeidimo ir jo autoriaus<sup>66</sup>. Mokesčių administravimo įstatyme, sąlyginai naujai, buvo įtvirtintos baudų skyrimo individualizavimo taisyklės, kuriomis turi vadovautis mokesčių administratorius skirdamas baudą mokesčių mokėtojui<sup>67</sup>. Mokesčių administratorius, skirdamas baudą mokesčių mokėtojui, privalo vertinti pažeidėjo kaltės formą ir rūšį.

Kaltės forma, rūšys ir jos įrodymo būtinumas plačiai nagrinėjami baudžiamosios teisės jurisdikcijoje, tačiau administracinės ir mokestinės teisinės atsakomybės taikyme kaltės įrodinėjimo problemai dėmesio skiriama mažai. Atvirkščiai, laikoma, kad mokestinė atsakomybė yra taikoma be kaltės.

Kaltė, tai asmens santykis su daroma veika ir atsirandančiomis dėl jos pasekmėmis. Subjektyviuoju požiūriu asmuo laikomas kaltas, kai asmuo veikia nesąžiningai. Nesąžininga asmens veikimu laikomas toks jo elgesys, kai konkrečioje situacijoje jis elgėsi pakankamai protingai pagal nustatytus jam reikalavimus. Vertinant asmens daromą veiką sąžiningumo aspektu, galima teigti, kad neteisėta asmens veika pasireiškia kaip objektyvusis nesąžiningumas, o kaltė – kaip subjektyvusis nesąžiningumas<sup>68</sup>. Jeigu kaltė

---

<sup>65</sup> Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras* (2020-02-19 redakcija) 141 str. 1 d. 1 p. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>

<sup>66</sup> URBONAS, Darius. Administracinės sankcijos kai kuriose Europos Sąjungos valstybėse: samprata, tipologija ir taikymo principai. *Jurisprudencija*, 2005, t. 70(62); [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[https://www.mruni.eu/upload/iblock/99a/004\\_urbonas.pdf](https://www.mruni.eu/upload/iblock/99a/004_urbonas.pdf)>.

<sup>67</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243. 140 str. 2 d.

<sup>68</sup> NORKŪNAS, Algis. *Kaltė kaip civilinės atsakomybės pagrindas*. *Jurisprudencija*, 2002, t. 28(20). P.116.

vertinama kaip subjektyvusis nesąžiningumas ir asmuo pats renkasi konkrečioje situacijoje kaip turėtų elgtis, asmens kaltė neturėtų būti preziumuojama.

Mokesčių mokėtojų netinkamas prievolės vykdymas, kuria padaroma žala valstybės biudžetui (nesumokami mokesčiai), yra draudžiami mokesčių įstatymų, tačiau jie nėra preziumuojami, nelaikomi iš anksto nustatytais. Tai yra aiškiai suprantama, kadangi laikoma, kad visiems asmenims galioja sąžiningumo prezumpcija (asmens nekaltumo prezumpcija). Asmens veiksmai yra teisėti, kol jie nėra pripažįstami neteisėtais.

Įsigaliojus Mokesčių administravimo įstatymo 140 straipsnio 2 dalies 2 punktui mokesčių administratorius, individualizuodamas baudą, turi atsižvelgti į asmens padarytos veikos kaltę, jos rūšį ir formą. Mokesčių administratoriui, reikia pagrįsti atitinkamos baudos dydį, o tam privalo įrodyti padarytą žalą, nurodyti jos, atsiradimo būdą bei išskirti priežastinį ryšį tarp mokesčio mokėtojo padarytos neteisėtos veikos ir atsiradusios žalos. Tačiau, mokesčių administratorius neprivalo įrodyti mokesčių mokėtojo kaltės – ko mokesčių mokėtojas galėjo ir turėjo imtis, bet nesiėmė. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius įrodo mokesčių mokėtojo mokesčių teisės pažeidimą (ką mokesčių mokėtojas turėjo arba ko neturėjo daryti – laiku ir tinkamai vykdyti įstatymo nustatytą mokesstinę prievolę), sąžiningumas, kaip objektyvi kategorija, paneigiamas. Mokesčių įstatyme įtvirtinta anksčiau minėta nuostata dėl to, kad mokesčių mokėtojų kaltė yra preziumuojama, šią išvadą tik patvirtina. Įrodžius objektyvųjį nesąžiningumą, turėtų būti taip pat laikoma, kad yra paneigiamas asmens sąžiningumas. Tokiu atveju darytina teisinė prielaida, kad jeigu asmuo yra subjektyviai nesąžiningas, jis yra kaltas. Kaip minėta, tai yra tik teisinė prielaida, o asmens kaltė, siekiant taikyti mokesstinę atsakomybę, turi būti nustatyta. Mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė teigti, kad jis galimai ir neužtikrinto žalos atsiradimo, bet jo elgesys buvo kryptingai nukreiptas žalos atsiradimo išvengimui tiek, kiek to protingai reikalaujama konkrečioje situacijoje, be to žalos atsiradimui įtakos turėjo ir kitos aplinkybės. Įrodžius šias aplinkybes, gali būti paneigta mokesčių mokėtojų kaltė.

Netinkamai įvykdytos mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės didžioji priežasties dalis gali būti kitos aplinkybės, o ne jo sąmoningai kontroliuojamas veikimas arba neveikimas. Netikslu yra perkelti nekaltumo įrodinėjimo našta mokesčių mokėtojui. Mokesstinės teisinės atsakomybės taikymo atveju šiuo metu susidaro situacija, kad mokesčių administratoriui užtenka įrodyti mokesstinės prievolės nevykdymą, bet nėra pareigos vertinti priežastinio ryšio tarp mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos ir atsiradusios žalos (mokesčių nesumokėjimo). Taip, įsigalioję Mokesčių administravimo pakeitimai, susiję su mokesčių administratoriui atsirandančia pareiga individualizuojant



skiriamą baudą už mokestinės prievolės nevykdymą patvirtina, kad toki problema yra ir suponuoja daryti išvadą, kad minėta problema ateityje bus sprendžiama.

Apibendrinant mokesčių mokėtojų kaltės įrodinėjimo problemą galima teigti, kad mokesčių mokėtojų kaltės principas taikant ekonomines sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus kol kas nėra tinkamai užtikrinamas. Mokesčių administratoriui įvesta pareiga individualizuoti mokestinę atsakomybę skiriant sankcija yra teigiamas dalykas kaltės principo užtikrinimui mokestinės atsakomybės taikyme.

### **3. MOKESTINĖS TEISINĖS ATSAKOMYBĖS RAIDA IR SKIRTINGŲ MOKESČIŲ REFORMŲ METU KILUSIOS PROBLEMOS**

Trečioje rašto darbo dalyje bus apžvelgiama ir analizuojama mokestinės teisinės atsakomybės raida iki ir po Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo bei skirtingais laikotarpiais vykusią mokestinės sistemos reformų problemų sprendimai ir naujų atsiradimas. Autoriaus nuomone, atlikus tokią apžvalgą ir analizę galima bus išskirti tam tikras prognozes kaip bus formuojamos mokestinę atsakomybę reglamentuojančios nuostatos toliau ir kokia linkme suka Lietuva savo mokestinės teisinės sistemos formavime.

#### **3.1. Mokestinės teisinės atsakomybės raida iki Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo**

Pirmieji mokesčiai būdavo duoklės natūra, tai būdavo grūdai, vištos, galvijai ir kt. Atsakomybė už minėtų mokesčių nesumokėjimą buvo sprendžiama viešuose teismuose, o baudžiama rykštėmis. Laikui bėgant, greta duoklės natūra, atsirado mokesčiai pinigais. Atsirado pagalvės mokestis, už kurio nesumokėjimą atsirasdavo atsakomybė –varžytinėse buvo parduodamas šio mokesčio nesumokėjusio valstiečio kilnojamas turtas<sup>69</sup>.

Su laiku keitėsi ne tik ekonominė pasaulio struktūra bet ir visuomenės gyvenimo sąlygos, politinės santvarkos, žmonių sąmonė, visuomenės požiūris į mokesčių surinkimo būtinumą. Lietuvoje XX a. pradžioje prasidėjo kryptingas valdžios darbas, siekiant įsitvirtinti valstybės ekonominį savarankiškumą. Tarpukario laikotarpiu Lietuvoje buvo leidžiami įstatymai bei kiti norminiai teisės aktai reglamentuojantys mokesčių ir kitų rinkliavų surinkimą į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Taip pat buvo siekiama formuoti ūkinių subjektų verslo veiklą. Pirmasis tarpukario Lietuvoje priimtas įstatymas reglamentuojantys atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus buvo Mokesčių įstatymas. 1919 – 1921 laikotarpiu taip pat buvo priimti: „Įstatymas apie žyminį (štempelinį) valstybinį mokestį, Įstatymas apie valstybinį mokestį nuo nejudamųjų turtų miestuose ir miesteliuose, Valstybinio mokesčio nuo parduodamojo miško įstatymas, Amato, kredito, prekybos ir pramonės įstaigų bendrų pajamų mokesčio įstatymas, Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes ir kt.“<sup>70</sup>

<sup>69</sup> STAČIOKAS, R., RIMAS, J. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004. P. 66.

<sup>70</sup> Lietuvos valstybinė mokesčių inspekcija. *Mokesčių administravimo raida Lietuvoje*. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/vmi-istorija>>.

Priimtų įstatymų per dvejus nepriklausomos Lietuvos egzistavimo metus gausiausiai leidžia daryti išvada, kad buvo daug ir nuosekliai dirbama kuriant valstybės mokesčių sistema. Tačiau manytina, kad toks aukštas įstatymų leidybos tempas turėjo būti siejamas su skubotai priimamų įstatymų netikslumu, tarpusavio prieštaravimu ir kitomis problemomis. Lietuvoje šiuo laikotarpiu padėtis nebuvo stabili, valstybė dar neturėjo nuosavos valiutos. Nors nėra pakankamai šaltinių apibūdinti su kokiomis problemomis susidūrė mokestinė teisinė atsakomybė šiuo laikotarpiu, tačiau, autoriaus nuomone, mažai tikėtina, kad tokių nebuvo. Juk pasibaigus Pirmajam pasauliniam karui, ką tik susikūrusi valstybė daugelį dalykų, įskaitant ir mokesčių sistemos kūrimą, turėjo pradėti nuo nulio, o kvalifikuotų šios srities specialistų trūko<sup>71</sup>.

Toliau, 1924 metais priimtame Savivaldybių mokesčių įstatyme galima įžvelgti atsakomybės už mokesčių įstatymus neproporcingai didelės sankcijos taikymą. Viename iš minėto įstatymo straipsnyje buvo nurodyta, kad „suteikusiai žinomai netikrų ir nepilnų žinių mokesčiui sumažinti arba jo išvengti buvo baudžiami liki penkių kartų didesne kaip paslėptoji suma“<sup>72</sup>. Tokia didelė sankcija (bauda), remiantis proporcingumo, protingumo ir teisingumo principais, yra akivaizdžiai per griežta, tačiau tuo laikotarpiu, galimai, taip buvo sprendžiamos su mokesčių mokėjimu dažnu vengimu, sukčiavimu ar kita neteisėta mokestine veika susijusias problemas ir tokios sankcijos galiojo visose atsakomybės taikymui skirtose teisės normose.

Sovietinės okupacijos metu Lietuvos teritorijoje su išimtimis galiojo Sovietų Sąjungos teisės aktai. Iki šiol tarpukario Lietuvos sukurta mokesčių sistema neteko galios, ji buvo netiesiogiai sugriauta. Lietuva neteko mokestinio savarankiškumo, įsigaliojo sovietinė, centralizuota mokesčių sistema bei sovietų nustatyta apmokestinimo tvarka. Be to, kad Lietuvos žmonės nenorėjo susitaikyti su primesta valdžia, taikoma atsakomybė už mokesčių įstatymus tik griežtėjo.

Pirmaisiais sovietinės okupacijos metais buvo priimami skirtingi įsakai okupuotoms teritorijoms, siekiu sukurti vientisą centralizuotą valdžią. 1942 metais sovietinės valdžios išleistas įsakas „Apyvartos mokestis Lietuvos generaliniai sričiai“, o vėliau 1945 metais taip pat įteisintas įsakas „Dėl sudarymo vietinių valdžios organų apskrityse, miestuose, valsčiuose ir apylinkėse“. Šiais įsakais buvo nustatyta sudaryti vietinius valdžios organus Lietuvos teritorijoje. Nuo šiol daug dėmesio buvo skiriama mokesčių ir rinkliavų surinkimui bei atsakomybei už šių mokestinių prievolių nevykdymą. Tai patvirtina citata: „Vietinės tarybos ir jų vykdomieji komitetai nuolat rūpinosi, kad buožiniai ūkiai laiku

<sup>71</sup> STAČIOKAS, R., RIMAS, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija, 2003. P. 49.

<sup>72</sup> RIMAS, J. *Vietiniai mokesčiai*. Kaunas: Technologija, 2000. P. 28.

*atiduotų privalomuosius pristatymus ir sumokėtų žemės ūkio mokesčius. Vykdomieji komitetai, be ekonominio spaudimo, taikė buožėms ir administracines priemones. Buožinius ūkius, kurie piktavališkai sabotavo valstybines prievoles ir mokesčius, vykdomieji komitetai perduodavo teismui... neretai tokių ūkių valdytojus apskričių vykdomieji komitetai nusprendavo perkelti iš jų gyvenamųjų vietų į kitas... plečiantis kolektyvizacijai, tokios prievartinės priemonės darėsi griežtesnė<sup>73</sup>. Griežtėjančiomis priemonėmis, tikėtina, buvo siekiama įbauginti ir atgrasyti mokesčių ir rinkliavų mokėtojus nuo šios prievolės vengimo. Tačiau, kaip žinia, neproporcingai didelės nuobaudos už mokesčių įstatymų pažeidimus yra nesuderinamos su teisingumo, protingumo principais, mokestinės atsakomybės paskirtimi ir esme.*

Nuo 1953 metų iki pat Lietuvos Nepriklausomybės atkūrimo surenkami mokesčiai buvo labai nepastovūs. Anksčiau minėti vykdomųjų komitetų finansų skyriai vykdė suplanuotų pajamų surinkimo kontrolę, vyko griežtas surenkamų mokesčių administravimas. Ypatingas dėmesys buvo skiriamas tokiems mokesčiams: apyvartos mokesčiams, kolūkių pajamų mokesčiams, vartotojų kooperacijos ir visuomeninių organizacijų įmonių pajamų mokesčiams, pramogų, gyventojų mokesčiams. Kaip jau minėta, atsakomybė už mokesčių įstatymais nustatytos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos pažeidimus, šiuo ir visu okupaciniu laikotarpiu, buvo labai griežta, neproporcinga padarytiems pažeidimams.

Taigi, apibendrinus mokestinės atsakomybės raidą Lietuvoje iki nepriklausomybės atkūrimo galima teigti, kad buvo reglamentuota ir skirtingais laikotarpiais susidūrė su skirtingomis problemomis. Tarpukario Lietuvoje, praktiškai nuo nulio kuriama mokesčių sistema, įtakojama mokesčių specialistų stygiumi, tikėtina buvo netobula, mokesčių teisės normos nebuvo tiksliai ir tinkamai apibrėžtos. Okupaciniu laikotarpiu anksčiau sukurta mokesčių sistema buvo sugriauta, nuobaudos už sovietinių mokesčių įstatymų pažeidimus buvo neproporcingai didelės, o su laiku atsakomybė tik griežtėjo.

### **3.2. Mokestinės teisinės atsakomybės problemų raida po Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo**

1990 metais Lietuvai atkūrus nepriklausomybę kartu su kitomis reformomis bei įvykiais, pradėjo formotis ir šalies mokesčių sistema. Naujai formuojamą ir tobulinamą mokesčių sistemą lėmė bendra šalies ekonominė padėtis, infliacijos lygis, valstybės

---

<sup>73</sup> RIMAS, J. *Vietiniai mokesčiai*. Kaunas: Technologija, 2000. P. 74.

kontroliuojamos gamybos ir privataus sektoriaus santykis ir tarpusavio sąveika<sup>74</sup>. Buvo pertvarkyti visi ankstesni mokesčiai. Tačiau Lietuvos mokesčių sistemos kūrimo etape priimti pagrindiniai mokestinių santykius reglamentuojantys įstatymai turėjo trūkumų, kuriuose paskesnėmis reformomis bandyta ištaisyti. Pagrindiniai mokestinę atsakomybę reglamentuojančių teisės normų trūkumai buvo dvigubo apmokestinimo problema, mokesčių apskaičiavimo sudėtingumas, įstatymų netikslumas.

Iki šiol, už mokesčių įstatymų pažeidimus buvo priimta ir keista daug įstatymų, nutarimų, poįstatyminių aktų ir kitų teisės aktų, kuriais dauguma atveju buvo siekiama sureguliuoti valstybės ekonominius bei socialinius procesus.

Galima teigti, kad nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos formavimasis prasidėjo priėmus Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą<sup>75</sup>, kuris įsigaliojo 1990 m. liepos 1 d. Šiame įstatyme buvo nustatytos Valstybinės mokesčių inspekcijos teisės, funkcijos bei atsakomybė, tačiau dar nebuvo apibrėžta atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. Įstatyme buvo įvardyta VMI pareigūnų atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. Pažymėtina, kad kartu su šiuo įstatymu, tų pačių metų liepos 10 dieną buvo priimtas tuo metu galiojusios Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso normos, reglamentuojančios atsakomybę už tinkamą deklaracijų pateikimą, pakeitimas. Pakeistos teisės normos hipotezė buvo tokia: „dokumentų apie pajamas ir mokesčius nepateikimas“<sup>76</sup>. Kaip matyti, mokesčių mokėtojų atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus apibrėžimas dar nebuvo įtvirtintas, tačiau atsakomybė buvo taikoma pagal tuo metu galiojusius administracinę atsakomybę taikančius įstatymus.

Laikotarpis tarp 1991 ir 1994 metų buvo laikotarpiu, kai įsigaliojo įstatymai susiję su mokestinių pajamų kaupimu valstybės biudžete bei savivaldybių biudžetuose. Taip pat įstatymuose buvo įvardytos ir atsakomybės už mokesčių į šiuos biudžetus nesumokėjimą. Lietuvoje šiuo laikotarpiu pagaliau buvo įvestas vartojimo mokestis (PVM). Prie šiuo laikotarpiu įsigaliojusių įstatymų galima priskirti Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas<sup>77</sup>, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas<sup>78</sup>.

Antrasis, atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus, svarbus teisės aktas yra atkūrus 1995 m. birželio 28 d. priimtas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo

<sup>74</sup> STAČIOKAS, R., RIMAS, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija, 2003. P. 80.

<sup>75</sup> Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas. Lietuvos aidas, 1990. Nr. 30-0. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.321/TylaFuNxTX>>.

<sup>76</sup> Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. *Lietuvos Aidai*, 1990. Nr. 30. (Galiojusi redakcija nuo 1990 07 01). 172<sup>1</sup> str.

<sup>77</sup> Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994. Nr. 30-530.

<sup>78</sup> Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994. Nr. 3-40.

įstatymas. Priėmus šį įstatymą, anksčiau minėtas LR valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas nebeteko galios. Mokesčių administravimo įstatyme jau buvo apibūdintos ir nustatytos mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių teisės bei pareigos, taip pat nurodytas atskiroms mokesčių mokėtojų grupėms taikomų mokesčių sąrašas. Minėtas įstatymas jau reglamentavo mokesčių apskaičiavimo bei mokėjimo tvarką, mokesčių mokėtojų atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, mokesčių bei su jais susijusių sumų išieškojimą ir dėl to kylančių ginčų nagrinėjimą<sup>79</sup>.

Lietuvoje egzistavęs laikotarpis, kai buvo pereinama iš viską apėmusios centralizuotos valdžios į laisvojo verslo ir verslininkystės grįstą ekonomika nebuvo toks paprastas. Šiuo laikotarpiu buvo priimta daug naujų įstatymų kuriuose buvo įtvirtinti nauji principai. Remiantis šiais principais buvo siekiama reformuoti nusistovėjusią, nebenaudingą ekonomikos (nebe)vystymosi formą bei kontroliuoti asmenų gaunamas pajamas, tačiau praktikoje šių naujai priimtų įstatymų nebuvo paisoma. Atsikūrusios Lietuvos valstybės valdžios vykdoma politika ilgą laiką buvo nenuosekli, neturėjo aiškios teisinės sistemos. Atskiri, nesusisteminti įstatymai prieštaravo vienas kitam, buvo paviršutiniški, tiksliai neapibrėžti, dažnai keičiami ir koreguojami, todėl nenuspėjami. Dėl šios priežasties sparčiai augo socialinė atskirtis, vienos asmenų grupės neteisėtai pasisavindavo joms nepriklausantį turtą ir praturtėdavo, kitų socialinių grupių asmenys lygis, tuo tarpu, sparčiai krito.

Pirmieji bandymai teisinėmis priemonėmis sukontroliuoti minėta situaciją dėl tam tikrų priežasčių nebuvo veiksmingi. Tikėtina, kad įtakos tam turėjo per švelni galima taikoma atsakomybė. Naujai nustačius naują ekonominių santykių teisinę bazę nebuvo užtikrintas tinkamas jos realizavimo mechanizmas. Šiam teiginiu pagrįsti, autoriaus nuomone, tinkamas pavyzdys būtų 1992 metais priimtas Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas<sup>80</sup>. Šiuo įstatymu buvo reglamentuojamas apskaitos vedimas. Tuo tarpu, atsakomybė už aplaidų ar apgaulingą buhalterinės apskaitos vedimą buvo labai švelni, tik administracinė bauda<sup>81</sup>. Baudžiamoji atsakomybė už šią veiką įvedama tik po metų. Šiuo atveju turime asmens neproporcingai švelnios atsakomybės problemą, kuri neužkirto kelio asmenims pažeidinėti anksčiau minėtą Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą.

Toliau vyko eilė Lietuvos mokesčių sistemos reformų. Pirmosios, kuri laikoma įvykusi 1994 metais, metu buvo išplėsta apmokestinimo bazė, taip pat priimti Lietuvos

---

<sup>79</sup> STAČIOKAS, R., RIMAS, J. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija, 2003. P. 81.

<sup>80</sup> Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 20-588. (Įsigaliojo 1993-01-01, nebegalioja nuo 2002-01-01).

<sup>81</sup> Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 21-610. 173<sup>1</sup> str. (Nebegalioja nuo 2016-12-01).

Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto, žyminio, konsulinio mokesčio ir kiti įstatymai<sup>82</sup>. Šia reforma buvo siekta pakeisti mokesčių sistemą taip, kad būtų skatinamas taupymas ir investicijos, taip pat taikyti pradėtas pridėtinės vertės mokestis su tikslu apmokestinti vartojimą. Po šios reformos atsakomybei aktualios problemos buvo nestabili mokesčių sistema, kuri dažnai buvo keičiama, kas sąlygojo mokesčių mokėtojų teisėtų lūkesčių neužtikrinimą, neaiškumą.

Antroji reforma vyko 1997-1998 metais. Šios reformos metu svarbiausi mokesčių įstatymų reglamentuojančių mokestinę atsakomybę buvo per dideli mokesčių tarifai dėl ko mokesčių mokėtojus užgriuvo didelė mokesčių našta, kuri tik dar labiau skatino šešėlinės ekonomikos formavimąsi. Mokesčių įstatymų pakeitimai tam tikrais atvejais dvigubai apmokestino tas pačias ūkines ir kitas operacijas ar sandorius. Dvigubas tų pačių veikų apmokestinimas sąlygojo dvigubą nubaudimą už mokestinių prievolių nevykdymą problema. Mokesčių mokėjimo apskaičiavimo tvarka tapo paini ir sudėtinga, nes buvo įvesta eilė skirtingų tarifų, lengvatų, terminų, kas apsunkino mokesčio mokėtojų tinkamą mokestinės prievolės vykdymą. Tokiu būdu tuo metu paūmėjo dvigubo nubaudimo problema.

Vėliau vyko reformos susijusios su integracija ir stojimu į Europos Sąjungą (2002-2003 m.), krizės laikotarpiu (2009–2011), kuomet susiklosčiusi situacija sąlygojo mokesčių mokėtojų interesų atidėjimą antram planui ir kitos. Iš esmės sekančios reformos ir mokesčių įstatymų pakeitimai buvo įtakojami Europos Sąjungoje nustatytų taisyklių bei normų.

Pabaigai, apibendrinant trečiąją rašto darbo dalį galima teigti, kad mokestinė teisinė atsakomybė Lietuvoje skirtingais laikotarpiais susidūrė su skirtingomis problemomis. Tarpukario metu Lietuvoje skubotai kuriami mokesčių įstatymai buvo ne iki galo apibrėžti. Okupacijos metu buvo susiduriama su mokesčių mokėtojų teisių ir teisėtų interesu pažeidimu, už mokesčių įstatymų pažeidimus taikant neproporcingai dideles sankcijas. Atkūrus nepriklausomybę įstatymai buvo dažnai keičiami, nuolat tobulinami, pradžioje vienas kitam prieštaraujantys.

Mokestinę teisinę atsakomybę nustatantys įstatymai yra nuolatos tobulinami, tačiau praktiškai neįmanoma sukurti tokių mokesčių įstatymų susijusių su mokestinės atsakomybės taikymu, kurie tenkintų tiek valstybės interesus, tiek užtikrintų mokesčių mokėtojų teisių ir teisėtų interesų apsaugą.

---

<sup>82</sup> NOVOŠINSKIENĖ, Albina. Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas. 2012 Nr. 1 (8). [interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. balandžio 6 d.]. Prieiga per internetą:<<https://www.vdu.lt/cris/handle/20.500.12259/84835>>.

## IŠVADOS

1. Mokestinės teisinės atsakomybės paskirtis ir esmė yra užtikrinti nustatytų teisės normų nuoseklų laikymąsi, efektyvų pareigų, susijusių su teisingų mokesčių apskaičiavimu, išskaičiavimu, sumokėjimu ir kt. vykdymą. Užtikrinti teisinę tvarką, saugoti tam tikras teises vertybes, užtikrinti mokestinių teisinių santykių subjektų teises ir pareigas, viešąjį interesą. Visą tai galima pasiekti mokestinės teisinės atsakomybės realizavimo priemonėmis - ekonominėmis sankcijomis: teisingomis, teisėtomis, proporcingomis baudomis. Tuo tarpu delspinigiais, kaip ekonominės sankcijomis siaurąją prasme, nesiekama nubausti, o tik atstatyti valstybę į padėtį, kurioje ji būtų, jeigu nebūtų mokestinių įstatymų pažeidimo fakto.

2. Mokestinės teisinės atsakomybės bendrasis mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas ir jo išimtys turi būti taikomi sistemaiškai, atsižvelgiant į kitas Mokesčių administravimo įstatymo bei kitų, atskirų mokesčių įstatymų normas.

3. Mokesčių įstatymų pakeitimai, teismų praktika, analogijų naudojimas padeda spręsti mokestinės atsakomybės problemas. 2019 metais įvesti Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimai, susiję su mokesčių administravimo pareiga įvertinti mokesčių mokėtojų kaltės formą ir rūšį individualizuojant bausmę, neabejotinai teigiamas žingsnis mokesčių mokėtojų kaltės klausimui spręsti.

4. Mokesčių teisinės atsakomybės taikyme pasigendama strategiško požiūrio į aktualių problemų sprendimą. Išskirtos problemos sprendžiamos daugiau epizodiškai, izoliuotai susitelkiant į atskiras priemones ir nederinant jų tarpusavyje. Tokia praktika yra ydinga ir negali duoti siekiamo rezultato – mokesčių efektyvaus surinkimo užtikrinimo.



## PASIŪLYMAI

1. Kodifikuoti teisės normas, nustatančias atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus. Tokiu būdu bus sprendžiamos dvigubo nubaudimo problemos, mokesčių įstatymo aiškumo, skirtingo interpretavimo problemos. Sukurti atskirą duomenų bazę, kad vienoje vietoje būtų visi atsakomybę reglamentuojantys įstatymai su komentarais, paaiškinimais, pavyzdžiais.

2. Riboti dažnus mokestinę atsakomybę reglamentuojančių įstatymų pakeitimus. Tam, kad tinkamai įvertinti atskirų teisės normų veiksmingumą ir įtaką, reikia laiko, todėl nustatčius minimalius įstatymų keitimo terminus, būtų tiksliai įvertintas priimtos ar pakeistos teisės normos svoris.

3. Dažniau informuoti ir konsultuoti mokesčių mokėtojus apie naujų mokesčių įstatymų priėmimą arba pakeitimus, rengti seminarus, paskaitas. Galbūt tikslinga būtų įvesti mokesčių pradžiamokslį skirtą mokiniams.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Norminiai teisės aktai:

### Tarptautiniai teisės aktai:

- 1) Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos septintasis protokolai.  
*Valstybės žinios*, 1995. Nr. 40-987.

### Lietuvos teisės aktai:

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 33-1014;
- 2) Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas. *Teisės aktų registras*, 2015-07-10. Nr. 11216;
- 3) Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999. Nr. 13-308;
- 4) Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994. Nr. 30-530.
- 5) Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000. Nr. 89-2741;
- 6) Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas. *Valstybės žinios*, 2002. Nr. 37-1341;
- 7) Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000. Nr. 74-2262.;
- 8) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004. Nr. 63-2243;
- 9) Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002. Nr. 73-3085;
- 10) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001. Nr. 110-3992;
- 11) Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002. Nr. 35-1271;
- 12) Lietuvos Respublikos teisėkūros pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2012. Nr. 110-5564;
- 13) Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1991. Nr. 107-0;
- 14) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymas Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo

30 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/mokescio-moketojo-atleidimas-nuo-baudos-ir-delspinigiu>>.

### **Rusijos teisės aktai:**

- 1) Налоговый кодекс Российской Федерации. 1998 г. N 146-ФЗ. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)>.

### **Specialioji literatūra:**

- 1) ANDRUŠKEVIČIUS, Arvydas. *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius, 2004;
- 2) АНОХИН, Алексей Евгеньевич. *Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. 2004. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 12 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.dissercat.com/content/aktualnye-problemy-otvetstvennosti-za-sovershenie-nalogovykh-pravonarushenii>>;
- 3) BIKELIS, Skirmantas. *Baudžiamosios ir mokesčių teisės sankirta: atsakomybės už neteisėtą praturtėjimą ir non bis in idem principas*. Teisės problemos. 2015. Nr. 2 (88);
- 4) Кудрявцев В. Н. *Закон, поступок, ответственность*. 1986. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.] Prieiga per internetą: <<http://base.garant.ru/5590171/>>;
- 5) KUNCEVIČIUS, Gytis, KOSMAČAITĖ, Violeta. *Mokesčių vengimo reiškinių analizė, atsižvelgiant į socialinių mokslų sąveiką*. Jurisprudencija, mokslo darbų žurnalas. [interaktyvus] [Žiūrėta balandžio 2 d.] Prieiga per internetą: <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/2717>>;
- 6) MARCIJONAS, Antanas, SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
- 7) MARCIJONAS, Antanas, SUDAVIČIUS, Bronius. *Lietuvos Respublikos mokesčių sistemos teisiniai pagrindai ir jų reforma*. Teisė t. 43. 2002;
- 8) MEDELIENĖ, Aistė. *Mokestinių ginčų nagrinėjimo teorinės ir praktinės problemos*. Daktaro disertacijos santrauka. Teisė (01S). Vilnius: Vilniaus universitetas, 2005;
- 9) MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius. *Mokesčių teisė*. Vilnius, 2011;

- 10) NAMAVIČIUS, Justas. „*Bausmės legitimavimas Vokietijos baudžiamosios teisės doktrinoje*“, Teisė, 2007;
- 11) NORKŪNAS, Algis. *Kaltė kaip civilinės atsakomybės pagrindas*. Jurisprudencija, 2002, t. 28(20);
- 12) ПОЛЯКОВ, А. В., *Общая теория права: проблемы интерпретации в контексте коммуникативного подхода*. 2-е издание. Учебник. Лекция 6 Правосознание: онтологический и социокультурный ракурсы. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 12 d.] Prieiga per internetą: <<https://litgid.com/read/obshchaya-teoriya-prava-problemy-interpretatsii-v-kontekste-kommunikativnogo-podkhoda-2-e-izdanie-uchebnik/page-7.php>>;
- 13) POSNER, Richard. *Jurisprudencijos problemos*. Eugrimas, 2004. [interaktyvus] [Žiūrėta balandžio 2 d.] Prieiga per internetą: <[https://books.google.lt/books?id=G\\_01Jx3qO4QC&pg=PA276&lpg=PA276&dq=subjektyvumo+problema+atsakomybes&source=bl&ots=QgACppf3nM&sig=ACfU3U0hFn43Dw9DTV95GcPbOTwBNKKnNg&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwi18dfPk8zoAhVnmYsKHWmaDBwQ6AEwAHoECAsQLg#v=onepage&q=subjektvumo%20problema%20atsakomybes&f=false](https://books.google.lt/books?id=G_01Jx3qO4QC&pg=PA276&lpg=PA276&dq=subjektyvumo+problema+atsakomybes&source=bl&ots=QgACppf3nM&sig=ACfU3U0hFn43Dw9DTV95GcPbOTwBNKKnNg&hl=lt&sa=X&ved=2ahUKEwi18dfPk8zoAhVnmYsKHWmaDBwQ6AEwAHoECAsQLg#v=onepage&q=subjektvumo%20problema%20atsakomybes&f=false)>;
- 14) RIMAS, Justinas. *Vietiniai mokesčiai*. Kaunas: Technologija, 2000;
- 15) СЕРДЦЕВ, Андрей Николаевич. *Ответственность за нарушения налогового законодательства (современное состояние проблемы)*. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Москва. [interaktyvus] [Žiūrėta balandžio 2 d.] Prieiga per internetą: <<http://lawtheses.com/jreader/89052/d/#?page=1>>;
- 16) SMALAKIENĖ, Egidija. *Mokesčių mokėtojo patikrinimas*. Jurisprudencija. 2003. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 vasario 25 d.] <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3472/3266>>;
- 17) STAČIOKAS, Romas, RIMAS, Justinas. *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija, 2003;
- 18) STAČIOKAS, Romas, RIMAS, Justinas. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004;
- 19) ŠEDBARAS, Stasys. *Administracinė atsakomybė*. Vilnius. Justitia, 2005;
- 20) TRUMPULIS, Ugnius. *Teisėtumo principo taikymas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje kaip teisingumo įvykdymo priemonė*. Jurisprudencija, 2007;

- 21) UŽUBALIS, Gediminas. *Mokesčiai demokratinėje valstybėje*. Teisė, 2011. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 12 d.] Prieiga per internetą:<<https://www.journals.vu.lt/teise/article/download/141/109/>>;
- 22) VAIŠVILA, Alfonsas. *Teisės teorija*. Vilnius. 2004;
- 23) VALANČIUS, Virgilijus. *Viešasis administravimas ir privatūs asmenys*. Vilnius, 2004.

### **Teismų praktika:**

#### **Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika:**

- 1) Europos Sąjungos Teisingumo Teismas. 2013 m. gruodžio 12 d. sprendimas byloje Nr. C-362/12, EU:C:2013:834. Santrauka. [interaktyvus]. [žiūrėta 2020 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=159717&pageIndex=0&doclang=LT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=41083>>.

#### **Europos Žmogaus Teisių Teismo praktika:**

- 1) Europos Žmogaus Teisių Teismas. 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją (pareiškimo Nr. 14939/03).

#### **Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktika:**

- 1) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl mokesčių administravimo įstatymo kai kurių straipsnių“*. Nr. 16/96;
- 2) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl pridėtinės vertės mokesčio“*. Nr. 22/98;
- 3) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl administracinių teisės pažeidimų ir mokesčių administravimo“*. Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000;
- 4) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl mokesčių bazės netiesioginio nustatymo“*. Nr. 45/01-12/03-15/03-24/03;
- 5) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. 2006 m. sausio 24 d. nutarimas *„Dėl mokesčio mokėtojo pareigų išleidžiant laisvai cirkuliuoti pagrindinius kompensacinius produktus“*. Nr. 11/04;
- 6) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. *2017 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl baudžiamosios atsakomybės už neteisėtą praturtėjimą“*. Nr. KT4-N3/2017.

### **Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika:**

- 1) Lietuvos Aukščiausiasis Teismas. 2008 m. kovo 4 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-102/2008;
- 2) Lietuvos Aukščiausiasis Teismas. 2018 m. kovo 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-68-222/2018.

### **Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika:**

- 1) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A11-355/2004;
- 2) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>555</sup>-158/2008;
- 3) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-670/2009;
- 4) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2009 m. birželio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-483/2009;
- 5) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2010 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-302/2010;
- 6) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575- 312/2011;
- 7) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1105/2011;
- 8) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2011 m. rugsėjo 5 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup> – 2255/11;
- 9) Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 21 d. aprobuotas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis) Administracinė jurisprudencija;
- 10) Lietuvos vyriausiasis administracinio teismo išplėstinė kolegija. 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1432619/2011;
- 11) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2014 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>556</sup>-1379/2014;
- 12) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2016 m. birželio 1 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, taikant Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo normas. [Žiūrėta 2020 balandžio 11 d.] Prieiga per

interneta: <[https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/biuletinis\\_30-apibendrinimas.pdf](https://www.lvat.lt/data/public/uploads/2018/01/biuletinis_30-apibendrinimas.pdf)>;

13) Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. 2019 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1811-575/2019.

**Travaux préparatoires ir kiti nenorminio pobūdžio šaltiniai:**

- 1) Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 balandžio 11 d.] Prieiga per internetą: <<http://www.fntt.lt/lt/tyrimai/4>>;
- 2) URBONAS, Darius. *Administracinės sankcijos kai kuriose Europos Sąjungos valstybėse: samprata, tipologija ir taikymo principai*. Jurisprudencija, 2005, t. 70(62); [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[https://www.mruni.eu/upload/iblock/99a/004\\_urbonas.pdf](https://www.mruni.eu/upload/iblock/99a/004_urbonas.pdf)>;
- 3) Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 21-610. (Nebegaliauja nuo 2016-12-01);
- 4) Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1992. Nr. 20-588. (Įsigaliojo 1993-01-01, nebegaliauja nuo 2002-01-01);
- 5) Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas. Lietuvos aidas, 1990. Nr. 30-0. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.321/TylaFuNxTX>>;
- 6) FEDOSIUK, Olegas. *Baudos bausmės atgrasymo iliuzijos spąstuose*. Jurisprudencija, 2019, 26(2). [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.ceeol.com/search/viewpdf?id=847998>>;
- 7) RIMKUS, Vladas. *Kontrabandos ekonominės prielaidos ir pasekmės*. Lietuvos statistikos darbai, 2010. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2010~1367173352103/J.04~2010~1367173352103.pdf>>;
- 8) Teisinė atsakomybė. Straipsnis. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <[https://straipsniai.org/teisine-atsakomybe/?fbclid=IwAR3kzv7xdRwsJE\\_1Bzx9vzLUh-10oJTxh5qOknccFOs7fA4trHuHl4flpoA](https://straipsniai.org/teisine-atsakomybe/?fbclid=IwAR3kzv7xdRwsJE_1Bzx9vzLUh-10oJTxh5qOknccFOs7fA4trHuHl4flpoA)>;
- 9) ТОМИКОВА, Т.Е. *Актуальные проблемы развития института налоговой ответственности*. 2011. [interaktyvus]. Žiūrėta 2020 m. balandžio 13 d.]. Prieiga per internetą: <<https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-razvitiya-instituta-nalogovoy-otvetstvennosti/viewer>>;

- 10) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2020-02-19 redakcija). Registracijos Nr. KD5672. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/68\\_Mokes%C4%8Dio+apskai%C4%8Diavimo+ir+perskai%C4%8Diavimo+senatis/6b877bd3-ceb5-4a02-a192-a10dcdff1f31](https://www.vmi.lt/cms/documents/10162/8782061/68_Mokes%C4%8Dio+apskai%C4%8Diavimo+ir+perskai%C4%8Diavimo+senatis/6b877bd3-ceb5-4a02-a192-a10dcdff1f31)>;
- 11) Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos. Informacinis pranešimas „Dėl nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliosiantį Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio pakeitimo“. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 kovo 30 d.] Prieiga per internetą: <[https://www.vmi.lt/cms/lietuvas-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-pakeitimai-nuo-2020-m/-/asset\\_publisher/1mbxCnrIL953/content/del-nuo-2020-m-sausio-1-d-isigaliosianti-lietuvas-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-68-straipsnio-pakeitimo;jsessionId=9A3E0D6D79C57D8C9E7C76F9A751C58C](https://www.vmi.lt/cms/lietuvas-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-pakeitimai-nuo-2020-m/-/asset_publisher/1mbxCnrIL953/content/del-nuo-2020-m-sausio-1-d-isigaliosianti-lietuvas-respublikos-mokesciu-administravimo-istatymo-68-straipsnio-pakeitimo;jsessionId=9A3E0D6D79C57D8C9E7C76F9A751C58C)>;
- 12) Visuotinė lietuvių enciklopedija. [interaktyvus] [Žiūrėta 2020 vasario 24 d.] Prieiga per internetą: <<https://www.vle.lt/Straipsnis/atsakomybe-66550>>;
- 13) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Mokesčių administravimo raida Lietuvoje. [interaktyvus]. [Žiūrėta 2020 m. balandžio 4 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.vmi.lt/cms/vmi-istorija>>.



## SANTRAUKA

### *Mokestinės teisinės atsakomybės problemos*

Magistriniame darbe „Mokestinės teisinės atsakomybės problemos“ analizuojamos atsakomybės už mokesčių įstatymus pažeidimus esmė, paskirtis, samprata, kylančios problemos, jų raida bei sprendimo būdai. Analizės metu, tam, kad tinkamai atskleisti temą, apžvelgiama teisės doktrina, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bei Europos Žmogaus Teisių Teismo praktika, tarptautiniai dokumentai, kiti norminio pobūdžio teisės aktai.

Pirmoje darbo dalyje atskleidžiama mokestinės teisinės atsakomybės paskirtis, esmė, principai, kuriais turi būti vadovujamasi taikant mokestinę atsakomybę. Išskiriami mokestinės teisinės atsakomybės požymiai, analizuojamos mokestinę teisinę atsakomybę reglamentuojančios teisės normos. Analizuojami pagrindiniai mokestinės atsakomybės principai, jų reikšmė ir svarba žmogaus teisių ir teisėtų interesų užtikrinimui taikant mokestinę atsakomybę.

Antroje dalyje, išskiriamos atskiros mokestinės teisinės atsakomybės problemos. Analizuojama mokestinės atsakomybės taikymo senaties problema, mokestinės teisinės atsakomybės subjektyviosios pusės problema, non bis in idem principo mokestinės atsakomybės taikyme problema, ekonominių sankcijų taikymo problema, mokesčių mokėtojo kaltės problema.

Trečioje dalyje, analizuojama mokestinės teisinės atsakomybės problemų raida iki Lietuvos Nepriklausomybės atkūrimo ir po Lietuvos Nepriklausomybės atkūrimo. Išskiriamos atskiros problemos su kuriomis tuo metu susidūrė įstatymų leidžiamoji valdžia, skirtingo laikmečio ekonominė bei socialinė valstybės padėtis ir jos įtaka kylančioms atsakomybės taikymo problemoms. Išskiriami problemų sprendimo būdai, valstybės vykdomų mokestinių reformų ypatumai, tolimesnės perspektyvos ir jų įtaka mokestinei teisinei atsakomybei.

## SUMMARY

### *Problems of Tax Legal Liability*

The Master thesis "Problems of Tax Liability" is divided and examined for obligation of legal tax problems for its point of aspect, purpose, concept and rising problems thus continuing with ways of solution. For this thesis to be properly revealed a doctrine of law is being examined, Case law of Lithuanian Supreme Court, as well Court of Justice of The European Union's and the European Court of Human Rights, international documents and other legal acts.

The first part of it reveals its purpose, meaning and principles for which they are based on applying liability of Legal Tax. Signs of legal tax liability are being withdrawn and therefore analyzed for its regulated law perspective. To continue, main legal tax liability problems are being analyzed in its purpose and importance in every person for their own liberty of law and as well to ensure their legal interest's applying liability of legal tax.

The second part of the thesis distinguishes separate problems of tax legal liability. The following problems are analyzed: application of the limitation period for tax liability; interpretation of tax laws; selection of sanctions for breaches of tax laws and application of the "non bis in idem principle"; the problem of the subjective side of tax liability; the problem of imposing economic sanctions as a means of enforcing liability for breaches of tax law; the fault of the taxpayer.

The third part of the thesis provides an analysis of the development of tax legal liability problems before and after the restoration of Lithuania's independence. The problems that the legislature faced at those times, the social and economic situation of the State during different times and the State's impact on emerging liability issues are discussed. This part also analyses problem solving methods, peculiarities of tax reforms carried out by the State, future perspectives on tax liability and their impact.