

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO  
TEISĖS FAKULTETO  
ADMINISTRACINĖS TEISĖS IR PROCESO KATEDRA**

**RŪTA MAŠIDLAUSKIENĖ  
TEISĖS IR VALDYMO STUDIJŲ PROGRAMA**

**ADMINISTRACINĖ ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIŲ VENGIMĄ:  
TEORINIAI IR PRAKTINIAI ASPEKTAI**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Darbo vadovas –  
lektorius Gytis Kuncevičius**

**Vilnius, 2007**

## TURINYS

<b>ĮVADAS</b> .....	
... 3	
<b>1. VENGIMAS MOKĖTI MOKESČIUS KAIP TEISEI PRIEŠINGA VEIKLA</b> .....	<b>7</b>
1.1. Mokesčių vengimo samprata .....	7
1.2. Mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos .....	11
<b>2. NORMINIS ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ VENGIMĄ</b>	
<b>PAGRINDAS</b> .....	<b>14</b>
2.1. Teisės aktai, nustatantys administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą .....	16
2.2. Administracinių teisės pažeidimų kodeksas .....	20
2.3. Kiti įstatymai, nustatantys administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą .....	22
<b>3. FAKTINIO ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ VENGIMĄ</b>	
<b>PAGRINDO PROBLEMATIKA</b> .....	<b>26</b>
3.1. Mokesčių įstatymų pažeidimo požymiai .....	27
3.2. Mokesčių įstatymo pažeidimo sudėties elementai ir juos kvalifikuojantys požymiai .....	32
3.2.1. Pažeidimo objektas .....	33
3.2.2. Pažeidimo objektyvioji pusė ir jos požymiai .....	33
3.2.3. Pažeidimo subjektas .....	38
3.2.4. Pažeidimo subjektyvioji pusė .....	44
3.2.4.1. Kaltė ir jos formos mokesčių įstatymų pažeidimuose .....	44
3.2.4.2. Mokesčių mokėtojo kaltę šalinančios aplinkybės .....	47
3.2.4.3. Kiti mokesčių įstatymų pažeidimų subjektyviosios pusės požymiai .....	50
3.3. Skiriamos administracinės nuobaudos dydį sąlygojantys veiksniai .....	52
<b>IŠVADOS</b> .....	<b>58</b>
<b>PASIŪLYMAI</b> .....	<b>61</b>
<b>LITERATŪROS SĄRAŠAS</b> .....	<b>62</b>
<b>SANTRAUKA</b> .....	<b>73</b>
<b>SUMMARY</b> .....	<b>74</b>

## ĮVADAS

Mokesčiai – nuo seniausių laikų žinomas svarbiausias valstybės vykdomų funkcijų finansavimo šaltinis. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje nustatyta, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų<sup>1</sup>. Todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius yra įtvirtinta kaip visiems mokesčių mokėtojams skirtas valstybės reikalavimas, kurį vykdant privaloma dalį savo nuosavybės (išreikštos tam tikra pinigų suma) pervesti į valstybės biudžetą. Natūralu, kad toks reikalavimas sukelia mokesčių mokėtojų priešpriešą ir bandymus įvairiais būdais išvengti mokesčių ar juos sumažinti. Praktika rodo, kad tokie bandymai neretai pažeidžia mokesčių įstatymų reikalavimus ir daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams.

Mokesčių mokėtojų siekiai įvairiais būdais sumažinti valstybės nustatytą mokesčių našta nėra tik šio laikmečio realija – įvairiausių mokesčių vengimo būdų kūrimas, realizavimas bei mechanizmų šiems veiksams užkardyti paieška, adekvačių nuobaudų sistemos kūrimas yra neatsiejama mokesčių teisės normų pagrindu besiklostančių socialinių santykių raidos dalis.

**Temos aktualumas, probleminė situacija ir problemų formulavimas.** Siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą, valstybė nustato teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas. Administracinei atsakomybei (kartu su baudžiamąja) tenka svarbus vaidmuo užtikrinant teisės normų reikalavimus atitinkantį mokesčių mokėtojų elgesį, pagrįstą tinkamu jiems nustatytų pareigų vykdymu.

Veikos, kuria vengiama mokėti mokesčius žalingumas bei pavojingumas, dideli mastai bei vis naujų ir tobulesnių mokesčių vengimo būdų realizavimas praktikoje rodo nagrinėjamos temos aktualumą. Administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą temos aktualumą lemia ir su šiuo klausimu sietinos problemos, iš kurių paminėtinos:

- 1) Lietuvoje nėra vieningos terminologijos mokesčių vengimo bei kitais mokesčių naštos mažinimo klausimais;
- 2) praktikoje susiduriama su mokesčių teisės aktų spragomis bei atskirų teisės normų interpretavimo galimybėmis, lemiančiomis skirtingų sprendimų dėl mokesčių mokėtojo vykdytos veiklos teisėtumo priėmimą;
- 3) įstatymuose numatyti administracinių nuobaudų skyrimo kriterijai nepakankamai aiškūs ir neapima visų teisės pažeidimo sudėties elementų;
- 4) trūksta vieningos administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą taikymo praktikos, nėra išsamaus ir kvalifikuoto šios atsakomybės taikymo komentaro.

---

<sup>1</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

Administracinės atsakomybės teisinį pagrindą sudaro administracinės teisės normos, kuriose išvardytas išsamus administracinės teisės pažeidimų, nuobaudų ir jas skiriančių institucijų (pareigūnų) sąrašas. Tenka pastebėti, kad kalbant apie administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą, neretai yra apsiribojama tik pagrindiniu administracinę atsakomybę reglamentuojančiu teisės aktu – Administracinių teisės pažeidimų kodeksu. Tačiau mokesčių administravimo procesą reglamentuojančiame specialiajame Mokesčių administravimo įstatyme bei atskiruose mokesčių įstatymuose taip pat yra visa eilė mokesčių mokėtojų atsakomybę nustatančių teisės normų. Būtent tokia platesne administracinės atsakomybės samprata ir bus vadovaujamosi šiame magistro darbe.

**Temos naujumas ir praktinė reikšmė.** Pažymėtina, kad nagrinėjama tema Lietuvoje rašyta nedaug, administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą sisteminiai pagrindai kompleksiskai nenagrinėti (dažniausia apsiribojama tik Administracinių teisės pažeidimų kodekso straipsnių aptarimu, atskirų mokestinio patikrinimo ar kitų procedūrinių klausimų nagrinėjimu ir pan.). Todėl tyrimo metu daugiausia analizuotos įvairiuose teisės aktuose įtvirtintos teisės normos, nagrinėta bei remtasi įvairia specialia literatūra atskirais mokesčių, administracinės atsakomybės, juridinių asmenų teisinės atsakomybės ir kitais klausimais. Siekiant atskleisti administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą sisteminių pagrindų specifiškumą taip pat remtasi teismų praktika (daugiausia Konstitucinio Teismo bei administracinių teismų), analizuota mokesčius administruojančių bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų veikla. Tikimasi, kad darbe pateikta išsami administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą analizė gali padėti šią atsakomybę taikantiems pareigūnams geriau suvokti administracinę atsakomybę sudarančių pagrindų specifiškumą, teisės normų sisteminius ryšius ir tuo prisidėti prie jų veiklos kokybės gerinimo.

**Darbo tyrimo objektas** – administracinė atsakomybė už mokesčių vengimą, jos teoriniai ir praktiniai aspektai.

**Tyrimo dalykas** – administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Darbe tiriami bei analizuojami norminis bei faktinis administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindai. Dėl ribotos darbo apimties atsisakyta procesinio administracinės atsakomybės pagrindo išsamios analizės, nes tai labai plati tema ir galėtų būti tolimesnių tyrimų objektu.

**Tyrimo tikslas** – kompleksiskai išanalizuoti administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą sisteminius pagrindus, teorinius bei praktinius probleminius aspektus ir pateikti siūlymus dėl galimų jų tobulinimo krypčių.

#### **Uždaviniai:**

- 1) remiantis teisės aktais, teismų praktika bei moksline literatūra atskleisti mokesčių vengimo sąvokos turinį bei šio socialiai neigiamai vertintino reiškinio sampratą;

- 2) išnagrinėti norminį administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindą ir atskleisti jo turinį;
- 3) analizuojant mokesčių įstatymų pažeidimų požymius bei sudėties elementus atskleisti faktinio administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindo specifiškumą, problematiką bei, remiantis sisteminė administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą samprata, išskirti administracinės nuobaudos skyrimą bei dydį įtakojančius veiksnius;
- 4) atliktos analizės pagrindu suformuluoti išvadas ir pateikti pasiūlymus dėl administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą nuostatų įgyvendinimo tobulinimo.

**Tyrimo hipotezė** – administracinės atsakomybės, kaip vienos veiksmingiausių teisinės atsakomybės už mokesčių vengimą, tinkamam realizavimui nėra sudarytos objektyviai būtinos sąlygos, todėl reikalingas esminis egzistuojančio teisinio reglamentavimo būklės peržiūrėjimas, grindžiamas kokybiškai nauju, kompleksiniu doktrininu požiūriu.

**Naudoti tyrimo metodai:**

Lingvistinis metodas naudotas analizuojant mokesčių vengimo ir kitas sąvokas bendrinėje ir teisinėje kalboje.

Istatymų leidėjo ketinimų nustatymo metodas naudotas siekiant išsiaiškinti, ką įstatymų leidėjas turėjo omenyje, įtvirtindamas vienas ar kitas teisės normas, pavyzdžiui, turinio viršenybės prieš formą principą.

Dokumentų analizės bei lyginamosios analizės metodo pagalba analizuoti ir lyginti administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą įtvirtinantys teisės aktai, teismų išaiškinimai bei specialistų suformuluoti teiginiai.

Sisteminės analizės metodo pagalba administracinė atsakomybė už mokesčių vengimą analizuota kaip tam tikrą ją sąlygojančių elementų visumą. Buvo siekiama išsiaiškinti atskiruose teisės aktuose įtvirtintų teisės normų tarpusavio santykių bei sisteminio taikymo galimybes.

Analitinio – kritinio metodo pagalba į atskiras Administracinių teisės pažeidimų kodekso, Mokesčių administravimo įstatymo ir atskirų mokesčių įstatymų straipsnių formuluotes buvo žvelgiama kaip į vieningos visumos – teisinės atsakomybės elementus, išryškinant ir kritiškai vertinant atskirų normų trūkumus: galimus nevienareikšmiškus interpretavimus, tarpusavio prieštaravimus ir kt.

Profesinės patirties metodo panaudojimui galimybes sudarė teorinės bei praktinės mokesčių, finansų ir buhalterinės apskaitos žinios, įgytos dirbant vyriausioju buhalteriu bei dešimt pastarųjų metų pagal teisėsaugos įstaigų pavedimus atliekant įvairių ūkio subjektų ūkinės finansinės veiklos tyrimus (revizijas) bei konsultuojant šiais klausimais kitus specialistus ir

ikiteisminio tyrimo pareigūnus (dirbant Revizijų departamente prie Finansų ministerijos bei Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyboje prie Vidaus reikalų ministerijos).

**Darbo struktūra.** Pirmoje darbo dalyje remiantis teismų praktika bei specialiosios literatūros analize pateikiama mokesčių vengimo, kaip teisei priešingos veiklos, samprata, išskiriamas mokesčių vengimas siaurąja ir plačiąja prasme bei aptariamos bendrosios ir specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos.

Antroje dalyje nagrinėjamas norminis administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindas, kurio turinys atskleidžiamas per įvairiuose teisės aktuose įtvirtintų mokesčių mokėtojų veiklą bei atsakomybę reglamentuojančių teisės normų sisteminę analizę.

Faktinio administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindo specifiškumas atskleidžiamas trečioje darbo dalyje, kurioje išskiriami administracinių nuobaudų skyrimą bei jų dydį įtakojantys veiksniai, mokesčių įstatymų pažeidimų požymiai bei išsamiai analizuojami visi mokesčių įstatymų pažeidimų sudėties elementai.

#### **Pagrindinės sąvokos:**

- Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei<sup>2</sup>. Mokesčių sąrašas, kurį šiuo metu sudaro 26 skirtingi mokesčiai, pateikiamas Mokesčių administravimo įstatyme. Mokesčio sąvoka apima ir šiame sąrašė nurodytas įmokas bei rinkliavas. Administruojamų mokesčių sąrašas nuolat kinta. Svarbu tai, kad mokestis gali būti nustatytas tik Lietuvos Respublikos Seimo priimto įstatymo pagrindu (konstitucinė norma).
- Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį<sup>3</sup>. Mokesčių mokėtoju laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į biudžetą. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas).
- Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu<sup>4</sup>. Už nustatytų pareigų nevykdymą ar netinkamą vykdymą mokesčių mokėtojams taikomos teisinės atsakomybės priemonės.

<sup>2</sup> Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 23 d.

<sup>3</sup> Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 15 d.

<sup>4</sup> Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 18 d.

# 1. VENĖIMAS MOKĖTI MOKESČIUS KAIP TEISEI PRIEŠINGA VEIKLA

## 1.1. Mokesčių vengimo samprata

Ūkinę komercinę veiklą vykdančios ūkio subjektai mokesčių našta vertina kaip vieną iš veiklos sąnaudų rūšių, todėl veiklą stengiasi planuoti taip, kad sumažintų savo veiklos sąnaudas, tame tarpe ir mažinant mokesčių prievolių našta. Šiam tikslui pasiekti įmonės gali pasirinkti labai įvairias priemones, tačiau tikrai ne visais mokesčių išvengimo atvejais galima konstatuoti piktnaudžiavimą teise, dėl kurio atsakingiems asmenims turėtų būti pritaikytos vienokios ar kitokios teisinės atsakomybės priemonės. Tas pats pasakytina ir atskirų asmenų, neužsiimančių ūkine komercine veikla, tačiau gaunančių pajamų, disponuojančių tam tikru turtu, sukauptais finansiniais ištekliais ir pan., atžvilgiu. Šie asmenys taip pat turi įvairias pasirinkimo galimybes, leidžiančias teisėtai būdais sumažinti jiems tenkančią mokesčią našta<sup>5</sup>. Siekiant atriboti teisės normoms neprieštaraujančius mokesčią naštos mažinimo būdus nuo neteisėto veikimo, svarbu išsiaiškinti, kokia mokesčių mokėtojų veikla gali būti vertinama kaip mokesčių vengimas.

Mokesčių administravimo įstatymas (toliau dėstomojoje darbo dalyje – MAĮ) mokesčių apibrėžia kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei<sup>6</sup>. Pažymėtina tai, kad mokesčio sąvoka apima ir minėtame įstatyme nurodytas įmokas bei rinkliavas. Šiuo metu galiojanti minėto įstatymo redakcija įvardina 26 skirtingus mokesčius, tačiau administruojamų mokesčių sąrašas nuolat kinta. Konstitucinio Teismo praktikoje pateikiamas kiek platesnis mokesčių sąvokos apibrėžimas, pabrėžiantis šios prievolės privalomą ir neatlygintą pobūdį bei įvykdymo terminus<sup>7</sup>. Pagal Konstitucinio Teismo išaiškinimą mokesčiai – tai įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą.

<sup>5</sup> Pavyzdžiui:

- Asmuo gali įsidarbinti pagal darbo sutartį ir mokėti 27 proc. dydžio pajamų mokesčių nuo su darbo santykiais susijusių pajamų (atskaičius neapmokestinamąjį pajamų dydį) arba dirbti pagal autorinę sutartį ir mokėti 15 proc. dydžio pajamų mokesčių (GPMĮ 6 str. 1 d., 2 d. 6 p. nuostatos).
- Asmuo, dirbantis akcinės bendrovės administracijos vadovu bei būdamas šios bendrovės akcininku, gali rinktis, ar tam tikrą pinigų sumą gauti kaip darbo užmokesčių, ar kaip dividendus – iš paskirstytojo pelno gautos pajamos apmokestinamos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu (GPMĮ 6 str. 2 d. 1 p. nuostatos).
- Asmuo, norintis parduoti jam priklausantį nekilnojamąjį turtą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, gali tai atlikti praėjus trijų metų nuo šio turto įsigijimo dienos terminui ir taip išvengti iš turto perleidimo gautų pajamų apmokestinimo. Parduodant anksčiau, pajamų mokesčių apmokestinamos šio turto pardavimo pajamos, atskaičius turto įsigijimo kainą ir su pardavimu susijusias išlaidas (GPMĮ 17 str. 1 d., 21 p. ir 19 str. 1 d. nuostatos).

<sup>6</sup> MAĮ 2 str. 23 d.

<sup>7</sup> Pavyzdžiui, Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ (Valstybės žinios. 1997, Nr. 67-1696). Taip pat Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime (Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887) ir kt. nutarimuose.

Sąvoka „vengimas“ lingvistinė prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas<sup>8</sup>. Pačia bendriausia prasme mokesčių vengimas gali būti apibūdinamas kaip išsisukinėjimas nuo mokesčių. Tačiau atsižvelgiant į mokesčių teisės specifiką, vien tokio apibūdinimo nepakanka, nes tokiu atveju ir mokesčių planavimas, ir kiti teisėti mokesčių minimizavimo būdai galėtų būti laikomi išsisukinėjimu nuo mokesčių. Tuo tarpu teisinės literatūros bei teismų praktikos analizė rodo, kad mokesčių vengimas yra valstybei nepriimtina mokesčių mokėtojo veikla ir socialiai neigiamai vertintinas reiškinys.

Mokesčių vengimo sąvoka naudojama tiek nacionaliniuose teisės aktuose<sup>9</sup>, tiek ir tarptautiniuose dokumentuose<sup>10</sup>, tačiau šios sąvokos apibrėžimas/definicija teisės aktuose nėra pateikiama. Galima suprasti įstatymų leidėją, kodėl nedetalizuojama mokesčių vengimo sąvoka – mokestinės naštos mažinimas atliekamas labai įvairiais būdais, praktikoje kasdien kuriami vis nauji mokesčių išvengimo būdai, todėl neįmanoma konkretizuoti visų situacijų. Šio reiškinio įvairiapusiškumą atspindi ir minėtuose teisės aktuose valstybėms nepriimtino mokestinės naštos mažinimui apibūdinti naudojamų sąvokų įvairovė – teisėtas ir neteisėtas vengimas mokėti mokesčius; mokesčio vengimas, išsisukinėjimas ar piktnaudžiavimas; tyčinis vengimas mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimas teisėtomis priemonėmis; mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas.

Didžiausias indėlis mokesčių vengimo sąvokos aiškinime tenka teismų praktikai bei mokesčių, finansų ir teisės sričių specialistams. Vis tik tenka pastebėti, kad įvairių specialistų pasisakymuose mokesčių vengimo sąvokai suteikiamas gana skirtingas turinys arba tie patys mokesčių mažinimo būdai apibūdinami skirtingais terminais<sup>11</sup>, o neteisėtas mokestinės naštos

<sup>8</sup> Keinys S. (et al). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. IV leidimas. Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidybos institutas, 2000, 921 p.

<sup>9</sup> Pavyzdžiui, MAĮ 69 str. 1 d., ATPK 172<sup>1</sup> str., Baudžiamojo kodekso 220 str. 2 d. bei 221 str. 2 d.

<sup>10</sup> Pavyzdžiui:

- Valstybių narių sienas peržengiančio teisėto ir neteisėto vengimo mokėti mokesčius daroma žala akcentuojama Tarybos 2003-10-07 reglamente (EB) Nr. 1798/2003 „Dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinančiame Reglamentą (EEB) Nr. 218/92“;
- Tarybos 1977-05-17 Šeštoji direktyva 77/388/EEB „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas“ numato galimybę valstybėms imtis specialių priemonių, kad būtų užkirstas kelias tam tikriems mokesčio vengimo ar išsisukinėjimo ar piktnaudžiavimo atvejams;
- Tarybos 1977-12-19 direktyvoje Nr. 77/799/EEB „Dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje“ vartojamos tyčinio vengimo mokėti mokesčius ir mokesčių atsakomybės mažinimo teisėtomis priemonėmis sąvokos;
- Tarybos 2003-06-03 direktyvoje Nr. 2003/49/EB „Dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių“ vartojamos mokesčių vengimo, jų nemokėjimo ar piktnaudžiavimo sąvokos.

<sup>11</sup> Pavyzdžiui, A. Paulauskas mokesčių vengimo sąvoką apibrėžia kaip mokestinės naudos siekimą dirbtinai organizuojant savo veiklą taip, kad ji formaliai atitiktų įstatymo reikalavimus. Mokestinė nauda tokiu atveju yra pagrindinis asmens tikslas, nes vykdant įprastinę veiklą toks veiksmų modelis nebūtų pasirinktas (Paulauskas A. Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S)/ VU.- V., 2006. P. 108-109). Panašiai mokesčių vengimas interpretuojamas ir V. Vasiliausko straipsniuose (Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr.5. P. 28-31). Tuo tarpu M. Palijansko nuomone mokesčių vengimu paprastai laikomas kriminalinis elgesys, taip pat kita veika, kuria aiškiai yra pažeidžiamos teisės aktų nuostatos (Palijanskas M. Mokesčių



sumažinimas įvardinamas ne tik kaip mokesčių vengimas, bet ir kaip piktnaudžiavimas teise siekiant mokestinės naudos, mokesčių slėpimas, intelektualus mokesčių slėpimas, neteisėtas/nelegalus/”tikrasis” mokesčių išvengimas, nesąžiningas/neetiškas mokesčių planavimas ir panašiai.

Nevienareikšmiškas mokesčių vengimo sąvokos traktavimas sutinkamas ir Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje. Pavyzdžiui, 2003 m. vasario 24 d. nutartyje<sup>12</sup> aiškindamas vengimą mokėti mokestį mokestinių teisinių santykių kontekste, teismas padarė išvadą, kad tai yra sąmoninga, tyčinė veika, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingų duomenų apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją; apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir pan. Tokiais neteisėtais būdais mokesčių mokėtojų vykdomas mokestinės naštos mažinimas specialiojoje literatūroje dažnai įvardinamas kaip mokesčių slėpimas, už kurį asmuo gali atsakyti ne tik pagal administracinės, bet ir baudžiamosios teisės normas.

Tais atvejais, kai mokesčių vengimą siekiama atriboti nuo aiškiai kriminalinio pobūdžio mokesčių slėpimo veikos, mokesčių vengimas neretai įvardinamas kaip piktnaudžiavimas teise siekiant mokestinės naudos. Vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. liepos 7 d. nutartyje<sup>13</sup> konstatavo, kad vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės-komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis.

Jeigu sandoriai sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet vieninteliu tikslu įgyti mokestinę naudą, tai jau bus piktnaudžiavimas<sup>14</sup>. Europos Teisingumo Teismas nustatė du kriterijus, į kuriuos reikia atsižvelgti, norint įvertinti, ar mokesčio mokėtojas piktnaudžiavo teise siekdamas mokestinės naudos, ar ne. Piktnaudžiavimo pripažinimui reikalaujama, pirma, kad sandoriais, neatsižvelgiant į formalų atitinkamų teisės aktų taikymą, būtų įgyjamas mokestinis pranašumas, kurio suteikimas prieštarautų tokių teisės aktų siekiamam tikslui. Antra, objektyvių požymių visuma taip pat turi patvirtinti, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas būtų mokestinio pranašumo įgijimas<sup>15</sup>.

---

planavimo teisinis reguliavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr.11. P. 81-85). V. Vasiliauskas tokius mokesčių mokėtojo veiksmus traktuoja kaip mokesčių slėpimą.

<sup>12</sup> LVAT 2003-02-24 nutartis (administracinė byla Nr. A8-27-2003).

<sup>13</sup> LVAT 2005-07-07 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-495-05).

<sup>14</sup> ETT 1993-03-02 sprendimas *General Milk Product GmbH*, C-8/92/02.

<sup>15</sup> ETT 2006-02-21 sprendimas *Halifax plc*, C-255/02.

Panaši mokesčių vengimo samprata, tiesiogiai to neįvardinant, pateikta MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, kurioje nustatyta, jog tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Taigi mokesčių vengimu gali būti laikoma ne tik veikla, kurios metu tiesiogiai sumažėja mokestinė našta, bet ir kiti aukščiau paminėti veiksmai, apibūdinantys mokestinės naudos gavimą.

Dėl tokio mokesčių vengimo sąvokos įtvirtinimo tampa gana sudėtinga atriboti šį reiškinį nuo taip vadinamo teisėto mokesčių vengimo – mokesčių planavimo/optimizavimo/minimizavimo, kurio vienas iš tikslų taip pat yra mokestinės naudos siekimas. Teisėtomis priemonėmis mažinant mokestinę naštą yra atsižvelgiama į mokesčių įstatymų nuostatas ir nustatytą teisinį reguliavimą (pasinaudojama mokesčių lengvatomis: mažesniais tarifais, neapmokestinimo atvejais, apmokestinimo momento nukėlimu), tai pat panaudojami atskirų mokesčių administravimo priemonių pranašumai (mokestinės nepriemokos atidėjimas, atleidimas nuo baudų, delspinigių, susitarimas dėl mokesčio bazės). Šiuo atveju žala valstybės biudžetui nėra padaroma, kadangi pats įstatymų leidėjas skatina ar bent toleruoja tokią mokesčių mokėtojo veiklą.

Pagrindinis kriterijus, leidžiantis atskirti mokesčių planavimą nuo vengimo, yra tikslas. Jeigu sandoris ar ūkinė operacija sudaroma visų pirma turint verslo tikslą, o mokestinė nauda atsiranda kaip pasekmė, tokiu atveju nebus galima konstatuoti mokesčių vengimo, nes būtent vengimo pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos gavimas. Vengiant mokesčių, mokesčių mokėtojas dirbtinai sukuria tokias aplinkybes, kurios atitinka mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias galima gauti mokestinę naudą. Paprastai atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nėra pažeidžiami, tačiau vertinant atliktų veiksmų visumą, ji savo turiniu neatitinka mokesčių teisės aktų tikslo ir prasmės. Dar vienas požymis, kuris leidžia atskirti mokesčių vengimą nuo mokesčių planavimo, – įprastinėje verslo praktikoje, atmetus mokestinės naudos aspektą, toks veiklos modelis ar sandorių seka nebūtų pasirinkti<sup>16</sup>.

Pažymėtina, kad tiek planuojant mokesčius, tiek jų vengiant, sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai ar ūkinės operacijos, jos fiksuojamos buhalterinės apskaitos dokumentuose, tačiau mokesčių vengimo atveju akivaizdu, kad pagal protingumo principą, siekiant ekonominės naudos, toks veikimo būdas nebūtų pasirinktas. Galima teigti, kad planuodamas mokesčius, mokesčių mokėtojas laikosi ne tik įstatymo raidės, bet ir jo veikla atitinka įstatymo tikslą ir prasmę. Tuo tarpu vengiant mokesčių, veikla atitinka tik formalius įstatymo reikalavimus, bet ne jo prasmę.

<sup>16</sup> Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba) // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 28-31 p.

Kadangi tikslo nustatymas yra teisės aiškinimo klausimas, riba tarp mokesčių planavimo ir vengimo kiekvienu konkrečiu atveju turi būti vertinama atsižvelgiant į visas objektyvias ir konkrečios situacijos vertinimui reikšmingas aplinkybes. Nubrėžti šią ribą visada gana sudėtinga, todėl sprendžiant, kas yra teisėta, o kas ne, teismų praktika yra ir išliks svarbus šaltinis.

Piktnaudžiavimą teise siekiant mokestinės naudos galima apibūdinti kaip mokesčių vengimą siaurąja prasme, kuris suprantamas kaip neteisėtas mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas imituojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokestinę naudą. Plačiaja prasme mokesčių vengimas apima ne tik minėtą veiklą, bet ir kitus mokesčių mokėtojo neteisėtus veiksmus, kuriais siekiama sumažinti mokestinę naštą (pateikiant neteisingus duomenis apie pajamas ir turtą, apgaulingai ar aplaidžiai tvarkant apskaitą, slepiant ar klastojant apskaitos dokumentus, neįsiregistruojant mokesčių mokėtoju, nesumokant mokesčių ir pan.).

Kalbant apie administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą svarbu tai, kad tiek plačiaja, tiek ir siaurąja prasme mokesčių vengimas apibūdinamas kaip neteisėta ir valstybei nepriimtina mokesčių mokėtojo veikla, už kurią turi būti taikomos veiksmingos ir savalaikės teisinės atsakomybės priemonės.

## 1.2. Mokesčių vengimą draudžiančios teisės normos

Mokesčių įstatymai kiekvienam mokesčių mokėtojui nustato pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, kuri apibrėžiama kaip mokesčių įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai paskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas<sup>17</sup> į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu<sup>18</sup>.

Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos<sup>19</sup>, įtvirtinančios Lietuvos biudžetinę sistemą, nurodančios valstybės (savivaldybės) biudžeto pajamų formavimo šaltinius, kartu įtvirtina konstitucinę pareigą mokėti mokesčius<sup>20</sup>. Ši mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievole atliekama įstatymo nustatyta tvarka.

<sup>17</sup> Su mokesčiu susijusios sumos – MAĮ nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, mokamos pagal mokestinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai (MAĮ 2 str. 26 d.).

<sup>18</sup> MAĮ 10 str., 69 str. 1 d. nuostatos.

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucijos 127 straipsnyje nustatyta:

„Lietuvos biudžetinę sistemą sudaro savarankiškas Lietuvos Respublikos valstybės biudžetas, taip pat savarankiški vietos savivaldybių biudžetai.

Valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.

Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai.“

<sup>20</sup> Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ (Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696). Taip pat Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d., 1998 m. spalio 9 d. ir kt. nutarimai.

Dėl mokesčių vengimo kaip socialinio reiškinių neapibrėžtumo ir prieštaravimo įstatymų leidėjams kyla sunkumų siekiant sukonstruoti kuo tikslesnę teisės normą, įtvirtinančią draudimą atlikti tokią veiką. Mokesčių išvengimo technikos numato daugybę priemonių išsisukti nuo mokesčių naštos: varijuojama pajamų rūšimis, sandoriais, kainomis, finansavimo formomis, tarpinėmis firmomis, naudojamosi kontroliuojamomis ofšorinėmis bendrovėmis ir t.t. Vis dėlto dėl neišvengiamo tokios mokesčių išvengimo praktikos plitimo įstatymų leidėjas būna priverstas jai reaguoti, ir, atsižvelgiant į atitinkamos šalies teisinę doktriną (kontinentinė at bendroji), yra sukuriama atitinkamos teisės normos, kurios nustato tokios praktikos draudimus<sup>21</sup>.

Teisės normas, nustatančias draudimus piktnaudžiauti teise siekiant mokesstinės naudos, įprasta skirstyti į bendrąsias ir specialiąsias mokesčių vengimą draudžiančias normas. Specialiosios nuostatos yra įtvirtintos beveik visų šalių teisėje, o bendrosios nuostatos priimamos sunkiau. Bendrųjų nuostatų priėmimas iš dalies problemiškas dar ir dėl to, kad labiausiai kertasi su paprastos ir aiškios mokesčių teisės sistemos principu. Mokesčių teisėje priimta tiksliai ir detaliam reglamentuoti mokesčių bazę, mokesčio sumokėjimo procedūras, siekiant, kad mokesčio mokėtojas būtų tikras dėl savo veiksmų ir savo mokesčių sąnaudų. Tuo tarpu bendrųjų nuostatų įtvirtinimas lemia tam tikrą neapibrėžtumą, o tai labai sunkiai priima mokesčių teisėje<sup>22</sup>.

MAI yra įtvirtinta bendroji turinio viršenybės prieš formą koncepcija, pagal kurią mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne formaliai išraiškai. Šią koncepciją mokesčių administratorius taiko tais atvejais, kai nesuveikia specialios priemonės mokesčių vengimui pašalinti, tokios kaip kontroliuojamųjų užsienio vienetų pajamų apmokestinimas<sup>23</sup>, plonos kapitalizacijos taisyklės (sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas)<sup>24</sup>, specialios turto ar turtinio komplekso nuomos apmokestinimo taisyklės<sup>25</sup>, tikslinės teritorijos<sup>26</sup>, draudimas finansinės veiklos nuostoliu mažinti įprastinės veiklos pelną<sup>27</sup> ir kitos mokesčių įstatymuose įtvirtintos taisyklės.

Bendrosios turinio pirmenybės prieš formą nuostatos įvedimas 2002 metais Lietuvos mokesčių teisėje buvo grindžiamas tuo, kad greta elementarių mokesčių vengimo būdų, kurie pažeidžia galiojančių mokesčių įstatymų normas ir todėl yra lengvai įvardijami (apibrėžiami), egzistuoja mokesčių vengimas piktnaudžiaujant sandorių, ūkinių operacijų ir kitų veiksmų formos teikiamomis galimybėmis. Mokesčių įstatymų leidybos procese vienokias ar kitokias mokesčines pasekmes siekiama priskirti veiklai, kuri pagrįsta verslo, ekonominių poreikių tenkinimu. Kadangi įvairių mokesčių bazės nustatymo būdai, tarifai ir lengvatos, pajamų rūšių apmokestinimo taisyklės

<sup>21</sup> Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11, 81-85 p.

<sup>22</sup> ten pat.

<sup>23</sup> Pelno mokesčio įstatymo 39 str.

<sup>24</sup> Pelno mokesčio įstatymo 40 str.

<sup>25</sup> Pelno mokesčio įstatymo 38 str.

<sup>26</sup> Pelno mokesčio įstatymo 31 str. 2 d.

<sup>27</sup> Pelno mokesčio įstatymo 30 str. 2 d.

skiriasi, mokesčių mokėtojai imasi veiksmų, kurių tikslas gauti mokestinę naudą (atitolinant mokesčio mokėjimo terminus, sumažinant mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengiant mokesčio mokėjimo arba padidinant grąžintiną (užskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą) arba sutrumpinant mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus. Tokios naudos siekiama stengiantis ūkinių operacijų, sandorių ir kitų veiksmų pagalba atitikti mokesčio įstatymo normos reikalavimus, keliamus mokėtojo veiklos formai (nors įstatymo leidybos procese preziumuojama, kad veiklos ekonominė esmė atitinka formą). Tokiais veiksmais pažeidžiamas mokesčio mokėtojų lygybės principas (vieni mokesčio mokėtojai naudodami įprastus, ekonominę prasmę turinčius metodus moka daugiau mokesčio, nei kiti mokesčio mokėtojai, kurie pasirinkę neįprastus metodus, sandorių, kurių pagrindinis (ir dažnai vienintelis) tikslas mokestinė nauda, pagalba, tiesiogiai ar netiesiogiai vengia mokesčio mokėjimo), iškraipomos konkurencijos sąlygos, padaroma žala valstybės biudžetui. Vertinant tokią mokesčio mokėtojo veiklą pagrindu mokestinei prievolei atsirasti (pasikeisti) turi būti laikoma ne veiklos forma, bet tikroji sandorio, ūkinės operacijos (jų grupės) ar kitų veiksmų ekonominė esmė<sup>28</sup>.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose jau įtvirtintos tiek specialios, tiek bendrosios nuostatos, leidžiančios užkirsti kelią mokesčių vengimui. Dabartinė Lietuvoje taikoma mokesčių išvengimo technikų įvairovė tik patvirtina, kad norint sėkmingai spręsti šias problemas būtinos abiejų rūšių nuostatos.

---

<sup>28</sup> Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1) ir 56(1) straipsnių pakeitimo ir papildymo 26(2) straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_1?p\\_id=164677&p\\_query=mokes%20vengimo&p\\_tr2=2](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_1?p_id=164677&p_query=mokes%20vengimo&p_tr2=2); prisijungimo laikas: 2007-10-10.

## 2. NORMINIS ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ VENGIMĄ PAGRINDAS

Pirmasis administracinės atsakomybės, kaip ir bet kurios kitos teisinės atsakomybės, būtinųjų elementų yra jos norminis pagrindas, t.y. galiojančių teisės normų sistema, įtvirtinanti administracinių nusižengimų sudėtis, nuobaudų sistemą ir jų skyrimo taisykles, apibrėžianti subjektų, turinčių teisę tirti teisės pažeidimus ir skirti administracines nuobaudas, reglamentuojanti administracinės atsakomybės taikymo procesą bei administracinių nuobaudų vykdymą<sup>29</sup>. Šioje darbo dalyje ir apžvelgsime mokesčių teisės šaltinius, kuriuose įtvirtintos normos numato mokesčių mokėtojo pareigas elgtis vienaip ar kitaip ir sankcija už šių pareigų nevykdymą.

Mokesčių mokėtojų ir kitų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklą bei atsakomybę reglamentuojančios teisės normos įtvirtintos labai įvairiuose teisės aktuose. Visus šiuos mokesčių teisės šaltinius pagal visuomeninių santykių reguliavimo apimtį galime suskirstyti į bendruosius, kurie be mokestinių santykių reguliuoja ir kitų teisės šakų visuomeninius santykius (pvz., Konstitucija, Baudžiamasis kodeksas, Administracinių teisės pažeidimų kodeksas ir kt.) bei specialiuosius, reguliuojančius išimtinai mokestinius santykius (pvz., MAĮ, atskirų mokesčių įstatymai ir kt.). Dar vienas mokesčių teisės šaltinis – tarptautinės sutartys (pvz., sutartys su užsienio valstybėmis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo) bei kiti tarptautiniai dokumentai.

Mokesčių teisės aktai neturi prieštarauti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniams principams: mokesčių mokėtojų lygybės principui (taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nuostatų yra lygūs); teisingumo ir visuotino privalomumo principui (mokesčius privalo mokėti visi mokesčių mokėtojai, laikydamiesi mokesčių įstatymų nustatytos tvarkos; nustatyti individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas yra draudžiama; mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius privalo, vadovautis protingumo kriterijais) bei apmokestinimo aiškumo principui (mokestinės prievolės turinys teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžtas).

Kaip buvo minėta, mokesčių teisėje priimta tiksliai ir detalai reglamentuoti mokesčių bazės nustatymo bei mokesčio sumokėjimo procedūras (bendrujų nuostatų įtvirtinimas yra daugiau mokestinių santykių reglamentavimo išimtis nei taisyklė). Toks detalus reglamentavimas sąlygoja tai, kad mokesčių teisės aktai dažnai yra ypatingai didelės apimties, sudėtingos struktūros, o juose įtvirtintų teisės normų turinys atskleidžiamas tik per kituose to paties ar kito įstatymo straipsniuose nustatytas elgesio taisykles<sup>30</sup>. Dar viena detalaus reglamentavimo išdava – nuolatinė teisės aktų kaita, kuri dažniausiai pasireiškia galiojančių teisės aktų keitimu bei papildymu. Pavyzdžiui,

<sup>29</sup> Išsamiau apie tai žr. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 152-166.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, galiojantis nuo 2003 metų pradžios, buvo keistas ir papildytas (iki 2007 m. lapkričio mėn.) 33 kartus; Pelno mokesčio įstatymas, galiojantis nuo 2002 metų pradžios, – 26 kartus; Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, kurio dabartinė redakcija galioja nuo 2002 m. liepos 1 d., – 26 kartus; Akcizų įstatymas, taip pat galiojantis nuo 2002 m. liepos, – 15 kartų. Dalis pakeitimų ir papildymų nėra susiję su esminiais apmokestinimo nuostatų pakeitimais, dažnai yra sąlygoti įstatymų tarpusavio derinimo. Tačiau mokesčių mokėtojams nuo to nėra lengviau, jie privalo sekti visus pataisymus ir pakeitimus, o tai neabejotinai apsunkina tinkamą jų pareigų vykdymą.

Dar vienas mokesčių teisės aktų išskirtinis bruožas – sudėtinga juridinė technika bei specialaus išsilavinimo neturinčiam paprastam mokesčių mokėtojui sunkiai suvokiamų terminų naudojimas. Kaip pavyzdį galima paminėti visiems aktualiaame Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme nustatytą pajamų skirstymą į A ir B klases bei joms priskiriamų pajamų apibūdinimą<sup>31</sup>. Šis skirstymas reikšmingas tuo, kad priklausomai nuo pajamų priskyrimo vienai ar kitai klasei, skiriasi pajamų mokesčio mokėjimo tvarka ir tuo pačiu už tinkamą prievolės vykdymą atsakingi asmenys – vienu atveju prievolė deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti mokestį tenka pačiam gyventojui, kitu atveju – išmokas išmokantiems asmenims. Praktikoje mokesčių mokėtojai susiduria ir su mokesčių teisės aktų spragomis bei mokesčių teisės aktų nuostatų interpretavimo sunkumais<sup>32</sup>. Tai tik dar kartą patvirtina, kad mokesčių teisės aktuose nėra pakankamai įgyvendinamas apmokestinimo aiškumo principas, reikalaujantis aiškiai apibrėžti mokestinės prievolės turinį, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarką ir pagrindus. Kaip pažymėjo garsus Prancūzijos mokesčių specialistas, Reimso Universiteto profesorius Markas Lerua (*Mark Leroy*), fiskalinės informacijos sudėtingumas tampa mokesčių vaidmens objektyvaus vertinimo kliūtimi. Mokesčių teisė

<sup>30</sup> Pavyzdžiui, Gyventojų pajamų mokesčio 21 str. 3 d. nustatyta, kad bendra atimamų išlaidų, nurodytų šio straipsnio 1 dalyje, suma negali viršyti 25 procentų sumos, apskaičiuotos iš visų mokestiniu laikotarpiu gautų pajamų atėmus šio Įstatymo 16 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose nurodytas sumas.

<sup>31</sup> A klasės pajamoms priskiriamos: 1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę bei iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos, išskyrus azartinių lošimų ir loterijų laimėjimus, neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamas, gautos iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, bei šiame punkte nenurodytas individualios veiklos pajamas, taip pat šiame punkte nenurodytas pajamas iš ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę bei iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos sporto veiklos, atlikėjų veiklos, taip pat ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, už nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, bei individualios ir ne individualios veiklos pajamos, gautos už parduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn nenukirštą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą, taip pat priskiriamos A klasės pajamoms, ir 2) iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, atlikėjų veiklos pajamos, palūkanos ir honorarai (GPMĮ 22 str. 2 d.).

B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos (GPMĮ 22 str.3 d.).

<sup>32</sup> Pavyzdžiui, iki 2002 m. liepos 1 d. galiojusioje Pridėtinės vertės mokesčio redakcijoje buvo numatyta neapmokestininti PVM gaunamų subsidijų (dotacijų), skirtų kainai sumažinti, tačiau atskiros dotacijų apibrėžimo nebuvo pateikta. Tik 2004 metais mokesčių administratorius pripažino, kad negautų pajamų kompensavimas PVM prasme yra subsidijos, skirtos kainai sumažinti, todėl iki 2002 m. liepos 1 d. šios pajamos nebuvo PVM objektas. Dėl šios priežasties nemažai mokesčių mokėtojų tikslino ankstesnių laikotarpių PVM deklaracijas.

nesivadovauja Adamo Smito suformuluotais principais apie apmokestinimo aiškumą ir tikslumą. Mokesčių teisės painumas aiškintinas valstybės įsikišimu į ekonomiką ir socialinę sferą; painumas sąlygoja tai, kad labiau informuoti mokesčių mokėtojai pradeda išsisukinėti, o tiksli riba tarp sukčiavimo ir išsisukinėjimo (dėl ypatingo įstatymų traktavimo) išsiplauna<sup>33</sup>.

Aukščiau aptarti mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklą reglamentuojančių teisės aktų bruožai akivaizdžiai iliustruoja administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą norminio pagrindo sudėtingumą ir specifiškumą. O skirtingas mokesčius reglamentuojančių įstatymų bei kitų teisės aktų nuostatų aiškinimas dažnai lemia ir skirtingus mokesčius administruojančių bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų sprendimus dėl mokesčių mokėtojo vykdytos veiklos teisėtumo ir jam taikomų administracinių nuobaudų pagrįstumo.

## **2.1. Teisės aktai, nustatantys administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą**

Teisėtumo užtikrinimą įtvirtinančioje Administracinių teisės pažeidimų kodekso (toliau dėstomojoje darbo dalyje – ATPK) normoje nustatyta, kad niekam negali būti taikoma poveikio priemonė už administracinę teisės pažeidimą kitaip, kaip įstatymų nustatytais pagrindais ir tvarka<sup>34</sup>. Ši kodekso norma administracinės atsakomybės realizavimo procese įtvirtina bendresnę teisinę atsakomybės konstitucinę nuostatą, kad bausmė gali būti skiriama ar taikoma tik remiantis įstatymu<sup>35</sup>. Toks teisinis reguliavimas nustatytas atsižvelgiant į tai, kad teisinė atsakomybė yra glaudžiai susijusi su valstybės prievartos vartojimu, pasireiškiančiu tam tikrų asmens teisių ir laisvių ribojimu.

Pagrindiniai teisės aktai, nustatantys administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą, įtvirtinantys su mokesčių vengimų susijusių nusižengimų sudėtis, nuobaudų sistemą ir jų skyrimo procedūras, yra ATPK, MAĮ bei atskirų mokesčių įstatymai. Greta minėtų teisės aktų, mokestiniuose santykiuose reikšmingą vietą užima teisės normos, kurios administracinės atsakomybės nenustato, tačiau reglamentuoja šių santykių dalyvių teises ir pareigas, už kurių pažeidimą taikoma administracinė atsakomybė. Tai reguliacinio pobūdžio teisės normos, kurios yra ne tik įstatymo, bet ir poįstatyminių teisės aktų lygmens: įvairios taisyklės, įtvirtintos Vyriausybės, ministrų, departamentų ir kitų institucijų bei įstaigų vadovų leidžiamuose nutarimuose, įsakymuose, išaiškinimuose, komentaruose ir panašiai<sup>36</sup>. Pačiose tokiose taisyklėse

<sup>33</sup> Леруа М. Социология налога, Москва: Дело и Сервис, 2006. P.53.

<sup>34</sup> ATPK 7 str. 1 d.

<sup>35</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 str. 4 d.

<sup>36</sup> Mokesčių įstatymus įgyvendinančius lydimuosius teisės aktus leidžia Lietuvos Respublikos Vyriausybė, o kai yra jos pavedimas, – Finansų ministerija. Spręsdamos klausimus, priskirtus jų kompetencijai, Lietuvos Respublikos Vyriausybė ir Finansų ministerija gali pavesti centriniam mokesčių administratoriui priimti lydimuosius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Kitoms institucijoms įgyvendinti mokesčio įstatymą gali būti pavesta tik įsakmiai mokesčių įstatymuose nurodytais atvejais (MAĮ 11 str.).



sankcijos nenustatomos, tačiau jas pažeidus taikoma atsakomybė, numatyta ATPK, MAĮ ar atskirų mokesčių įstatymų normose.

Be aukščiau minėtų įstatymų, kilusio mokestinio ginčo tinkamam sureguliuvimui svarbūs atskiras administracinio proceso dalis reglamentuojantys Administracinių bylų teisenos įstatymas<sup>37</sup> bei Mokestinių ginčų komisijos veiklą reglamentuojantys teisės aktai<sup>38</sup>.

Konstitucinis Teismas, aiškindamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies turinį, yra konstatavęs, kad joje įtvirtinta, kokia teisės akto forma nustatomi mokesčiai: mokesčius gali nustatyti tik įstatymas<sup>39</sup>. Pagal Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktą valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato tik Seimas. Tačiau tam, kad mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę valstybei, vien nustatyti. Būtina taip pat sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apimtų mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Taigi mokesčių santykių teisinis reguliavimas – tai ne tik mokesčių nustatymas įstatymais, bet ir mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatymas<sup>40</sup>.

Reguliuojant mokesčių santykius svarbu atskirti, kokie santykiai pagal Konstituciją turi būti reguliuojami tik įstatymais, o kokie gali būti reguliuojami ir poįstatyminiais aktais. Konstitucinis Teismas 2000 m. kovo 15 d. nutarime<sup>41</sup> yra konstatavęs, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatų turi būti nustatomi įstatymu. Tai reiškia, kad Konstitucijoje nereikalaujama mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarkos nustatyti tik įstatymu: pagal Konstituciją mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka, gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais. Pažymėtina ir tai, kad poįstatyminiuose teisės aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, taigi ir mokesčių apskaičiavimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį teisinį reguliavimą, negu nustato įstatymas, ir konkuruojančių su įstatymo normomis.

<sup>37</sup> Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308; 2000, Nr. 85-2566.

<sup>38</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 136-4946. 2004. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004-11-25 įsakymas Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 172-6373.

<sup>39</sup> Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d., 1997 m. liepos 10 d., 1998 m. spalio 9 d., 2001 m. balandžio 26 d., 2002 m. birželio 3 d. nutarimai.

<sup>40</sup> Konstitucinio teismo 2003-11-17 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27(1) straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus "Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus "mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“. Valstybės žinios, 2003, Nr. 109-4887.

<sup>41</sup> Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 "Dėl pridėtinės vertės mokesčio" 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“. Valstybės žinios. 2000, Nr. 23-585.

Mokesčių teisės aktų sistemą sudaro mokesčių įstatymai<sup>42</sup> ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai. Dar viena svarbi grandis, padedanti atskleisti bei geriau suvokti mokesčių įstatymuose įtvirtintų teisės normų turinį bei susieti įstatymus su poįstatyminiais aktais, yra mokesčių įstatymų komentarai, pateikiantys apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus. MAĮ 12 straipsnis suteikia įgaliojimus Valstybinei mokesčių inspekcijai aiškinti mokesčių įstatymus, suderinus su Finansų ministerija. Apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir nėra jam privalomas, tačiau paaiškinimas išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais. Administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą kontekste svarbu tai, kad klaidingas apibendrinto mokesčių įstatymo paaiškinimas, kuriuo vadovaudamasis mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčio įstatymą, yra mokesčių mokėtojo kaltę šalinantis veiksnys bei pagrindas atleisti nuo paskirtų baudų<sup>43</sup>.

Lietuvos Respublikos Seimas turi užtikrinti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai, nustatantys naują mokestį, naują mokesčio tarifą, mokesčio lengvatą, sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus arba iš esmės pakeičiantys apmokestinimo tam tikru mokesčiu tvarką ar apmokestinimo teisinio reglamentavimo bei taikymo principus, įsigaliojūt ne anksčiau kaip po šešių mėnesių nuo jų paskelbimo dienos<sup>44</sup>. Pastaroji MAĮ įtvirtinta nuostata svarbi ne tik siekiant užtikrinti mokestinių santykių stabilumą, bet ir sudarant prielaidas tinkamam mokesčių mokėtojo pareigų bei mokestinių prievolių vykdymui. Dar viena svarbi įstatymo nuostata yra tai, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai<sup>45</sup>, tačiau praktikoje dažni atvejai, kai nevienareikšmiškai vertintinose situacijose priimami mokesčių mokėtojui nepalankūs sprendimai.

Administracinės atsakomybės taikymui svarbi nuostata yra įtvirtinta ATPK 8 straipsnio 1 dalyje bei MAĮ 140 straipsnyje. Vadovaujantis šia nuostata, asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal teisės pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Šios taisyklės išimtys taikomos tik atsakomybę švelninančių arba panaikinančių teisės aktų atžvilgiu. ATPK nustato, kad aktai, švelninantys arba panaikinantys administracinę atsakomybę už administracinius teisės pažeidimus, turi atgalinio veikimo galią, t. y. taikomi skiriant nuobaudas už teisės pažeidimus, padarytus prieš šių aktų išleidimą, taip pat paskirtoms nuobaudoms, kurios nėra įvykdytos<sup>46</sup>. MAĮ numato galimybę taikyti baudas švelninančią teisės aktą vėliausiai iki galutinio

---

<sup>42</sup> Mokesčio įstatymas - Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, Mokesčių administravimo įstatymas, Muitinės įstatymas, taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Bendrijos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus (MAĮ 2str. 7d. nuostatos).

<sup>43</sup> MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. nuostatos.

<sup>44</sup> MAĮ 3 str. 1, 2, ir 3 d.

<sup>45</sup> MAĮ 3 str. 5 d.

<sup>46</sup> ATPK 8 str. 2 d.

sprendimo mokestiniame ginče priėmimo datos<sup>47</sup>. Šios įstatymo normos taikymą iliustruoja teismų praktikos atvejis, kai Mokestinių ginčų komisijos sprendimas buvo pakeistas (panaikinant paskirtą baudą) dėl MAĮ nuostatų pasikeitimo<sup>48</sup>. Šioje byloje mokesčių mokėtojui vadovaujantis ankstesnės redakcijos Mokesčių administravimo įstatymu buvo paskirta bauda už piktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus. Tuo tarpu teismas, atsižvelgęs į MAĮ 142 str. (Baudas švelninančio teisės akto galiojimas) nuostatas, mokesčių mokėtojui paskirtą baudą panaikino konstatavęs, kad ginčo nagrinėjimo teisme metu galiojanti MAĮ redakcija nenumato atsakomybės už piktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus.

Svarbu pažymėti tai, kad Lietuvai tapus visateise Europos Sąjungos valstybe nare, mūsų šalyje pradėjo galioti ir Europos Bendrijos mokesčių teisė, kurios nuostatos, atsižvelgiant į teisės akto pobūdį, yra privalomos tiek Lietuvos Respublikai kaip valstybei narei, tiek valstybės institucijoms, tiek juridiniams ar fiziniams asmenims. Tai turi didelę įtaką ne tik nacionalinei mokesčių teisės politikai, bet ir mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykiams, mokestinių ginčų sprendimams. Jei mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ar net Europos Bendrijos teisės aktus įgyvendinančių Lietuvos įstatymų nuostatomis, gindamas savo teises gali remtis palankesnėmis Europos Bendrijos teisės aktų nuostatomis ar suformuota Europos Teisingumo Teismo praktika<sup>49</sup>. Šių galimybių realizavimui svarbus ne tik Bendrijos mastu galiojančių nuostatų išmanymas, bet ir vadovavimasis Europos Bendrijos teisės taikymo principais (Europos Bendrijos teisės viršenybė, tiesioginis pagrindinių Europos Bendrijos teisės aktų taikymas, tiesioginis direktyvų pobūdis, valstybės atsakomybė ir kt.).

Visoje Europos Sąjungoje yra suderinti tik netiesioginius mokesčius (pridėtinės vertės mokestį ir akcizus) reglamentuojantys teisės aktai. Vien pridėtinės vertės mokesčio srityje priimta kelios dešimtys direktyvų<sup>50</sup>. Priešinga padėtis tiesioginių mokesčių (pelno, pajamų, turto ir kt.) srityje, kur priimtos tik kelios direktyvos, reglamentuojančios konkrečius dalykus. Kalbant apie Europos Bendrijos mokesčių teisės aktų taikymą atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių klausimai beveik visada reglamentuojami direktyvose, kurios turi specifinį taikymo pobūdį.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika sprendžiant mokestinius ginčus rodo, kad teismas yra linkęs remtis Europos Bendrijos teisės aktais ir Europos Teisingumo Teismo praktika. Kaip pažymima naujausioje šio teismo praktikos apžvalgoje<sup>51</sup>, jau tapo įprasta, kad

<sup>47</sup> Teisės aktai, kuriais sumažinamos arba panaikinamos baudos, taikomi ir už mokesčių įstatymų pažeidimus, padarytus iki šių aktų įsigaliojimo, jei baudas sumažinantis arba panaikinantis teisės aktas įsigalioja ne vėliau kaip sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, priėmimo dieną, o jei mokesčių mokėtojas apskundžia mokesčių administratoriaus sprendimą, – ne vėliau kaip mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimo priėmimo dieną (MAĮ 142 str.).

<sup>48</sup> MGK 2005 metų veiklos analizė (2006-02-24 Nr. VN-2). P. 15.

<sup>49</sup> Kavoliūnas A. Mokestiniai ginčai persikelia į Europos Sąjungą // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 1. P. 79.

<sup>50</sup> Svarbiausia iš šių direktyvų vadinamoji Šeštoji PVM direktyva (77/388/EEB), nustatanti pagrindines Europos Sąjungoje galiojančios bendros PVM sistemos taisykles.

<sup>51</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2006 metų praktikos apžvalga. P. 26.

daugelyje bylų taikoma Europos Bendrijų teisė ir remiamasi Europos Bendrijų teismų praktika. Kaip pavyzdį vertėtų paminėti Vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartį<sup>52</sup>, kurioje teismas konstatavo, kad Europos Sąjungos PVM direktyva gali būti pasitelkta kaip antrinis šaltinis aiškinant teisę, nors ji dar negaliojo Lietuvoje mokesčio ginčo teisinių santykių atsiradimo metu<sup>53</sup>. Pagrįsdamas savo sprendimą teismas rėmėsi ir kai kuriais Europos Teisingumo Teismo nutarimais.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad mokesčių teisinių santykių dalyvių elgesį reguliuojančios teisės normos įtvirtintos daugelyje ir įvairių rūšių teisės aktuose. Tokią sudėtingą mokesčių sistemą sunku suprasti mokesčių mokėtojams, o administruojančioms institucijoms kyla keblumų ją efektyviai valdyti. Užsienio valstybėse dažniausiai yra išleidžiamas mokesčių kodeksas, apimantis visus mokesčius, jų elementus, surinkimo užtikrinimo būdus (sankcijas, baudas), mokesčių inspekcijos bei mokesčių mokėtojų teises ir pareigas<sup>54</sup>. Apie Mokesčių kodekso išleidimą eilę metų buvo svarstoma ir mūsų šalies institucijose. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-2000 metų veiklos programos įgyvendinimo priemonėse Mokesčių kodekso projektą buvo pavesta parengti Finansų ministerijai dar iki 2000 m. pabaigos<sup>55</sup>, tačiau ši priemonė nebuvo įgyvendinta.

Toliau šioje darbo dalyje bus apžvelgtos atskiros administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą ir sankcijų skyrimą nustatančios normos, įtvirtintos ATPK ir kituose įstatymuose, dėl administracinės teisės pažeidimų.

## **2.2. Administracinių teisės pažeidimų kodeksas**

Pagrindinis susistemintas įstatymas, nustatantis administracinę atsakomybę už įvairius administracinius pažeidimus, laikytinas Administracinių teisės pažeidimų kodeksas<sup>56</sup>. Šio kodekso specialiojoje dalyje nurodyta daug administracinės teisės pažeidimų, susijusių su mokesčių įstatymų ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių mokesčių mokėtojų veiklą, pažeidimais. Mokesčių mokėtojai (fiziniai asmenys) ar už jų veiklą atsakingi darbuotojai gali būti patraukti administracinę atsakomybę už tokias teisei priešingas veikas kaip akcizais apmokestinamų prekių laikymas, gabenimas, naudojimas ar realizavimas pažeidžiant nustatytą tvarką; apskaitos taisyklių pažeidimas; gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimas; kasos aparatų naudojimo, eksploatavimo ar kasos operacijų tvarkos pažeidimai; komercinės ar ūkinės veiklos

<sup>52</sup> LVAT 2004-10-27 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-355-2004).

<sup>53</sup> Byloje konkrečiai buvo kalbama apie vadinamąją Pirmąją PVM direktyvą (67/227/EEB), kuria iš esmės pirmą kartą visoje Europos Bendrijoje buvo derinami apyvartos mokesčius reglamentuojantys valstybių narių teisės aktai.

<sup>54</sup> Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P. 51.

<sup>55</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. rugpjūčio 31 d. nutarimas Nr. 945 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-2000 metų veiklos programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1999, Nr. 75-2275.

<sup>56</sup> Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

tvarkos pažeidimas; mokesčio mokėtojo registravimo duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas; valstybinio socialinio draudimo įmokų, išmokų apskaičiavimo ir jų mokėjimo tvarkos pažeidimas; žinių apie išmokėtas ūkio subjektams ir fiziniams asmenims sumas pateikimo valstybinėms mokesčių inspekcijoms tvarkos pažeidimas; Valstybinės mokesčių inspekcijos vadovų, kitų pareigūnų nurodymų nevykdymas ir kiti pažeidimai. Valstybinės mokesčių inspekcijos 2007 m. kovo 8 d. rašte Nr. KD-5606<sup>57</sup> nurodomi iš viso 46 pažeidimai, už kuriuos mokesčių mokėtojas atsako pagal ATPK.

Minėtos ATPK normos nustato mokesčių mokėtojų atsakomybę už jiems nustatytų pareigų nevykdymą ar netinkamą vykdymą, kuris gali įtakoti mokestinių prievolių dydį, tačiau mokesčių vengimas dažniausiai nėra išskiriamas kaip šias veikas kvalifikuojantis požymis. Tiesioginę atsakomybę už teisės pažeidimus, susijusius su mokesčių vengimu, numato šios ATPK specialiosios dalies normos:

- 172<sup>1</sup> straipsnio 3 dalyje numatyta **fizinių asmenų, įstaigų arba organizacijų vadovų ir vyriausiųjų finansininkų (buhalterių), individualių įmonių savininkų, asmenų, įgaliotų tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždarųjų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovų, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkų ar administracijos vadovų, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkų ar valdytojų, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovų, bankrutuojančių įmonių administratorių ar jų įgaliotų asmenų, įmonių likvidatorių atsakomybė už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimą bei neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimą** siekiant nuslėpti arba nuslepiančios mokesčius;
- 173<sup>1</sup> straipsnio 2 ir 4 dalyse numatyta atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, kai dėl to nesumokama tam tikro dydžio (išreikšto minimaliais gyvenimo lygiais (MGL)) sumos mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį;
- 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalyse numatyta atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą siekiant nuslėpti arba nuslepiančios tam tikro dydžio (išreikšto MGL) sumos mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį.

---

<sup>57</sup> Norminių aktų sąvadas „Mokesčių administravimas“. Vilnius: Pačiolio leidykla, 2001, P.V.MAI-20.

ATPK 172<sup>1</sup> ir 173<sup>1</sup> straipsniuose numatytų administracinės teisės pažeidimų bylas nagrinėja Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos<sup>58</sup> bei Valstybinių mokesčių inspekcijų pareigūnai<sup>59</sup>.

Šių ATPK normų, bei Mokesčių administravimo ir kituose mokesčių įstatymuose įtvirtintų normų, nustatančią atsakomybę už mokesčių vengimą, analizei ir bus skiriama daugiausia dėmesio nagrinėjant įvairius administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą taikymo aspektus.

### **2.3. Kiti įstatymai, nustatantys administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą**

ATPK 2 straipsnyje nustatyta, kad administracinius teisės pažeidimus gali numatyti ir kiti įstatymai. Kol jie neištraukti iš šio kodeksą, jie Lietuvos Respublikos teritorijoje taikomi tiesiogiai.

Pagrindinis įstatymas, numatantis atsakomybę už mokesčių vengimą bei ekonomines sankcijas (baudas), yra Mokesčių administravimo įstatymas<sup>60</sup>. Mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Tačiau įstatymo numatytos sankcijos taikomos ne už kiekvieną mokesčių įstatymų pažeidimą, o tik už tokį, dėl kurio buvo neteisėtai sumažintas mokėtinas mokestis. Jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip<sup>61</sup>.

Atskirų mokesčių įstatymuose daugeliu atvejų yra įtvirtintos bendro pobūdžio normos, atsakomybės už šių įstatymų pažeidimus taikymo atvejais nukreipiančios į Mokesčių administravimo bei kitus įstatymus<sup>62</sup>. Pažymėtina tai, kad ne visų mokesčių įstatymų pažeidimų atvejais yra skiriamos baudos. Už Valstybės rinkliavų<sup>63</sup>, Mokesčių už pramoninės nuosavybės

<sup>58</sup> Tarnybos vardu nagrinėti administracinių teisės pažeidimų bylas ir skirti administracines nuobaudas turi teisę Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos vadovas, jo pavaduotojas, šios Tarnybos apskričių skyrių vadovai ir jų pavaduotojai (ATPK 225<sup>3</sup> str. 1 ir 2 d. nuostatos).

<sup>59</sup> Inspekcijų vardu nagrinėti administracinių teisės pažeidimų bylas ir skirti administracines nuobaudas turi teisę valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas ir jo pavaduotojas ar kitas viršininko įgaliotas asmuo (ATPK 246<sup>1</sup> str. 1 d. ir 2 d. 1 p. nuostatos).

<sup>60</sup> Valstybės žinios. 2004. Nr. 63-2243.

<sup>61</sup> MAĮ 139 str. 1 d.

<sup>62</sup> Pavyzdžiui.:

- Pelno mokesčio įstatyme (56 str.), Nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme (13 str.), Laikinajame socialinio mokesčio įstatyme (11 str.), Mokesčio už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise įstatyme (10 str.), Loterijų ir azartinių lošimų mokesčio įstatyme (9 str.), Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme (10 str. 4 d.) įtvirtintos normos, kad pažeidus šių įstatymų nuostatas, baudos skiriamos ir delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka.
- Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (36 str. 2 d.), Paveldimo turto mokesčio įstatyme (12 str.), Miškų įstatyme (22 str.) įtvirtintos normos, kad pažeidus šių įstatymų nuostatas, asmenys atsako Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

<sup>63</sup> Valstybės žinios. 2000. Nr. 52-1484.

objektų įregistravimą įstatymo<sup>64</sup> bei Konsulinio mokesčio įstatymo<sup>65</sup> nuostatų pažeidimus baudos yra neskiriamos<sup>66</sup>.

MAĮ numatyto dydžio bauda (nuo 10 iki 50 procentų mokesčių mokėtoju priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos) skiriama tik tais atvejais, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Iš kitokias ekonomines sankcijas (baudas) numatančių įstatymų paminėtini šie:

- Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas<sup>67</sup>, pagal kurį nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda skiriama ne tik už nepagrįstą mokėtinos į biudžetą PVM sumos sumažinimą, bet ir už gražintinos iš biudžeto PVM sumos padidinimą<sup>68</sup>.
- Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 122 straipsnyje įtvirtinta dar vieną specialią normą, numatanti atsakomybę bei sankcijų taikymą už PVM deklaracijos nepateikimą per nustatytą terminą – jeigu PVM mokėtojas per PVM įstatyme nustatytą terminą nepateikė PVM deklaracijos, už tą laikotarpį mokėtina į biudžetą PVM suma didinama (gražintina iš biudžeto PVM suma mažinama) 1 procentu<sup>69</sup>.
- Valstybinio socialinio draudimo įstatymas<sup>70</sup>, pagal kurį jei patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir skiriama dviguba šios sumos dydžio bauda<sup>71</sup>.
- Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas<sup>72</sup>, kuriame atsakomybę už įstatymo pažeidimus įtvirtinančio normos numato pačių didžiausių sankcijų skyrimą – už nuslėptą išgautas naftos ar dujų kiekį sumokamas mokestis ir dešimteriopa mokesčio dydžio bauda<sup>73</sup>.

<sup>64</sup> Valstybės žinios. 2001, Nr. 52-1811

<sup>65</sup> Valstybės žinios. 1994, Nr. 51-951

<sup>66</sup> Pagal Mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų įregistravimo įstatymą, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad mokesčiai buvo sumokėti per maži arba iš viso nesumokėti, trūkstama arba visa suma MAĮ nustatyta tvarka išieškoma į valstybės biudžetą iš Valstybinio patentų biuro, dėl kurio kaltės mokesčiai buvo sumokėti per maži arba iš viso nesumokėti.

Rinkliavų įstatyme taip pat numatyta, kad, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad valstybės rinkliavos buvo paimta per mažai arba ji iš viso nebuvo paimta, tai MAĮ nustatyta tvarka trūkstama arba visa valstybės rinkliavos suma išieškoma į atitinkamą biudžetą iš institucijos, dėl kurios kaltės paimta per maža arba visai nepaimta valstybės rinkliava.

Analogiškos nuostatos įtvirtintos ir Konsulinio mokesčio įstatyme, t. y. klaidingai paimtas arba nepaimtas konsulinis mokestis išieškomas iš įstaigos, dėl kurios kaltės mokestis buvo paimtas klaidingai arba visai nepaimtas, MAĮ nustatyta tvarka.

<sup>67</sup> Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

<sup>68</sup> PVM įstatymo 123 str. 2 d. nuostatos.

<sup>69</sup> Šią specialią normą įtvirtinantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 122 straipsnis nuo 2008 m. sausio 1 d. netenka galios (pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 90, 91 straipsnių pakeitimo ir 73, 122 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymą // Valstybės žinios. 2007, Nr.80-3222). Atsižvelgiant į tai, kad MAĮ yra reglamentuota mokesčių mokėtojų atsakomybė už pareigų nevykdymą ar netinkamą jų vykdymą, Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme atsisakyta nuostatų, susijusių su PVM mokėtojų atsakomybe dėl PVM deklaracijos nepateikimo per nustatytą terminą, t. y. atsisakyta mokėtinos į biudžetą PVM sumos didinimo arba gražintinos iš biudžeto PVM sumos mažinimo 1 procentu.

<sup>70</sup> Valstybės žinios. 1991, Nr. 17-447.

<sup>71</sup> Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 str. 2 d. nuostatos.

<sup>72</sup> Valstybės žinios. 2003, Nr. 51-2253.

<sup>73</sup> Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo 7 str. 1 d. nuostatos.

Skirtingai nuo ATPK, numatančio tik fizinių asmenų administracinę atsakomybę, Mokesčių administravimo bei kituose mokesčių įstatymuose numatytos baudos gali būti skiriamos bet kuriam mokesčių mokėtojui, t.y. tiek fiziniam, tiek juridiniam asmeniui.

Pagrindinius Lietuvoje galiojančius mokesčius – pridėtinės vertės mokestį, pelno mokestį, gyventojų pajamų mokestį, akcizus – administruoja bei mokesčių mokėtojų veiklą kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija, kurią sudaro centrinis mokesčių administratorius (Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos) ir 10 teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų. Lietuvos Respublikos muitinė administruoja muitus ir iš dalies pridėtinės vertės mokestį, taip pat akcizus, kiek tai jai yra pavesta pagal atskirus mokesčių įstatymus. Valstybinė mokesčių inspekcija ir Lietuvos Respublikos muitinė yra institucijos, pavaldžios Lietuvos Respublikos finansų ministerijai. Kartu su Valstybine mokesčių inspekcija mokesčius už valstybinius gamtos išteklius, naftos ir dujų išteklių mokestį, taip pat mokesčius už aplinkos teršimą administruoja ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ar jos įgaliotos institucijos. Valstybinio socialinio draudimo įmokas administruoja Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai skyriai. Kartu su Valstybine mokesčių inspekcija pertekliaus mokestį cukraus sektoriuje, gamybos mokestį cukraus sektoriuje, cukraus pramonės restruktūrizavimo laikinąjį mokestį bei papildomos baltojo cukraus gamybos kvotos ir pridėtinės izogliukozės gamybos kvotos vienkartinio išsipirkimo mokestį administruoja Žemės ūkio ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau šių mokesčių deklaravimą ir sumokėjimą kontroliuoja Valstybinė mokesčių inspekcija.

MAĮ ir kituose mokesčių įstatymuose mokesčių mokėtojams numatytos ekonominės sankcijos yra ne kas kita kaip administracinės nuobaudos. Tai patvirtina ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo priimtose nutartyse, kuriose formuluojama doktrina, kad ekonominės sankcijos savo esme yra tokios pačios administracinės nuobaudos. Anot jo, taikant tokią nuobaudą turi būti laikomasi visų nuobaudos skyrimo taisyklių: atsižvelgiama į kaltės formą, atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, pažeidimo trukmę, padarinius ir t.t.<sup>74</sup>.

Kalbant apie įmonių ir kitų ūkinę komercinę veiklą vykdančių ūkio subjektų atsakomybę, reikėtų atkreipti dėmesį ir į kituose šių subjektų veiklą reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtintas nuostatas, numatančias įvairaus pobūdžio ribojimus, sietinus su mokesčių vengimu bei mokesčių prievolių tinkamu vykdymu. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme<sup>75</sup> nustatyta, kad bendrovė, per nustatytus terminus nesumokėjusi įstatymų nustatytų mokesčių, negali mokėti dividendų, metinių išmokų (tantjėmų) valdybos ir stebėtojų tarybos nariams ir premijų darbuotojams<sup>76</sup>.

<sup>74</sup> Pvz., 1999 m. kovo 17 d. nutartis Nr. 3K-3-31/99 byloje pagal UAB „Muaro krautuvė“ dėl Vilniaus m. valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo; 1999 m. balandžio 12 d. nutartis Nr. 3K-3-50/99 byloje pagal H.Juchnevičiaus skundą dėl Vilniaus m. valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo.

<sup>75</sup> Valstybės žinios, 2000, Nr. 64-1914.

<sup>76</sup> Akcinių bendrovių įstatymo 59 str. 7 d.



Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimu Nr. 1797 patvirtintų Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių 6 punkte nustatyta, kad verslo liudijimas neišduodamas, jeigu gyventojas, norintis įsigyti verslo liudijimą, yra skolingas už praėjusį laikotarpį Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetui<sup>77</sup>.

Įmonių susijungimą reglamentuojančios Europos Bendrijos direktyvos 11 straipsnyje nustatyta, kad šioje direktyvoje numatytos mokesstinės lengvatos nesuteikiamos susijungimą, įsigijimą ar kitokią pertvarkymą vykdančioms įmonėms, jeigu nustatoma, kad pagrindinis tikslas ar netgi vienas iš reorganizavimu siekiamų tikslų yra mokesčių vengimas<sup>78</sup>. Pažymėtina, kad įgyvendinant įmonių steigimosi laisvę, ETT išplėtojo savitą juristprudenciją mokesčių teisės srityje, įtvirtindamas būtinumą apsaugoti mokesčių sistemos ryšių vieningumą, taip pat mokesčių vengimo prevenciją bei mokesčių priežiūros efektyvumą<sup>79</sup>.

Tokių ir panašių nuostatų įtvirtinimas teisės aktuose vaidina svarbų prevencinį vaidmenį, o įvairių ribojimų taikymas konkrečiais atvejais vertintinas kaip tam tikros ne ekonominio pobūdžio sankcijos už netinkamą mokesčių prievolių vykdymą bei mokesčių vengimą.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad nėra vienos administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą nustatančios normos, kuri aprėptų visus šios visuomenei pavojingos veikos pasireiškimo būdus. Už netinkamą mokesčių prievolių vykdymą mokesčių mokėtojai gali būti patraukti administracinėn atsakomybėn ir pagal bendrąją šią atsakomybę nustatantį teisės aktą – ATPK, ir pagal specialiuosius įstatymus – MAĮ bei atskirų mokesčių įstatymus.

---

<sup>77</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ // Valstybės žinios.2002, Nr. 112-4992.

<sup>78</sup> Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. Москва: Статус, 2007. P. 176.

<sup>79</sup> Vėgėlė I. Įmonių steigimosi teisė Europos Teisingumo Teismo sprendimuose // Juristprudencija. 2005. T. 72(64), P.11-19.

### 3. FAKTINIO ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ VENGIMĄ PAGRINDO PROBLEMATIKA

Administracinė atsakomybė taikoma tiems asmenims, kurie padarė administracinės teisės pažeidimus. Tai yra antrasis – faktinis administracinės atsakomybės pagrindas<sup>80</sup>.

Teisinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindas yra mokesčių įstatymų pažeidimas – neteisėtas elgesys (veikimas ar neveikimas), kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai ir padaroma žala valstybės finansiniams interesams. Atkreiptinas dėmesys, kad sąvoka „mokesčių įstatymų reikalavimų pažeidimai“ apima ne tik mokesčių įstatymų pažeidimus, bet ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, finansinės atskaitomybės sudarymą, asmenų pajamų bei turto deklaravimo, dokumentų saugojimo tvarką ir pan. pažeidimus. Tokia išvada darytina remiantis MAĮ bei atskirų mokesčių įstatymuose įtvirtintų mokesčių mokėtojo pareigų bei teisinę atsakomybę už mokesčių vengimą nustatančių normų sisteminę analizę. Mokesčių mokėtojo pareigas nustatančios normos daugeliu atveju yra blanketinio pobūdžio, kurių vykdymą reglamentuoja kiti teisės aktai<sup>81</sup>. Šalia pareigos teisingai apskaičiuoti mokesčius<sup>82</sup>, su mokesčių vengimu susijusių veikų kvalifikavimui ypač svarbi pareiga teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus<sup>83</sup>, pareiga laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus<sup>84</sup>. Administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą nustatančios teisės normos taip pat yra blanketinės ir minėtą veiką tiesiogiai sieja su aplaidžiu ir apgaulingu buhalterinės apskaitos tvarkymu bei neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimu ar pateikimo tvarkos pažeidimu. Todėl mokesčių įstatymų pažeidimo sąvoką reikėtų suprasti žymiai plačiau nei tik konkrečių mokesčių ir MAĮ nuostatų pažeidimą.

<sup>80</sup> Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P 171.

<sup>81</sup> Pavyzdžiui:

- Pagrindiniai buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimai įtvirtinti Buhalterinės apskaitos įstatyme, apskaitos standartuose. Tačiau atskirų ūkio subjektų veiklą reglamentuoja ir specialūs teisės aktai: LRV nutarimai „Dėl gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos tvarkos“, „Dėl ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“, Finansų ministro įsakymai „Dėl neribotos civilinės atskaitomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos taisyklių patvirtinimo“, „Dėl biudžetinių įstaigų buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“ ir kt. teisės aktai.
- Paminėtini ir atskiras apskaitos organizavimo bei tvarkymo procedūras reglamentuojantys teisės aktai: LRV nutarimai „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“, „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“, „Dėl inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ ir kt. teisės aktai.
- Finansinės atskaitomybės sudarymą ir teikimą reglamentuoja Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas.
- Apskaitos dokumentų ir registrų, taip pat kitų dokumentų saugojimo tvarką reglamentuoja Archyvų departamento leidžiami teisės aktai.

<sup>82</sup> MAĮ 40 str. 4 p.

<sup>83</sup> MAĮ 40 str. 6 p.

<sup>84</sup> MAĮ 40 str. 5 p.

Šioje darbo dalyje nagrinėjami faktinio administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindo pagrindiniai požymiai, kurių nustatymas turi svarbią teorinę ir praktinę reikšmę, nes tinkamai nustatčius minėto teisės pažeidimo požymius, galima jį teisingai juridiskai kvalifikuoti, atriboti nuo nusikaltimo ar teisei neprieštaraujančios mokesčių mokėtojo veiklos (mokesčių planavimo ir pan.).

### 3.1. Mokesčių įstatymų pažeidimo požymiai

Mokesčių įstatymų pažeidimus reikia vertinti kaip atitinkamus juridinius veiksmus, lemiančius teisinės atsakomybės santykių atsiradimą. Teisės teorija skiria du teisinių santykių atsiradimo pagrindus – juridinius veiksmus ir įvykius. Šiuo požiūriu mokesčių įstatymų pažeidimai priklauso neteisėtų veiksmų kategorijai. Mokestinių teisinių santykių dalyvių elgesys, neatitinkantis mokesčių įstatymų reikalavimų, pripažįstamas neteisėtu ir yra pagrindas teisinės atsakomybės santykiams atsirasti<sup>85</sup>.

Remiantis teisine literatūra administracinės atsakomybės klausimais bei ATPK pateiktu administracinės teisės pažeidimo sąvokos apibrėžimu<sup>86</sup>, galima išskirti šiuos mokesčių vengimą kaip administracinės teisės pažeidimą apibūdinančius požymius: išoriškai pasireiškianti veika (veikimas arba neveikimas); visuomenei pavojinga veika; priešinga teisei veika; kalto asmens padaryta veika; veika, už kurią taikomos administracinės nuobaudos.

Mokesčių vengimas – tai *išoriškai pasireiškianti mokesčių mokėtojų veika*. Vyriausiasis administracinis teismas ją apibūdino kaip sąmoningą, tyčinę veiką, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingų duomenų apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją, apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir panašiai<sup>87</sup>. Iš pateiktų bei kitų mokesčių vengimo pasireiškimo atvejų matyti, kad ši veika gali būti padaroma ir veikimu (neteisingų duomenų įrašymas į deklaraciją, apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, slėpimas ir pan.), ir neveikimu (deklaracijos nepateikimas, apskaitos registrų nesudarymas, aplaidus apskaitos tvarkymas ir pan.). Vis tik daugiau ir pavojingesnių mokesčių teisės pažeidimų padaroma aktyviais veiksmais, prie kurių priskirtinas ir piktnaudžiavimas teise siekiant mokestinės naudos (mokesčių vengimas siaurąja prasme).

<sup>85</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P 208.

<sup>86</sup> Administraciniu teisės pažeidimu (nusižengimu) laikomas priešingas teisei, kaltas (tyčinis arba neatsargus) veikimas arba neveikimas, kuriuo kėsiniama į valstybinę arba viešąją tvarką, nuosavybę, piliečių teises ir laisves, į nustatytą valdymo tvarką, už kurią įstatymai numato administracinę atsakomybę. Administracinė atsakomybė už šiame kodekse numatytus teisės pažeidimus atsiranda, jeigu savo pobūdžiu šie pažeidimai pagal galiojančius įstatymus neužtraukia baudžiamosios atsakomybės (ATPK 9 str.).

<sup>87</sup> LVAT 2003-02-24 nutartis (administracinė byla Nr. A8-27-2003).

Mokesčių vengimas – tai *visuomenei pavojinga veika*, kurios pavojingumas pasireiškia tuo, kad mokesčių įstatymų pažeidimais kėsinama į valstybės saugomus interesus. Pirmiausia – į valstybės finansinius interesus, nes dėl mokesčių įstatymų pažeidimų valstybė negauna atitinkamų įplaukų į biudžetą (fondus) arba jas gauna pavėluotai. Kaip pažymėjo Konstitucinis Teismas, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos arba net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai<sup>88</sup>. Mokesčių įstatymų pažeidimais yra daroma žala tiek valstybei, tiek visuomenei, tiek atskiriems žmonėms. Svarbu pažymėtina ir tai, kad Europos Sąjungos valstybėse narėse surenkamų mokesčių pagrindu yra formuojamas Europos Sąjungos biudžetas<sup>89</sup>, kurio lėšos skiriamos bendriems ES tikslams bei interesams pasiekti. Todėl vengimas mokėti mokesčius, kurie yra nei tik nacionalinio, bet ir Europos Sąjungos biudžeto finansavimo šaltiniai, neabejotinai kenkia visos bendrijos finansiniams interesams.

Tačiau reikia atkreipti dėmesį į tai, kad ne kiekvienas mokesčių įstatymų pažeidimas yra laikomas administracinės teisės pažeidimu. Kaip vienoje iš savo nutarčių<sup>90</sup> pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas, administracinė atsakomybė gali būti traukiama ne už bet kokį mokesčių mokėjimo taisyklių pažeidimą, o tik už tokį nustatytą taisyklių nesilaikymą, kuris yra pavojingas ir kuriuo kėsinama į įstatymo saugomus teisinius gėrius<sup>91</sup>.

Administracinės teisės pažeidimu yra laikoma tik tokia pavojinga mokesčių mokėtojo veika, už kurią administracinę atsakomybę nustato ATPK, MAĮ bei atskirų mokesčių įstatymų normos. Tuo pasireiškia mokesčių vengimo *priešingumas teisei*.

Teisinė atsakomybė už mokesčių vengimą gali būti traukiami tik dėl mokesčių įstatymų pažeidimo kalti asmenys, kurie pažeidimo padarymo metu turi suvokti, kad pažeidžia mokesčio įstatymą. *Kaltės buvimas* – tai būtinas administracinės teisės pažeidimo požymis. Nesant kaltės,

---

<sup>88</sup> LR Konstitucinio teismo 1997-07-10 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. Valstybės žinios, 1997, Nr. 67-1696.

<sup>89</sup> Europos Sąjungos biudžetas sudaromas remiantis keturiais finansavimo šaltiniais: maito mokesčiais už prekes, įvežamas į Europos Sąjungos teritoriją; rinkliavos už importuojamą žemės ūkio produkciją; dalis visose valstybėse narėse iš pridėtinės vertės mokesčio gautų įplaukų (42 % visų išteklių); dalis valstybių narių bendro nacionalinio produkto įnašų (40 % visų biudžeto lėšų) // <http://www.integracija.lt/Default.aspx?tabid=107>; prisijungimo laikas: 2007-10-24.

<sup>90</sup> LVAT 2003-02-14 nutartis (administracinė byla Nr. 291-03).

<sup>91</sup> Šioje byloje teismas konstatavo, kad mokesčių mokėjimas ne tai mokesčių inspekcijai, nesant jokių papildomų aplinkybių, iš kurių galima būtų spręsti apie veikos pavojingumą, paprastai nepasiekia veikos pavojingumo lygio, galinčio pagrįsti būtinybę taikyti administracinę atsakomybę. Dėl šių motyvų mokesčio mokėtojo apeliacinis skundas buvo patenkintas, administracinio teisės pažeidimo bylos teiseną nutraukta, nesant administracinio teisės pažeidimo sudėties.

veika negali būti pripažinta administracinės teisės pažeidimu, o asmuo patrauktas administracinė atsakomybėn.

Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėję, kad kaltė kaip atsakomybės sąlyga turi būti vertinama sprendžiant ekonominių sankcijų už netinkamą mokesstinės prievolės įvykdymą taikymo klausimą<sup>92</sup>. Tuo pačiu teismas atkreipė dėmesį, kad pareigos teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesčių vykdymas nėra priklausomas nuo mokesčio mokėtojo kaltės. Teismas savo praktikoje yra priėmęs sprendimų, naikinančių mokesčių administratoriaus nurodymą skirti baudą neįrodžius mokesčio mokėtojo kaltės<sup>93</sup>.

Atsižvelgiant į tai, kad pagal MAĮ bei kitus mokesčių įstatymus baudos už nustatytus pažeidimus yra skiriamos ne tik fiziniams, bet ir juridiniams asmenims, svarbus tampa pastarųjų asmenų administracinės atsakomybės ir kaltės interpretavimo klausimas. Vyriausiasis administracinis teismas, apeliacine tvarka nagrinėdamas įvairius mokesčius ginčus ir pasisakydamas dėl ekonominių sankcijų skyrimo pagal MAĮ bei mokesčių mokėtojų kaltės, suformuluotas teisės aiškinimo taisyklės vienodai taiko visiems mokesčių teisinių santykių dalyviams. Pavyzdžiui, 2003 metais priimtose nutartyse, kuriose buvo nagrinėjami ir mokesčio mokėtojo fizinio asmens, ir mokesčio mokėtojo juridinio asmens mokesčiai ginčai, teismas vienodai konstatavo, kad ekonominė sankcija pagal MAĮ gali būti skiriama tik esant bendrosioms teisinės atsakomybės sąlygoms, tame tarpe ir mokesčio mokėtojo ar mokesčių išskaičiuojančio asmens kaltei dėl padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo<sup>94</sup>.

MAĮ redakcijoje, galiojusioje nuo 2001 m. rugsėjo 1 d. iki 2004 m. balandžio 30 d., teisinės atsakomybės tik už kaltą veiką principas buvo įtvirtintas 50 straipsnio 2 dalyje, numačiusioje, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skiriant didesnę ar mažesnę baudą<sup>95</sup>. Tuo tarpu nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs naujos redakcijos MAĮ<sup>96</sup> įtvirtino mokesčių mokėtojų kaltumo prezumpciją, skiriamos baudos dydžio nebesiedamas su mokesčio mokėtojo kalte<sup>97</sup>. Kaltės nebuvimas įstatyme nurodomas tik

<sup>92</sup> LVAT 2001-05-31 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>7</sup>-453/2000).

<sup>93</sup> Pavyzdžiui, LVAT 2003-03-25 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-307-2003). Šioje byloje teismas pripažino, kad mokesčių administratoriaus klaidinantis mokesčio įstatymo aiškinimas leido pareiškėjui manyti, jog jis neprivalo mokesčio deklaruoti, o tai sutrukdė jam tinkamai vykdyti šią pareigą. Neįrodžius kaltės, mokesčių administratoriaus nurodymas skirti baudą panaikintas.

<sup>94</sup> LVAT 2003-01-03 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>3</sup>-88-2003), LVAT 2003-03-25 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-307-2003).

<sup>95</sup> Šios nuostatos buvo įtvirtintos 2001-06-26 Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-394 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211) 31 straipsniu bei 2002-06-18 Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymo (Valstybės žinios, 2002-06-28, Nr. 65-2628) 9 straipsniu.

<sup>96</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

<sup>97</sup> Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą (MAĮ 139 str. 1 d.).

kaip pagrindas atleisti nuo paskirtos baudos, o įrodymo našta, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo tenka pačiam mokesčių mokėtojui<sup>98</sup>. Atsižvelgiant į pasikeitusias įstatymo nuostatas, keitėsi ir teismų praktika aiškinant mokesčių mokėtojo kaltės įrodymų klausimus skiriant ekonomines sankcijas pagal MAĮ. Plačiau šis ir kiti administracinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus traukiamo asmens kaltės klausimai nagrinėjami analizuojant mokesčių įstatymų pažeidimo subjektyviosios pusės požymius (žr. 44 psl.).

Mokesčių įstatymų pažeidimų pavojingumas, priešingumas teisei lemia jų *baudžiamumą* – teisinės atsakomybės priemonių taikymą. Administracinių nuobaudų už mokesčių vengimą taikymas reiškia, kad padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimą kaltam asmeniui skiriamos įstatymų numatytos valstybės prievartos priemonės – administracinės nuobaudos. Konstitucinis Teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime<sup>99</sup> pažymėjo, kad siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, taip pat ir baudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus.

Visose teisės aktų normose, nustatančiose administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą, numatyta vienintelė mokesčių įstatymų reikalavimus pažeidusiam asmeniui skiriamų nuobaudų rūšis – bauda. Skiriasi tik šios ekonominės sankcijos dydis bei skyrimo procedūros. ATPK 172<sup>1</sup> straipsnio trečiojoje dalyje numatytas baudos nuo dviejų tūkstančių iki keturių tūkstančių litų skyrimas už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimą bei neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimą siekiant nuslėpti arba nuslepiant mokesčius (jeigu tai neužtraukia baudžiamosios atsakomybės). Administracinės nuobaudos dydžiui šiuo atveju nuslėptos ar siekiamos nuslėpti mokesčių sumos dydis įtakos neturi. Tuo tarpu kitose teisės normose numatomos baudos dydis tiesiogiai priklauso nuo nuslėptų ar siekiamų nuslėpti mokesčių sumos dydžio. ATPK 173<sup>1</sup> straipsnis numato baudos nuo trijų tūkstančių iki penkių tūkstančių litų skyrimą už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymas, kai dėl to nesumokama nuo trisdešimties iki penkiasdešimties minimalių gyvenimo lygių (MGL)<sup>100</sup> dydžio sumos mokesčių<sup>101</sup> ir dvigubai didesnės baudos (nuo penkių tūkstančių iki dešimties tūkstančių litų) skyrimą kai dėl tos pačios veikos nesumokama daugiau kaip 50 MGL dydžio sumos mokesčių<sup>102</sup>. Už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, atsižvelgiant į šios tyčinės veikos

<sup>98</sup> MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. nuostatos.

<sup>99</sup> LR Konstitucinio teismo 2000-12-06 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos ATPK 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“. Valstybės žinios, 2000, Nr. 105-3318.

<sup>100</sup> 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo (Valstybės žinios, 2006, Nr. 138-5267) 8 straipsnyje nustatyta, kad nuo 2007 m. sausio 1 d. minimalus gyvenimo lygis yra 130 litų.

<sup>101</sup> ATPK 173<sup>1</sup> str. 2 d.

<sup>102</sup> ATPK 173<sup>1</sup> str. 4 d.

didesnį pavojingumą, numatytos dar griežtesnės sankcijos – priklausomai nuo nuslėptų ar siekiamų nuslėpti mokesčių sumos dydžio, skiriamos baudos dydis gali siekti iki keturiasdešimties tūkstančių litų<sup>103</sup>.

Pagal MAĮ už neteisėtą mokėtino mokesčio sumažinimą mokesčių mokėtojui skiriamos baudos dydis sudaro nuo 10 iki 50 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos<sup>104</sup>, t.y. vėlgį tiesiogiai priklauso nuo nuslėptų mokesčių sumos dydžio. Įdomu tai, kad iki 2001 m. rugpjūčio 31 d. galiojusioje baudų skyrimą reglamentuojančioje MAĮ 50 straipsnio redakcijoje<sup>105</sup> buvo įtvirtinti du baudų dydžių nustatymo principai – tuo pat metu ir kaip tam tikra dalis (ji buvo išreikšta procentais - 10 procentų arba dešimteriojo dydžio bauda), ir kaip griežtai apibrėžta suma, t. y. nepriklausomai nuo to, kokią sumą sudaro minėti 10 procentų ar minėta dešimteriojo dydžio bauda, visais atvejais bauda negalėjo būti mažesnė kaip 20 000 ar 50 000 litų. Šias teisinio reguliavimo normas nagrinėjęs Konstitucinis Teismas minėtame 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime padarė išvadą, jog įstatymo nuostatos, kad bauda turi būti “ne mažesnė kaip 20 000 litų”, ir “ne mažesnė kaip 50 000 litų” prieštarauja Konstitucijoje įtvirtintiems teisingumo ir teisinės valstybės principams<sup>106</sup>.

Šiuo metu visos mokesčių įstatymų teisės normos, įtvirtinančios atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, nustato tam tikro dydžio baudos skyrimą (dažniausiai išreikšta procentais nuo nesumokėtų ar pavėluotai sumokėtų mokesčių sumos) ir nenumato šios baudos minimalų ar maksimalų dydį ribojančių veiksnių. Be minėto MAĮ, atskirų mokesčių įstatymai taip pat numato ekonominių sankcijų (baudų) skyrimą. Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, Valstybinio socialinio draudimo įstatyme bei Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatyme numatytos sankcijos buvo nurodytos aprašant administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą nustatančius įstatymus (žr. 23 psl.).

Pasisakydamas teisinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatymo ir nuobaudų skyrimo klausimais, Konstitucinis Teismas konstatavo, kad nustatydamas baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus dydžius, įstatymų leidėjas yra varžomas teisingumo ir teisinės valstybės konstitucinių principų, kitų konstitucinių reikalavimų. Teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniai principai reiškia ir tai, kad tarp siekiamo tikslo ir priemonių šiam tikslui pasiekti,

<sup>103</sup> ATPK 173<sup>1</sup> str. 3 ir 5 d. nuostatos.

<sup>104</sup> MAĮ 138 str. 1 d.

<sup>105</sup> Galiojo nuo 1998-07-31 pagal 1998-07-02 LR įstatymą Nr. VIII-1277 (Valstybės žinios, 1998, Nr. 68-1978) iki 2001-08-31, panaikinta 2001-06-26 LR įstatymu Nr. IX-394 (Valstybės žinios, 2001, Nr. 62-2211).

<sup>106</sup> Teismo nuomone įtvirtinti minėti du baudų dydžių nustatymo principai - tuo pat metu ir kaip santykinis dydis, ir kaip griežtai apibrėžta suma - nesuderinti tarpusavyje ir paneigiantys vienas kitą. Įtvirtinus nurodytus baudų dydžius susidaro tokia teisinė situacija, kai už tuos pačius įstatymų pažeidimus vieniems ūkio subjektams paskirta bauda, nors ir bus didesnė kaip 20 000 ar 50 000 litų, sudarys ne daugiau kaip 10 procentų nuo per paskutinius 12 mėnesių gautų pajamų (įplaukų), o kitiems ūkio subjektams paskirta 20 000 ar 50 000 litų bauda sudarys daug daugiau kaip 10 procentų nuo per paskutinius 12 mėnesių gautų pajamų (įplaukų). Tokia bauda gali būti daug didesnė net už visas per paskutinius 12 mėnesių gautas pajamas (įplaukas). Toks teisinis reguliavimas nesiderina su Konstitucijoje įtvirtintais teisingumo ir teisinės valstybės principais.

tarp teisės pažeidimų ir už šiuos pažeidimus nustatytų nuobaudų turi būti teisinga pusiausvyra (proporcija). Šie principai neleidžia nustatyti už teisės pažeidimus tokių nuobaudų, taip pat ir tokio dydžio baudų, kurios būtų akivaizdžiai neproporcingos (neadekvačios) teisės pažeidimui bei siekiamam tikslui. Taigi vadovaujantis teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniais principais įstatymuose nustatomos baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą.

### **3.2. Mokesčių įstatymo pažeidimo sudėties elementai ir juos kvalifikuojantys požymiai**

Kiekvieną mokesčių įstatymų pažeidimą apibūdina anksčiau aptarti pavojingumo visuomenei, priešingumo teisei, kaltumo ir baudžiamumo požymiai. Šie požymiai būdingi visiems mokesčių įstatymų pažeidimams. Tačiau mokesčių įstatymų pažeidimai yra labai įvairūs. Jie skiriasi pagal savo objektą, dalyką, padarymo būdą, pavojingumo laipsnį ir panašiai. Todėl kiekvienas konkretus mokesčio įstatymo pažeidimas turi jam būdingus požymius, t.y. atitinkamą juridinę sudėtį, kurią galima apibrėžti kaip mokesčių įstatymuose numatytų objektyvių ir subjektyvių veikos požymių sistemą, apibūdinančią konkrečią mokesčių įstatymą pažeidžiančią veiką, už kurią įstatymai numato teisinę atsakomybę<sup>107</sup>. Tokie mokesčių įstatymo pažeidimo, kaip ir kitų teisės pažeidimų, sudėties elementai yra: pažeidimo subjektas, pažeidimo objektas, subjektyvioji ir objektyvioji pažeidimo pusės.

Pats mokesčių įstatymų pažeidimas yra realios tikrovės faktas, o nusižengimo sudėtis – loginė konstrukcija, teisinis pažeidimo suvokimas, apibūdinantis esmines šios visuomenei pavojingos veikos savybes. Tam, kad mokesčių mokėtojas už netinkamą mokesčių prievolių vykdymą būtų patrauktas administracinėn atsakomybėn, jo padarytas pažeidimas turi turėti visus sudėties elementus. Tik tokios veikos padarymas yra faktinis pagrindas taikyti jam administracinę atsakomybę. Nesant bent vieno elemento, nėra ir nusižengimo sudėties.

Padarytos veikos tinkamam teisiniam vertinimui labai svarbu suvokti, kokius teisės pažeidimo požymius įstatymų leidėjas įtraukė į administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą numatančių konkrečių normų loginę konstrukciją. Atsižvelgiant į tai, kad minėtą atsakomybę įtvirtinančios ATPK bei mokesčių įstatymų normos yra blanketinio pobūdžio, mokesčių įstatymų pažeidimo sudėties elementų turinys atskleidžiamas pasitelkiant kitų (daugiausia mokesčių) teisės aktų nuostatas bei teismų praktiką.

#### **3.2.1. Pažeidimo objektas**

<sup>107</sup> Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P 210.



Teisės teorija teisės pažeidimo objektu laiko teisės normų saugomas asmenines (biologines), socialines ir kitokias vertybes, į kurias neteisėtai kėsinama. Administracinės atsakomybės priemonėmis ginamos tokios vertybės kaip valstybinė arba viešoji tvarka, nuosavybė, piliečių teisės ir laisvės, nustatyta valdymo tvarka ir kitos vertybės. Administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą įtvirtinančiomis normomis visų pirma siekiama apsaugoti valstybės finansų sistemą, užtikrinti pajamų surinkimą į valstybės bei vietos savivaldybių biudžetus. Tokiu būdu administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą priemonėmis kartu ginamos finansų bei mokesčių teisės normų įtvirtintos teisinės vertybės.

Teisės literatūroje taip pat sutinkamas teisės pažeidimo objekto apibūdinimas per socialinių santykių prizmę – neteisėtos veikos kėsimosi objektu laikomi visuomeniniai santykiai, saugomi ir ginami kurios nors teisės šakos normų sankcijomis. Šiuo požiūriu mokesčių vengimo objektas – tai mokesčių teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys mokesčių nustatymo ir administravimo srityje, kuriais sukuriama, paskirstomi ir naudojami piniginiai ištekliai, formuojamas valstybės biudžetas<sup>108</sup>. Pažeidus šį objektą, žala padaroma ne tik šiai sistemai, bet ir kitiems teisiniams gėriams – sąžiningai ūkininkavimo tvarkai, pažeidžiami teisingumo, mokesčių visuotinio privalomumo bei mokesčių mokėtojų lygybės principai. Mokesčio įstatymo pažeidimų dalyku yra įvairūs buhalterinės apskaitos dokumentai, deklaracijos, ataskaitos, apskaitos registrai, specialūs apskaitos dokumentai.

Mokesčių įstatymų pažeidimų rūšinį (specialųjį) objektą nusako šias veikas kvalifikuojančių nusižengimų sudėčių įtvirtinimas ATPK specialiosios dalies dvyliktajame skirsnyje, nustatančiame administracinės teisės pažeidimus prekybos, finansų, apskaitos ir statistikos srityje.

### 3.2.2. Pažeidimo objektyvioji pusė ir jos požymiai

Mokesčių įstatymų pažeidimų objektyviosios pusės požymiai apibūdina šio pažeidimo išorinę išraišką. Mokestinius santykius reguliuojančios mokesčių teisės normos nustato mokesčio mokėtojui įvairias pareigas, įtvirtina draudimus bei reikalavimus, kurių jis privalo laikytis. Jų nesilaikymas, pažeidimas sudaro mokesčių įstatymų pažeidimų veiką, kuri gali pasireikšti tiek veikimu (aktyviais veiksmais), tiek ir neveikimu. Veikimu padaromi tokie pažeidimai kaip neteisingų duomenų įrašymas į deklaraciją ir pateikimas valstybės įgaliotai institucijai, įmonės apskaitos dokumentų slėpimas ar sunaikinimas, apgaulingas apskaitos tvarkymas, kai buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojamos realiai neįvykusios ūkinės operacijos arba fiksuojamos

<sup>108</sup> Paulauskas A. Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S)/ VU.- V., 2006. P. 122.

kitokio turinio nei realiai įvykusios ūkinės operacijos ir pan. Didelė dalis pažeidimų padaroma ir neveikimu, kai mokesčių mokėtojas neatlieka jam įstatymais nustatytų pareigų, nesilaiko kitų reikalavimų. Tai mokesčių nemokėjimas, mokesčio deklaracijos nepateikimas, aplaidus apskaitos tvarkymas, kai nesurašomi, nesurenkami arba surenkami ne visi pirminiai buhalterinės apskaitos dokumentai, nesudaromi ir nevedami apskaitos registrai ir pan.

Minėta, kad ATPK 172<sup>1</sup> ir 173<sup>1</sup> straipsniuose numatyti administracinės teisės pažeidimai, tiesiogiai susiję su mokesčių vengimu. Trumpai apžvelgsime kokius šių pažeidimų objektyviosios pusės požymius išskiria įstatymų leidėjai, charakterizuodami šias teisei priešingas veikas.

ATPK 172<sup>1</sup> straipsnyje numatyta atsakomybė už tokią teisei priešingą veiką kaip ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas bei mokesčių vengimas. Pagal 172<sup>1</sup> straipsnio 1 dalį už įmonės veiklą bei buhalterinės apskaitos tvarkymą atsakingiems asmenims numatyta administracinė atsakomybė už šias veikas:

- už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimą;
- už neteisingų duomenų apie pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimą.

Lietuvos Respublikos įstatymai, kiti teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių mokėjimą bei turto ir pajamų deklaravimą, nustato pareigą įmonių, įstaigų, organizacijų vadovams, atskiriems asmenims nustatyta tvarka ir laiku pateikti duomenis apie savo arba įmonės pajamas, turta, pelną. Tokia pareiga yra numatyta Pelno mokesčio įstatyme<sup>109</sup>, Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme<sup>110</sup>, Gyventojų turto deklaravimo įstatyme<sup>111</sup> ir kituose įstatymuose bei teisės aktuose. Jei pažeidžiami minėtų teisės aktų reikalavimai pateikti dokumentus apie savo arba įmonės turta, pajamas, pelną, tai kaltininkas traukiamas administracinėn atsakomybėn. ATPK 172<sup>1</sup> straipsnio 1 dalyje taip pat numatyta administracinė atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimą. Šiuo atveju asmuo traukiamas administracinėn atsakomybėn, jeigu jis įrašo ir pateikia atitinkamoms valstybės institucijoms dokumentus, ataskaitas, kuriuose nurodyti neteisingi duomenys apie savo arba įmonės turta, pajamas, pelną, mokesčius. Administracinė nuobauda skiriama nepriklausomai nuo to, ar įrašant klaidingus duomenis buvo sumažintas, ar padidintas savo arba įmonės turtas, pajamos, pelnas, mokesčiai. Svarbiausia turi būti nustatyta, kad dokumentuose nurodyti duomenys neatitinka tikrosios padėties<sup>112</sup>.

Jeigu ta pati veika (ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas; neteisingų

<sup>109</sup> Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

<sup>110</sup> Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

<sup>111</sup> Valstybės žinios. 1996, Nr. 50-1197.

<sup>112</sup> Abramavičius A., Mikelėnas V. Įmonių vadovų teisinė atsakomybė. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 1998. P. 139.

duomenų apie pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimas) padaroma siekiant nuslėpti arba nuslepiant mokesčius, atsakingas asmuo traukiamas administracinė atsakomybė pagal 172<sup>1</sup> straipsnio 3 dalį, numatančią žymiai griežtesnių sankcijų taikymą kaltiems asmenims. Šiuo atveju turi būti įrodyta, kad kaltininkas tokia savo neteisėta veika turėjo tikslą nuslėpti mokesčius arba juos nuslėpė. Nuslėptų ar siekiamų nuslėpti mokesčių dydis nėra nurodytas.

ATPK 173<sup>1</sup> straipsnyje numatyta atsakomybė už apskaitos taisyklių pažeidimą. Šio straipsnio 1 dalyje numatyta administracinė atsakomybė už buhalterinės ūkinių operacijų, piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimą. Buhalterinės apskaitos taisyklės nustato įvairūs buhalterinę apskaitą reglamentuojantys teisės aktai, iš kurių paminėtini Buhalterinės apskaitos įstatymas<sup>113</sup>, Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas<sup>114</sup>, Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu patvirtintos Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės<sup>115</sup>, apskaitos standartai<sup>116</sup> ir kt. teisės aktai. Pagal ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 1 dalį atsakomybė atsiranda, kai netinkamai tvarkant apskaitą pažeidžiami aukščiau paminėtų teisės aktų reikalavimai.

ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 2 bei 4 dalyse įtvirtinta atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, kai dėl to nesumokama tam tikro dydžio (nuo 30 iki 50 MGL arba daugiau kaip 50 MGL) sumos mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį. Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, netinkamas vykdymas. Pavyzdžiui, nesurašomi, nesurenkami visi buhalterinės apskaitos dokumentai, nesudaromi ir netvarkomi apskaitos registrai, dokumentai ir registrai surašomi nesilaikant Buhalterinės apskaitos įstatymo ar kitų norminių aktų reikalavimų ir pan.<sup>117</sup> Atsakomybė pagal minėtas straipsnio dalis kils tik tuomet, kai dėl aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo bus nesumokėta tam tikro dydžio mokesčių suma, t.y. atsiras teisės normoje numatyti padariniai. Todėl šiuo atveju veikos kvalifikavimui svarbu konstatuoti ne tik išoriškai

<sup>113</sup> Valstybės žinios. 2001, Nr. [99-3515](#).

<sup>114</sup> Valstybės žinios. 2001, Nr. [99-3516](#).

<sup>115</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 17 d. nutarimas Nr. 179 „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 15-398.

<sup>116</sup> Apskaitos standartai – ūkio subjekto ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitoje ir finansinės atskaitomybės sudarymo taisyklės. Apskaitos standartai apima Viešojo sektoriaus apskaitos ir finansinės atskaitomybės standartus ir Verslo apskaitos standartus. Nacionalinius apskaitos standartus tvirtina viešosios įstaigos Lietuvos Respublikos apskaitos instituto standartų taryba, jie skelbiami Valstybės žiniuose.

Tarptautiniai apskaitos standartai – kaip jie apibrėžti 2002 m. liepos 19 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (EB) Nr. 1606/2002 dėl Tarptautinių apskaitos standartų taikymo.

Tarptautiniai viešojo sektoriaus apskaitos standartai – Tarptautinės apskaitininkų federacijos Viešojo sektoriaus apskaitos standartų valdybos patvirtintos ūkio subjektų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimo apskaitoje ir finansinės atskaitomybės sudarymo taisyklės.

<sup>117</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimo „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 223 straipsniai)“ 27 punkto 2 dalis.

pasireiškiančius buhalterinės apskaitos aplaidaus tvarkymo požymius, bet, kaip ir kitų materialiuju nusižengimų atveju, svarbu nustatyti priežastinį šios veikos ir padarinių ryšį.

ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 bei 5 dalyse įtvirtinta atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą siekiant nuslėpti arba nuslepiant tam tikro dydžio (nuo 30 iki 50 MGL arba daugiau kaip 50 MGL) sumos mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį. Apgaulingas teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai buhalterinės apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, reikalavimus (pvz., dvigubos buhalterinės apskaitos vedimas, dalies ar visų ūkinių operacijų nefiksavimas apskaitos dokumentuose ir pan.)<sup>118</sup>. Atsakomybė pagal minėtas straipsnio dalis kils tik tuomet, kai dėl apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo bus nesumokėta arba sudaryta galimybė nesumokėti tam tikro dydžio mokesčių sumos.

MAĮ 139 straipsnyje numatytas baudų skyrimas už mokėtino mokesčio sumažinimą – jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Šioje teisės normoje išskirti tokie išoriškai pasireiškiantys mokesčio mokėtojo neteisėtos veikos požymiai:

- Neapskaičiavo nedeklaruojamo mokesčio. Laikoma, kad nedeklaruojamas mokestis nebuvo apskaičiuotas, jeigu jis turėjo būti, bet nebuvo atvaizduotas mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje<sup>119</sup>. Jeigu pagal teisės aktus buhalterinė apskaita neprivaloma arba joje neprivalu atvaizduoti apskaičiuoto mokesčio, laikoma, kad mokestis buvo apskaičiuotas. Pavyzdžiui, fiziniam asmeniui, kuriam pagal teisės aktus neprivaloma vesti buhalterinės apskaitos, už nesumokėtas privalomojo sveikatos draudimo įmokas bauda neskiriama.
- Nedeklaravo deklaruojamo mokesčio. Laikoma, kad mokesčių mokėtojas nedeklaravo deklaruojamo mokesčio, jeigu jis mokesčių administratoriui nepateikė mokesčio deklaracijos ar pateiktoje mokesčio deklaracijoje nurodė mažesnę mokėtiną mokesčio sumą, nei, vadovaudamasis atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatomis, nustato mokesčių administratorius<sup>120</sup>. Pažymėtina, kad MAĮ nustato, kad bauda skiriama už mokėtino mokesčio neteisėtą sumažinimą dėl mokesčio mokėtojo nedeklaruoto deklaruojamo

<sup>118</sup> Ten pat, 25 punkto 1 dalis.

<sup>119</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 10.1. p. nuostatos.

<sup>120</sup> Minėtos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 10.2. p. nuostatos.

mokesčio, tačiau skirtingai nei tai yra numatyta Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme, MAĮ nėra numatytos galimybės skirti baudą už gražintino mokesčio neteisėtą padidinimą. Todėl tuo atveju, jeigu nustatoma mažesnė gražintina mokesčio suma nei buvo deklaruota, bauda neskiriama. Bauda skiriama tik tuo atveju, jeigu vietoj gražintinos mokesčio sumos susidarys mokėtina mokesčio suma.

- Neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą. Laikoma, kad mažesnis mokesčio tarifas pritaikytas neteisėtai, jei konkrečiu atveju atitinkamo mokesčio įstatymas nenumato mažesnio mokesčio tarifo taikymo<sup>121</sup>.

Aukščiau nurodyti mokesčių mokėtojo neteisėti veiksmai nėra pakankamas pagrindas administracinei atsakomybei pagal MAĮ kilti. Būtinai ir šios pavojingos veikos padariniai – neteisėtai sumažinta mokėtina mokesčio suma, kuri svarbi ne tik kaip vienas teisės pažeidimo objektyviosios pusės požymių, reikalingų veikai kvalifikuoti, bet ir sankcijos (baudos) dydį už neteisėtus veiksmus tiesiogiai įtakojantis veiksnys. Mokesčių administratoriui konstatavus neteisėtą mokesčių mokėtojo veiką ir jos padarinius, būtina nustatyti priežastinį veikos ir jos padarinių ryšį. Tik visų minėtų mokesčių įstatymų pažeidimo objektyviosios pusės požymių nustatymas sudaro prielaidas administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą taikymui.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme<sup>122</sup> sankcijų (baudų) skyrimas numatytas už šią teisės aktų reikalavimų neatitinkančią ir visuomenei pavojingą PVM mokėtojo ar kito asmens veiką:

- PVM deklaracijos nepateikimą per PVM įstatyme nustatytą terminą;
- apskaičiuotos mokėtinos į biudžetą PVM sumos nepagrįstą sumažinimą;
- apskaičiuotos gražintinos iš biudžeto PVM sumos nepagrįstą padidinimą;
- mokesčio nesumokėjimą.

Valstybinio socialinio draudimo įstatymo<sup>123</sup> 16 straipsnio 2 dalyje numatytas baudos skyrimas už socialinio draudimo įmokos neteisėtą sumažinimą. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo<sup>124</sup> 7 straipsnyje, apibrėžiančiame atsakomybę už šio įstatymo pažeidimus, numatytas labai griežtos sankcijos (dešimteriopos nesumokėto mokesčio dydžio baudos) skyrimas už nuslėptą išgautos naftos ar dujų kiekį<sup>125</sup>.

Taikant administracinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus poveikio priemones, labai svarbu tiksliai suvokti ir pažeidimo nagrinėjimo metu nustatyti neteisėtos veikos išorinius pasireiškimo požymius. Tik tokiu būdu galima išvengti nepagrįsto atsakomybės taikymo,

<sup>121</sup> Jeigu mokesčių mokėtojas neteisėtai pritaiko mažesnę tarifą, bauda skiriama nuo mokesčio sumos, susidariusios kaip skirtumas tarp mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesčio sumos ir mokesčių mokėtojo apskaičiuotos mokesčio sumos, kuri apskaičiuota neteisėtai taikant mažesnę mokesčio tarifą (Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 10.3. p. nuostatos).

<sup>122</sup> Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

<sup>123</sup> Valstybės žinios. 1991, Nr. 17-447.

<sup>124</sup> Valstybės žinios. 2003, Nr. 51-2253.

<sup>125</sup> Už nuslėptą išgautos naftos ar dujų kiekį sumokamas mokeskis ir dešimteriopa mokesčio dydžio bauda (Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo 7 str. 1 d.).

apsaugoti mokesčių mokėtojų teises ir teisėtus interesus, pasiekti, kad visi asmenys, padarę mokesčio įstatymo pažeidimus, būtų patraukti atsakomybėn.

### 3.2.3. Pažeidimo subjektas

Teisės pažeidimo subjektas – tai asmuo (fizinis ar juridinis), pažeidęs teisės normų reikalavimus<sup>126</sup>. Mokesčių įstatymų pažeidimo subjektų gana daug. Juo gali būti mokesčio mokėtojas, mokesčių išskaičiuojantis asmuo, už įmonės veiklos organizavimą, apskaitos tvarkymą atsakingi asmenys ir kiti. Pažeidimo subjektą charakterizuojantys požymiai skiriasi priklausomai nuo to, kokiam teisės akte (ATPK ar mokesčių įstatymuose) numatytos administracinės atsakomybės priemonės yra taikomos asmeniui, vengiančiam mokėti mokesčius.

Pagal ATPK specialiosios dalies straipsnius, numatančius atsakomybę už mokesčių vengimą, nusižengimų subjektais gali būti tik fiziniai asmenys. Tuo tarpu nuo 2003 m. gegužės 1 d. įsigaliojusiame naujajame Baudžiamajame kodekse<sup>127</sup> už nusikaltimus ir baudžiamuosius nusižengimus, susijusius su mokesčių vengimu, gali būti patraukti baudžiamojon atsakomybėn už šias veikas atsakingi ne tik fiziniai, bet ir juridiniai asmenys<sup>128</sup>. Naujai rengiamame ATPK taip pat numatyta juridinio asmens administracinė atsakomybė.

Administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą taikymo pagal ATPK atveju, pažeidimo subjektas – konkretus fizinis asmuo – turi atitikti šiuos įstatyme numatytus bendruosius individualių subjektų požymius:

- mokesčių įstatymų pažeidimo metu asmuo turi turėti 16 metų<sup>129</sup>;
- turi būti pakaltinamas<sup>130</sup>, t.y. asmuo turi gebėti suprasti savo veiksmų prasmę (intelektu aspektas) ir juos valdyti (valios aspektas).

Be bendrųjų individualaus subjekto požymių, kuriuos turi turėti kiekvienas administracinės atsakomybės traukiamas asmuo, administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą numatančios teisės normos išskiria ir specialiuosius individualių subjektų požymius. Pavyzdžiui, administracinės atsakomybės pagal ATPK 172<sup>1</sup> straipsnį už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius

<sup>126</sup> Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 434.

<sup>127</sup> Valstybės žinios, 2000, Nr. 89-2741; 2002, Nr. 112-4970.

<sup>128</sup> Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai, susiję su mokesčių vengimu, numatyti Baudžiamojo kodekso 219 (Mokesčių nesumokėjimas), 220 (Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas), 221 (Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas), 222 (Apgaulingas apskaitos tvarkymas) ir 223 (Aplaidus apskaitos tvarkymas) straipsniuose. Už visas šiuose straipsniuose numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo.

<sup>129</sup> Administracinės atsakomybės traukiami asmenys, kuriems iki administracinio teisės pažeidimo padarymo sukako šešiolika metų (ATPK 12 str.).

<sup>130</sup> Administracinės atsakomybės netraukiamas asmuo, kuris, darydamas priešingą teisei veikimą arba neveikimą, buvo nepakaltinamumo būsenoje, tai yra nebegalėjo suprasti savo veiksmų esmės arba jų valdyti dėl lėtinės psichinės ligos, laikino psichinės veiklos sutrikimo, silpnaprotystės ar kitokios patologinės būsenos (ATPK 19 str.).

pateikimo tvarkos pažeidimą bei mokesčių vengimą gali būti patraukti fiziniai asmenys, įstaigų arba organizacijų vadovai ir vyriausieji finansininkai (buhalteriai), individualių įmonių savininkai, asmenys, įgalioti tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždarytųjų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovai, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkai ar administracijos vadovai, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkai ar valdytojai, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovai, bankrutuojančių įmonių administratoriai ar jų įgalioti asmenys, įmonių likvidatoriai. Tokiu atveju, kad asmuo būtų patrauktas administracinė atsakomybė už minėtą veiką, nepakanka nustatyti vien tik jo amžių ir pakaltinamumą. Papildomai turi būti surinkti įrodymai dėl asmens atitikimo specialiuosius individualių subjektų požymius. Tai atliekama atsižvelgiant į teisės aktus, kuriuose minėtą teisinį statusą turintiems asmenims nustatytos pareigos teikti ataskaitas ir dokumentus apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius<sup>131</sup>. Tik bendrųjų bei specialiųjų individualaus subjekto požymių visuma sudaro prielaidas taikyti jam administracinę atsakomybę.

Administracinę atsakomybę už aplaidų ir apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą siekiant nuslėpti arba nuslepiančios mokesčius įtvirtinančiose teisės normose<sup>132</sup> specialieji individualaus subjekto požymiai nėra nurodyti, tačiau akivaizdu, kad už šią pavojingą veiką administracinė atsakomybė gali būti patraukti:

- už apskaitos tvarkymą atsakingi asmenys – vyriausiais buhalteris (buhalteris), apskaitos paslaugas teikiančios įmonės specialistai, centralizuotai tvarkančios apskaitą biudžetinės įstaigos specialistai, pats apskaitą tvarkantis individualios įmonės savininkas, ūkininkas ar jo partneriai, gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla<sup>133</sup>;
- už buhalterinių įrašų teisingumą atsakingi asmenys – vyriausiasis buhalteris (buhalteris), apskaitą tvarkančio struktūrinio padalinio vadovas, kiti ūkio subjekto apskaitą tvarkantys asmenys<sup>134</sup>;

---

<sup>131</sup> Pavyzdžiui:

- Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas nustato pareigą rengti nustatytos formos ataskaitas ribotos civilinės atsakomybės pelno siekiantiems juridiniams asmenims, įstatymų nustatyta tvarka įregistruotiems Lietuvos Respublikoje.
- Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 27 straipsnį nuolatini Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuoti pajamų mokesťį.

<sup>132</sup> ATPK 173<sup>(1)</sup> straipsnio 2, 3, 4 ir 5 d.

<sup>133</sup> Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo 10 str. nuostatas, ūkio subjekto apskaitą tvarko: 1) ūkio subjekto struktūrinis padalinys arba vyriausiasis buhalteris (buhalteris); 2) pagal sutartį apskaitos paslaugas teikianti įmonė. Biudžetinių įstaigų apskaita tvarkoma minėta tvarka arba centralizuotai teisės aktų nustatyta tvarka. Individualios įmonės apskaitą gali tvarkyti tos įmonės savininkas. Ūkininko ūkio apskaitą gali tvarkyti pats ūkininkas arba ūkininko partneriai. Gyventojas, kuris verčiasi individualia veikla, apskaitą gali tvarkyti pats gyventojas.

<sup>134</sup> Vadovaujantis Buhalterinės apskaitos įstatymo 11 str. nuostatomis.

- už apskaitos organizavimą ir apskaitos dokumentų išsaugojimą atsakingi asmenys<sup>135</sup> – ūkio subjekto vadovas.

Pagal ATPK 173<sup>1</sup> straipsnį už apskaitos taisyklių pažeidimus administracinė atsakomybėn paprastai traukiami arba įmonių vadovai, arba vyr. finansininkai (buhalteriai).

Pagal MAĮ administracinė atsakomybėn už mokesčių vengimą traukiami ir baudos skiriamos asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus. Mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Mokestinių teisinių santykių subjektu bei pažeidimo subjektu šiuo atveju įvardinamas asmuo – fizinis asmuo arba juridinis asmuo. Juridiniu asmeniu taip pat laikoma bet kokia užsienio valstybės organizacija, pagal Lietuvos Respublikos ar užsienio valstybės įstatymus pripažįstama teisės subjektu<sup>136</sup>. Tuo tarpu baudų skyrimą už mokėtino mokesčio sumažinimą numatantis MAĮ 139 straipsnis subjekto sąvoką susiaurina – mokesčių įstatymų pažeidimo subjektu įvardina mokesčio mokėtoją, dėl nurodytų priežasčių neteisėtai sumažinusį mokėtiną mokestį. Mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį<sup>137</sup>. Mokestį, kaip prievolę valstybei struktūriškai sudaro ne tik pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokestį, bet ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčio mokėjimo tvarkos. Galimi atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokestį, tačiau faktinis šios prievolės vykdymas perkeliamas kitam asmeniui – mokestį išskaičiuojančiam asmeniui<sup>138</sup>. Mokesčių vengimo subjektu šiuo atveju bus tas asmuo, kuriam mokesčio įstatyme nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir faktiškai jį sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus. Todėl mokesčių mokėtoju pagal MAĮ laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, kuriam šio įstatymo nuostatos taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui.

MAĮ pateikia bendrą mokesčio mokėtojo sąvokos išaiškinimą. Tuo tarpu atskirų mokesčių įstatymai šią sąvoką konkretizuoja, nustatydami eilę papildomų specialiųjų individualaus subjekto požymių, kuriuos turi atitikti administracinė atsakomybėn už konkrečius mokesčio įstatymo pažeidimus traukiamas asmuo. Pavyzdžiui, pagal Naftos ir dujų mokesčio įstatymą<sup>139</sup>, numatantį žymiai didesnių sankcijų taikymą nei MAĮ, naftos ir dujų išteklių mokesčio mokėtojai yra Lietuvos ir užsienio apmokestinamieji vienetai (kaip jie apibrėžti Pelno mokesčio įstatyme) bei fiziniai asmenys, išgaunantys naftą ir dujas Lietuvos Respublikos teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje<sup>140</sup>. Net ir šis mokesčio mokėtojo sąvokos apibrėžimas nepateikia visų mokestinių teisinių santykių dalyvio teisinio subjektiškumo požymių, kurių visumą būtina konstatuoti norint

<sup>135</sup> Vadovaujantis Buhalterinės apskaitos įstatymo 21 str. 1 ir 2 d. nuostatomis.

<sup>136</sup> MAĮ 2 str. 2 d.

<sup>137</sup> MAĮ 2 str. 15 d.

<sup>138</sup> Pavyzdžiui, pajamų mokestį nuo su darbo santykiais susijusių pajamų privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą ne šias pajamas gaunantis asmuo, o jo darbdavys kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo.

<sup>139</sup> Valstybės žinios. 2003, Nr. 51-2253.

<sup>140</sup> Naftos ir dujų mokesčio įstatymo 2 str.



patraukti asmenį administracinėn atsakomybėn už įstatymo pažeidimus. Dalies požymių, charakterizuojančių subjekto teisinį statusą (įsisteigimui taikytiną teisę, buveinės buvimo vietą, registraciją), apibūdinimo tenka ieškoti Pelno mokesčio įstatyme pateiktuose Lietuvos apmokestinamojo vieneto ir užsienio apmokestinamojo vieneto sąvokų išaiškinimuose<sup>141</sup>.

Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, taip pat numatantis savarankišką nuobaudų sistemą, už šio įstatymo pažeidimus bei vengimą mokėti mokesčių, atsakomybę už PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymą numato ne tik PVM mokėtojui, bet ir apmokestinamajam asmeniui arba bet kokiam kitam asmeniui. Todėl tampa svarbu išsiaiškinti, kokius administracinėn atsakomybės traukiamo asmens subjektiškumo požymius išskiria kiekviena iš minėtų sąvokų. PVM mokėtojas apibūdinamas kaip asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju<sup>142</sup>. Apmokestinamojo asmens sąvokos turinys atskleidžiamas per Lietuvos Respublikos ir užsienio apmokestinamojo asmens sąvokų išaiškinimą<sup>143</sup>. Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, vykdamas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą<sup>144</sup>. Užsienio apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdamas: 1) užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, arba 2) bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas vienetas, arba 3) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Lietuvos Respublika<sup>145</sup>. Kaip matyti iš aukščiau pateiktų sąvokų išaiškinimų, vienas iš apmokestinamąjį asmenį charakterizuojančių požymių yra ekonominės veiklos vykdymas. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo prasme ekonomine veikla laikoma veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdamas siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdamas siekiama gauti pelno)<sup>146</sup>. Tuo pačiu įstatymas išskiria atvejus, kai tam tikra veikla nėra laikoma ekonomine veikla. Administracinėn atsakomybėn už mokesčio nesumokėjimą gali būti patrauktas ne tik PVM mokėtojas bei apmokestinamasis asmuo, bet ir bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau šio PVM įstatymo nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM ir jo nesumokėjęs<sup>147</sup>.

<sup>141</sup> Pagal Pelno mokesčio įstatymo 2 str. 2 ir 3 d. nuostatas, Lietuvos apmokestinamasis vienetas yra juridinis asmuo, įregistruotas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, o užsienio apmokestinamasis vienetas – užsienio valstybės juridinis asmuo ar organizacija, kurių buveinė yra užsienio valstybėje ir kurie įsteigti arba kitokiu būdu organizuoti pagal užsienio valstybės teisės aktus, taip pat bet kuris kitas užsienyje įsteigtas, įkurtas ar kitaip organizuotas apmokestinamasis vienetas.

<sup>142</sup> PVM įstatymo 2 str. 28 d. nuostatos.

<sup>143</sup> Apmokestinamasis asmuo – Lietuvos Respublikos arba užsienio apmokestinamasis asmuo (PVM įstatymo 2 str. 2 d).

<sup>144</sup> PVM įstatymo 2 str. 15 d.

<sup>145</sup> PVM įstatymo 2 str. 38 d.

<sup>146</sup> PVM įstatymo 2 str. 6 d.

<sup>147</sup> Jeigu nustatoma, kad apmokestinamasis asmuo arba bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau šio įstatymo nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjo, apskaičiuojama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos PVM sumos dydžio bauda (PVM įstatymo 123 str. 3 d.).

Atkreiptinas dėmesys, kad ekonominiu požiūriu PVM mokėtojas yra galutinis prekių (paslaugų) vartotojas, kuris nėra įvardinamas mokesčio mokėtoju pagal mokesčių teisę ir todėl netampa teisinės atsakomybės už šio mokesčio vengimą subjektu. Pagal įstatymą mokesčių mokėtoju išlieka prekių ar paslaugų gamintojas bei importuotojas, kuris įskaičiuoja mokesčio sumą į prekės (paslaugos) kainą. Tokiu būdu mokesčio našta perkeliama vartotojui, kuris moka už prekę mokesčio dydžiu padidintą kainą, o gamintojas tik perveda į biudžetą iš vartotojų surinktą mokestį. Su tokių įstatyminiu mokesčių naštos perkėlimu susiduriame ir kitų netiesioginių mokesčių atvejais.

Pateikti pavyzdžiai labai aiškiai iliustruoja, kad už mokesčių įstatymų pažeidimus bei mokesčių vengimą administracinė atsakomybė traukiamų asmenų teisinis subjektiškumas apibrėžiamas visa eile sudėtingų požymių, kurių sudėtis skiriasi priklausomai nuo to, už kokią mokesčių teisės pažeidimą ir kokio konkretaus mokesčio vengimą asmuo yra traukiamas atsakomybėn.

Mokestinių teisinių santykių dalyvių subjektiškumo klausimai ne kartą buvo nagrinėti ir teisminėse instancijose. Vyriausiasis administracinis teismas, pasisakydamas dėl fizinio asmens kaip pajamų gavėjo ir mokesčio mokėtojo pareigos apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, vienoje iš priimtų nutarčių<sup>148</sup> konstatavo, kad užsienio valstybės kompanija, veikianti už Lietuvos valstybės ribų, nėra mokestį išskaičiuojantis subjektas, todėl šios kompanijos darbuotojo (Lietuvos Respublikos gyventojų), kaip pajamų gavėjo ir mokesčio mokėtojo, pareiga - apskaičiuoti ir sumokėti įstatymo nustatytus mokesčius. Šios bylos ginčo dalyką sudarė fizinių asmenų pajamų mokestis bei pajamų apmokestinimo reglamentavimo klausimai.

Kitoje administracinėje byloje<sup>149</sup> Vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, kad mokesčių įstatymų požiūriu fizinis asmuo, kaip privatus subjektas, to paties asmens įsteigta individuali įmonė ir jo įsteigtas ūkininko ūkis yra atskiri, skirtingai organizuoti konkrečiai veiklai, tvarkantys atskirą buhalterinę apskaitą teisės subjektai (asmens), apmokestinami pagal skirtingas taisykles. Jų sutapatinti mokesčių teisėje negalima.

Panašią tik kiek platesnę (apimančią ir teisinės atsakomybės aspektą) išvadą yra suformulavęs ir Konstitucinis Teismas, 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimo<sup>150</sup> konstatuojamojoje dalyje pažymėjęs, kad ūkio subjektai (ir turintys juridinio asmens teises, ir jų neturintys) ir jų savininkai (darbuotojai), kaip mokestinių santykių dalyviai, nėra tapatūs. Todėl nėra teisinio pagrindo teigti, kad administracinės arba baudžiamosios atsakomybės, kurion už mokesčių

<sup>148</sup> LVAT 2003-06-11 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>4</sup>-557-2003).

<sup>149</sup> LVAT 2004-11-26 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>14</sup>-947-2004).

<sup>150</sup> LR Konstitucinio Teismo 2000-12-06 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos ATPK 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios, 2000, Nr. 105-3318.

įstatymų pažeidimus traukiami fiziniai asmenys – įmonių, įstaigų, organizacijų darbuotojai ar savininkai, atsakingi už teisingą mokesčio apskaičiavimą ir sumokėjimą į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, subjektas, kaip teisinio santykio dalyvis, sutampa su atsakomybės, nustatytos šioms įmonėms, įstaigoms, organizacijoms, subjektu.

Vis tik individualių įmonių ir individualių įmonių savininkų teisinis statusas sprendžiant administracinės atsakomybės taikymo klausimus aptartinas atskirai. Atsižvelgiant į tai, kad individualios įmonės turtas nėra atskirtas nuo jos savininko turto, o ATPK ir MAĮ skirtingai apibrėžia mokesčių įstatymų pažeidimo subjektus, galima situacija, kai tam pačiam nuosavybės teisės subjektui – individualios įmonės savininkui – už tą patį pažeidimą bus paskirtos kelios administracinės nuobaudos<sup>151</sup>. Vyriausiasis administracinis teismas vienoje iš nutarčių<sup>152</sup> konstatuodamas, kad pagal galiojantį teisinį reguliavimą individuali įmonė yra savarankiškas teisės subjektas (atskirtas nuo savininko) tiek mokesčių teisės, tiek civilinės teisės prasme, kartu pažymėjo, kad individuali įmonė pagal savo pobūdį yra specifinė ūkininkavimo forma, ji pagal savo pobūdį negali būti laikoma savarankišku nuo savininko teisės subjektu.

Minėto klausimo sprendimui tikslinga pasitelkti Vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. kovo 23 d. sprendimu<sup>153</sup> suformuluotas teisės aiškinimo taisykles dėl ekonominių sankcijų teisinės prigimties bei dvigubo baudimo uždraudimo (*non bis in ideam*) principo pažeidimo tais atvejais, kai už tą pačią veiką individualiai įmonei skiriamos ekonominės sankcijos, o šios įmonės savininkui – administracinė nuobauda pagal ATPK<sup>154</sup>. Teismas konstatavo, kad Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos protokolo Nr.7 4 straipsnio 1 dalyje, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje ir Europos Tarybos Ministrų komiteto rekomendacijos Nr. R(91)1 „Dėl administracinių nuobaudų“ 3 principu įtvirtintas *non bis in idem* principas, reiškiantis, kad niekas negali būti persekiojamas ir baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą, už kurio padarymą jis jau buvo nubaustas pagal įstatymą, arba išteisintas. Sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo „baudžiamas“, t. y. ar konkrečia atsakomybės forma pirmiausia buvo siekiama nubausti pažeidimą padariusį asmenį; 2) ar asmuo baudžiamas už tą patį pažeidimą (pažeidimo, arba neteisėtos veikos tapatumas); 3) ar pakartotinai baudžiamas asmuo yra tas pats (asmens tapatumas)<sup>155</sup>. Be to, asmens ir neteisėtos veikos tapatumo kriterijai negali būti taikomi

<sup>151</sup> Už tą patį mokesčių įstatymų pažeidimą administracinė atsakomybė pagal MAĮ ar atskirų mokesčių įstatymus taikoma individualiai įmonei (mokesčio mokėtojui), o pagal ATPK – ir jos savininkui.

<sup>152</sup> LVAT 2005-02-10 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>14</sup>-150-2005).

<sup>153</sup> LVAT 2005-03-23 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-39-2005).

<sup>154</sup> Šioje byloje nagrinėtas ekonominių sankcijų pagal Tabako kontrolės įstatymą bei administracinės nuobaudos pagal ATPK skyrimo individualios įmonės savininkui suderinimo klausimas. Taikant analogijos metodą, suformuluotomis teisės aiškinimo taisyklėmis galima vadovautis ir sprendžiant ekonominių sankcijų pagal MAĮ skyrimo klausimą.

<sup>155</sup> Šioje byloje nustatyta, kad ekonominė sankcija juridiniam asmeniui – individualiai įmonei ir administracinė nuobauda asmeniui – šios įmonės savininkui buvo paskirtos už tą pačią veiką. Vertinant atsakomybės patrauktų asmenų tapatumą nustatyta, kad šių subjektų valia, susijusi su pasirinktu neteisėtu elgesiu, yra skirtinga, tačiau

formaliai: sprendžiant, ar konkrečiu atveju asmuo ir neteisėta veika buvo tapatūs, turi būti įvertinamos visos reikšmingos bylos aplinkybės.

#### 3.2.4. Pažeidimo subjektyvioji pusė

Mokesčių įstatymo pažeidimo subjektyvioji pusė – pažeidimo sudėties elementas, parodantis pažeidimą padariusio asmens vidinį, atsispindintį psichikoje, santykį su daroma teisei priešinga veika bei jos padariniais. Asmuo, nesuvokiantis savo veiksmų ar negalintis jų kontroliuoti, negali būti patrauktas teisinėn atsakomybė, nors to asmens veiksmai ir turi pažeidimo požymių. Teisės pažeidimo subjektyviosios pusės požymiai yra kaltė, nusižengimo motyvas ir tikslas.

Jeigu asmuo dėl padaryto įstatymo pažeidimo yra nekaltas, jam viešosios teisės atsakomybės priemonės, nesant vieno iš atsakomybės pagrindų, netaikomos. MAĮ ir atskirų mokesčių įstatymuose nustatytos finansinės sankcijos – baudos yra mokesstinės atsakomybės priemonė, todėl gali būti taikoma tik esant kaltiems mokesčio mokėtojo veiksams, t. y. tuo atveju, kai jis turėjo ir galėjo numatyti, kad savo veiksmais pažeidė šį įstatymą, dėl ko nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą.

##### 3.2.4.1. Kaltė ir jos formos mokesčių įstatymų pažeidimuose

Svarbiausias mokesčių įstatymų pažeidimo subjektyviosios pusės požymių yra kaltė – asmens psichinis santykis su daroma veika ir jos padariniais.

Kaltė apibūdinama intelekto ir valios aspektu. Intelektas reiškia, kad asmuo sugeba suvokti reiškinius, su kuriais susiduria, ir veikas, kurias atlieka. Valia – tai asmens sugebėjimas ne tik suvokti savo veiksmus, bet ir juos valdyti. Šie du elementai apsprendžia asmens pakaltinamumą ir kaltės formą. Tik pakaltinamas asmuo, suvokiantis savo teisei priešingų veiksmų prasmę ir sugebantis juos valdyti, gali būti patrauktas teisinėn atsakomybėn, nes tik tokio asmens veikoje gali būti kaltė. ATPK, MAĮ bei kituose mokesčių įstatymuose nustatytos finansinės sankcijos – baudos yra teisinės atsakomybės priemonės, todėl gali būti taikomos tik esant kaltiems mokesčio mokėtojo veiksams, t. y. tuo atveju, kai jis turėjo ir galėjo numatyti, kad savo veiksmais pažeidė šiuos įstatymus, dėl ko nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą mokesčio sumą.

---

administracinės nuobaudos ir ekonominės sankcijos taikymo neigiami padariniai realiai gali paveikti vieno ir to paties asmens, t.y. įmonės savininko, turtinę padėtį. Esant tokiom aplinkybėm teismas pripažino, kad Valstybinė tabako ir alkoholio kontrolės tarnyba už tą pačią neteisėtą veiką nubaudusi įmonės savininką administracine nuobauda (pagal ATPK) ir paskyrusi ekonominę sankciją individualiai įmonei (pagal Tabako kontrolės įstatymą), pažeidė *non bis in idem* principą.

Taikant administracinę atsakomybę, taip pat kaip ir baudžiamąją, skiriamos dvi kaltės formos – tyčia ir neatsargumas. Kaltė mokesčių įstatymų pažeidimuose gali būti ir tyčios, ir neatsargumo formos. Mokesčio įstatymo pažeidimas laikomas padarytu tyčia, kai jį padaręs asmuo suvokia savo veikos priešingumą teisei, numato žalingas pasekmes ir siekia jų arba nesiekia, bet sąmoningai leidžia joms atsirasti. Pavyzdžiui, asmuo žino, kokie yra mokesčio įstatymo reikalavimai apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, bet stengiasi jį sumažinti ir nesilaiko Pelno mokesčio įstatymo bei kitų teisės aktų reikalavimų dėl pajamų ir sąnaudų pripažinimo tvarkos, nors žino kokios gali būti šių veiksmų pasekmės.

Mokesčio įstatymo pažeidimas bus padarytas dėl neatsargumo, kai jį padaręs asmuo numatė, kad savo veiksmais ar neveikimu gali pažeisti mokesčio įstatymą ir sukelti žalingas pasekmes, tačiau lengvabūdiškai tikėjosi to išvengti (lengvabūdiškas pasitikėjimas) arba nenumatė, kad jo veika gali pažeisti mokesčio įstatymą ir kilti tokios pasekmės, nors turėjo ir galėjo tai numatyti (nerūpestingumas). Pavyzdžiui, individualios įmonės savininkas žino buhalterinės apskaitos tvarkymą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimus, tačiau jų nevykdo arba vykdo aplaidžiai ir numato, kad dėl to nebus galima tinkamai įvykdyti mokesčių prievolių ir tai gali sukelti žalingas pasekmes, bet lengvabūdiškai tikisi to išvengti (lengvabūdiškas pasitikėjimas) arba nežino buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimų ir nenumato, kad dėl to nebus galima tinkamai įvykdyti mokesčių prievolių, bet pagal savo teisinį statusą tai privalo žinoti (nerūpestingumas).

Kaltės forma labai svarbi sprendžiant atsakomybės klausimą. Išaiškinus vienus ar kitus mokesčio įstatymo pažeidimus, juos nagrinėjantis pareigūnas privalo išaiškinti ir fiksuoti ne tik pažeidimo faktą, bet ir visas aplinkybes, padedančias nustatyti mokesčio mokėtojo kaltės formą.

Pagal MAĮ bei kitus mokesčių įstatymus administracinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus bei mokesčių vengimą traukiami ne tik fiziniai, bet ir juridiniai asmenys. Visiems jiems taikomos tokios pačios kaltės taisyklės, jokių išimčių šiuo aspektu teisės aktai nenumato. Tai patvirtina ir teismų praktika.

Minėta, kad teisinės atsakomybės tik už kalto asmens atliktą veiką principo traktavimas mokesčių įstatymuose pasisuko kita linkme nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojus dabartinei MAĮ redakcijai. Atitinkamai keitėsi ir teismų praktika šiuo klausimu.

Galiojant ankstesnės redakcijos 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatymui Nr. I-974, teisinės atsakomybės tik už kaltą veiką principas buvo įtvirtintas minėtoje šio įstatymo normoje, numačiusioje, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skiriant didesnę ar mažesnę baudą. Vyriausias administracinis teismas priimtose nutartyse taip pat nekartą konstatavo, kad kaltė kaip atsakomybės sąlyga turi būti vertinama sprendžiant ekonominių sankcijų už netinkamą mokesčių prievolės įvykdymą taikymo

klausimą<sup>156</sup> ir kad ekonominė sankcija pagal MAĮ gali būti skiriama tik esant bendrosioms teisinės atsakomybės sąlygoms, tame tarpe ir mokesčio mokėtojo ar mokesčių išskaičiuojančio asmens kaltei dėl padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo<sup>157</sup>. Tačiau net ir esant minėtoms įstatyminėms nuostatomis (įtvirtinančioms atsakomybę tik už kaltą veiką), pasak Mokestinių ginčų komisijos, už nustatytus mokesčių įstatymų pažeidimus mokesčių administratorius, skirdamas baudas mokesčių mokėtojui, pastarojo kaltę preziumodavo arba nurodydavo, kad skiriant baudas mokesčių mokėtojo kaltės iš viso nereikia<sup>158</sup>. Mokesčių administratorius nepagrįstai netaikydavo MAĮ nuostatos, jog baudos dydis priklauso nuo mokesčio mokėtojo kaltės formos.

2004 m. gegužės 1 d. įsigaliojęs 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112<sup>159</sup> įtvirtino mokesčių mokėtojo kaltumo prezumpciją. Pagal šio įstatymo 139 straipsnio 1 dalį bauda gali būti skiriama už veikas, kuriomis buvo neteisėtai sumažintas mokėtinas mokestis, o baudos dydis gali siekti nuo 10 iki 50 procentų mokėtinos mokesčio sumos dydžio, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Kaltės nebuvimas įstatyme nurodomas kaip pagrindas atleisti nuo paskirtos baudos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, vertindamas šias įstatymo nuostatas, 2005 metais priimtoje nutartyje<sup>160</sup> padarė išvadą, jog bauda turi būti laikoma represine priemone, kurioje yra išreikštas nubaudimo elementas bei siekiama prevencinių tikslų. Teismas konstatavo, kad skiriant baudą už mokėtino mokesčio sumažinimą, mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama, nes mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos mokėjimo, jei nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Todėl baudos, skiriamos pagal mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus, turi būti laikoma griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama.

Toks traktavimas, įtvirtinantis mokesčių mokėtojo kaltumo prezumpciją, palengvino baudos skyrimo procedūrą, suteikė daugiau galių mokesčių administratoriui kovojant su mokesčių įstatymų pažeidėjais bei mokesčių vengiančiais asmenimis. Tačiau tuo pačiu sudarė prielaidas vieno iš esminių viešosios teisės principų – atsakomybės tik už kalto asmens atliktą veiką principo, pagal kurį atsakomybė tik už objektyvius veiksmus, neatsižvelgiant į asmens valią, negali būti taikoma – pažeidimui. Be to, kaltės prezumpcijos atveju iškyla klausimas, kuri kaltės forma turėtų

<sup>156</sup> LVAT 2001-05-31 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>7</sup>-453/2000).

<sup>157</sup> LVAT 2003-01-03 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>3</sup>-88-2003); LVAT 2003-03-25 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-307-2003).

<sup>158</sup> Mokestinių ginčų komisijos 2004 m. veiklos ataskaitos duomenys.

<sup>159</sup> Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

<sup>160</sup> LVAT 2005-02-09 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-141-2005).

būti preziumuojama, kadangi nuo to priklauso skiriamos baudos dydis<sup>161</sup>. Taip pat lieka neaišku aišku, ar kaltė turi būti preziumuojama visų pažeidimų atveju. Atkreiptinas dėmesys, kad Europos Tarybos Ministrų Komiteto 1991 m. vasario 13 d. rekomendacijoje Nr. R(91)1 valstybėms rekomenduojama įrodinėjimo našta skirti būtent administracijai. Manytume, kad ši mokesčių administratoriui tenkanti įrodinėjimo našta neturėtų apsiriboti tik objektyviosios mokesčių įstatymų pažeidimo pusės aplinkybių įrodymu, bet būtų taikoma ir subjektyviosios pusės atžvilgiu.

### 3.2.4.2. Mokesčių mokėtojo kaltę šalinančios aplinkybės

Sprendžiant mokesčių mokėtojų kaltės klausimą, būtina atkreipti dėmesį į kaltę šalinančias aplinkybes, sudarančias pagrindą atleisti mokesčio mokėtoją nuo paskirtų baudų. MAĮ 141 straipsnis numato šiuos atleidimo nuo paskirų baudų mokėjimo pagrindus:

- 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;
- 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas;
- 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaro žala biudžetui;
- 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais<sup>162</sup>.

Pirmasis atleidimo nuo paskirų baudų mokėjimo pagrindas nelaikytinas mokesčio mokėtojo kaltę šalinančiu veiksmu, kadangi neįvardina jokių konkrečių šią kaltę šalinančių aplinkybių, o tik perkelia pačiam mokesčio mokėtojui kaltės buvimą, o tiksliau jos nebuvimą, įrodinėjimo našta, tuo įtvirtinant mokesčio mokėtojo kaltumo prezumpciją. Įdomu ir tai, kad įstatymas, nustatydamas kokia informacija apie mokesčių mokėtoją nelaikoma paslapyje<sup>163</sup>, mokesčių mokėtojo kaltės įrodymą sieja ne su asmens neteisėtą elgesį patvirtinančiomis aplinkybėmis, o tik su tuo, ar mokesčių mokėtojas pasinaudojo jam suteikta procesine teise apskusti mokesčių administratoriaus jo atžvilgiu priimtą sprendimą – mokesčių mokėtojo kaltę

<sup>161</sup> Pavyzdžiui, vertinant pažeidimo pobūdį viena iš baudą didinančių aplinkybių yra dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui.

<sup>162</sup> Dėl telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo paskirtų baudų tik tuo atveju, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją ar jo atstovą (MAĮ 141 str. 1 d. 4 p.).

<sup>163</sup> Paslapyje nelaikoma informacija, susijusi su mokesčių teisės aktų pažeidimais, kai mokesčių mokėtojo kaltė už mokesčio įstatymo pažeidimus įrodyta. Šią informaciją mokesčių administratorius gali paskleisti be mokesčių mokėtojo sutikimo ar žinios (MAĮ 38 str. 2 d. 6 p. ir 3 d.).

laikoma įrodyta, kai mokesčių mokėtojas per įstatymų nustatytus terminus ir tvarka neapskundė mokesčių administratoriaus veiksmų arba kai apskundus mokesčių administratoriaus veiksmus skundą nagrinėjanti institucija savo sprendimu jų nepripažįsta neteisėtais ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas įstatymų nustatytais terminais bei tvarka neapskundė, arba kai skundą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepripažįstantis mokesčių administratoriaus veiksmų neteisėtais, yra galutinis<sup>164</sup>. Vien ta aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas neskundė jam nepalankaus (numatančio ekonominių sankcijų taikymą) mokesčių administratoriaus sprendimo, nesant kitų kaltės įrodymų, neleidžia pagrįstai teigti, kad administracinė atsakomybėn patrauktas asmuo yra tikrai kaltas dėl jam inkriminuotų mokesčių įstatymų pažeidimų. Mokestinio ginčo neinicijavimas gali būti sąlygotas ne tik kaltės pripažinimo, bet ir įvairių kitų svarbių aplinkybių (laiko ar lėšų trūkumo, nepakankamos kompetencijos, informacijos trūkumo ir pan.).

Vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas antrąjį atleidimo nuo paskirų baudų mokėjimo pagrindą (jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti) padarė išvadą, kad šis atleidimo nuo baudos pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios<sup>165</sup>. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tada eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti.

Remiantis trečiuoju pagrindu mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo paskirtų baudų tuo atveju, kai jo veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, tačiau nepadaro žalos biudžetui. Ši įstatyminė nuostata nėra visiškai aiški, kadangi nenustačius žalos biudžetui, t.y. nepriskaičiavus papildomai mokesčių, nėra pagrindo ir skirti baudą, kurios dydis nustatomas procentine išraiška nuo priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos. Šios nuostato neaiškumą patvirtina ir administracinių teismų praktika taikant minėtą atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindą. Pavyzdžiui, Vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. vasario 9 d. nutartimi<sup>166</sup> patvirtino pirmos instancijos teismo priimtą sprendimą atleisti mokesčio mokėtoją nuo paskirtos baudos konstatavus, kad dėl mokesčių įstatymų pažeidimų žalos biudžetui nepadaryta. Tačiau iš bylos aplinkybių matyti, kad bendrovė padarė žalą biudžetui deklaruodama per didelę iš biudžeto gražintino PVM sumą bei deklaruodama ir į valstybės biudžetą sumokėdama per mažą juridinių

<sup>164</sup> MAĮ 38 str. 2 d. 6 p.

<sup>165</sup> LVAT 2005-02-09 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-141-2005).

<sup>166</sup> LVAT 2005-02-09 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-141-2005).



asmenų pelno mokesčio sumą. To neginčijo ir pati bendrovė, savo prašymą atleisti nuo paskirtų baudų grindusi visai kitu pagrindu. Minėtą sprendimą teismas priėmė motyvuodamas tuo, kad bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu turėjo mokesčio permoką, kuri iš esmės padengia žalą, kurią laiku nesumokėdamas mokesčių biudžetui galėjo padaryti pareiškėjas (mokesčių mokėtojas). Vertinant tai, kad kalbama apie realius praeitis faktus (mokesčiai nebuvo sumokėti) tariamosios nuosakos vartojimas ir prielaidų darymas (nesumokėdamas galėjo padaryti) neatrodo visiškai įtikinamai. Mokesčio mokėtojo turima mokesčio permoka, atlikus tam tikras procedūras (mokesčių mokėtojui pateikus prašymą, administratoriui priėmus sprendimą arba administratoriaus nurodymu) gali būti panaudota naujai atsiradusiems mokesčiniams įsipareigojimams vykdyti (tame tarpe ir paskirtų baudų sumokėjimu), tačiau nešalina mokesčio mokėtojo teisei priešingos veikos pavojingumo ir sukeltų padarinių – žalos biudžetui.

Pakankamai aiškiu ir akivaizdžiai mokesčio mokėtojo kaltę šalinančiu laikytinas ketvirtasis atleidimo nuo paskirtų baudų pagrindas – kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Klaidingas paaiškinimas ar konsultacija tiesiogiai veikia vieną iš kaltės aspektų – intelektą, nes mokesčio mokėtojo suvokimą, susijusį su mokesstinės prievolės įvykdymu, nukreipia klaidinančia linkme ir tai kliudo jam tinkamai įvykdyti savo pareigas. Tai pripažįsta ir teismai. Pavyzdžiui, 2003 m. kovo 25 d. nutartyje<sup>167</sup> Vyriausiasis administracinis teismas pripažino, kad mokesčio administratoriaus klaidinantis mokesčio įstatymo aiškinimas leido mokesčio mokėtojui manyti, jog jis neprivalo mokesčio deklaruoti, o tai sukliudė jam tinkamai vykdyti šią pareigą. Neįrodžius kaltės, mokesčių administratoriaus nurodymas skirti pareiškėjui baudą šioje byloje buvo panaikintas.

Nuo paskirų baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokesčio ginčo metu – ir mokesčio ginčą nagrinėjanti institucija. Pažymėtina tai, kad įstatymų leidėjai mokesčio mokėtojo atleidimą nuo baudų sieja ne tik su aukščiau minėtų atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindų buvimu ir jų pagrįstumo pripažinimu, bet ir su baudos skyrimą sąlygojusios mokesstinės prievolės įvykdymu – nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas<sup>168</sup>.

### **3.2.4.3. Kiti mokesčių įstatymų pažeidimų subjektyviosios pusės požymiai**

<sup>167</sup> LVAT 2003-03-25 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-307-2003).

<sup>168</sup> MAI 141 str. 2 d. nuostatos.

Mokesčių įstatymų pažeidimų subjektyviosios pusės papildomi požymiai, padedantys geriau atskleisti teisės pažeidėjo psichinį santykį su daroma veika ir galintys turėti reikšmės pažeidimų kvalifikavimui, yra veikos motyvas ir tikslas.

Veikos motyvas – tai paskatos, dėl kurių daromas teisės pažeidimas. Mokesčio įstatymo pažeidimo atveju tokiomis paskatomis gali būti, pavyzdžiui, noras nuslėpti realius įmonės veiklos rezultatus, bet kokiomis priemonėmis įgyti konkurencinį pranašumą ir pan. Svarbu tai, kad motyvai (paskatos) nėra minimi tarp veiką kvalifikuojančių požymių nei vienoje ATPK bei mokesčių įstatymų teisės normoje, nustatančioje atsakomybę už mokesčių vengimą. Tai parodo, kad įstatymų leidėjas, nustatydamas administracinės atsakomybės poveikio priemones už tokią visuomenei pavojingą veiką kaip mokesčių vengimas, neteikia jokios reikšmės, iš kokių paskatų teisės pažeidėjai nesilaiko mokesčių įstatymuose bei kituose teisės aktuose jiems nustatytų teisinių paliepimų ar draudimų, susijusių su tinkamu mokesčių prievolių vykdymu. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių vengimo motyvai (paskatos) nėra numatyti tarp veiką kvalifikuojančių požymių, asmenį traukiant administracinę atsakomybę nėra būtina nustatyti veikos motyvus. Tačiau jų nustatymas gali įtakoti skiriamos baudos dydį.

Pažeidimo tikslas – tai tas rezultatas, kurio siekiama teisei priešinga veika<sup>169</sup>. Mokesčių įstatymų pažeidimo tikslas yra mokėti mažesnius mokesčius ar visai jų nemokėti. Skirtingai nei veikos motyvai, mokesčių vengimo tikslas yra įtrauktas į administracinę atsakomybę už šią veiką numatančių teisės normų sudėty, todėl šalia objektyviają neteisėtos veikos pusę charakterizuojančių požymių bei asmens kaltės, būtina nustatyti ir tokį mokesčių įstatymo pažeidimo kvalifikacinį požymį kaip tikslas (siekis) išvengti mokesčių.

ATPK specialiosios dalies 172<sup>1</sup> straipsnio 3 dalyje nustatyta tam tikrų asmenų atsakomybė už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimą, neteisėtų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimą siekiant nuslėpti arba nuslepiančios mokesčius. Apskaitos taisyklių pažeidimus, kaip administracinės teisės pažeidimus, kvalifikuojančios kodekso normos taip pat išskiria siekį nuslėpti mokesčius kaip šią veiką charakterizuojantį požymį – sankcijos numatytos už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą siekiant nuslėpti arba nuslepiančios tam tikro dydžio sumos mokesčius, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį<sup>170</sup>.

MAĮ taip pat išskiria mokesčių įstatymų pažeidimų tikslą, nustatydamas, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintą

<sup>169</sup> Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004, P. 434.

<sup>170</sup> ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalies nuostatos.

(įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Tikslo išvengti mokesčius, kaip pagrindinio ar vienintelio atliekamų sandorių tikslo nustatymas bei įrodymas ypač svarbus tais atvejais, kai konstatuojamas piktnaudžiavimas teise siekiant mokestinės naudos (mokesčių vengimas siaurąja prasme). Šiais atvejais mokesčių mokėtojo atliekami atskiri veiksmai teisės aktų reikalavimų formaliai nepažeidžia, todėl juos tampa sunku atriboti nuo jokiems teisės aktams neprieštaraujančios mokesčio mokėtojo veiklos siekiant legaliais būdais sumažinti mokestinę naudą. Kaip jau buvo minėta, pagrindinis kriterijus, pagal kurį galima atskirti teisėtą mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo, yra tikslas. Jeigu sandoris ar ūkinė operacija sudaroma visų pirma turint verslo tikslą, o mokestinė nauda atsiranda kaip pasekmė, tokiu atveju nebus galima konstatuoti mokesčių vengimo, nes būtent vengimo pagrindinis tikslas yra mokestinės naudos gavimas.

Vyriausiasis administracinis teismas, vienoje iš savo nutarčių<sup>171</sup> pasisakydamas prieš piktnaudžiavimą mokesčių srityje pažymėjo, kad piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu, realiai yra atliekamos ir buhalterinėje apskaitoje – neiškreipiant jų turinio – fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės–komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas, piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Svarbu tai, kad vien formalus ūkinių operacijų įforminimo atitikimas įstatymo reikalavimams neužkerta kelio nepripažinti tokiomis operacijomis siektų mokestinių teisinių pasekmių, jeigu šių operacijų tikslas buvo mokestinės naudos gavimas<sup>172</sup>. Teismas konstatavo, kad draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas negali būti ribojamas. Mokesčių mokėtojas turi būti sąžiningas. Tai reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Kadangi piktnaudžiavimo draudimas yra bendrasis teisės principas, šio principo ignoravimas reikštų, kad tiek teismai, tiek mokesčių administratorius privalo pripažinti piktnaudžiaujant sudarytus sandorius ir ginti piktnaudžiaujant įgytas teises, o tai neabejotinai reikštų viešojo intereso pažeidimą ir neigtų pačios teisės prasmę.

### **3.4. Skiriamos administracinės nuobaudos dydį sąlygojantys veiksniai**

<sup>171</sup> LVAT 2006-04-06 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-794/2006).

<sup>172</sup> Šioje byloje teismas konstatavo, kad mokesčio mokėtojo vykdytos ūkinės operacijos nepateisinamos ekonomine logika ir sudarytos piktnaudžiaujant mokesčių įstatymais, bendrovė papildomai įpareigota sumokėti į valstybės biudžetą priskaičiuotus mokesčius, delspinigius ir baudą.

Kalbant apie veikos, kuria vengiama mokėti mokesčius, baudžiamumą, buvo aptartos už šią veiką taikomos administracinės nuobaudos. Minėta, kad visais atvejais mokesčių teisės aktus pažeidusiam asmeniui taikomos ekonominės sankcijos – skiriamos baudos. ATPK, MAĮ bei Pridėtinės vertės mokesčio įstatymuose numatytų sankcijų dydis apibrėžiamas tam tikru intervalu, nurodant skiriamų baudų minimumą ir maksimumą. Pareigūnai, taikydami šias sankcijas už konkrečius teisės pažeidimus, turi atsižvelgti į visą eilę veiksnių, lemiančių didesnės arba mažesnės nuobaudos skyrimą. Šioje darbo dalyje ir nagrinėjama, kokie objektyviają ir subjektyviają teisės pažeidimo puses charakterizuojantys veiksniai įtakoja baudos skyrimą ir į ką turi atsižvelgti pareigūnas kiekvienu konkrečiu atveju skirdamas baudą.

ATPK 30<sup>2</sup> straipsnis įpareigoja skiriamos baudos dydį nustatyti pagal baudos dydžio sankcijoje nurodyto minimumo ir maksimumo vidurkį, atsižvelgiant į atsakomybę lengvinančias ar sunkinančias aplinkybes. Jeigu yra atsakomybę lengvinančių aplinkybių, baudos dydis mažinamas nuo vidurkio iki minimumo, o esant atsakomybę sunkinančių aplinkybių, baudos dydis didinamas nuo vidurkio iki maksimumo. Kai yra atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių, nuobauda skiriama atsižvelgiant į jų kiekį ir reikšmingumą.

Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, už mokesčių įstatymų pažeidimus, nuo priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos skiriama nuo 10 iki 50 procentų dydžio bauda. Reikalavimas, analogiškas minėtai ATPK nuostatai dėl baudos vidurkio taikymo, įtvirtintas ne pačiame MAĮ, o Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko įsakymu patvirtintoje Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje<sup>173</sup> – mokesčių administratoriui, skiriant mokesčių mokėtojui baudą ir nenustačius jokių baudų didinančių ar mažinančių aplinkybių, turi būti skiriama 30 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Minėta metodika turi vadovautis Valstybinės mokesčių inspekcijos darbuotojai. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčius administruoja bei baudas už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria ne tik mokesčių inspekcijos pareigūnai, o mokestinio ginčo metu paskirtų baudų pagrįstumo ir jų dydžio klausimus nagrinėja Mokestinių ginčų komisija bei teismai, manome, kad ši svarbi baudos skyrimo taisyklė turėtų būti įtvirtinta įstatyminiu lygiu – perkelta į MAĮ.

Vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, mokesčių administratorius privalo baudą mažinti ar didinti, atsižvelgdamas į šias MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nustatytas aplinkybes: padaryto pažeidimo pobūdį, mokesčių mokėtojas bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, į mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimą bei kitas aplinkybes, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

<sup>173</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007-03-28 įsakymas Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, Nr. 38-1433.

Atsižvelgdamas į *padaryto pažeidimo pobūdį*, mokesčių administratorius kiekvienu konkrečiu atveju turi vertinti pažeidimo padarymo faktus, aplinkybes, priežastis, pažeidimu padarytą žalą biudžetui. Pažeidimo pobūdis priklauso ir nuo to, kaip mokesčių mokėtojas vykdo jam mokesčių teisės aktuose pavestas pareigas.

Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje nurodoma eilė mokesčio mokėtojo teisei priešingą veiką charakterizuojančių požymių, kuriuos patvirtinančios aplinkybės vertinant pažeidimo pobūdį laikytinos baudą didinančiomis aplinkybėmis. Baudą mažinančių aplinkybių šiuo atveju nėra nurodoma.

Vertinant pažeidimo pobūdį baudą didinančiomis aplinkybėmis yra laikoma, jeigu:

- mokesčių mokėtojas sumažino mokėtiną mokestį ar visiškai jo išvengė siekdamas mokestinės naudos ir mokesčiai apskaičiuojami taikant turinio viršenybės prieš formą principą<sup>174</sup>;
- nėra galimybės mokesčių apskaičiuoti atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, kadangi mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokestį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus, dėl ko mokesčių administratorius mokesčius apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą<sup>175</sup>;
- vertinant su kontroliuojamų transakcijų kainodaros taikymu susijusių teisės aktų nuostatų taikymą, nustatoma, kad mokesčių mokėtojas turėjo tikslą gauti mokestinės naudos<sup>176</sup>;
- mokesčių mokėtojas, vykdydamas mokestines prievoles, elgėsi nesąžiningai<sup>177</sup>;
- dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veikslių ar neveikimo padaryta didelė žala (daugiau kaip 500 MGL) valstybės biudžetui;
- pažeidimas padarytas pakartotinai<sup>178</sup>;
- pažeidimų sistemiškumas<sup>179</sup>;
- apskaityti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko;

<sup>174</sup> Šiuo atveju mokesčių administratorius atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, išsiaiškina tikruosius sandorių, ūkinių operacijų sudarymo tikslus, dalyvių tarpusavio ryšius, ketinimus ir, neatsižvelgdamas į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, mokestį apskaičiuoja vadovaudamasis veiklos turiniui taikomomis apmokestinimo taisyklėmis.

<sup>175</sup> Ši aplinkybė neturi būti vertinama kaip baudą didinanti tais atvejais, kai mokesčių apskaičiuoti mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nėra galimybės ne dėl mokesčių mokėtojų kaltės. Tokiais atvejais mokesčių administratorius privalo vadovautis teisingumo bei protingumo kriterijais ir kiekvieną situaciją vertinti individualiai.

<sup>176</sup> Vertinant Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio ir kitų teisės aktų nuostatų taikymą.

<sup>177</sup> Pavyzdžiui, jeigu į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas žinojo ar turėjo galimybę žinoti, jog ankstesnėje jo įsigytos prekės apyvartos grandinėje buvo nesumokėti su šios prekės apyvarta susiję mokesčiai, jis laikytinas nesąžiningu.

<sup>178</sup> Pakartotinai padarytu pažeidimu laikomas mokesčių įstatymų pažeidimas, už kurį asmeniui jau buvo paskirta bauda.

<sup>179</sup> Pavyzdžiui, kai patikrinimo metu nustatomi pastovūs, pakartotiniai sandoriai su mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdančiais, mokesčių nemokančiais ar deklaracijų neteikiančiais ūkio subjektais.

- kitos aplinkybės, kurios vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais gali būti laikomos baudą didinančiomis.

*Mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi* gali būti ir baudą mažinančia, ir ją didinančia aplinkybe. Jei patikrinimo metu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas geranoriškai atliko jam nustatytą pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, ir nėra kitų baudą didinančių aplinkybių, jam skiriama mažesnė nei baudos vidurkyje nustatyto dydžio bauda. Priešingu atveju, jeigu mokesčių mokėtojas patikrinimo metu savo veiksmais arba neveikimu kliudo mokesčių administratoriui vykdyti savo funkcijas bei įgyvendinti teises, tokiam mokesčių mokėtojui yra pagrindas skirti didesnę nei baudos vidurkis dydžio baudą. Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi apima:

- savanorišką mokesčių teisės aktuose jam nustatytų pareigų vykdymą (mokesčių deklaracijų teikimą, mokesčių mokėjimą, kitų pareigų vykdymą);
- sąlygų, reikalingų patikrinimui atlikti sudarymą pagal turimas galimybes, netrukdydama mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių;
- mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingų dokumentų, kompiuterinės apskaitos duomenų, paaiškinimų bei pastabų dėl tikrinamojo dalyko geranorišką teikimą ir pan.

Atkreiptinas dėmesys, kad pakartotinio patikrinimo metu iš naujo vertinamos aplinkybės dėl mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi.

*Mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimu* laikoma tai, kad mokesčių mokėtojas iš esmės sutinka ir pripažįsta padarytą pažeidimą, sumoka trūkstamą mokesčio sumą ir pan. Tačiau vertinant šią aplinkybę trūkstamos mokesčio sumos sumokėjimas neturi būti vertinamas kaip pagrindinis kriterijus. Jeigu mokesčių mokėtojas nepripažįsta mokesčių įstatymo pažeidimo, tai kaip baudą didinanti aplinkybė vertinama ne visais atvejais, o tuomet, kai, pavyzdžiui, mokesčių administratorius nustato sistemingus, pakartotinius ar sąmoningus mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau mokesčių mokėtojas jų nepripažįsta.

Kaip minėta, MAĮ nepateikia baigtinio sąrašo baudos dydį sąlygojančių aplinkybių. Mokesčių administratorius gali atsižvelgti ir į *kitas aplinkybes, kurias jis pripažįsta svarbiomis, skirdamas didesnę ar mažesnę baudą*. Pagal šią nuostatą mokesčių administratorius, vadovaudamasis teisingumo ir protingumo kriterijais, turi teisę kiekvieno konkretaus pažeidimo atveju vertinti visas, jo manymu, svarbias aplinkybes (baudą didinančias ar mažinančias) ir skirti baudą, adekvačią padarytam pažeidimui.

Atsižvelgiant į tai, kad MAĮ nenustatytas detalus baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių sąrašas, skiriant baudas pagal šį bei kitus mokesčių įstatymus, mokesčių administratoriui rekomenduojama vadovautis ir atitinkamomis Lietuvos Respublikos ATPK nuostatomis, atsižvelgiant į mokesčių teisinių santykių specifiką. ATPK nuostatos dėl nuobaudos

skyrimo ypač svarbios asmenį traukiant atsakomybėn už šio kodekso specialiosios dalies straipsniuose numatytas veikas, susijusias su mokesčių vengimu. Atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių sąrašą nustato ATPK 31 ir 32 straipsniai<sup>180</sup>. Akivaizdu, kad atsižvelgiant į mokesčių teisinių santykių specifiką, ne visos šiuose straipsniuose įvardintos aplinkybės gali būti vertintinos kaip atsakomybę lengvinančios ar sunkinančios. Pavyzdžiui, mokesčių vengimo atveju atsakomybę lengvinančia negali būti ta aplinkybė, kad teisės pažeidimas padarytas dėl didelio susijaudinimo, kurį sukėlė neteisėti nukentėjusiojo veiksmai (vertinant tai, kad mokesčių vengimu žala padaroma valstybės finansams, o nukenčia tam tikros dalies pajamų negavęs valstybės biudžetas).

ATPK numato galimybę skirti mažesnę nei įstatymo numatyta administracinė nuobauda arba nuobaudos išvis neskirti – organas (pareigūnas), nagrinėjantis administracinės teisės pažeidimų bylas, atsižvelgdamas į aplinkybes, nurodytas šio kodekso 30 straipsnio 2 dalyje (bendrosios administracinių nuobaudų skyrimo taisyklės), taip pat į šio kodekso 31 straipsnyje nustatytas atsakomybę lengvinančias bei kitas įstatymų nenurodytas lengvinančias aplinkybes, vadovaudamasis teisingumo ir protingumo kriterijais, gali paskirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatyta minimali arba paskirti švelnesnę nuobaudą nei numatyta sankcijoje, arba visai neskirti administracinės nuobaudos. Šiuo atveju tikslinga atsižvelgti į anksčiau minėtas mokesčių įstatymuose įvardintas baudas mažinančias aplinkybes bei atleidimo nuo paskirtų baudų pagrindus.

Atsižvelgiant į tai, kad įstatymuose numatytiems baudų skyrimo kriterijams trūksta aiškumo (baudos dydį įtakojančių aplinkybių sąrašai nėra baigtiniai, daug vertinamojo pobūdžio kriterijų), didelis vaidmuo tenka mokesčius ginčus nagrinėjančioms ir ekonominių sankcijų skyrimo praktiką formuojančioms institucijoms. Administraciniai tesimai dažnai priima sprendimus dėl mokesčių mokėtojui paskirtos baudos švelninimo ar panaikinimo. Tačiau, kaip

---

<sup>180</sup> ATPK 31 str. numato tokias atsakomybę už administracinį teisės pažeidimą lengvinančias aplinkybes: 1) kaltininkas nuoširdžiai gailisi, padėjo išaiškinti pažeidimą ir jame dalyvavusius asmenis; 2) kaltininkas savo noru atlygino nuostolį ar pašalino padarytą žalą; 3) teisės pažeidimas padarytas dėl labai sunkios kaltininko materialinės padėties; 4) teisės pažeidimas padarytas dėl psichinės ar fizinės prievartos; 5) teisės pažeidimas padarytas pažeidžiant būtinojo reikalingumo sąlygas; 6) teisės pažeidimas padarytas peržengiant būtinosios ginties ribas; 7) teisės pažeidimas padarytas dėl didelio susijaudinimo, kurį sukėlė neteisėti nukentėjusiojo veiksmai; 8) teisės pažeidimą padarė nepilnametis; 9) teisės pažeidimą padarė nėščia moteris; 10) teisės pažeidimą padarė neįgalus asmuo (I, II grupių invalidas) ar asmuo, sulaukęs 65 metų.

ATPK 32 str. numato tokias atsakomybę už administracinį teisės pažeidimą sunkinančias aplinkybes: 1) teisės pažeidimas padarytas grupės asmenų; 2) teisės pažeidimas padarytas dėl chuliganiškų paskatų; 3) teisės pažeidimas padarytas pasinaudojant stichine nelaimė ar nelaimingu atsitikimu; 4) teisės pažeidimas sukėlė sunkias pasekmes ar didelį turtinį nuostolį; 5) pakartotinai per metus padarytas tokios pačios rūšies teisės pažeidimas, už kurį asmeniui jau buvo paskirta administracinė nuobauda; 6) teisės pažeidimas padarytas asmens, kuris pirmiau buvo padaręs nusikaltimą; 7) į teisės pažeidimą įtrauktas nepilnametis; 8) teisės pažeidimas padarytas neblaivaus asmens arba asmenų, apsvaigusiu nuo narkotinių, psichotropinių ar toksinių medžiagų.

Lietuvos Respublikos įstatymai gali numatyti ir kitokias atsakomybę už administracinį teisės pažeidimą lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes.

pastebi Mokestinių ginčų komisija<sup>181</sup>, teismai nebūna nuoseklūs sprenddami mokesčių mokėtojo atleidimo nuo paskirtų ekonominių sankcijų arba jų sumažinimo klausimus. Teismai priimdami sprendimą sumažinti ar panaikinti mokesčių mokėtojui paskirtą baudą akcentuoja labai skirtingas aplinkybes (pavyzdžiui: byloje nėra duomenų, kad mokesčių mokėtojas siekė tyčia pažeisti ar pažeidinėja mokesčių įstatymuose nustatytas pinigines prievoles valstybei; pažeidimas nėra piktybinis, mokesčių mokėtojas sąžiningai klydo; mokesčių mokėtojas anksčiau nėra baustas už mokesčių įstatymų pažeidimus; mokesčių mokėtojas nežinojo, jog įmonė įsteigta panaudojus pavogtus asmens dokumentus, arba kad įmonei iškelta baudžiamoji byla; atsižvelgta į tai, kad mokesčių mokėtojas (kaip įmonė) likviduojamas; teismai, vadovaudamiesi protingumo ir teisingumo kriterijais, padarydavo išvadą, kad paskirtos baudos yra per griežtos, bendra priskaičiuota mokesčio ar delspinigių suma mokesčių mokėtojui yra pakankamai didelė, o mokesčio baudos tikslai bus pasiekti taikant minimalų baudos dydį ir kt.). Atskirose bylose mokesčių mokėtojus administraciniai teismai atleido nuo paskirtos baudos ar sumažino ją nuo vidutinės (30 proc.) iki minimalios (10 proc.) vien tuo pagrindu, kad byloje nebuvo mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančių aplinkybių, mokesčių mokėtojo veiksmai ar padarytas pažeidimas negali būti vertinamas kaip piktybinis ar tyčinis, arba mokesčių mokėtojas buvo suklaidintas įstatymo nuostatų, o pagal mokesčių mokėtojo išsilavinimą jam sudėtinga palyginti atitinkamų teisės aktų nuostatas. Tuo tarpu kitose mokestinėse bylose, nenustačius nei mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančių, nei lengvinančių aplinkybių, teismai laikėsi nuostatos, jog mokesčių mokėtojui pagrįstai yra skiriama vidutinio dydžio (30 proc.) bauda. Šie pavyzdžiai akivaizdžiai patvirtina, kad teisės norma, numatanti vidutinio dydžio baudos skyrimą (nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių), turi būti nustatyta įstatymuose, numatančiuose mokesčių mokėtojų atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, o ne poįstatyminiuose teisės aktuose, kuriais vadovaujasi tik vienos institucijos darbuotojai.

Pagal MAĮ bei atskirų mokesčių įstatymus skiriamų baudų dydis tiesiogiai priklauso nuo mokesčių administratoriaus patikrinimo metu papildomai priskaičiuotų mokesčių sumos, t.y. nuo valstybės biudžetui padarytos žalos dydžio. MAĮ 114 straipsnio nuostatos suteikia mokesčių administratoriui teisę savarankiškai pasirinkti tikrinimo mastą ir laiką. Tačiau ši teisė nėra absoliuti, ją riboja bendrasis penkių metų trukmės mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas<sup>182</sup>, nustatytas MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje, – jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus. Ši

<sup>181</sup> Mokestinių ginčų komisijos 2003 metų veiklos ataskaitos (2004-02-26 Nr. VN-2), 2004 metų veiklos ataskaitos (2005-03-01 Nr. VN-2) bei 2005 metų veiklos analizės (2006-02-24 Nr. VN-2) duomenys.

<sup>182</sup> Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusi MAĮ redakcija numatė ilgesnį – dešimties metų – mokesčių perskaičiavimo senaties terminą, jeigu buvo nustatomi piktybiniai mokesčių įstatymų pažeidimai ar nepateikiamos atitinkamų laikotarpių deklaracijos.



nuostata panaikina mokesčių administratoriaus teisę taikyti asmenims atsakomybę už padarytus teisės pažeidimus neribotą laiką. MAĮ numato kelias bendrojo penkių metų trukmės mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino taikymo išimtis, kurios sietinos su pakartotiniu mokesčių mokėtojo patikrinimu bei baudžiamosios bylos dėl padarytos žalos valstybei iškelimu.

Mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį nustatančios teisės normos taikymas praktikoje sukelia nemažai klausimų, ypač dėl jos sisteminių ryšių su kitomis mokesčių įstatymų nuostatomis. Todėl labai svarbu atsižvelgti į šiuo klausimu formuojamą teismų praktiką. Vyriausiasis administracinis teismas 2006 m. liepos 18 d. nutartyje<sup>183</sup> pažymėjo, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nurodytas laiko apribojimas siejamas su momentu, kada pradėta mokėti apskaičiuoti (ar jis apskaičiuojamas). Todėl reikšminga tokio apribojimo nustatymo aplinkybė yra mokestinio patikrinimo pradžia. Vadovaujantis MAĮ 120 straipsnio 1 dalimi, mokestinio patikrinimo pradžia laikomas mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas. Pavedimo data nurodo mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino pradžią, tačiau šio termino apskaičiavimo ypatumas yra tas, kad jis skaičiuojamas atgal nuo termino pradžios datos<sup>184</sup>.

2005 m. balandžio 27 d. nutartyje<sup>185</sup> Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad mokestiniuose ginčiuose mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį teismas privalo taikyti *ex officio* (savo iniciatyva), o to nepadaręs Pirmosios instancijos teismas pažeidė MAĮ 68 straipsnio 1 dalį. Šis teismo išaiškinimas reiškia, kad teismas privalo taikyti mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminą net ir tuo atveju, kai pareiškėjas nepateikia tokio reikalavimo. Kitoje byloje Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas penkerių metų terminas mokesčiui apskaičiuoti ir perskaičiuoti yra naikinamasis terminas<sup>186</sup>. Terminas naikinamasis pobūdis lemia tai, kad su šio termino pabaiga yra siejamas asmenų teisių ir pareigų pasibaigimas ir terminas negali būti atnaujinamas. Vienoje iš bylų<sup>187</sup> teismas nagrinėjo mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino sustabdymo klausimą tuo atveju, kai ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija nusprendė sustabdyti skundo dėl mokestinio ginčo nagrinėjimą<sup>188</sup>. Šiuo atveju teismas konstatavo, kad sustabdžius

<sup>183</sup> LVAT 2006-07-18 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>11</sup>-1176/2006).

<sup>184</sup> Pavyzdžiui, 2007 m. gegužės 15 d. mokesčių administratorius parašė pavedimą atlikti mokestinį patikrinimą. Einamieji ir penkeri praėjusieji kalendoriniai metai bus skaičiuojami nuo patikrinimo pradžios, t.y. nuo pavedimo parašymo dienos, todėl mokesčių administratorius turi teisę tikrinti, ar teisingai apskaičiuoti ir sumokėti 2007 metai pasibaigusiu mokestinių laikotarpių ir penkerių praėjusių metų kalendorinių metų, skaičiuojamų atgal nuo 2007 m. sausio 1 d., t.y. 2006, 2005, 2004, 2003 ir 2002 metų, mokestinių laikotarpių mokesčiai.

<sup>185</sup> LVAT 2005-04-27 nutartis (administracinė byla Nr. N<sup>15</sup>-485-2005).

<sup>186</sup> LVAT 2005-10-20 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-1566-05).

<sup>187</sup> LVAT 2006-07-14 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>4</sup>-1127/2006).

<sup>188</sup> Ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija gali nuspręsti skundo dėl mokestinio ginčo (jo dalies) nagrinėjimą sustabdyti, jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisėsaugos institucijos arba užsienio valstybės įstaigos ar institucijos. Skundo ar jo dalies dėl mokestinio ginčo nagrinėjimas sustabdomas, iki ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija sužinos, kad minėta įstaiga ar institucija nustatė tokio fakto buvimą ar nebuvimą (MAĮ 156 str. 1 d.).

skundo nagrinėjimą, laikas, kurį šis terminas buvo sustabdytas, į mokesčio apskaičiavimo senaties terminą neįskaitomas.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad už mokesčių įstatymų pažeidimus skiriamos baudos dydį įtakoja labai įvairūs veiksniai, kurie sietini ne tik su veikos išorinį pasireiškimą (objektyviają pusę) charakterizuojančiais požymiais (pažeidimų sistemiškumas, veiksmų kartotinumumas, žalos dydis ir pan.), bet ir su pačiu subjektu (teisės pažeidėjo amžius, neįgalus asmuo ir kt.) bei subjektyviaisiais veikos požymiais (tyčiniai veiksmai, veikos tikslas ir kt.). Nustatomos biudžetui padarytos žalos dydį įtakoja įvairūs mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminą apibrėžiantys procedūriniai veiksniai (patikrinimo pradžios fiksavimas, skundo dėl mokestinio ginčo nagrinėjimo sustabdymas ir kt.). Todėl labai svarbu, kad mokesčių įstatymų pažeidimus nagrinėjantys bei baudas skiriantys pareigūnai kiekvieną kartą priimtų motyvuotus sprendimus, atsižvelgdami ne tik į biudžetui padarytos žalos dydį, bet ir į kitas bylai reikšmingas aplinkybes, pagrindžiančias visus padaryto pažeidimo sudėties elementus.

## IŠVADOS

Apibendrinant atliktą tyrimą galima konstatuoti, kad tyrimo metu iškelta hipotezė visiškai pasitvirtino. Išnagrinėjus mokesčių vengimo kaip socialiai neigiamai vertintino reiškinio sampratą bei administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą norminių bei faktinių pagrindus, autorė formuluoja tokias išvadas:

1. Mokesčių vengimo sąvokos vartojimas teisės aktuose, teismų praktikoje bei mokslinėje literatūroje yra nevienareikšmiškas ir atspindi šio reiškinio priešingumą teisei bei įvairius pasireiškimo būdus.
  - 1.1. Mokesčių vengimo sąvoka naudojama nacionaliniuose bei tarptautiniuose teisės aktuose, tačiau šios bei jai giminingų sąvokų apibrėžimai nėra pateikiami.
  - 1.2. Remiantis teismų praktika bei specialiosios literatūros analize galima išskirti dvi mokesčių vengimo sampratas (siaurąją ir plačiąją prasme), tačiau visais atvejais mokesčių vengimas apibūdinamas kaip neteisėta ir valstybei nepriimtina mokesčių mokėtojo veikla.
  - 1.3. Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymuose yra įtvirtintos bendrosios ir specialios mokesčių vengimą draudžiančios normos. Bendroji turinio viršenybės prieš formą koncepcija nustato draudimą piktnaudžiauti teise siekiant mokestinės naudos ir leidžia tokią mokesčių mokėtojų veiklą kvalifikuoti kaip neteisėtą veikimą.
2. Administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą norminių pagrindą sudaro įvairiuose teisės aktuose įtvirtintų teisės normų visuma, reikalaujanti iš mokestinių teisinių santykių dalyvių sisteminio bei loginio požiūrio į teisinį mokesčių mokėtojų veiklos reglamentavimą.
  - 2.1. Mokesčių teisei būdingas labai detalus reglamentavimas. Tai sąlygoja, kad mokesčių teisės aktai yra išskirtinai didelės apimties, sudėtingos struktūros, teisės normų turinys atskleidžiamas tik sisteminių ryšių su kitomis normomis pagalba, naudojama sudėtinga juridinė technika, o galiojantys teisės aktai nuolat keičiami bei papildomi.
  - 2.2. Praktikoje susiduriama su mokesčių teisės aktų spragomis bei mokesčių teisės aktų nuostatų interpretavimo sunkumais. Skirtingas mokesčius reglamentuojančių įstatymų bei kitų teisės aktų nuostatų aiškinimas dažnai lemia ir skirtingus mokesčius administruojančių bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų sprendimus dėl mokesčių mokėtojo vykdytos veiklos teisėtumo ir jam taikomų administracinių nuobaudų pagrįstumo.
  - 2.3. Nėra vienos administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą nustatančios normos, aprėpiančios visus šios visuomenei pavojingos veikos pasireiškimo būdus. Už netinkamą mokestinių prievolių vykdymą mokesčių mokėtojai gali būti patraukti administracinėn

atsakomybėn ir pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą, ir pagal Mokesčių administravimo įstatymą bei atskirų mokesčių įstatymus.

3. Mokesčių įstatymų pažeidimų atskirų požymių bei pažeidimų sudėties elementų analizė atskleidžia faktinio administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindo specifiškumą bei leidžia išskirti administracinių nuobaudų skyrimą bei jų dydį įtakojančius veiksnius.
  - 3.1. Visi mokesčių įstatymų pažeidimai apibūdinami šios veikos išorinio pasireiškimo, pavojingumo visuomenei, priešingumo teisei, kaltumo bei baudžiamumo požymiais. Tačiau į administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą numatančias teisės normas įstatymų leidėjai įtraukė skirtingus teisės pažeidimo sudėties elementus kvalifikuojančius požymius, kurių turinį atskleidžia kitų teisės aktų nuostatos bei teismų praktika.
  - 3.2. Administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą subjektais gali būti įvairūs mokesčių mokėtojai (fiziniai ir juridiniai asmenys), kurių teisinį subjektiškumą apibrėžiančių požymių sudėtis skiriasi priklausomai nuo to, už kokį mokesčių teisės pažeidimą ir kokio konkretaus mokesčio vengimą asmuo yra traukiamas atsakomybėn.
  - 3.3. Naujasis Mokesčių administravimo įstatymas įtvirtino mokesčių mokėtojo kaltumo prezumpciją, todėl pagal šį ir kitus mokesčių įstatymus skiriamos baudos laikoma griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visada preziumuojama. Toks reglamentavimas pažeidžia vieną iš esminių viešosios teisės principų – atsakomybės tik už kaltai padarytą neteisėtą veiką principą.
  - 3.4. Skiriamų sankcijų (baudų) už mokesčių vengimą dydį įtakoja įvairūs veiksniai, tačiau įstatymuose numatytiems baudų skyrimo kriterijams trūksta aiškumo – baudos dydį įtakančių aplinkybių sąrašai nėra baigtiniai, daug vertinamojo pobūdžio kriterijų, svarbios normos nustatytos tik poįstatyminiuose aktuose. Tai patvirtina nenuosekli mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų baudų skyrimo praktika.

## PASIŪLYMAI

Atsižvelgiant į išdėstytą, teisės aktų rengėjams (Lietuvos Respublikos Seimui, Lietuvos Respublikos Vyriausybei, Finansų ministerijai bei Valstybinei mokesčių inspekcijai) teikiame šiuos pasiūlymus dėl administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą gerinimo:

- 1) Mokesčių mokėtojų veiklą bei atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus reglamentuojančiuose teisės aktuose gerinti apmokestinimo aiškumo principo įgyvendinimą, šalinant teisės aktų spragas bei interpretavimo galimybes suteikiančių normų neaiškumus.
- 2) Remiantis užsienio šalių patirtimi, tolimesniuose mokesčių sistemos tobulinimo etapuose numatyti parengti sisteminį dokumentą – Mokesčių kodeksą, kuris reglamentuotų visus mokesčius, jų mokėjimo tvarką, mokesčių administravimo bei teisinės atsakomybės klausimus.
- 3) Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti teisinės atsakomybės tik už kalto asmens atliktą veiklą principą:
  - minėto įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje nustatyti, kad skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso ir nuo mokesčių mokėtojo kaltės formos (šalia kitų šio straipsnio dalyje nurodytų aplinkybių);
  - panaikinti įstatymo 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą, kad mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo paskirtų baudų, jeigu įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo.
- 4) Įstatyminiu lygiu (Mokesčių administravimo įstatyme) įtvirtinti vidutinio dydžio baudos skyrimo taisyklę, pagal kurią nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, mokesčių mokėtojui turi būti skiriama 30 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda.

Magistro baigiamasis darbas „Administracinė atsakomybė už mokesčių vengimą: teoriniai ir praktiniai aspektai“ baigtas 2007 m. lapkričio 23 d.

Studentė

Rūta Mašidlauskienė

## LITERATŪROS SĄRAŠAS

### Teisės aktai

#### *Lietuvos Respublikos teisės aktai*

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1999, Nr. 13-308.
3. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.
4. Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2000, Nr. 64-1914.
5. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2001, Nr.98-3482.
6. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89-2741.
7. Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso, patvirtinto 2000 m. rugsėjo 26 d. įstatymu Nr. VIII-1968, Baudžiamojo proceso kodekso, patvirtinto 2002 m. kovo 14 d. įstatymu Nr. IX-785, ir Bausmių vykdymo kodekso, patvirtinto 2002 m. birželio 27 d. įstatymu Nr. IX-994, įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2002, Nr. 112-4970.
8. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2001, Nr. [99-3515](#).
9. Lietuvos Respublikos garantinio fondo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2000, Nr. 82-2478.
10. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
11. Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1996, Nr. 50-1197.
12. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2001, Nr. [99-3516](#).
13. Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1994, Nr. 59-1156.
14. Lietuvos Respublikos kelių priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2000, Nr. 92-2873.

15. Lietuvos Respublikos konsulinio mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1994, Nr. 51-951.
16. Lietuvos Respublikos laikinasis socialinio mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2739 .
17. Lietuvos Respublikos loterijų ir azartinių lošimų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2001, Nr. 43-1496.
18. Lietuvos Respublikos miškų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1994, Nr. 96-1872.
19. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
20. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2211.
21. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 65-2628 .
22. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 261, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 391, 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 271, 272, 291, 521, 561 straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas // Valstybės žinios. 1998-07-31, Nr. 68-1978.
23. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1999, Nr. 47-1469.
24. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybės turto naudojimą patikėjimo teise įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2004, Nr. 117-4369.
25. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1991, Nr. 11-274.
26. Lietuvos Respublikos mokesčių už pramoninės nuosavybės objektų registravimą įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2001, Nr. 52-1811.
27. Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2003, Nr. 51-2253.
28. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.
29. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 123-5531 .
30. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

31. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
32. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 90, 91 straipsnių pakeitimo ir 73, 122 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas // Valstybės žinios. 2007, Nr. 80-3222.
33. Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 2000, Nr. 52-1484.
34. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1996, Nr. 55-1287.
35. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1991, Nr. 17-447.
36. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais) // Valstybės žinios. 1992, Nr. 21-612.
37. Lietuvos Respublikos 2007 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas // Valstybės žinios. 2006, Nr. 138-5267.
38. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 23 d. nutarimas Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 79-2235.
39. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. rugpjūčio 31 d. nutarimas Nr. 945 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-2000 metų veiklos programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 1999, Nr. 75-2275.
40. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. vasario 17 d. nutarimas Nr. 179 “Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2000, Nr. 15-398.
41. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ // Valstybės žinios. 2002, Nr. 112-4992.
42. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 9 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklių patvirtinimo” // Valstybės žinios. 2003, Nr. 116-5289.
43. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimas Nr. 1119 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 136-4946. 2004.
44. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės pirmininko 2004-11-25 įsakymas Nr. 1-14 „Dėl mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės darbo reglamento patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 172-6373.



45. Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos generalinio direktoriaus 2004-05-10 įsakymas Nr. 1B-484 „Dėl atleidimo nuo paskirtų baudų taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr.79-2821.
46. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 14 d. įsakymas Nr. VA-87 „Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informavimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 80-2876.
47. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymas Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir/ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 88-3258.
48. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymas Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr.118-4408.
49. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. VA-193 „Dėl mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 1-10.
50. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2005 m. vasario 15 d. įsakymas Nr. VA-21 „Dėl išieškotų mokestinių nepriemokų įskaitymo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2005, Nr. 25-820.
51. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymas Nr. VA-25 „Dėl baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2007, Nr. 38-1433.

#### *Europos Sąjungos teisės aktai*

52. Tarybos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas // [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=37321](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37321) prisijungimo laikas: 2007-03-14.
53. Tarybos 1977 m. gruodžio 19 d. direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (su pakeitimais ir papildymais) // [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=33837](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=33837); prisijungimo laikas: 2007-08-07.
54. Tarybos 1990 m. liepos 23 d. direktyva Nr. 90/434/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi

- akcijomis // [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=37718](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718); prisijungimo laikas: 2007-08-07.
55. Tarybos 2003 m. birželio 3 d. direktyva Nr. 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių // [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=44380](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=44380); prisijungimo laikas: 2007-10-04.
56. Tarybos 2003 m. spalio 7 d. reglamentas (EB) Nr. 1798/2003 dėl administracinio bendradarbiavimo pridėtinės vertės mokesčio srityje, panaikinantys Reglamentą (EEB) Nr. 218/92 // [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=42221](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=42221); prisijungimo laikas: 2007-10-04.
57. Tarybos 2005 m. vasario 17 d. direktyva Nr. 2005/19/EB, iš dalies keičianti Direktyvą Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis // [http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=37718&p\\_query=&p\\_tr2=2](http://www3.lrs.lt/pls/inter1/dokpaieska.showdoc_l?p_id=37718&p_query=&p_tr2=2); prisijungimo laikas: 2007-08-07.

### ***Travaux préparatoires***

58. Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1) ir 56(1) straipsnių pakeitimo ir papildymo 26(2) straipsniu įstatymo projekto aiškinamasis raštas // [http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc\\_l?p\\_id=164677&p\\_query=mokes%20vengimo&p\\_tr2=2](http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=164677&p_query=mokes%20vengimo&p_tr2=2); prisijungimo laikas: 2007-10-10.

### **Specialioji literatūra**

59. Abramavičius A., Mikelėnas V. Įmonių vadovų teisinė atsakomybė. Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 1998.
60. Bagdonavičius S. Baudžiamoji teisė. Atskirų nusikaltimų ekonomikai ir finansams komentaras. Vilnius: Standartų spaustuvė.
61. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005.
62. Buškevičiūtė E., Pukelienė V. Valstybės mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 1998.
63. Dambrauskienė G., Marcijonas E., Monkevičius E. Ir kt. / koord. doc. dr. J. Šatas. Lietuvos teisės pagrindai. Vilnius: Justitia, 2004.
64. Dauškurdas V. Mokestinės nepriemokos išieškojimo senatis mokesčių teisėje // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 10, 64-66 p.

65. Dikčius R. Teismas iš dalies apgynė mokesčių mokėtojo sąžiningą vardą // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2007 rugp. 20, Nr. 31 (463).
66. Gabartas R. Taupyti nepatariama mokėti: kur dėti kablelį? (Mokesčių planavimą valdžia vadina nusikalstamu, o verslo žmonės – pagirtinu) // Kauno diena. 2002 birž. 20, <http://www.lrinka.lt/Straipsn/Optim.phtml>; prisijungimo laikas: 2007-03-07.
67. Jakienė V., Sargautienė D. Mokesčių administratorius gali pradėti tikrinti mokesčių mokėtoją apie tai jam nepranešęs // Buhalterija. 2007 liep. 30, Nr. 29(140), 3 p.
68. Janušienė E., Miniotaitė J. Mokesčių mokėtojai stebimi ir matomi. Apskaitos ir mokesčių apžvalga // 2005, Nr. 9, 35-37 p.
69. Jasiūnaitė B. Sovietinės kodifikacijos erai sudie?! // Žurnalo Justitia priedas, 2003 m. Nr. 3., [http://www.justitia.lt/magazine2.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio\\_id=738&zurnalas=2&tem=REFORMA&zur\\_id=48](http://www.justitia.lt/magazine2.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio_id=738&zurnalas=2&tem=REFORMA&zur_id=48); prisijungimo laikas: 2007-10-02.
70. Judickienė J. Mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties institutas ir jo taikymas praktikoje // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2007, Nr. 2, 34-38 p.
71. Judickienė J. Mokesčių įstatymuose nustatytų terminų ir dokumentų įteikimo administratoriui terminų apskaičiavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2007, Nr. 4, 74-80 p.
72. Judickienė J. Mokesčių įstatymuose nustatytų terminų ir dokumentų įteikimo administratoriui terminų apskaičiavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2007, Nr. 8, 40-44 p.
73. Kavoliūnas A. Mokestiniai ginčai persikelia į Europos Sąjungą // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 1, 79-84 p.
74. Keinys S. (et al). Dabartinės lietuvių kalbos žodynas, IV leidimas. Vilnius: Lietuvių kalbos institutas, 2000.
75. Kuncevičius G. Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė: magistro baigiamasis darbas / Mykolo Romerio Universitetas.- V., 2005.
76. Majauskas P. Mokesčių administravimo įstatymas. Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 7-8, 87-93 p.
77. Majauskas P. Mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo procedūros // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 1, 38-43 p.
78. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
79. Matuliauskienė A. Kas yra nuosavas kapitalas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 2, 84-86 p.
80. Misiūnas I. Ar mokesčių įstatymų neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojų naudai? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 3, 33-35 p.
81. Meidūnas V., Puzinauskas P. Finansai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.

82. Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11, P. 81-85.
83. Paulauskas A. Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01S)/ VU.- V., 2006.
84. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 vas. 12, Nr. 6 (468).
85. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 vas. 13-19, Nr. 7 (469).
86. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 vas. 20-26, Nr. 8 (470).
87. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 vas. 27-03 05, Nr. 9 (471).
88. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 kov. 06-13, Nr. 10 (472).
89. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 kov. 14-19, Nr. 11 (473).
90. Paulauskas A. Mokesčių vengimas // Mokesčių žinios. 2006 kov. 20-26, Nr. 12 (474).
91. Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 1996.
92. Puzonienė E. Mokesčių administravimo įstatymo pataisos: ar buvusių teisių mokesčių inspekcijai nepakako? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2007, Nr. 10, 11-14 p.
93. Rėksnys J. Mokesčių administravimo įstatymas. Mokesčių mokėtojų teisės ir pareigos // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 7-8, 87-93 p.
94. Rėksnys J. Mokestinių ginčų nagrinėjimo praktika Mokestinių ginčų komisijoje // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 7-8, 94-98 p.
95. Rėksnys J. Tiesa gimsta ginče? // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 9, 84-86 p.
96. Smalakienė E. Mokesčių mokėtojo patikrinimas // Jurisprudencija. 2003, t. 38(30), 111-121 p.
97. Soloveičikas D. Juridinių asmenų baudžiamoji atsakomybė (lyginamieji aspektai): monografija. Vilnius: Justitia, 2006.
98. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
99. Steponavičienė I. Mokesčių mokėtojo teisės mokestinio patikrinimo metu // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 4, 3-12 p.
100. Steponavičienė I. Mokesčių mokėtojo teisės mokestinio patikrinimo metu // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2006, Nr. 5, 26-34 p.
101. Stravinskaitė R. Kaip mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius (Netiesioginių mokesčio bazės nustatymo metodų taikymas nagrinėjant mokestinius ginčus) // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5, 70-74 p.
102. Stravinskaitė R. Mokestiniai ginčai pagal naują Mokesčių administravimo įstatymo redakciją // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2004, Nr. 12, 34-42 p.
103. Šadžius R. Nuomonę dėl įstatymų komentarų projektų galės išsakyti visi, kam tai rūpi // Buhalterija. 2007 rugp. 27, Nr. 33 (144).
104. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005.

- 105.Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje. Vilnius: Justitia, 2006.
- 106.Šimonytė I. Mokesčių komentaras nėra privalomas mokesčių mokėtojui // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2007 liep. 09, Nr. 26 (458).
- 107.Dikčius R. Teismas iš dalie apgynė mokesčių mokėtojo sąžiningą vardą // Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2007 rugp. 20, Nr. 31 (463).
- 108.Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004.
- 109.Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba) // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5. P. 28-31.
- 110.Vėgėlė I. Įmonių steigimosi teisė Europos Teisingumo Teismo sprendimuose // Juristprudencija. 2005, T. 72(64), P.11-19.
- 111.Vorobneckienė J. Kai mokesčių administratorius leidžia neteikti deklaracijų. Buhalterija. 2007 liep. 30, Nr. 29(140).
- 112.Žitkus A. Klaidingai apskaičiuoti mokesčiai įmonei kainuoja brangiai // Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2007, Nr. 10, 21-23 p.
- 113.Брызгалин А. В. (et al). Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. Москва: Юрайт-Издат, 2007.
- 114.Леруа М. Социология налога, Москва: Дело и Сервис, 2006.
- 115.Мясников О. А. Налоговые штрафы: Спорные вопросы. Москва: Бератор-Пресс, 2007.
- 116.Суворов М. А. Процессуализация налоговых проверок. Проблемы и пути совершенствования. Москва: Наука, 2007.
- 117.Щекин Д. М. Налоговые риски и тенденции развития налогового права. Москва: Статус, 2007.

#### *Konferencijų ir seminarų medžiaga*

- 118.Europos Sąjungos teisės seminarai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2005.
- 119.Europos Sąjungos teisė. Seminarai. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2006.
- 120.Aktualios šiuolaikinės finansų ir mokesčių teisės problemos. Tarptautinė mokslinė-praktinė konferencija. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos organizuotos konferencijos medžiaga, 2005.

#### **Teismų praktika**

*Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas*

121. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 1997, Nr. 67-1696.
122. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. gegužės 9 d. nutarimo Nr. 546 "Dėl pridėtinės vertės mokesčio" 1.14 papunkčio atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 15 bei 16 straipsniams ir Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 4 straipsnio 4 daliai bei 9 straipsniui“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 23-585.
123. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ // Valstybės žinios. 2000, Nr. 105-3318.
124. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27(1) straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 "Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo" 2 punkto, taip pat šiuo Vyriausybės nutarimu patvirtintų mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus "Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai" ir skyriaus "mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai" atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai“ // Valstybės žinios. 2003, Nr. 109-4887.

*Europos Teisingumo Teismas*

125. ETT 1993 m. kovo 3 d. sprendimas *General Milk Products GmbH*, C-8/92.
126. ETT 2006 m. vasario 21 d. sprendimas *Halifax plc*, C-255/02.

*Lietuvos Aukščiausiasis Teismas*

- 127.Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 1999 m. kovo 17 d. nutartis Nr. 3K-3-31/99 byloje pagal UAB “Muaro krautuvė” dėl Vilniaus m. valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo.
- 128.Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 1999 m. balandžio 12 d. nutartis Nr. 3K-3-50/99 byloje pagal H.Juchnevičiaus skundą dėl Vilniaus m. valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimo.
- 129.Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 223 straipsniai)“.
- 130.Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimu Nr. 55 patvirtinta „Teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose apibendrinimo apžvalga“.

*Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas*

- 131.LVAT 2006-07-18 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>11</sup>-1176/2006).
- 132.LVAT 2006-07-14 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>4</sup>-1127/2006).
- 133.LVAT 2006-04-20 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>17</sup>-921/2006).
- 134.LVAT 2006-04-06 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-794/2006).
- 135.LVAT 2005-10-20 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-1566-05).
- 136.LVAT 2005-07-07 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-495-05).
- 137.LVAT 2005-04-27 nutartis (administracinė byla Nr. N<sup>15</sup>-485-2005).
- 138.LVAT 2005-04-25 nutartis (administracinė byla Nr. N<sup>12</sup>-217-2005).
- 139.LVAT 2005-04-01 nutartis (administracinė byla Nr. N<sup>12</sup>-537-2005).
- 140.LVAT 2005-03-23 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-39-2005).
- 141.LVAT 2005-03-08 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>11</sup>-276-2005).
- 142.LVAT 2005-03-04 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>5</sup>-236-2005).
- 143.LVAT 2005-02-10 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>14</sup>-150-2005).
- 144.LVAT 2005-02-09 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>15</sup>-141-2005).
- 145.LVAT 2004-11-26 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>14</sup>-947-2004).
- 146.LVAT 2004-10-27 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>1</sup>-355-2004).
- 147.LVAT 2004-07-02 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-396-2004).
- 148.LVAT 2004-04-09 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>6</sup>-215-2004).
- 149.LVAT 2004-02-25 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>7</sup>-68-2004).
- 150.LVAT 2004-01-29 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>7</sup>-60-2004).
- 151.LVAT 2003-12-15 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>11</sup>-648/2003).
- 152.LVAT 2003-10-16 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-953-2003).
- 153.LVAT 2003-06-11 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>4</sup>-557-2003).

- 154.LVAT 2003-03-25 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-307-2003).
- 155.LVAT 2003-02-24 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>8</sup>-27-2003).
- 156.LVAT 2003-02-14 nutartis (administracinė byla Nr. 291-03).
- 157.LVAT 2003-01-03 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>3</sup>-88-2003).
- 158.LVAT 2001-05-31 nutartis (administracinė byla Nr. A<sup>7</sup>-453/2000).
- 159.Teisės taikymo ir aiškinimo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nagrinėtose administracinėse bylose taisyklės / Mokestiniai ginčai. // [http://www.lvat.lt/default.aspx?item=law\\_rule#Mokestiniai\\_gincai](http://www.lvat.lt/default.aspx?item=law_rule#Mokestiniai_gincai); prisijungimo laikas: 2007-10-12.

#### *Kita praktinė medžiaga*

- 160.LR Vyriausybės kanceliarijos Ekonominės analizės departamento parengta Valstybinės mokesčių inspekcijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos, Muitinės departamento, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos, Valstybinės darbo inspekcijos, Valstybės sienos apsaugos tarnybos 2006 metų veiklos efektyvumo lyginamoji analizė, Vilnius, 2007-06-06, Nr. 13-28.
- 161.Administracinių teismų praktikos // <http://www.lvat.lt/default.aspx?item=admprakt>; prisijungimo laikas: 2007-07-14.
- 162.Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės veiklos ataskaitos // <http://www.mgk.lt/index.php?m0=item20031228235305>; prisijungimo laikas: 2007-10-10.

#### **Interneto adresai**

- 163.Europos Bendrijų Teisingumo teismas // <http://curia.europa.eu/>
- 164.Lietuvos laisvosios rinkos institutas // <http://www.lrinka.lt/>
- 165.Lietuvos Respublikos finansų ministerija // <http://www.finmin.lt>
- 166.Lietuvos Respublikos Seimas // <http://www.lrs.lt>
- 167.Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas // <http://www.lrkt.lt>
- 168.Lietuvos Aukščiausiasis Teismas // <http://www.lat.lt>
- 169.Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas // <http://www.lvat.lt>
- 170.Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės // <http://www.mgk.lt>
- 171.Prieiga prie Europos Sąjungos teisės. Paieška // [http://eur-lex.europa.eu/RECH\\_menu.do?ihmlang=lt](http://eur-lex.europa.eu/RECH_menu.do?ihmlang=lt)
- 172.Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos // <http://www.vmi.lt>



## SANTRAUKA

### ADMINISTRACINĖ ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIŲ VENGIMĄ: TEORINIAI IR PRAKTINIAI ASPEKTAI

Rūta Mašidlauskienė

**Pagrindinės sąvokos:** mokesčiai, mokesčių vengimas, administracinė atsakomybė, mokesčių įstatymų pažeidimai.

Magistro darbe analizuojami administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą klausimai, atskleidžiant mokesčių vengimo kaip visuomenėje egzistuojančio negatyvaus reiškinių sampratą bei nagrinėjant administracinės atsakomybės už šią veiką sisteminius pagrindus.

Mokesčių vengimo sąvoką naudojantys įvairūs nacionaliniai bei tarptautiniai teisės aktai nepateikia šios sąvokos apibrėžimų. Todėl remiantis teismų praktika bei specialiosios literatūros analize pirmoje darbo dalyje pateikiama šios teisei priešingos veiklos samprata, išskiriamas mokesčių vengimas siaurąja ir plačiąja prasme bei aptiriamos bendrosios ir specialiosios mokesčių vengimą draudžiančios normos.

Antroje darbo dalyje nagrinėjamas norminis administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindas, kurio turinys atskleidžiamas per įvairiuose teisės aktuose įtvirtintų mokesčių mokėtojų veiklą bei atsakomybę reglamentuojančių teisės normų sisteminę analizę. Pažymima, kad nėra vienos administracinę atsakomybę už mokesčių vengimą nustatančios teisės normos, aprėpiančios visus šios visuomenei pavojingos veikos pasireiškimo būdus. Todėl darbe analizuojamos ne tik Administracinių teisės pažeidimų kodekse, bet ir Mokesčių administravimo bei atskiruose mokesčių įstatymuose įtvirtintos teisės normos, numatančios mokesčių mokėtojų atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus.

Faktinio administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą pagrindo specifiškumas atskleidžiamas trečioje darbo dalyje, kurioje išskiriami administracinių nuobaudų skyrimą bei jų dydį įtakojantys veiksniai, mokesčių įstatymų pažeidimų požymiai bei išsamiai analizuojami visi mokesčių įstatymų pažeidimų sudėties elementai. Darbo metu atliktos analizės pagrindu suformuluotos išvados bei pateikti pasiūlymai dėl administracinės atsakomybės už mokesčių vengimą nuostatų įgyvendinimo tobulinimo.

Darbe naudoti įvairūs teoriniai bei empiriniai tyrimo metodai. Siekiant magistro darbo tikslų, remtasi Lietuvos ir Europos Sąjungos teisės aktais, specialiąja literatūra ir teismų praktika.

## SUMMARY

### ADMINISTRATIVE LIABILITY FOR TAX EVASION: THEORETIC AND PRACTICAL ASPECTS

Rūta Mašidlauskienė

**Keywords:** taxes, tax evasion, administrative liability and tax law irregularities.

In the Master's thesis the issues of the administrative liability for tax evasion have been analyzed, revealing the conception of tax evasion as the negative phenomenon and dealing with the systemic background of administrative liability for this act.

Different national and international legal acts in which the notion of tax evasion is used do not present the definition of this notion. Therefore, following the Courts' practice and the analysis of the specific literature, the conception of the legally converse act has been presented in the first part of the thesis, the tax evasion in its narrow and broad sense has been distinguished and the general and specific norms forbidding tax evasion have been discussed.

The second part deals with the principle of the normative administrative liability for tax evasion, the content of which has been revealed through the activity of taxpayers consolidated in different legal acts and the systemic analysis of the legal standards regulating the liability. It should be noted that there is no one legal standard providing the administrative liability for tax evasion, which would cover all the ways of manifestation of this act detrimental for the society. Therefore, the thesis analyze not only the legal standards established in the Code of the Administrative Law Violations, but also in the Laws on Tax administration and separate laws on taxation, providing the liability of taxpayers for the tax laws irregularities.

The specificity of the reason for the actual administrative liability for tax evasion has been revealed in the third part of the thesis, where the factors influencing the assignment of the administrative penalties, the indications of tax law violations have been distinguished and all the elements of tax irregularities have been thoroughly analyzed. On the basis of the conducted analysis the conclusions have been formulated and suggestions on the improvement of the implementation of the regulations of administrative liability for tax evasion.

Different theoretical and empirical research methods have been used in the thesis. Seeking for the goals of the Master's thesis, legal acts of Lithuania and the European Union, specific literature and the Courts practice were referred to.