

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

SIMONA KULIONIENĖ

Mokesčių administravimo neakivaizdinių studijų programa

**ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS:
LYGINAMASIS ASPEKTAS**

Magistro baigiamasis darbas

Vadovė

Doc.dr. D. Vasarienė

Vilnius 2006

TURINYS

<i>IVADAS</i>	3
<i>1. ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS SAMPRATA</i>	6
1.1. Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus esmė	6
1.2. Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus rūšys	11
<i>2. TEISĖS AKTŲ, REGLAMENTUOJANČIŲ ATSAKOMYBĘ UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS, RAIDA</i>	25
2.1. Iki Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo	25
2.2. Po Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo	29
<i>3. ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS LIETUVOJE IR UŽSIENIO VALSTYBĖSE PALYGINIMAS</i>	32
3.1. Administracinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai	33
3.2. Baudžiamosios atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai.....	38
<i>IŠVADOS IR PASIŪLYMAI</i>	47
<i>LITERATŪROS SĄRAŠAS</i>	49
<i>SANTRAUKA</i>	54
<i>SUMMARY</i>	55
<i>SANTRUMPOS</i>	56
<i>PRIEDAI</i>	57

IVADAS

Mokesčiai – vienas seniausiai taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis. Mokesčių įstatymai iš esmės liečia ne tik valstybės, bet ir visų ūkio subjektų bei gyventojų interesus. Todėl valstybė išskirtinį dėmesį skiria mokestiniais santykiams reguliuoti, šio reguliavimo teisiniam mechanizmui sukurti. Valstybė, mokesčių įstatymais ir kitais teisės aktais reguliuodama mokestinius santykius, nustato ne tik valstybinę mokesčių sistemą, apibrėžia mokesčių mokėtoją, jų teises ir pareigas, nustato mokesčių skaičiavimo ir mokėjimo tvarką, bet ir kartu nustato teisinės atsakomybės mechanizmą už mokesčių įstatymų pažeidimus. Daugiau ar mažiau mokestinių santykių reguliavimas mokesčių teisės normomis dar nereiškia, kad jose įtvirtinti reikalavimai bus įgyvendinti, kad jų bus laikomasi. Deja, praktika rodo, kad mokesčių įstatymai dažnai yra pažeidžiami: vengiama mokėti mokesčius, aplaidžiai ir apgaulingai yra tvarkoma įmonių ir kitų mokesčių mokėtojų buhalterinė apskaita, pateikiami neteisingi duomenys apie pajamas, pelną, mokesčių administratoriui laiku nepateikiamos deklaracijos bei kiti dokumentai ir pan. Dėl šios priežasties būtina sukurti teisiškai pagrįstą atsakomybės mechanizmą, padedantį kovoti su mokesčių įstatymų pažeidėjais ir apsaugoti mokesčių sistemą. Priešingu atveju bus padaroma didelė žala valstybės finansiniams interesams, nustatytai mokesčių mokėjimo, deklaravimo tvarkai.

Magistro baigiamajame darbe iškelta *hipotezė* – atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus skiriamas ypatingas dėmesys tiek Lietuvoje, tiek ir kitose valstybėse.

Tyrimo objektas – atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo sąlygos ir problemos.

Darbas bus rašomas tokia *struktūra*:

- pirmojoje dalyje bus nagrinėjama atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus esmė, samprata, būtinumas. Analizuojamos atsakomybės už šiuos pažeidimus rūšys, nustatoma, kokiais atvejais taikomos viena ar kita poveikio priemonė.
- antroje dalyje *lyginamuoju aspektu* apžvelgiama atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus teisės aktų raida nuo seniausių laikų iki Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo ir po jos iki šių dienų.
- trečioje dalyje lyginami atsakomybės už pažeidimus finansų sistemai ypatumai Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse. Bus atkreipiamas dėmesys į tai, kaip kiekvienoje šalyje už tą patį teisės pažeidimą yra taikomos skirtingo dydžio ir pobūdžio sankcijos.

Taigi atsižvelgiant į mokesčių būtinumą, jų privalomą mokėjimą, poveikio priemonių už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo būtinumą, magistro baigiamajame darbe bus siekiama pagrindinio **darbo tikslo**: išanalizuoti atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus sampratą. Tam, kad būtų pasiektas baigiamojo darbo tikslas, būtina išspręsti šiuos **uždavinius**:

- atskleisti atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus esmę;
- išanalizuoti kokios atsakomybės rūšys gali būti taikomos mokesčių pažeidėjams už mokesčių teisės pažeidimus, kokių jos turi specifinių bruožų, kokiais atvejais taikoma viena ar kita atsakomybės rūšis;
- istoriografinės apžvalgos pagalba trumpai pagrįsti mokesčių sistemos egzistavimą, ištirti atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus atsiradimo Lietuvoje užuomazgas, apžvelgti kokie įstatymai ir kiti norminiai teisės aktai reglamentavo atskiras atsakomybės rūšis iki nepriklausomybės atkūrimo ir po nepriklausomybės atkūrimo, pažiūrėti kokie pasikeitimai yra dabar;
- apžvelgti atsakomybės už mokesčių teisės pažeidimus ypatumus Lietuvoje ir užsienio valstybėse. Palyginti kaip gali skirtis atitinkamos bausmės dydis už tą patį mokesčių teisės pažeidimą skirtingose valstybėse, panagrinėti teismų praktiką.

Pažymėtina, kad atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus klausimu **literatūros šaltinių** lietuvių kalba ne tiek daug. Šį klausimą gvildeno A. Marcijonas, B. Sudavičius ir kt. knygoje „Mokesčių teisė“, A. Abramavičius, V. Mikelėnas ir kt. knygoje „Įmonių vadovų teisinė atsakomybė“, taip pat rusų autorius И.И. Кучеров knygoje „Налоговое право зарубежных стран: курс лекций“ ir kt. Pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių mokėtojų atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, šiandien yra LR mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243), LR baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas (Žin., 2000, Nr. 89-2741) bei LR administracinių teisės pažeidimų kodeksas (Žin., 1985, Nr. 1-1). Taigi rengiant magistro baigiamąjį darbą buvo remtasi ne tik minėta literatūra, bet taip pat ir kitų autorių darbais, teisės aktais, įvairiomis publikacijos bei teisu praktika.

Temos aktualumas. Šiuolaikinėje valstybėje vis aktualesne ir didesne problema tampa ūkio subjektų teisingas mokesčių paskaičiavimas, laiku jų sumokėjimas į valstybės biudžetą, mokesčių nepriemokų beviltiškas išieškojimas, administracinių, taip pat ekonominių ir baudžiamojo poveikio priemonių taikymas. Kovoiant su teisės pažeidimams mokesčių ir finansų srityje bei stiprinant teisėtvarką, plačiai taikomos visų rūšių teisinės atsakomybės priemonės.

Valstybė turi sukaupti tam tikrus piniginius išteklius savo veiklai, t.y. funkcijoms vykdyti. Valstybė jai būtinus išteklius kaupia įstatymų nustatyta tvarka prievarta imdama mokesčius iš mokėtojų. Tokiu būdu mokesčių būtinumas, jų teisingas apskaičiavimas ir sumokėjimas tampa kiekvienos valstybės ekonominiu bei socialiniu gyvavimo pagrindu. Todėl

už mokesčių įstatymų pažeidimus administracinės, baudžiamosios ar mokestinės atsakomybės taikymas yra neiginčijamas, nes mokesčiai yra viena galingiausių nacionalinės ekonominės politikos priemonių, nors žmonės kartais to nesuvokdami ar pamiršdami mokesčių prasmę, stengiasi išvengti jų mokėjimo neteisingai apskaičiuodami mokesčius ar išvis jų nemokėdami. Juk nekontroliuojant mokesčių teisingo apskaičiavimo ir sumokėjimo, poveikio priemonių už mokesčių įstatymų pažeidimus taikymo, vargu ar atsiras savanoris teisingai apskaičiuojantis ir laiku sumokantis mokėtinus mokesčius.

Ši tema aktuali tiek teoriškai, tiek praktiškai. Temos aktualumas teoriniu aspektu suprantamas kaip teisės normų, skirtų mokesčių įstatymų pažeidimų reguliavimui, atsakomybės taikymui, kūrimas bei tobulinimas. Praktinis aspektas suvokiamas kaip jau sukurtų teisės normų taikymas praktikoje. Būtent praktinis aspektas teisės normų kūrimui turi didelę įtaką, kadangi sukurtos normos dažnai būna netobulos, turinčios spragų. Todėl jau kūrimo stadijoje svarbu atsižvelgti į praktikoje pasitaikančias situacijas, į darbuotojų pasiūlymus.

1. ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS SAMPRATA

1.1. Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus esmė

Nuo pat valstybės atsiradimo pradžios mokesčiai yra pagrindinis pajamų formavimo būdas. Valstybė, mokesčių įstatymais ir kitais teisės aktais reguliuoja mokestinius santykius, nustato valstybinę mokesčių sistemą, nustato mokesčių skaičiavimo ir mokėjimo tvarką ir kt. Kartu ji (valstybė) pripažįsta ir skatina tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką ir neprieštaruoja teisės normose įtvirtintiems reikalavimams. Veiksmai, kuriais pažeidžiami mokesčių įstatymai, yra neteisėti. Pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių įstatymų pažeidėjui taikomos tam tikros poveikio priemonės, t.y. atsiranda teisinė atsakomybė.

Teisinė atsakomybė yra glaudžiai susijusi su valstybe ir jos prievarta. Jos esmė ir paskirtis yra valstybinės prievartos vartojimas saugoti ir ginti teisės nustatytus ir reglamentuojamus visuomeninius santykius, tam tikras teises vertybes, teisinę tvarką, užtikrinti teisės reikalavimus. Teisinė atsakomybė yra veiksminga priemonė, padedanti garantuoti visuomenėje teisėtą elgesį, ryžtingai ir veiksmingai užkirsti kelią teisės pažeidimams.¹ Lietuvių enciklopedijoje atsakomybė apibūdinama kaip pareiga ištesėti prisiimtus bei patikėtus uždavinius, o vienaip ar kitaip nusikaltus, savo kaltę atlyginti. Atsakomybės aiškinimas pareiga pagrįstas tuo, kad atsakomybės sąmonė atsiranda kartu su visuomene ir galima tik visuomenėje.

Teisinės atsakomybės esmė geriausiai atsiskleidžia per jos požymių analizę. Yra išskiriami tokie teisinės atsakomybės požymiai:

- 1) teisinė atsakomybė – vienas iš valstybės prievartos išraiškos būdų;
- 2) ji taikoma tik pagal teisės normas;
- 3) teisinės atsakomybės faktinis pagrindas – teisės pažeidimas;
- 4) ji taikoma kompetentingos valstybės institucijos ar pareigūno aktu;
- 5) teisinės atsakomybės subjektas. Mokesčių įstatymų pažeidimo subjektais gali būti fizinis ar juridinis asmuo, kita organizacija, taip pat bet koks kitas organizuotas teisės subjektas, pažeidęs mokesčio įstatymą. Pavyzdžiui, mokesčių mokėtojas, kuris privalo mokėti mokestį, mokestį išskaičiuojantis asmuo, mokesčio administratoriaus

¹ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 63

pareigūnas, komercinis bankas ir kiti. Pažeidimo subjektai skiriasi priklausomai ir nuo to, kokios atsakomybės priemonės taikomos už mokesčio įstatymo pažeidimą;

- 6) teisinės atsakomybės esmė – teisės pažeidėjo elgesio smerkimas ir teisinių sankcijų jam taikymas. Teisės pažeidėjas priverstas patirti tam tikrų neigiamų, nepalankių moralinio, materialaus, fizinio, organizacinio ir kitokio pobūdžio padarinių, netenka teisių, laisvės ir kitokių vertybių. Kitaip tariant subjektinės teisės pažeidėjo teisės susiaurinamos iki tokio lygio, koku jis savo veiksmais atsisakė vykdyti jam nustatytas pareigas;
- 7) teisinės atsakomybės paskirtis – užtikrinti teisinę tvarką, saugoti tam tikras teises vertybes, užtikrinti socialinių santykių dalyvių teisių ir pareigų pusiausvyrą.

Teisinė atsakomybė gali būti suprantama ir kaip tam tikras teisinis santykis, kurio dalyviai vienas kitam turi tam tikras teises ir pareigas. Teisinės atsakomybės atsiradimo pagrindas yra teisės pažeidimas. Pažeidžiant teisę tuo pačiu sukeliama neigiamų padarinių kuriai nors šio santykio šaliai.²

Teisinė atsakomybė turi tam tikrus pamatus. Schemiškai teisinę atsakomybę galima apibūdinti taip:

1 lentelė. Teisinės atsakomybės pagrindai

TEISINĖ ATSAKOMYBĖ		
<i>Norminis pagrindas</i> (teisės aktas, numatantis atsakomybę)	<i>Faktinis pagrindas</i> (teisės pažeidimas)	<i>Procesinis pagrindas</i> (valstybės institucijų procesinė veikla tiriant nusižengimą, nagrinėjant bylą ir skiriant nuobaudą, taip pat valstybės institucijų, įstaigų ir pareigūnų veikla, kuria užtikrinamas realus nuobaudos įvykdymas)

Valstybė mokesčių įstatymais ir kitais teisės aktais reglamentuodama mokestinius santykius, nustato valstybinę mokesčių sistemą, apibrėžia mokesčių mokėtojus, jų teises ir pareigas, nustato mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo, mokesčių administravimo tvarką ir t.t. Tačiau daugiau ar mažiau detalus mokestinių santykių reguliavimas mokesčių teisės normomis dar nereiškia, kad jais įtvirtinti reikalavimai bus įgyvendinti ir jų laikomasi. Praktika rodo, kad mokesčių įstatymai neretai pažeidžiami: vengiama mokėti mokesčius, aplaidžiai ir apgaulingai

² Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 66

tvarkoma įmonių ir kitų mokesčių mokėtojų buhalterinė apskaita, pateikiami neteisingi duomenys apie pajamas ir pelną, mokesčių deklaracijos ir kiti dokumentai laiku nepateikiami mokesčių administratoriui ir panašiai. Tokie mokesčių įstatymų pažeidimai daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, pažeidžiamas vienas pagrindinių mokesčių politikos principų, pagal kurį mokesčius privalo mokėti visi mokesčio mokėtojai, mažėja galimybių mažinti mokesčius ir t.t.

Todėl valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta ir skatina tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką ir neprieštarauja teisės normomis įtvirtintiems reikalavimams. Mokesčių mokėtojų ir kitų mokestinių santykių dalyvių veiksmai, pažeidžiantys mokesčių įstatymais, pripažįstami neteisėtais.

Pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus paprastai pradeda veikti teisinės atsakomybės mechanizmas. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą – mokesčių ir kitų įstatymų nustatytą valstybinės prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams siekiant nubausti juos ir pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes. Teisinės atsakomybės priemonės už mokesčių įstatymų pažeidimus gali būti skirstomos į atstatančias teises ir baudžiamąsias. Atstatančios teisę priemonės skirtos užtikrinti mokesčio mokėtojo pareigą mokėti mokesčius ir tuo pačiu garantuoti žalos, atsiradusios dėl laiku nesumokėtų mokesčių valstybei, atlyginimą, baudžiamosios priemonės pasireiškia įvairių administracinės ir baudžiamosios atsakomybės taikymu.

Teisinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus pagrindas yra mokesčių įstatymų pažeidimas. „Mokesčių įstatymų pažeidimas – tai neteisėtas elgesys (veikimas arba neveikimas), kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai ir padaroma žala valstybės finansiniams interesams“³. Kiekvieną mokesčių įstatymų pažeidimą apibūdina pavojingumo visuomenei, priešingumo teisei, kaltumo ir baudžiamumo požymiai. Visi mokesčių įstatymų pažeidimai yra pavojingi visuomenei, nes jais kėsinama į įstatymo saugomus interesus. Pirmiausia – į valstybės finansinius interesus, nes dėl mokesčių įstatymų pažeidimų valstybė negauna atitinkamų įplaukų į biudžetą arba jas gauna pavėluotai. Šie mokesčių įstatymų pažeidimų požymiai būdingi visiems mokesčių įstatymų pažeidimams, kurie būna labai įvairūs. Jie skiriasi pagal savo objektą, dalyką, padarymo būdą, pavojingumo laipsnį ir panašiai. Mokesčių įstatymo pažeidimo elementai yra:

- pažeidimo subjektas;
- subjektyvioji pusė;
- pažeidimo objektas;
- objektyvioji pusė.

³ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 209

Šie keturi pagrindiniai elementai tarpusavyje yra susiję. Jeigu nėra bent vieno iš jų, negali būti ir mokesčių įstatymo pažeidimo. Vadinasi, negali atsirasti ir atsakomybė. Todėl mokestinis pažeidimas suprantamas kaip „tam tikrų elementų visuma, pasireiškianti priešingumu teisei ir žalingumu, pavojingumu visuomenei“⁴.

Mokesčių įstatymų *pažeidimo subjektais* gali būti fizinis arba juridinis asmuo, kita organizacija, taip pat bet koks kitas organizuotas teisės subjektas, pažeidęs mokesčio įstatymą ir kurį galima patraukti atsakomybėn. Mokesčių įstatymų pažeidimų subjektais gali būti mokesčio mokėtojas, kuris privalo mokėti mokestį, mokestį išskaičiuojantis asmuo, mokesčio administratoriaus pareigūnas, komercinis bankas ir kiti. Pažeidimo subjektai skiriasi priklausomai nuo to, kokios atsakomybės priemonės taikomos už mokesčio įstatymo pažeidimą. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymo atveju pažeidimo subjektu gali būti tik konkretus fizinis asmuo – mokesčio mokėtojas, įmonės vadovas, savininkas, vyriausiasis finansininkas, mokesčio administratoriaus pareigūnas. Ekonominės (finansinės) atsakomybės subjektu gali būti tiek fizinis, tiek ir juridinis asmuo.

Mokesčio įstatymo pažeidimo *subjektyvioji pusė* – tai pažeidimo elementas, kuris parodo asmens, padariusio pažeidimą, psichikos būklę pažeidimo padarymo momentu. Kitaip tariant subjektyvioji pusė yra asmens psichinis santykis su daroma pavojinga, žalinga visuomenei ir priešinga teisei veika bei jos padariniais. Mokesčio įstatymo pažeidimo subjektyviosios pusės elementai yra kaltė, motyvas, tikslas.

Pagrindinis subjektyviosios pusės elementas yra kaltė. Kaltę apibūdina intelektas ir valia. 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 elementai apsprendžia asmens pakaltinamumą ir kaltės formą. Kaltė mokesčių įstatymų pažeidimuose gali būti tiek tyčinės, tiek neatsargumo formos. Yra laikoma, kad mokesčio įstatymo pažeidimas padaromas tyčia, kai pažeidėjas suvokia savo veiką, numato žalingas pasekmes ir siekia jų arba nesiekia, bet leidžia joms atsirasti. Pavyzdžiui, asmuo žino, kokie yra mokesčio įstatymo reikalavimai apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, bet stengiasi jas sumažinti ir žino kokios bus šių veiksmų pasekmės. Kitu atveju yra laikoma, kad mokesčio įstatymo pažeidimas yra padaromas dėl neatsargumo, kai asmuo numatė, kad savo veiksmais arba neveikimu gali pažeisti mokesčio įstatymą, tačiau lengvabūdiškai tikėjosi to išvengti arba nenumatė, kad jo veika gali pažeisti mokesčio įstatymą, nors privalėjo tai numatyti. Pavyzdžiui, individualios įmonės savininkas žino buhalterinės apskaitos tvarkymą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimus, tačiau jų nevykdo arba vykdo aplaidžiai ir mano, kad dėl to nebus galima tinkamai nustatyti įmonės ūkinės bei finansinės veiklos rezultatų ir tai gali sukelti žalingas

⁴ Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 1996. P. 37

pasekmes, bet lengvabūdiškai tikisi to išvengti arba nežino buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimų ir nenumato, kad dėl to nebus galima nustatyti įmonės veikos rezultatų, bet privalo tai žinoti. Kaltės forma labai svarbi sprendžiant atsakomybės klausimą, nes nuo to gali priklausyti kokia atsakomybė (administracinė ar baudžiamoji) bus taikoma.

Kiti mokesčių pažeidimų subjektyviosios pusės elementai yra motyvas ir tikslas. Motyvas apibrėžiamas kaip paskatos, kurios stumia asmenį padaryti tam tikrus priešingus teisei veiksmus. Pavyzdžiui, mokesčių įstatymų pažeidimo atveju motyvu gali būti mokesčių įstatymų neišmanymas, informacijos trūkumas. Tikslas yra tai, ko asmuo siekia darydamas teisės pažeidimus. Pavyzdžiui, tikslas gali būti mokėti mažesnius mokesčius arba visai jų nemokėti.

Mokesčių įstatymų *pažeidimo objektu* yra mokesčių teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys mokesčių nustatymo ir administravimo srityje, valstybės, visuomenės ir atskirų asmenų interesai, kurie pažeidžiami ir kuriems daroma žala. Mokesčių įstatymų pažeidimų dalyku yra įvairūs buhalterinės apskaitos dokumentai, deklaracijos, ataskaitos, apskaitos registrai, specialios apskaitos dokumentai.

Mokesčių įstatymų pažeidimų *objektyviosios pusės* požymiai apibūdina pažeidimo išorinę išraišką. „Mokesčių teisės normos, reguliuodamos mokestinius santykius, įtvirtina mokesčių mokėtojui pareigas, draudimus, reikalavimus, kurių jis privalo laikytis⁵. Jų nesilaikymas sudaro mokesčių įstatymų pažeidimą, galintį pasireikšti veikimu arba neveikimu. „Veikimas – tai sąmoningų, valingų, aktyvių veiksmų visuma“⁶. Prie veikimu padaromų pažeidimų priskiriami įmonės apskaitos duomenų slėpimas ar sunaikinimas, žinomai neteisingų duomenų apie savo pajams pateikimas, neregistruotų kasos aparatų naudojimas ir panašiai. Tačiau didelė dalis pažeidimų padaroma ir neveikimu, kai asmuo neatlieka jam įstatymais nustatytų pareigų, nesilaiko kitų reikalavimų. Taigi „neveikimas – pasyvus žmogaus elgesys, teisinės pareigos nevykdymas“⁷. Už neveikimą asmuo atsako tada, kai jis privalo ir gali atlikti teisės numatytus veiksmus, tačiau jų neatlieka. Pavyzdžiui, mokesčių nemokėjimas, mokesčio deklaracijos nepateikimas, mokesčio administratoriausiai nurodymų nevykdymas ir kt. Pažymėtina, kad daugumos mokesčių įstatymų pažeidimų objektyviąją pusę sudaro pati veika arba neveikimas ir nepriklausomai nuo to ar atsirado žalingi padariniai ar ne, pažeidimas laikomas baigtu.

Taigi visi mokesčių įstatymų pažeidimai yra pavojingi, nes būtent tada dėl šių pažeidimų valstybė negauna atitinkamų įplaukų į biudžetą. Todėl mokesčių įstatymų pažeidimai vertinami kaip atitinkami juridiniai veiksmai, visuomet lemiantys teisinės atsakomybės santykių atsiradimą.

⁵ Marcijonas A. Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 212

⁶ Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 1996. P. 44

⁷ Ten pat

1.2. Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus rūšys

Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą - tai mokesčių ir kitų įstatymų nustatytą prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams siekiant juos nubausti ir pašalinti atsiradusius neigiamus padarinius. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus - sudedamoji teisinės atsakomybės instituto dalis, kuriai būdingi visi bendri teisinės atsakomybės požymiai. Kartu teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus turi ir specifinių bruožų, kuriuos lemia mokesčių santykių specifika. Šiandien valstybėje be tradicinių atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus rūšių kaip administracinė ar baudžiamoji atsakomybė, taip pat dar yra taikomos ir ekonominės sankcijos (baudos ir delspinigiai).

Administracinė arba baudžiamoji atsakomybė traukiami asmenys, padarę piktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus. 1995 metais priėmus Lietuvos Respublikos (toliau LR) mokesčių administravimo įstatymą šie pažeidimai pagal pavojingumą buvo skirstomi į tris grupes: mokesčių prievolės neįvykdymas dėl aplaidumo, mokesčių prievolės neįvykdymas dėl didelio aplaidumo; piktybiniai mokesčių įstatymų pažeidimai. Už kiekvieną jų buvo numatyta atitinkama atsakomybė. Vėliau dviejų pirmųjų mokesčių įstatymų pažeidimų buvo atsisakyta, o piktybinių – numatyta mažiau, jie buvo tiksliau apibrėžti. Pagal 1995 metais birželio 28 d. priimtą LR mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnį piktybiniu mokesčių įstatymu pažeidimu buvo laikoma, jei:

- 1) asmuo apgaulingai tvarko įmonės, įstaigos, organizacijos buhalterinę apskaitą arba suklastoja, paslepia ar sunaikina apskaitos dokumentus ir dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės, įstaigos, organizacijos komercinės, ūkinės, finansinės būklės rezultatų ar įvertinti turto;

- 2) asmuo mokesčio administratoriui pateikiamoje mokesčio deklaracijoje, ataskaitoje ir kitame dokumente įrašo žinomai neteisingus duomenis apie savo arba įmonės, įstaigos, organizacijos pajamas, pelną ar jų naudojimą;

- 3) asmuo mokesčio administratoriui laiku nepateikia mokesčio deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento arba pateikęs šiuos dokumentus dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu, laiku nesumoka mokesčių po to, kai mokesčių administratorius raštu priminė pareigą pateikti deklaraciją, ataskaitą ar kitą dokumentą ir sumokėti mokesčius;

- 4) asmuo naudoja neregistruotą kasos aparatą, kuris dubliuoja registruotą kasos aparatą, pakeistos konstrukcijos ar programos kasos aparatą arba klastoja ar sunaikina jo duomenis;

5) asmuo laiko, parduoda ar įsigyja prekes be norminiuose aktuose nustatytų privalomų dokumentų, banderolių, kitų specialių ženklų;

6) asmuo į buhalterinės apskaitos dokumentus neįtraukia darbuotojams išmokamų su darbo santykiais susijusių išmokų;

7) asmuo vengia mokėti mokesčius arba trukdo mokesčių nustatymo ar surinkimo procesui (neleidžia mokesčio administratoriaus pareigūnui susipažinti su apskaitos dokumentais, nevykdo teisėtų mokesčio administratoriaus nurodymų, be svarbių priežasčių neatvyksta pas jį ar kitaip trukdo įgyvendinti mokesčių administratoriaus pareigūnams įstatymų suteiktas teises, jeigu šie veiksmai padaryti asmens, bausto administracine nuobauda už nurodytus pažeidimus);

8) asmuo gabena prekes be norminiuose aktuose nustatytų privalomų įsigijimo arba gabenimo dokumentų.⁸

Dabar galiojančiame LR mokesčių administravimo įstatyme, priimtame 2004 metų balandžio 13 d., piktybiniai mokesčių įstatymų pažeidimai čia jau nebeapibrėžiami.

Pažymėtina, kad už minėtus 1995 metų Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnyje piktybinius mokesčių įstatymų pažeidimus kalti asmenys traukiami baudžiamojon arba administracinėn atsakomybėn. Šiuo metu pirmosios dvi atsakomybės rūšys yra numatytos Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse ir LR administracinių teisės pažeidimų kodekse, o ekonominės (mokestinės) sankcijos numatytos Mokesčių administravimo įstatyme.

Ekonominės sankcijos. Laiku nesumokėjus (nepervedus) mokesčio į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus yra taikomos ekonominės sankcijos, o padarius griežtesnius mokesčių įstatymų pažeidimus - kalti asmenys, be to, dar gali būti traukiami administracinėn ar baudžiamojon atsakomybėn. „Ekonominė sankcija – tai mokesčių įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčio administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykęs mokestinės prievolės ir padaręs kitus mokesčių įstatymų pažeidimus“⁹. Apskritai ekonominės sankcijos, vienas iš ekonomikos valstybinio reguliavimo metodų, ypač reikšmingos rinkos ekonomikos sąlygomis, kai dominuoja ne administravimo, o ekonominio pobūdžio svertai. Ekonominė sankcija gali pasireikšti baudų ir delspinigių skyrimu.

Bauda. Siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus. Valstybė, nustatydamą ir taikydama finansines sankcijas baudų pavidalu, siekia užtikrinti mokestinių prievolių įgyvendinimą. Baudos, kaip finansinės

⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Vilnius, 1995 m. birželio 28 d. Nr. I-974

⁹ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 205

sankcijos, pagal savo pobūdį ir tikslus iš esmės nesiskiria nuo administracinių baudų, nes ir vienos, ir kitos pažeidėjui sukelia neigiamas turtinio pobūdžio pasekmes, tokiu būdu siekiant jį nubausti, taip pat skatina jį ir kitus mokesčių mokėtojus vykdyti mokesčines prievoles. Vis dėlto baudos skiriasi pagal jų taikymo tvarką, subjektus, taikymo procedūras, sukliamas teises pasekmes ir t.t.¹⁰

Pagrindinės baudų, kaip finansinių sankcijų, skyrimą reguliuojančios nuostatos yra įtvirtintos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme. Tačiau baudų skyrimas už mokesčių įstatymų pažeidimus taip pat numatytas ir konkrečių mokesčių įstatymuose. Pavyzdžiui, Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas numato, kad už nuslėptą išteklių kiekį mokamas mokestis ir imamas dešimterio tarifo bauda. Baudų mokėjimas yra numatytas ir Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme. Pažymėtina, kad naujajame Mokesčių administravimo įstatyme atsisakyta minimalių baudų dydžio įtvirtinimo, sumažinti baudų dydžiai, akcentuota, kad baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, kaltės laipsnio ir kitų aplinkybių, o taip pat labai sumažėjo mokesčių įstatymų numatomų pažeidimų atvejų, už kuriuos skiriama bauda.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnyje „Bauda už mokėtino mokesčio sumažinimą“ numatyta, kad mokesčių mokėtojui (mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, toliau – mokesčių mokėtojas) ekonominė sankcija (bauda) skiriama jei patikrinimo metu mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo 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.

Baudos už mokesčių įstatymų teisės pažeidimus skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus Mokesčių administravimo įstatymo 142 straipsnyje „Baudas švelninančio teisės akto galiojimas“ nurodytus atvejus. Taip pat baudos skiriamos už šiuos mokesčių įstatymų pažeidimus (2 lentelė).

¹⁰ Marcijonas A., Sudavičius B. ir kt. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 207.

2 lentelė. *Baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus*

TEISĖS AKTAS	PAŽEIDIMAS	BAUDOS DYDIS
Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnis „Bauda už mokėtino mokesčio sumažinimą“	Mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino.	Nuo 10 iki 50 % trūkstamos mokesčio sumos
Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 123 straipsnis „PVM mokėjimo tvarkos nesilaikymas“	PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), taip pat, jeigu apmokestinamasis asmuo arba bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau šio Įstatymo nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjo.	Nuo 10 iki 50% apskaičiuotos PVM sumos
Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 38 straipsnis „Atsakomybė už įmokų mokėjimo teisingumą“	Neteisėtai sumažinamos privalomos mokėti įmokos.	Nuo sumažintų įmokų sumos dvigubo dydžio bauda
Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo 7 straipsnis „Atsakomybė už šio Įstatymo pažeidimus“	Nuslepiamas išgautos naftos ar dujų kiekis.	Dešimteriopa mokesčio dydžio bauda

Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Atskiras baudų skyrimo taisyklės nusako Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2000-06-23 įsakymas „Dėl Baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus skyrimo ir delspinigių už mokesčio nesumokėjimą laiku skaičiavimo metodikos patvirtinimo“.

Mokesčio administratoriaus paskirtos baudos už mokesčio įstatymų pažeidimus sumokamos ne vėliau kaip per 20 dienų nuo tos dienos, kai asmeniui buvo įteiktas nutarimas skirti baudą. Tačiau jei per 20 dienų bauda nesumokama ar sumokama ne visa paskirta bauda, per likusį baudos sumokėjimo terminą skaičiuojamos tokio dydžio palūkanos kaip ir už suteiktą mokestinę paskolą.

Bauda, nesumokėta per nurodytą terminą, išieškoma tokia pat tvarka kaip ir nesumokėtas mokestis.

Delspinigiai. Lyginant su bauda delspinigiai užtikrina ne tik mokestinės prievolės vykdymą, bet ir žalos, atsiradusios dėl laiku nesumokėtų mokesčių, atlyginimą valstybei. Nustatant delspinigių dydį vadovujamasi tuo, kad delspinigiai negali būti mažesni už valstybės patirtą žalą. Delspinigiai, pagal Mokesčių administravimo įstatymo 96 straipsnį „Delspinigiai“, mokami:

1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį);

2) už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje);

3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).¹¹

Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 99 straipsniu „Delspinigių dydis“, delspinigių dydį ir jo apskaičiavimo tvarką nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų litais Lietuvos Respublikos valstybės

¹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. Vilnius, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112

iždo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų. Delspinigių dydžiai 2000-2006 metais nurodyti *1 priede*.

Delspinigiai už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą. O už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo akto surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio, per 20 dienų nuo minėto sprendimo įteikimo jam dienos, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo. Taip pat delspinigiai skaičiuojami už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai gražintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug gražinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos) nuo tos dienos, kai tokia permoka buvo gražinta (įskaityta).

Delspinigiai skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti mokesčio sumokėjimo (sugražinimo) dieną arba mokesčio į valstybės (savivaldybės) biudžetą ar valstybės pinigų fondus gražinimo dieną, arba tą dieną, kurią beviltiška pripažinta mokestinė nepriemoka pasibaigia. Delspinigiai negali būti skaičiuojami ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos. Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą dėl mokesčio mokėtojo skundo, paduoto po šio termino arba paduoto per šį terminą, tačiau skundą nagrinėjančiai institucijai sprendimą priėmus po šio termino, delspinigiai apskaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį tuo atveju, jeigu skundas buvo atmestas.

Iš mokesčio mokėtojo ar mokestį išskaičiuojančio asmens, nemokančio delspinigių nustatyta tvarka, delspinigiai išieškomi tokia pat tvarka kaip ir nesumokėtas mokestis. Pažymėtina, kad delspinigių sumokėjimas neatleidžia nuo mokesčio mokėjimo.

Numatyti delspinigiai neskaičiuojami biudžetinėms įstaigoms. Biudžetinių įstaigų vadovai ir vyriausieji finansininkai (buhalteriai), pažeidę mokesčių įstatymų reikalavimus, traukiami administracinėn arba baudžiamojon atsakomybėn¹².

Administracinė atsakomybė. Administracinė atsakomybė yra viena iš teisinės atsakomybės rūšių, kuri taikoma asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus. Kitaip tariant, „teisinė atsakomybė yra veiksminga priemonė užtikrinti visuomenėje teisėtą elgesį, ryžtingai,

¹² Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 221

efektyviai užkirsti kelią mokesčių teisės pažeidimams¹³. Jai būdingi tam tikri bruožai, padedantys atskleisti jos esmę ir paskirtį, atsiriboti nuo kitų teisinės atsakomybės rūšių:

- 1) administracinės atsakomybės teisinis pagrindas yra administracinės teisės normos, kuriose išvardintas išsamus administracinės teisės pažeidimų, nuobaudų ir jas skiriančių institucijų sąrašas. Pagrindinis teisės aktas, skirtas reglamentuoti administracinę atsakomybę, yra Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas (toliau LR ATPK). Tačiau ir kituose įstatymuose yra normų, nustatančių tiek fizinių, tiek juridinių asmenų administracinę atsakomybę;
- 2) administracinės atsakomybės faktinis pagrindas yra administracinės teisės pažeidimas. Administracinė atsakomybė gali būti taikoma tik už tokias veikas, už kurių pažeidimą atsakomybę nustato administracinės teisės normos;
- 3) administracinė atsakomybė taikoma fiziniams asmenims, atskirai išskiriant pareigūnų ir kitų specialių individualių subjektų administracinę atsakomybę, taip pat juridiniams asmenims. Pačiame Administracinių teisės pažeidimų kodekse iki šiol įstaigos, įmonės ar organizacijos administracinės teisės pažeidimų subjektais nėra laikomos. Tačiau tai nėra visiškai taip. Jau dabar galioja nemažai įstatymų, kuriose numatytos ekonominės sankcijos įmonėms. Pavyzdžiui, Alkoholio kontrolės įstatymo 44 straipsnyje „Ekonominių sankcijų už Alkoholio kontrolės įstatymo pažeidimus taikymas“ nustatyta, kad Valstybinė tabako ir alkoholio kontrolės tarnyba, teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, savivaldybės ir policija pagal savo kompetenciją turi teisę skirti įmonėms, įstaigoms ir organizacijoms baudas už šio įstatymo pažeidimus. Tokių pavyzdžių yra ir daugiau;
- 4) administracinė atsakomybė juos padariusiems asmenims taikoma ne tarnybinio pavaldumo, ne darbo santykių pagrindu. Tai reiškia, kad administracinės teisės pažeidimus tiria, nagrinėja ir administracines nuobaudas pažeidėjams skiria ne įstaigų, įmonių, kuriose dirba pažeidėjas, vadovai, bet valstybinio valdymo institucijos ir įstaigos – policija, valstybinės inspekcijos ir kitos institucijos bei jų pareigūnai. Nemažai administracinės atsakomybės priemonių taiko ir teismai, taip pat kolegiali institucija – administracinė komisija;
- 5) administracinės nuobaudos yra baudžiamojo pobūdžio valstybės prievartos priemonės, tačiau švelnesnės už kriminalines bausmes ir jų taikymas teisės pažeidėjui nesukelia teistumo;

¹³ Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 1996. P. 9

- 6) administracinė atsakomybė yra taikoma procesine tvarka, kurią nustato ATPK ir kitų įstatymų normos. Dažnai administracinės nuobaudos teisės pažeidėjams yra skiriamos teisės pažeidimo vietoje.¹⁴

Taigi atsižvelgiant į minėtus bruožus administracinė atsakomybė yra savarankiška teisinės atsakomybės rūšis, taikoma administracinio proceso teisės normų nustatyta tvarka administracinės teisės pažeidimus padariusiems fiziniams ir juridiniams asmenims, skiriant jiems įstatymų numatytas administracines nuobaudas, kuriomis siekiama užtikrinti teisinę tvarką įgyvendinant valstybinį valdymą¹⁵. Remiantis administracine atsakomybe užtikrinamas įvairių teisės šakų normose nustatytų draudimų, įpareigojimų privalomumas. Ją taiko valstybės institucijos: teismai, įvairios inspekcijos, pareigūnai. Pagrindinis administracinės atsakomybės teisinis aktas – LR Administracinių teisės pažeidimų kodeksas, kuris aprašo, kokiais veiksmais pažeidžiami reguliacinių teisės normų draudimai ir kokios administracinės sankcijos už tai taikomos. Šis kodeksas nustato tokį administracinių sankcijų sąrašą: įspėjimas, bauda, atlygintinis daiktas, kuris buvo administracinio teisės pažeidimo padarymo įrankis arba tiesioginis objektas, paėmimas arba konfiskavimas, atėmimas piliečiui suteiktos specialios teisės, viešieji darbai, administracinis areštas, nušalinimas nuo darbo¹⁶.

Administracinės atsakomybės rūšis taikoma už mokesčių teisės pažeidimus, kurie pagal savo pobūdį ir pavojingumą laikomi administraciniais teisės pažeidimais už kuriuos numatyta administracinė atsakomybė. Pažymėtina, kad mokesčių įstatymų pažeidimai nėra vienalyčiai ir pagal pažeidimo objektą gali būti skirstomi į keletą sudėtinių dalių:

- mokesčių įstatymų pažeidimai, už kuriuos numatyta griežtesnė bausmė. Prie tokių pažeidimų priskiriami: neregistruoto kasos aparato, kuris dubliuoja registruotą kasos aparatą, naudojimas; ataskaitų ir dokumentų apie pajamas, turtą pelną pateikimo tvarkos pažeidimas, mokesčių vengimas; apskaitos taisyklių pažeidimas ir kt.;
- atskirų mokesčių įstatymų normų pažeidimai. Tokie yra: akcizais apmokestinamų prekių laikymas, gabenimas, naudojimas ar realizavimas pažeidžiant nustatytą tvarką; biokuro, naftos produktų gabenimo ir laikymo taisyklių pažeidimas ir kt.;
- pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra mokesčių įstatymų pažeidimai, tačiau su jais susiję. Toks yra kasos aparatų eksploatavimas ir kasos operacijų tvarkos pažeidimas, netikrų banderolių gaminimas ir kt.¹⁷.

¹⁴ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 71-72

¹⁵ Ten pat

¹⁶ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 452

¹⁷ Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003. P. 207

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas suteikia teisę mokesčių administratoriui pažeidimą padariusiam fiziniam asmeniui surašyti administracinių teisės pažeidimų protokolus už šiuos pažeidimus:

Darbo įstatymų, darbų saugos ir darbo higienos norminių aktų pažeidimas:

- *darbo* užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos pažeidimas;
- *nelegalus* darbas;

Mažmeninės prekybos taisyklių pažeidimas:

- *akcizais* apmokestinamų prekių laikymas, gabenimas, naudojimas ar realizavimas pažeidžiant nustatytą tvarką;
- *asmeninių* ar kasos aparatu neįtrauktų į apskaitą pinigų laikymas kasoje bei kasos operacijų atlikimo vietoje arba kasos aparatu įtrauktų į apskaitą pinigų ir kasoje bei kasos operacijų atlikimo vietoje laikomų pinigų kiekio neatitikimas;
- *kasos* aparatų naudojimo tvarkos pažeidimas;
- *kasos* aparatų eksploatavimo ar kasos operacijų tvarkos pažeidimas;
- *kasos* kvito už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas neišdavimas;
- *kasos* aparatus aptarnaujančios įmonės specialisto atliktas neteisėtas kasos aparatų sumuojančių skaitiklių rodmenų sumažinimas;
- *kasos* aparatų eksploatavimas be kontrolinių juostų, kontrolinių juostų arba kasos žurnalų neišsaugojimas;
- *kasos* aparatus aptarnaujančios įmonės darbuotojų padarytas elektroninių kasos aparatų naudojimo taisyklių pažeidimas;
- *prekių* (krovinio) gabenimas be dokumentų;
- *prekyba* ar paslaugos be kasos aparatų;

Prekybos naftos produktais licencijose nustatytos tvarkos pažeidimas:

- *akcizo* mokesčiu neapmokestinamų suskystintų dujų panaudojimas kaip transporto priemonės kuro;
- *biokuro*, naftos produktų gabenimo ir laikymo taisyklių pažeidimas;
- *naftos* produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degiųjų skystų produktų gamybos, žymėjimo ir prekybos taisyklių pažeidimas;
- *prekybos* naftos produktais licencijose nustatytos tvarkos pažeidimas;

Komercinės ar ūkinės veiklos tvarkos pažeidimas:

- *ataskaitų* ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas bei mokesčių vengimas;

- *atsiskaitymų* už perdirbtą žemės ūkio produkciją ir maisto produktus tvarkos pažeidimas;
- Lietuvos Respublikos *gyventojų* pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo ir LR gyventojų turto ir pajamų deklaravimo tvarkos pažeidimas;
- Lietuvos Respublikos *juridinių* asmenų ir įmonių, neturinčių juridinio asmens teisių gaunamų užsienio paskolų be valstybės garantijos, taip pat paskolų, suteikiamų užsienio ūkio subjektams, neįregistravimas Lietuvos banke;
- *komercinės* ar ūkinės veiklos vykdymas neteisėtai naudojantis įmonės vardu;
- *mokesčio* mokėtojo registravimo duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas;
- *neteisėtas* slaptos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimas;
- *valstybinės* mokesčių inspekcijos vadovų, kitų pareigūnų nurodymų nevykdymas;

Neteisėtas vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla:

- *apskaitos* taisyklių pažeidimas;
- *gyventojų* pajamų mokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimas;
- *netikrų* banderolių prekėms ar kitų specialių ženklų gaminimas, realizavimas, naudojimas;
- *prekybos* maklerio (brokerio) dienyno tvarkymo pažeidimas;
- *tabako* gaminių gamybos, importo ir prekybos licencijavimo tvarkos pažeidimas;

Naminės degtinės, brogos arba kitų namų gamybos stiprių alkoholinių gėrimų gaminimas, įgijimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas:

- *nedenatūruoto* etilo alkoholio, denatūruoto etilo alkoholio, techninio etilo alkoholio ir jų skiedinių (mišinių) gaminimas, laikymas, gabenimas, pardavimas ar kitoks realizavimas neturint leidimo;

Antspaudų gaminimo, naudojimo, apskaitos, saugojimo ar sunaikinimo nustatytos tvarkos pažeidimas: (193)

- *netauriųjų* metalų laužo ir atliekų supirkimo, apskaitos ir saugojimo tvarkos pažeidimas ir t.t.

Taigi, asmenys, padarę šiuos administracinės teisės pažeidimus baudžiami pagal LR ATPK. Baudos dydis atitinkamai pagal padarytą pažeidimą gali būti nuo 50 iki 40000 litų. Didžiausia bauda už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal LR ATPK 173¹ straipsnį numatyta už apskaitos taisyklių pažeidimus. Straipsniai, pagal kuriuos, baudžiama padarius atitinkamą pažeidimą, kas nagrinėja bylas ir skiria nuobaudas yra nurodyta 2 priede.

Baudžiamoji atsakomybė. Kaip jau buvo minėta, baudžiamoji atsakomybė – tai viena iš teisinės atsakomybės rūšių. Jos esmė – tai asmens, padariusio nusikaltimą, pasmerkimas valstybės vardu. Savo pobūdžiu baudžiamoji atsakomybė reiškia valstybės prievartos taikymą ir kartu asmens, padariusio nusikaltimą, elgesio pasmerkimą. Baudžiamąją atsakomybę galima būtų apibrėžti kaip asmens, padariusio nusikaltimą, pareigą atsakyti, kuri paprastai pasireiškia tam tikrais turtinio ir asmeninio pobūdžio suvaržymais¹⁸.

Baudžiamoji atsakomybė yra griežčiausios rūšies teisinė atsakomybė, kurią taiko teismai už pavojingiausias teisės pažeidimus – nusikaltimus ir baudžiamuosius nusižengimus. Tik nustatyta asmens veiksmuose nusikaltimo sudėtis gali būti pagrindas traukti jį baudžiamojon atsakomybėn. Ji taikoma remiantis specialiu teisės taikymo aktu – teismo nuosprendžiu skiriant tokias sankcijas kaip įkalinimas (laisvės atėmimas), turto konfiskavimas, viešieji darbai, bauda ir kt.

Asmeniui padarius nusikaltimą ir iškėlus jam baudžiamąją bylą, tarp teisės pažeidėjo ir valstybės (teismo, prokuroro kaip valstybės atstovų) atsiranda baudžiamųjų įstatymų reguliuojami teisiniai santykiai, kurių vienas iš dalyvių – valstybė įgyja pareigą taikyti nusikaltimą padariusiam asmeniui įstatymo numatytas sankcijas, o kitas to santykio subjektas – teisės pažeidėjas, atlikti jam skirtą bausmę. Baudžiamoji atsakomybė skiriasi nuo kitų valstybės prievartos priemonių tuo, kad ji yra viešo pobūdžio. Tai reiškia, kad teisę skirti bausmę turi tik valstybė per savo įgaliotas institucijas – teismą. Tik teismas gali pripažinti asmenį kaltu padarius nusikaltimą ir skirti jam kriminalinę bausmę. Baudžiamoji atsakomybė palieka tam tikrą juridinį padarinį – teistumą, su kuriuo gali būti siejamas tam tikrų teisių ribojimas arba bausmių sugriežtinimas asmeniui pakartotinai nusikaltus¹⁹.

Galime išskirti tokius pagrindinius baudžiamosios atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus požymius:

- 1) baudžiamoji atsakomybė yra reglamentuota tik įstatymuose. Vienintelis kodifikuotas įstatymas, kuriame yra numatyta baudžiamoji atsakomybė už nusikaltimų padarymą, yra LR baudžiamasis kodeksas;
- 2) baudžiamosios atsakomybės pagrindu yra pavojingiausios veikos – nusikaltimo padarymas;
- 3) baudžiamojon atsakomybėn už nusikaltimų padarymą traukiami fiziniai asmenys. Pagal LR BK 20 straipsnį „Juridinis asmuo traukiamas baudžiamojon atsakomybėn tik tuo

¹⁸ Abramavičius A., Mikelėnas V. Įmonių vadovų teisinė atsakomybė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 1999. P. 171

¹⁹ Vaišvila A. Teisės teorija. Vilnius: Justitia, 2004. P. 451

atveju, jeigu nusikalstamą veiką juridinio asmens naudai arba interesais padarė fizinis asmuo, veikęs individualiai ar juridinio asmens vardu²⁰;

- 4) baudžiamojon atsakomybėn yra traukiami asmenys ne tik už baigto nusikaltimo padarymą, bet ir tuo atveju, kai nusikaltimas lieka nepabaigtas dėl priežasčių, nepriklausančių nuo asmens valios;
- 5) baudžiamojon atsakomybėn traukiami ne tik tie asmenys, kurie konkrečiais savo veiksmais tiesiogiai padarė nusikaltimą, bet ir tie, kurie buvo šio nusikaltimo bendrininkai;
- 6) baudžiamoji atsakomybė paprastai realizuojama skiriant už nusikaltimo padarymą kriminalines bausmes²¹

Taigi baudžiamoji atsakomybė yra taikoma už tokius mokesčių įstatymų pažeidimus, kurie pasižymi dideliu pavojingumu, yra nukreipti prieš valstybės finansų politiką, daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams. LR baudžiamasis kodeksas (toliau BK) numato baudžiamąją atsakomybę už šių nusikaltimų ir baudžiamųjų nusižengimų požymių turinčias veikas:

Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai nuosavybei, turtinėms teisėms ir turtiniam interesams.

Pagal LR baudžiamojo kodekso 182 straipsnį „tas, kas apgaule savo ar kitų naudai įgijo svetimą turtą ar turtinę teisę, išvengė turtinės prievolės arba ją panaikino“²² baudžiamas viešaisiais darbais arba laisvės apribojimu, arba areštu, arba laisvės atėmimu iki trejų metų. Kai kuriais atvejais pažeidėjas gali būti nubaustas laisvės atėmimu iki aštuonerių metų.

Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai ekonomikai ir verslo tvarkai.

Baudžiamoji atsakomybė pagal LR baudžiamojo kodekso 202 straipsnį atsiranda tuomet, kai versliškai ar stambiu mastu imamasi ūkinės, komercinės, finansinės ar profesinės veiklos neįsteigus įmonės ar kitokiu neteisėtu būdu arba neturint licencijos (leidimo) veiklai, kuriai ji (jis) reikalinga, taip pat tuo atveju kai yra verčiamasi uždrausta ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla. Padarius šią veiką yra baudžiama viešaisiais darbais arba bauda, arba laisvės apribojimu, arba laisvės atėmimu iki dvejų metų.

Pagal LR baudžiamojo kodekso 203 straipsnį „Neteisėta įmonės veikla“ atsakomybė taikoma tuomet, kai stambiu mastu verčiamasi įmonės steigimo dokumentuose nenumatyta veikla ir yra baudžiama bauda arba areštu, arba laisvės atėmimu iki vienerių metų.

²⁰ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Vilnius, 2000 m. rugsėjo 26 d. Nr. VIII-1968

²¹ Abramavičius A., Mikelėnas V. Įmonių vadovų teisinė atsakomybė. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 1999. P. 172-173

²² Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Vilnius, 2000 m. rugsėjo 26 d. Nr. VIII-1968

LR baudžiamojo kodekso 209 straipsnyje numatyta atsakomybė (laisvės atėmimas iki trijų metų) tam, kas sąmoningai blogai valdydamas įmonę nulėmė jos bankrotą ir dėl to padarė didelės turtinės žalos kreditoriams.

Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai.

Baudžiamoji atsakomybė pagal LR baudžiamojo kodekso 219 straipsnį taikoma tam fiziniam ar juridiniam asmeniui, kuris pateikęs savo pajamų ar turto arba įmonės pajamų deklaraciją laiku nesumokėjo pagal ją apskaičiuotų mokesčių dėl priežasčių, nesusijusių su nemokumu, po to, kai valstybės įgaliota institucija priminė apie pareigą sumokėti mokesčius, baudžiama laisvės atėmimu iki ketverių metų. Už tokią pat veiką, padariusią didelę turtinę žalą valstybei, t.y. nesumokėjo jam apskaičiuotų daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių, baudžiama laisvės atėmimu nuo dvejų iki šešerių metų, tačiau jeigu nesumokėjo jam apskaičiuotų ne daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių baudžiama viešaisiais darbais arba bauda, arba laisvės apribojimu.

LR baudžiamojo kodekso 220 straipsnis „Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas“ užtraukia atsakomybę tam, kas „siekdamas išvengti mokesčių įrašė į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie savo ar įmonės pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai“.²³ Už šį mokestinį nusikaltimą baudžiama teisės dirbti tam tikrą darbą arba užsiimti tam tikra veikla atėmimu arba bauda, arba laisvės apribojimu, arba laisvės atėmimu iki trejų metų.

Pagal LR baudžiamojo kodekso 221 straipsnį deklaracijos apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar turtą teisės aktų nustatyta tvarka laiku nepateikimas valstybinei mokesčių inspekcijai po to, kai ši valstybės institucija raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją, baudžiama viešaisiais darbais arba bauda, arba areštu. Tas, kas padarė tokią veiką siekdamas išvengti daugiau kaip 500 MGL dydžio mokesčių ar kitokių įmokių, baudžiamas bauda arba laisvės atėmimu iki trejų metų.

Pagal Baudžiamojo kodekso 222 straipsnį už apgaulingą įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą arba apskaitos dokumentų suklastojimą, paslėpimą, sunaikinimą ar sugadinimą, jeigu tuo buvo trukdoma ir negalima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos ūkinės, komercinės, finansinės būklės ar jos rezultatų arba įvertinti turtą, baudžiama bauda arba areštu, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų. „Už apgaulingą įmonės buhalterinės apskaitos tvarkymą, padarytą sunaikinat ar suklastojant kasos aparato kontrolinę juostą, mokesčių ar muitinės dokumentus, neįtraukiant į apskaitą produkcijos, žaliavų ir prekių, laikant jas be įsigijimo

²³ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Vilnius, 2000 m. rugsėjo 26 d. Nr. VIII-1968

dokumentų, išmokant darbo užmokestį pagal neoficialų žiniaraštį arba visai be žiniaraščio, arba kitaip be apskaitos panaudojant pinigines lėšas ir materialines vertybes, baudžiama laisvės atėmimu iki penkerių metų ir bauda²⁴.

„Tas, kas privalėjo tvarkyti, bet netvarkė teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos arba aplaidžiai tvarkė įmonės buhalterinę apskaitą, arba įstatymų nustatytą laiką nesaugojo buhalterinės apskaitos dokumentų, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos ūkinės, komercinės, finansinės būklės ar jos rezultatų arba įvertinti turto“²⁵ atsako pagal BK 223 straipsnį „Aplaidus apskaitos tvarkymas“. Šiuo atveju asmuo, padaręs mokestinį nusikaltimą yra baudžiamas teisės dirbti tam tikrą darbą arba užsiimti tam tikra veikla atėmimu arba bauda, arba laisvės apribojimu, arba areštu, arba laisvės atėmimu iki dvejų metų.

Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai valdymo tvarkai, susiję su dokumentų ar matavimo priemonių klastojimu.

Už netikro dokumento pagaminimą, tikro dokumento suklastojimą arba netikro ar suklastoto dokumento panaudojimą ir realizavimą LR baudžiamojo kodekso 300 straipsnyje „Dokumento suklastojimas ar suklastoto dokumento panaudojimas arba realizavimas“ numatyta bauda arba areštas, arba laisvės atėmimas iki trejų metų. Už tokią pat veiką, jeigu buvo padaryta didesnė žala valstybei, baudžiama laisvės atėmimu iki penkerių metų.

Pažymėtina, kad už visas minėtuose LR baudžiamojo kodekso straipsniuose numatytas veikas už mokesčių įstatymų pažeidimus atsako ne tik fiziniai, bet ir juridiniai asmenys.

²⁴ Pavilonis V. Baudžiamoji teisė. II dalis. Vilnius: Eugrimas, 2000. P. 450

²⁵ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Vilnius, 2000 m. rugsėjo 26 d. Nr. VIII-1968

2. TEISĖS AKTŲ, REGLAMENTUOJANČIŲ ATSAKOMYBĘ UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS, RAIDA

2.1. Iki Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo

Kiekviena valstybė, veikdama per parlamentą ir valdymo institucijas, atlieka daug įvairių funkcijų: apsaugos, gamybinės ir komercinės veiklos, plėtros (švietimo, mokslo, meno, visuomeninės rekreacijos) ir administravimo funkcijas (teismai ir valdymas, mokesčių rinkimas). Šių funkcijų vykdymui reikia didelių finansinių išteklių, kurių svarbiausias, nuo seniausių laikų žinomas šaltinis yra mokesčiai. Juk mokesčiai pasaulyje gyvuoja labai seniai. Mokesčių šaknys glūdi gilioje senovėje. Pirmųjų rašytinių žinių apie mokesčius, pilietinę prievolę juos mokėti valdžiai randama Biblijoje. Vėliau žinių apie apmokestinimą rasta molinėse lentelėse, atliekant kasinėjimus Lagašo mieste, kuris priklauso valstybei, gyvavusiai prieš šešis tūkstančius metų. Ten karo metu buvo įvesti labai dideli mokesčiai, kad būtų lėšų pergalei siekti. Laikui bėgant, karas baigėsi, bet mokesčių našta nepalengvėjo, mokesčiai ir toliau būdavo imami. Tada tais laikais nebūdavo vientisos mokesčių sistemos. Senovėje dažniausiai būdavo imamos duoklės natūra (grūdais, galvijais, vištomis). O už tokių mokesčių nesumokėjimą tais laikais buvo baudžiama rykštėmis, viešaisiais teismais. Palaipsniui greta mokesčių natūra vis labiau plito ir mokesčiai pinigais – sidabrinė, pagalvės mokestis ir kt. Pavyzdžiui, pagalvės mokestis buvo įvestas 1662 metais. „Už pagalvės mokesčio nepriemokas būdavo iš varžytinių parduodamas valstiečių kilnojamas turtas“²⁶.

Keičiantis ekonominei pasaulio struktūrai, kito ir visuomeninės bei politinės gyvenimo sąlygos, kartu keitėsi ir žmonių požiūris į mokesčius. Vyko kryptingas darbas nuo pirmųjų Lietuvos valstybingumo ir ekonominio savarankiškumo įtvirtinimo metų rengiant ir leidžiant įstatymus, kitus norminius aktus mokesčių ir rinkliavų klausimais, siekiant užtikrinti biudžeto pajamas ir formuoti ūkinių subjektų verslo veiklą. 1919-1921 metais buvo priimta labai daug įstatymų, kitų norminių teisės aktų, kurie tuomet reglamentavo atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus. Pavyzdžiui, *Mokesčių įstatymas* (Lietuva - 1919, sausio 29 d.), *Įstatymas apie žyminį (štempelinį) valstybinį mokesį* (Laikinosios Vyriausybės žinios – 1919, balandžio 4 d.), *Įstatymas apie valstybinį mokesį nuo nejudamųjų turtų miestuose ir miesteliuose* (Laikinosios Vyriausybės žinios – 1919, gruodžio 23 d.), *Valstybinio mokesčio nuo*

²⁶ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 66

parduodamojo miško įstatymas (Laikinosios Vyriausybės žinios – 1920, gegužės 16 d.) *Amato, kredito, prekybos ir pramonės įstaigų bendrų pajamų mokesčio įstatymas* (Vyriausybė žinios – 1921, balandžio 8 d.), *Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes* (Vyriausybės žinios – 1921, rugpjūčio 11 d.) ir kt. (3 priedas).

Taigi įstatymų ir norminių teisės aktų gausa leidžia suprasti, kaip daug ir nuosekliai, kryptingai buvo dirbama kuriant mokesčių sistemą per pirmuosius dvejus nepriklausomos Lietuvos gyvavimo metus, kol padėtis buvo nestabili, kol jauna Lietuvos valstybė dar neturėjo savo valiutos. Sunku patikėti, kaip per dvidešimt tarpukario suverenaus ūkinio ir politinio gyvenimo metų sugebėta tiek ženkliai ir prasmingai nuveikti kuriant savo finansus, nacionalinę valiutą ir mokesčių sistemą. Juk po Pirmojo pasaulinio karo susikūrusi valstybė finansų srityje daug ką turėjo pradėti nuo nulio, reikėjo formuoti išdo pajamų šaltinius, trūko kvalifikuotų specialistų.²⁷

Jau 1924 m. birželio 24 d. įsigaliojo *Savivaldybių mokesčių įstatymas*, kurio užbaigiančiame straipsnyje „Skundų davimo tvarka, liekanų išieškojimas ir mokesčių išieškojimo išlaidos“, detalizuojant mokesčių mokėtojų atsakomybę buvo nurodyta, jog „suteikusieji žinomai netikrų ir nepilnų žinių mokesčiui sumažinti arba jo išvengti buvo baudžiami liki penkių kartų didesne kaip paslėptoji suma“²⁸.

Vėliau tarpukario Lietuvoje buvo sukurta nemažai ir kitų įstatymų, kurie ne tik reglamentavo mokesčių sumokėjimo dydį, bet ir atsakomybę už finansinio pobūdžio pažeidimus. Pavyzdžiui, pagal tuo metu galiojusį 1931 metų *Verslo pelno mokesčio įstatymą*, mokesčių mokėtojas, kuris nustatytu laiku nepateikė reikalingų verslo pelno mokesčiui apyskaitų, pareiškimų ir panašiai, galėjo būti nubaustas pinigine bauda iki 500 litų. Bendras įvairių baudų dydis galėjo svyruoti, tačiau neturėjo viršyti trigubos nesumokėtų mokesčių sumos.

1932 m. liepos 1 d. įvestas naujas *Darbo pajamų mokesčio įstatymas*. Darbo pajamų mokesčių turėjo mokėti visi Lietuvos piliečiai nuo pajamų už darbą. Mokesčių mokėtoją, kuris per apsileidimą suteikė neteisingas žinias, ir dėl to mokesčiai galėjo būti arba buvo sumažintas ar neįmokėtas, baudavo iki dvigubos mokesčio sumos dydžio bauda. Mokesčių inspektorius turėjo teisę nubausti mokesčių mokėtoją iki 500 litų, jei šis pažeidė galiojusius sąskaitybės nuostatų reikalavimus arba, pareikalavus mokesčių įstaigai, nepateikė revizuoti dokumentų. Kai mokesčio mokėtojas sąmoningai teikdavo netikras žinias, ir dėl to mokesčiai galėjo būti arba buvo sumažintas ar neįmokėtas, mokesčių inspektorius iškeldavo bylą teisme. Tokiais atvejais bauda galėjo būti skirta nuo dvigubos iki penkiagubos norėtos nuslėpti arba nuslėptos sumos dydžio. Tačiau jeigu dėl minėto nusižengimo mokesčiai galėjo būti arba buvo sumažintas daugiau kaip 20

²⁷ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003. P. 49

²⁸ Rimas J. Vietiniai mokesčiai. Kaunas: Technologija, 2000. P. 28

procentų, bet ne mažiau kaip 150 litų, tai mokesčio mokėtojas be piniginės baudos dar galėjo būti nubaustas ne ilgesniu kaip trijų mėnesių areštu.²⁹

Taigi tuometiniai Verslo pelno mokesčio bei Darbo pajamų mokesčio, kaip ir kiti, įstatymai nebuvo labai tobuli. Mokslininkai, verslininkai, ekonomistai ir mokesčių mokėtojai juos kritikavo, siūlė keisti, bet pasiūlymai liko neįgyvendinti. Per 1939-1940 metus intensyviai rengtą mokesčių įstatymų paketą nespėta nei galutinai suredaguoti, nei įgyvendinti.

Sovietiniais metais (1940-1990) galiojo praktiškai tik svetimų okupacinių valdžių įstatymai. Nepriklausomos tarpukario Lietuvos mokesčių sistema buvo sugriauta, „apie 91 procentą valstybės biudžeto pajamų sudarė įmonių ir organizacijų mokėjimai, o likusią dalį – gyventojų mokesčiai bei rinkliavos“³⁰. Lietuva tais metais neturėjo mokestinio savarankiškumo, šalyje taikyta centralizuota apmokestinimo tvarka. 1940 metais Lietuvoje įvesta „geležinė“ tvarka. 1942 m. sausio 26 d. išleidžiamas įsakas „*Apyvartos mokestis Lietuvos generaliniai sričiai*“, o jai 1945 m. sausio 26 d. buvo įteisintas įsakas „*Dėl sudarymo vietinių valdžios organų apskrityse, miestuose, valsčiuose ir apylinkėse*“. Čia taip pat nepalyginamai didelis dėmesys skiriamas atsakomybei už mokesčių nesumokėjimą. Tai liudija tokia citata: „Vietinės tarybos ir jų vykdomieji komitetai nuolat rūpinosi, kad buožiniai ūkiai laiku atiduotų privalomuosius pristatymus ir sumokėtų žemės ūkio mokesčius. Vykdomieji komitetai, be ekonominio spaudimo, taikė buožėms ir administracines priemones. Buožinius ūkius, kurie piktavališkai sabotavo valstybines prievoles ir mokesčius, vykdomieji komitetai perduodavo teismui... neretai tokių ūkių valdytojus apskričių vykdomieji komitetai nusprendavo perkelti iš jų gyvenamųjų vietų į kitas... plečiantis kolektyvizacijai, tokios prievartinės priemonės darėsi griežtesnės“³¹

Pokario laikotarpiu 1942 m. balandžio 10 d. priimamas dar vienas įsakas „*Dėl vietinių mokesčių ir rinkliavų*“. Minėtu įsaku buvo nustatyti tokie vietiniai mokesčiai ir rinkliavos: trobesių mokestis, žemės renta, rinkliava iš transporto priemonių laikytojų, rinkliava iš gyvulių laikytojų ir t.t. Pirmenybė buvo skirta trobesių mokesčio ir žemės rentos griežtam administravimui. Pažymėtina yra tai, kad šiame įsake itin smulkiai buvo reglamentuota finansų įstaigų ir mokesčių mokėtojų pareigos bei teisės, ypač įvairių bausmių ir sankcijų už mokesčių mokėjimo pažeidimus taikymo procedūros. Pavyzdžiui, jeigu įstaigos ir organizacijos įsake numatytu terminu laiku neapskaičiuodavo ir finansų organams nepateikdavo trobesių mokesčio ir žemės rentos apskaičiavimų, tai tie finansų organai įmonių, įstaigų ar organizacijų vyriausiuosius buhalterius už laiku apskaičiavimų nepateikimą baudavo, o už suteikimą žinomai neteisingų žinių traukdavo baudžiamojon atsakomybėn. Beje, už įmonių, įstaigų ir organizacijų patikrinimų, įsaku pavestų mokesčių inspektoriams, neįvykdymą arba kokį aplaidumą ir

²⁹ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 79

³⁰ Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. Kaunas: Technologija, 2006. P. 174

³¹ Rimas J. Vietiniai mokesčiai. Kaunas: Technologija, 2000. P. 74

piktnaudžiavimą pastarieji nešė „atsakomybę kaip už prasižengimą įstatymui“³². Matome, kad kontrolė už mokesčių nesumokėjimą čia buvo griežta. Minėtame įsake pabrėžtinai buvo nurodyta, kad nė vienas prasižengimas įstatymui neturi būti paliktas nenubaustas, o kaltas asmuo turi būti traukiamas griežčiausiomis atsakomybėmis... O tu, kurie griežtai nesilaikė įstatymų, laukdavo kalėjimas ir ilgalaikės tremtys.

1953-1990 metų laikotarpiu renkami mokesčiai nebuvo pastovūs. Tuometinių vykdomųjų komitetų finansų skyriai griežtai administravo ir kontroliavo pajamų plano įvykdymą, išskirtinį dėmesį teikiant apyvartos mokesčiams, atsiskaitymams iš pelno, kolūkių pajamų mokesčiams, vartotojų kooperacijos ir visuomeninių organizacijų įmonių pajamų mokesčiams, miško pajamoms, pramogų, gyventojų mokesčiams ir atsakomybei už šių mokesčių įstatymų pažeidimus. Pavyzdžiui, jeigu buvo nustatoma, kad kolūkiai neteisingai apskaičiuodavo apmokestinamąsias pajamas, mokesčio mokėtojai tekdavo atitinkamai perskaičiuoti pajamų mokestį. Kitas pavyzdys „kai mokėtojas – organizacija ar įmonė – iki mokėjimo termino nepateikdavo rajono finansų skyriui buhalterinės apyskaitos ir balanso bei pajamų mokesčio apskaičiavimo, finansų institucija priskaičiuodavo pajamų mokesčio 110 procentų nuo praėjusiam ketvirtyje apskaičiuotos mokesčio sumos“³³. Pažymėtina yra tai, kad nesumokėtos mokesčiai (nepriemokos) trūks plyš būdavo išieškamos.

Taigi apžvelgus Lietuvos valstybės atskirus raidos etapus iki jos Nepriklausomybės atkūrimo, atsakomybė už finansinio pobūdžio pažeidimus ar nusikaltimus nors ir gana skirtingai, tačiau reglamentuota buvo. Matėme, kad jau 1918-1940 metais buvo priimta keliasdešimt įstatymų, kuriuose dėl vienokios ar kitokios veikos buvo įvesta baudžiamoji atsakomybė ir kitos su ja susijusios teisės normos. Vis dėlto pagrindinis įstatymas tuo laikotarpiu, reguliuojantis atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus Lietuvoje, buvo Valstybės Tarybos Prezidiumo nutarimu, paskelbtu 1919 m. sausio 16 d. Laikinosiose Vyriausybės žiniose Nr. 2–3, įteisintas 1903 m. Baudžiamasis statutas. Atsakomybė už mokesčių ir rinkliavų vengimą šiame Statute buvo numatyta skyriuose „Verslo ir prekybos įstatymų pažeidimų“, „Sukčiavimas“, „Netikrų pinigų, vertybinių popierių ir ženklų padirbimas“³⁴. Be to, Statutas iki 1940 m. birželio 15 d. sovietinės okupacijos buvo keistas ir papildytas net trisdešimt kartų, įtraukiant per keletą šimtų naujų straipsnių ir punktų. Vėliau 1961 m. birželio 26 d. buvo priimtas baudžiamasis kodeksas. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus buvo numatyta 161 straipsnyje „atsakomybė už vertinamąsi privačios įmonės veikla ir komerciniu tarpininkavimu“, 162 straipsnyje „Vertimasis uždraustu verslu“, 162¹ straipsnyje „vengimas pateikti deklaraciją apie pajamas“ ir t.t. 1984 m.

³² Pranešimas. Vietiniai mokesčiai ir rinkliavos. Vilnius: Lietuvos TSR Finansų ministerija, 1948

³³ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 96

³⁴ Vansevičius S. Lietuvos Baudžiamoji teisė ir procesas 1919-1940 metais. Vilnius: Justitia, 1996. P.78

gruodžio 13 d. Lietuvos Tarybų Sąjungos Respublikos (toliau TSR) Aukščiausioji Taryba priėmė TSR Administracinių teisės pažeidimų kodeksą. Jų atskiri straipsniai numatė atsakomybę už mokesčių vengimą. Pavyzdžiui, 172 straipsnis „Vertimasis namudiniais verslais ir kita individualia darbine veikla tvarkos pažeidimas“, 172¹ straipsnis „Vengimas pateikti deklaraciją apie pajamas“, 173 straipsnis „Vertimasis uždraustomis individualios darbinės veiklos rūšimis“ ir pan. Galų gale bene didžiausią įtaką veikų, kuriomis kėsinamasi į finansų sistemas, kriminalizavimui ir dekriminalizavimui turėjo mūsų valstybės ekonominės politikos pokyčiai, kuriuos lėmė įvairios politinės, ekonominės ir socialinės priežastys.

2.2. Po Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo

Atkūrus LR Nepriklausomybę, kartu pradeda formuotis, nors ir nuolat kritikuojama, šalies mokesčių sistema. Praktiškai nuo 1990-tųjų metų mokesčių sistema formavosi kartu su kitomis reformomis: keitėsi nuosavybės formos, kainodara, bankų sistema, pinigų-kredito strategija ir panašiai. Kiekvieną žingsnį kuriant ir tobulinant mokesčių sistemą daugiausia lėmė sprendimai kitose srityse: bendra ekonominė padėtis, infliacijos lygis, valstybės kontroliuojamos gamybos ir privataus sektoriaus santykis ir tarpusavio sąveika.³⁵

Po Nepriklausomybės atkūrimo praktiškai buvo pertvarkyti visi anksčiau vyravę mokesčiai. Per 16 Nepriklausomybės metų atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus klausimais priimta nemažai įstatymų, nutarimų ir kitų norminių teisės aktų, kuriais buvo mėginama reguliuoti krašto ekonominius, socialinius bei teisėkūros procesus. Pirmiausia buvo pakeisti įmonių mokėjimai iš pelno. 1990 metais įsigaliojo LR juridinių asmenų pelno mokesčio įstatymas (1990-07-31 įstatymas Nr. I-442). Analogiškai, panaikinus iki tol buvusį gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, buvo įvestas LR fizinių asmenų pajamų mokestis (1990-10-05 įstatymas Nr. I-641).

Iš esmės Lietuvos mokesčių sistemos reforma buvo pradėta 1990 m. birželio 26 d. priėmus Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymą (1990-06-26 Nr. I-324), kuris įsigaliojo nuo 1990 m. liepos 1 d. Šis įstatymas nustatė Valstybinės mokesčių inspekcijos funkcijas, teises, atsakomybę. Pažymėtina, kad šiame įstatyme nebuvo apibrėžta atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. Čia kalbama tik apie Valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų atsakomybę. Taip pat tais pačiais metais liepos 10 d. Lietuvos Respublikos Aukščiausioji Taryba ryšium su Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos minėto

³⁵ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003. P. 80

įstatymo priėmimu nutarė LR administracinių teisės pažeidimų kodekse pakeisti normą, reglamentuojančią atsakomybę už deklaracijų pateikimą, o būtent 172¹ straipsnį, kurio hipotezė tada buvo pakeista į „Dokumentų apie pajamas ir mokesčius nepateikimas“.

Tačiau Lietuvos Respublikos Seimui 1995 m. birželio 28 d. priėmus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, minėtas Valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas neteko galios. Jame buvo pateiktas verslo įmonėms, organizacijoms ir gyventojams taikomų mokesčių sąrašas, apibūdintos mokesčio mokėtojo, taip pat ir mokesčio administratoriaus teisės ir pareigos. Reglamentuota mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarka, mokesčio bei su juo susijusių sumų išieškojimas ir ginčų nagrinėjimas, atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. Nurodytos kitos mokesčių administravimo taisyklės ir procedūros³⁶.

1991-1994 metų laikotarpiu įsigaliojo ir kiti įstatymai, susiję su mokestinių pajamų akumuliacija valstybės ir savivaldybių biudžetuose bei atsakomybe už šių mokesčių nesumokėjimą. Pavyzdžiui, 1991-12-10 buvo įvestas vartojimo mokestis vietoj apyvartos mokesčio ir pavadintas bendrojo akcizo mokesčiu, t.y. LR pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 1994, Nr. 30-530), LR akcizų įstatymas (Žin., 1994, Nr. 51-951) ir kt.

Perėjimas iš centralizuotos į laisvos verslininkystės principais pagrįstą ekonomiką vyko sunkiai. Netgi priėmus daugelį įstatymų, reguliuojančių naujus principus, kuriais remiantis galima reformuoti ekonomiką ir kontroliuoti žmonių pajamas, tikrovėje dažnai priimtų įstatymų nepaisoma. Valdžios vykdoma politika nenuosekli ir besistemė: egzistuojantys atskirų rūšių įstatymai prieštarauja vienas kitam, nestabilūs, nenuspėjami. Dėl to vyksta nepagrįsta turbinė diferenciacija – vienos socialinės žmonių grupės neteisėtai turtėja, pasisavindamos joms nepriklausančią turto dalį, kitos skurta, jų gyvenimo lygis sparčiai krinta.

Nepriklausomybės atkūrimo metu bandymai kontroliuoti šį procesą teisinėmis priemonėmis buvo nevaisingi dėl keleto priežasčių. Tikriausiai pagrindinė iš jų yra ta, kad priėmus naujų ekonominių santykių teisinę bazę, nebuvo sukurtas jos realizavimo mechanizmas, nenustatyta griežta atsakomybė už šių įstatymų pažeidimus. Pavyzdžiui, 1992 m. birželio 18 d. priėmus Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymą, reglamentuojantį apskaitos vedimą, atsakomybė už aplaidų ar apgaulingą buhalterinės apskaitos vedimą buvo tik administracinė bauda (LR ATPK 173¹ str.). Tuo tarpu baudžiamoji atsakomybė įvedama tik 1993 metais (LR BK 162¹ straipsnis „Aplaidus apskaitos vedimas“, 162² „Apgaulingas apskaitos vedimas“). Pažymėtina, kad LR baudžiamajame kodekse, kuris galiojo nuo 1961 m. rugsėjo 1 d. po nepriklausomybės atkūrimo buvo pakeista daugiau kaip trys ketvirtadaliai straipsnių.

³⁶ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis. Kaunas: Technologija, 2003. P. 81

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, LR baudžiamasis kodeksas bei LR administracinių teisės pažeidimų kodeksas, kaip ir kiti mokesčių įstatymai, nuo jų įsigaliojimų dienos buvo ne kartą papildyti, pakeisti atskiri jų straipsniai ir šiandien tai yra pagrindiniai teisės aktai, reglamentuojantys mokesčių mokėtojų atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus.

3. ATSAKOMYBĖS UŽ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS LIETUVOJE IR UŽSIENIO VALSTYBĖSE Palyginimas

Visos pasaulio šalys jaučia būtinumą kovoti su neteisėtu mokesčių mokėtojų elgesiu, tačiau jos naudoja skirtingus metodus nustatant atsakomybę už mokesčių nusikaltimus ir pažeidimus, žymiai skiriasi jų esmė, atitinkamos procedūros ir sankcijos.

Mokesčių mokėtojas ar kitas asmuo, dalyvaujantis mokesčių santykiuose, traukiamas atsakomybėn jei nevykdo arba blogai vykdo jam priklausančias prievoles, t.y. pažeidžia mokesčių įstatymus. Tokiu atveju valstybei, t.y. mokesčių (finansų) tarnyboms, mokesčių (finansų) tyrimo tarnyboms atsiranda teisinis pagrindas taikyti jiems prievartos būdus. Kaltininkas dėl jam pritaikytų atitinkamų sankcijų patiria materialinius netekimus. Priklausomai nuo padaryto teisės pažeidimo pavojingumo laipsnio visuomenei ir atsižvelgiant į valią, į įstatymus, kaltininkas, kaip ir Lietuvoje, gali būti patrauktas mokesčių administracinėn arba baudžiamojon atsakomybėn. Pirmoji numato teisės pažeidėjui pritaikyti teisėtas atstatomasias finansines sankcijas. Pavyzdžiui, išlaikyti papildomą mokestį, delspinigius ar procentus. Antroji – baudžiamosios sankcijos, kaip piniginės baudos, o trečioji – daug griežtesnės sankcijos. Pavyzdžiui, turto konfiskacija, areštas ar įkalinimas³⁷.

Atsakomybės pagrindu žinoma išsiskiria nusižengimai mokesčių įstatymams, kurie yra nekriminalinio pobūdžio (siaurąja prasme jie gali būti pavadinti mokestiniais teisės pažeidimais), administraciniai nusižengimai ir mokestiniai nusikaltimai. Patraukimas atsakomybėn visose valstybėse atliekamas griežtai laikantis procedūrų, kurios yra numatytos įstatymuose. Mokestinių teisės pažeidimų sankcijos, atitinkamos atsakomybės procedūros ir sąlygos įvairių pasaulio šalių įstatymuose yra skirtingos.

Kaip ir Lietuva, užsienio valstybės numato atsakomybę už mokesčių teisės pažeidimus formuluodamos šiuos neteisėtus veiksmus: deklaracijų nepateikimą arba pavėluotą deklaracijų ir kitų dokumentų teikimą, susijusių su mokesčių paskaičiavimu ir mokėjimu, neįsiregistravimą mokesčių mokėtoju, buhalterinės apskaitos nevedimą, apgaulingą buhalterinės apskaitos vedimą, nepilną mokesčių mokėjimą ir pan.

³⁷ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003. Р. 290

3.1. Administracinės atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai

Daugelyje šalių, kaip ir Lietuvoje, administracinės nuobaudos už mokesčių teisės pažeidimus, neturinčius nusikaltimo požymio, yra papildomi mokesčiai, delspinigiai, baudos, kurių dydžiai gali didėti, pavyzdžiui, dėl ilgalaikio mokesčių mokėtojo prievolės nevykdymo, numatyto mokesčių teisės įstatymuose. Padidinta nuobauda numatoma, kai sąmoningai nevykdoma prievolė paskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, pasireiškia slėpimu arba apmokestinamų objektų mažinimu, o taip pat už pakartotinus metų bėgyje padarytus nusižengimus. Nuobaudų dydžiai taikomi mokesčių mokėtojams įvairiose pasaulio šalyse smarkiai skiriasi. Tokios sankcijos būna nuo 1% nesumokėto mokesčio iki penkiakartinės baudos.

Pavyzdžiui, *Austrijoje* kai įmonės nesumoka mokesčių, jos yra baudžiamos atitinkamai 2% didesniais tarifais. Minėtas dydis netaikomas tuo atveju, kai mokesčių sumokėjimo uždelsimas neviršijo trijų dienų. Kompetentingi organai turi teisę pakeisti papildomų mokesčių dydį pagal mokesčių mokėtojų prašymą. Šioje šalyje tokie pažeidimai kaip mokesčių deklaracijos nepateikimas nustatytu laiku užtraukia administracinę baudą, neviršijančią 10% nuo apskaičiuotos mokesčių sumos.

Mokesčių įstatymai *Baltarusijoje* mokesčių nemokėjimo atvejais numato nuobaudas (delspinigius) už kiekvieną pradelimo dieną, atsižvelgiant į tos šalies Nacionalinio banko apskaitos tarifus, galiojančius nuobaudos išieškojimo metu. Mokesčių mokėtojai, neturintys reikiamai sutvarkytų buhalterinių dokumentų, balansų, apmokėjimų ir deklaracijų, yra įpareigojami sumokėti 110% dydžio mokestį nuo sumos, priskaičiuotos praėjusį periodą. Jei yra nepateikiama deklaracija, tai mokesčių mokėtojui atsiranda prievolė sumokėti 150% dydžio mokestį nuo sumos, sumokėtos praėjusį periodą arba tokio dydžio mokestį, kurį apskaičiuos mokestiniai organai pagal turimą informaciją. Po deklaracijos pateikimo vykdomas mokesčio perskaičiavimas išlaikant papildomą 10% mokestį nuo priklausiančios sumokėti sumos. Pastebėsime, kad tiek Austrijoje, tiek Baltarusijoje bauda už mokesčių deklaracijos nepateikimą laiku yra vienoda. 10% nuo mokesčių sumos sankcija taip pat taikoma tuo atveju, kai nėra pelno (pajamų), apskaitos deklaracijų arba ji vedama pažeidžiant nustatytą tvarką; nepateikiant arba ne laiku pateikiant mokesčių organams dokumentus, reikalingus mokesčių paskaičiavimui ir mokėjimui arba mokesčių mokėjimo dokumentus bankui. Už apmokestinamųjų pajamų slėpimą

arba sumažinimą, baudžiama triguba nesumokėto mokesčio sumos bauda, o pakartojus nusižengimą – penkis kartus didesne bauda.

Įstatymo pažeidėjams taikomos ir kitos pakankamai griežtos bausmės. Pavyzdžiui, gavus pajamų iš draudžiamos veiklos arba pažeidus licencijavimo tvarką, bauda yra tokio paties dydžio, kuri turi būti pervedama į biudžetą. Prekės ir produktai, neturintys sutvarkytų dokumentų, yra areštuojami su paskesne konfiskacija valstybės naudai. Finansinės sankcijos ir baudos turi būti sumokėtos penkiolikos dienų bėgyje nuo pareigūno (mokesčių organo) surašyto akto apie išaiškintus atitinkamus pažeidimus. Įdomu yra tai, kad Baltarusijoje, skirtingai nei Lietuvoje, bankai laiku neįvykdę klientų pavedimų dėl mokesčių mokėjimų arba mokesčių organo nurodymų apie sąskaitų sustabdymą arba nurašymą nuo sąskaitų, baudžiami baudomis pagal Nacionalinio banko nustatytus tarifus.

Panagrinėsime kokios yra numatytos administracinės sankcijos skirtingose valstybėse už deklaracijos nepateikimą nustatytu laiku (3 lentelė).

3 lentelė. Administracinės nuobaudos už mokesčių deklaracijos nepateikimą nustatytu laiku³⁸

VALSTYBĖ	TAIKOMA ADMINISTRACINĖ NUOBAUDA
Austrija	iki 10% dydžio bauda nuo apskaičiuotos mokesčių sumos
Belgija	nuo ≈18 Lt iki ≈850 Lt bauda. Atskirais atvejais mokesčio dydis gali būti padidintas nuo 10% iki 200%
Ispanija	nuo 50% iki 300% dydžio bauda nuo priklausančio sumokėti mokesčio sumos
Suomija	mokesčio suma padidinama 20%
Danija	mokesčio suma padidinama 1%
Šveicarija	≈2200 Lt dydžio bauda, o pakartojus nusižengimą bauda padidinama 10 kartų
Lietuva	nuo 200 Lt iki 500 Lt bauda

Iš lentelės matome, kad, *Belgijoje* įmonei pažeidus deklaravimo tvarką galima apmokestinti jos nenumatytas apmokestinimui pajamas. Šiuo atveju prievolė nustatyti tikrą pajamų dydį tenka mokesčių mokėtojui. Už tokį mokesčių teisės pažeidimą mokesstinės

³⁸ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003

institucijos turi teisę skirti baudas nuo 200 iki 10000 belgiškų frankų (t.y. nuo 4,96 EUR iki 247,89 EUR arba nuo 17,13 Lt iki 855,91 Lt). Mokesčio dydis gali būti padidintas nuo 10% iki 200%, bet bendra sankcijų suma neturi viršyti pajamų (pelno) dydžio, nuo kurio mokamas mokestis. *Ispanijoje* už nusižengimus, susijusius su deklaravimo tvarka, yra baudžiama nuo 50% iki 300% dydžio bauda nuo priklausančio sumokėti mokesčio. *Suomijoje* už deklaravimo tvarkos pažeidimus taikomos specifinės sankcijos, tokios kaip padidinto mokesčio išieškojimas. Jeigu deklaracijoje pateikiami klaidingi duomenys arba joje yra didelių trūkumų, kurie po atitinkamų reikalavimų nepašalinami, tai mokesčių mokėtojas yra įpareigojamas sumokėti 20% didesnį mokestį. Analogiškos sankcijos yra taikomos jei deklaracija pateikiama po termino pateikimo pabaigos. Tačiau jei mokesčių mokėtojas ignoruoja arba visiškai neužpildė ir nepateikė mokesčių deklaracijos, mokesčio suma gali būti papildomai padidinta dar 20%. O *Danijoje* už deklaracijos nepateikimą – mokesčio suma padidinama tik 1%. Lyginant su Belgija, Ispanija ir Suomija, Danijoje už deklaracijos nepateikimą kaip matome numatyta labai maža bauda, kai tuo tarpu kitose valstybėse už tą patį nusižengimą yra numatyta netgi baudžiamoji atsakomybė. Netgi Austrijoje, kaip minėjome, mokesčių deklaracijos nepateikimas nustatytu laiku užtraukia administracinę baudą, neviršijančią 10% nuo apskaičiuotos mokesčių sumos. Lietuvoje pagal LR ATPK 172¹ straipsnį deklaracijos nepateikimas laiku užtraukia išpėjimą arba baudą nuo dviejų šimtų iki penkių šimtų litų (t.y. nuo 57,92 EUR iki 144,81 EUR). O *Šveicarijos* įstatymas numato vieno tūkstančio Šveicarijos frankų (t.y. 629 EUR arba 2171,80 Lt) baudą už deklaracijos ir kitų dokumentų, reikalingų dėl mokesčio paskaičiavimo, nepateikimą, o pakartojus nusižengimą – netgi 10 kartų didesnę baudą.

Taigi už šį pažeidimą, kaip minėjome, mažiausia administracinė atsakomybė yra taikoma Danijoje. Kitose ES šalyse nuobaudos už deklaracijos nepateikimą nustatytu laiku yra gerokai didesnės.

Ispanijoje už tokius nusižengimus kaip pajamų slėpimas, neteisėtas mokestinių lengvatų panaudojimas, baudžiama maksimalaus dydžio bauda. Pažymėtina, kad *Vokietijoje* nepagrįstas mokesčių lengvatų naudojimas, be baudos taip pat užtraukia ir baudžiamąją atsakomybę, t.y. laivės atėmimą iki 5 metų. *Lietuvoje* pagal LR ATPK 173¹ straipsnį griežčiausia bausmė iki 40 tūkstančių litų (t.y. iki 11584,80 EUR) numatyta už apskaitos taisyklių pažeidimus siekiant nuslėpti arba nuslėpiant mokesčius. *Ispanijoje* už neteisingą buhalterijos vedimą yra baudžiama nuo 20 tūkstančių iki 1 milijono pesetų (t.y. nuo 120,20 EUR iki 6010,12 EUR arba nuo 415,03 Lt iki 20751,74 Lt), o *Suomijoje* už mokesčių arba turto slėpimą, atsiradusį dėl aplaidumo, yra baudžiama bauda du kartus padidinus mokėtiną mokesčio sumą. *Prancūzijoje* tyčinis mokesčių teisės pažeidimas, kurio pasekoje yra nesumokamas mokestis, baudžiamas bauda nuo 40% iki 80% nuo nesumokėtos sumos.

Švedijoje pateikus deklaracijoje netikslius duomenis baudžiama 40% dydžio bauda nuo nesumokėtos mokesčio sumos. Jei mokesčių mokėtojas padarė atitinkamus taisymus deklaracijoje arba jeigu duomenys gali būti pataisyti panaudojus kitą kontroliuojančią medžiagą, tikėtina, jog bauda bus sumažinta iki 20%. Baudos sumokėjimas neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo teismo tyrimo už vengimą mokėti mokesčius.

Matome, kad daugelyje šalių (pavyzdžiui, Austrijoje, Belgijoje, Ispanijoje, Suomijoje, Danijoje, Šveicarijoje, Lietuvoje) už deklaracijos nepateikimą laiku numatyta administracinė atsakomybė. Pastebėsime, kad yra valstybių, kuriose už šį mokesčių teisės pažeidimą yra numatyta netgi baudžiamoji atsakomybė. Pavyzdžiui, *JAV* deklaracijos pateikimo termino praleidimas gali būti kvalifikuotas kaip baudžiamąją atsakomybę užtraukiantis veiksmas – termino praleidimas, kuris yra baudžiamas laisvės atėmimu iki vienerių metų ir bauda nuo 25 tūkstančių iki 100 tūkstančių dolerių (t.y. nuo 19720,95 EUR iki 107845,81 EUR arba nuo 68092,50 Lt iki 372370 Lt). Analizuojant teismų praktiką, galima paminėti, kad dažnai Lietuvoje vengiama taikyti baudžiamąją atsakomybę už mokesčių deklaracijos nepateikimą laiku apsiribojant administracine atsakomybe, tačiau pastaruoju metu vis dažniau ir Lietuvoje yra priimamos nutartys dėl Baudžiamojo kodekso 221 straipsnio taikymo. Konkretus pavyzdys, Lietuvos Aukščiausioje teisme buvo išnagrinėta vieno Lietuvos piliečio baudžiamoji byla kasacine tvarka ir jis buvo nuteistas pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 221 straipsnio „Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas“ 1 dalį tam tikro dydžio pinigine bauda už tai, kad teisės aktų nustatyta tvarka laiku nepateikė Valstybinei mokesčių inspekcijai deklaracijos apie savo pajamas ir turtą po to, kai ši raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją.

Taigi daugelyje šalių administracinės nuobaudos taikomos mokesčių mokėtojams už mokesčių teisės pažeidimus, smarkiai skiriasi. Dar pažiūrėkime kaip skirtingose valstybėse skiriasi administracinės nuobaudos už mokesčio sumokėjimo uždelsimą (4 lentelė).

4 lentelė. *Administracinės nuobaudos už mokesčio sumokėjimo uždelsimą*³⁹

VALSTYBĖ	TAIKOMA ADMINISTRACINĖ NUOBAUDA
Belgija	0,8% dydžio delspinigiai per mėnesį.
Danija	1% dydžio delspinigiai per mėnesį.
Italija	delspinigiai 12% dydžio per metus (t.y. 1% per mėnesį), o taip pat 40% dydžio mokestis nuo nesumokėto mokesčio sumos.

³⁹ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003

Prancūzija	0,75% dydžio delspinigiai už kiekvieną uždelstą mėnesį ir papildoma 10% dydžio bauda nuo nepriemokos sumos.
JAV	5% dydžio delspinigiai už kiekvieną pavėluotą mėnesį arba nuo 2% iki 15% dydžio mokėtis nuo nesumokėtos sumos.
Lietuva	1,2% dydžio delspinigiai per mėnesį.

Kaip matome iš lentelės, bauda už mokesčio sumokėjimo uždelsimą mažiausia yra Belgijoje. Čia už šį pažeidimą yra išlaikomi delspinigiai tik 0,8% per mėnesį. Danijoje už ne laiku sumokėtą mokesťi bauda yra ne ką didesnė. Čia įstatymas numato delspinigių (1% per mėnesį) išieškojimą. Lietuvoje bauda už šį pažeidimą taip pat nėra didelė - vidutiniškai 1,2% dydžio delspinigiai per mėnesį. Italijoje kompanijai nesilaikant mokesčių mokėjimo terminų, išieškomas papildomas 40% dydžio mokesťis nuo nesumokėto mokesčio, o taip pat delspinigiai 12% dydžio per metus, t.y. 1% per mėnesį, o Prancūzijoje laiku nesumokėjus mokesčio, o taip pat už deklaracijos nepateikimą laiku yra baudžiama 0,75% dydžio delspinigiais už kiekvieną uždelstą mėnesį ir papildomai 10% nuo nepriemokos sumos. Vis dėlto JAV administracinė nuobauda už mokesčio sumokėjimo uždelsimą didžiausia nei Europos Sąjungos valstybėse. Čia už mokesťinių prievolių neįvykdymą nustatytu laikotarpiu, be mokesčio sumos išieškojimo, dar yra baudžiama nuo 2% iki 15% dydžio mokesčiu nuo nesumokėtos sumos arba 5% dydžio delspinigiais už kiekvieną pavėluotą mėnesį.

Įdomu yra tai, kad daugelyje užsienio valstybių mokesčių įstatymų subjektais kartu su mokesčių mokėtojais laikomi jų atstovai, mokesčių agentai ir bankai. Pavyzdžiui, Kanadoje mokesčių inspekcijoms yra suteiktos teisės skirti administracines nuobaudas, mokesčių konsultantams. Mokesčių konsultantai, padėję mokesčių mokėtojui sudaryti schemas kaip išvengti mokėti mokesčius, privalo sumokėti pusę mokesčio sumos, dėl minėtų veiksmų, dėl kurių mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčio. Pažymėtina, kad Lietuvoje mokesčių įstatymu subjektu, kuris yra traukiamas administracinėn atsakomybėn, gali būti tik fizinis asmuo.

3.2. Baudžiamosios atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai

Tam tikrais atvejais taikoma baudžiamoji atsakomybė už vengimą mokėti mokesčius. Visų pirma tai būtina, nes tokie veiksmai, turintys mokesčio mokėtojo tikslą apgauti valstybę, mokesčių institucijas, jų neinformuojant apie apmokestinamus objektus, reikalaujančius mokesčių mokėjimo (mokestinis apgaudinėjimas), daro labai didelę žalą mokesčių sistemai. Skirtingai nei nekriminaliniai pažeidimai, šitie nusikaltimai visada daromi sąmoningai, naudojant įvairius priešįstatyminius būdus ir schemas, o tai liudija, kad yra daromi labai piktybiški mokesčių mokėjimų vengimai.

Įstatymų sudarytojų santykis ir laipsnis su šia mokesčių teisės nusižengimų kategorija nėra vienalytis. Tai rodo įvairių šalių įstatymai. Pavyzdžiui, *Liuksemburgo* įstatymuose baudžiamoji atsakomybė už vengimą mokėti mokesčius visai nenumatyta, o *Šveicarijoje* mokestinis apgaudinėjimas yra priskirtas administracinei teisei.

Pagrindinės bausmės, taikomos mokesčių nusikaltėliams, yra bauda, areštas, visuomeniniai darbai ir kalėjimas. Atitinkamų sankcijų smarkumas parodo tos šalies įstatymų kūrėjų požiūrį į mokesčių nusikaltimus ir į juos vykdančius asmenis. Įvairių šalių įstatymų analizė leidžia išskirti pagrindinius du požiūrius į atitinkamų bausmių nustatymus. Pirmas požiūris numato pakankamai nuosaikias (vidutiniškas) sankcijas. Antras – charakterizuojamas ypač žiauriomis (negailestingomis) sankcijomis, įskaitant laisvės atėmimą ilgam laikotarpiui. Šį požiūrį pasirinkusios ir naudoja daugelis šalių: Latvija, JAV (maksimalus laisvės atėmimas 5 metai), Švedija (iki 6 metų), Baltarusija, Estija (iki 7 metų), Bulgarija, Vokietija, Kanada, Ukraina, Prancūzija (iki 10 metų).

Taip pat mokesčių nusikaltėliams yra taikomos papildomos specifinės bausmės: įsigyto turto konfiskacija, atėmimas teisės gauti pelną nuo sandorio, uždraudimas dalyvauti viešose varžytinėse arba dirbti valstybinėse įstaigose, apribojimas rinkimų teisėje, o taip pat kitų pilietinių teisių atėmimas, pavyzdžiui, ginklo nešiojimas, būti globėju ir t.t. Pažymėtina, kad Lietuvoje tokios specifinės bausmės mokesčių mokėtojams už mokesčių įstatymų pažeidimus yra nenumatytos.

Kai kuriose šalyse yra taikoma tokia papildoma specifinė bausmė kaip mokesčių mokėtojų, pažeidusių mokesčių įstatymus, paskelbimas spaudoje. Pavyzdžiui, *Kanadoje* paskelbus kaltinamąjį nuosprendį mokesčių mokėtojui, atitinkami faktai būtinai publikuojami spaudoje. *JAV* oficialiame Vidaus pajamų tarnybos saite pateikiami duomenys apie mokesčių mokėtojus patrauktus baudžiamojon atsakomybėn. *Prancūzijoje* teismas, nagrinėjantis mokesčių

mokėtojų apgaulės bylas, turi duoti nurodymą apie būtinumą skelbti kaltinamąjį nuosprendį oficialiame leidinyje.

Kas liečia mokesčių (mokestinių) nusikaltimų subjektus, tai daugelio šalių baudžiamuosiuose įstatymuose jie nėra specialiai įvardijami. Numatoma, kad tai turintys mokėti mokesčius piliečiai, taip pat vadovai ir kompanijų darbuotojai, atsakingi už buhalterinės apskaitos organizavimą ir vedimą, ataskaitų teikimą ir mokesčių mokėjimą.

Teisinėje sistemoje anglosaksiškų šalių kartu su fiziniais asmenimis baudžiamoji atsakomybė numatoma ir juridiniams asmenims (įmonėms). Be to, įmonė gali būti pripažinta atsakinga už baudžiamojon atsakomybėn patrauktų savo tarnautojų veiksmus, kai šie savo tarnybinių pareigų metu vykdo nusikaltimus tam, kad suteiktų įmonei naudos. Besivystančiose šalyse, priėmusiose anglosaksišką baudžiamosios teisės sistemą, juridinis asmuo taip pat gali būti mokesčių nusikaltimo subjektu. Įmonė gali būti nuteista ir jai uždėta bauda už pasireiškusį neveiklumą arba piktnaudžiavimą valdžia, pažeidus kokias nors prievoles, nustatytas įstatyme. Kontinentinių šalių teisinėje sistemoje, kaip taisyklė, juridinių asmenų baudžiamoji atsakomybė, nelaikoma galima. Yra tik atskiri tokio požiūrio pavyzdžiai. Pavyzdžiui, *Lietuvos* baudžiamajame kodekse numatyta, kad už veiklą, pasireiškiančią mokesčių mokėjimo vengimu, pateikiant neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ar turtą, atsakomybę neša ir juridinis asmuo.

Vengimas mokėti mokesčius gali turėti įvairias formas, įskaitant mokesčių mokėtojų mokesčių mokėjimų tvarką, buhalterinių dokumentų tvarkymą, deklaravimą, mokesčių paskaičiavimą ir sumokėjimą, mokestinių lengvatų panaudojimą ir t.t. Tačiau visoms formoms ir būdams bendra yra tai, kad šis nusikaltimas, kaip taisyklė, vykdomas apgaulės būdu arba paliekant mokesčių institucijas nežinioje, kadangi tai pasireiškia arba joms melagingos informacijos apie apmokestinamus objektus ir reikalaujančius mokėti mokesčius pateikimu, arba tinkamos informacijos apie juos nepateikimu. Dėl šios priežasties daugelio šalių įstatymuose (Didžioji Britanija, Ispanija, Vokietija, Kanada, JAV, Suomija, Prancūzija ir t.t.) vengimas mokėti mokesčius traktuojamas kaip nevykdymas pareigos būti sąžiningu, apgaulė ar mokestinis apgaudinėjimas.

Kaip ir administracinė atsakomybė, taip ir baudžiamoji atsakomybė daugelyje šalių taikoma mokesčių mokėtojams už mokesčių teisės pažeidimus, smarkiai skiriasi. Pažiūrėsime, kokia numatyta baudžiamoji atsakomybė skirtingose valstybėse už neteisingų duomenų apie pajamas ir pelną pateikimą (5 lentelė).

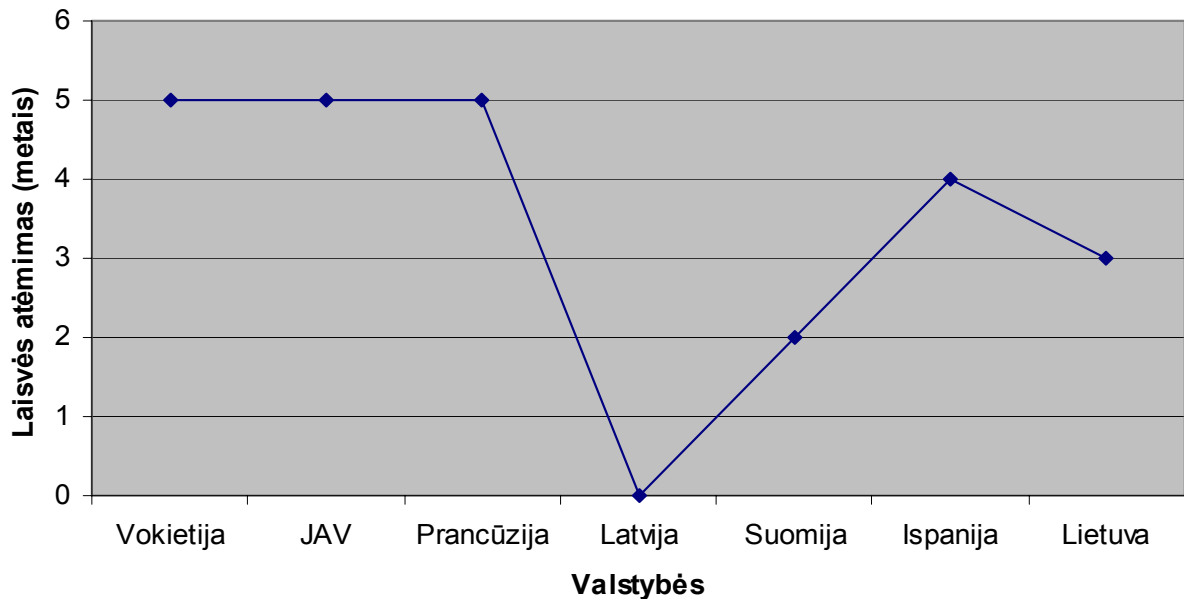
5 lentelė. *Baudžiamoji atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą*⁴⁰

VALSTYBĖ	TAIKOMA BAUDŽIAMOJI ATSAKOMYBĖ	BAUDŽIAMOJI ATSAKOMYBĖ PAKARTOJUS NUSIŽENGIMĄ
Vokietija	Bauda ir laisvės atėmimas iki 5 metų	Laisvės atėmimas iki 10 metų
JAV	Laisvės atėmimas iki 5 metų	
Prancūzija	Bauda ≈130000 Lt arba laisvės atėmimas iki 5 metų	Bauda ≈370000 Lt arba laisvės atėmimas iki 10 metų
Latvija	Bauda iki 80 minimalių darbo užmokesčių	Bauda iki 120 minimalių darbo užmokesčių arba laisvės atėmimas iki 3 metų
Suomija	Bauda arba laisvės atėmimas iki 2 metų	
Ispanija	Bauda ir laisvės atėmimas nuo 1 iki 4 metų	
<i>Lietuva</i>	<i>Bauda arba laisvės atėmimas iki 3 metų</i>	

Grafiškai, kai baudžiamoji atsakomybė bus taikoma maksimalia laisvės atėmimo bausme padarius minėtą nusikaltimą pirmą kartą, atrodys taip:

⁴⁰ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003

Baudžiamoji atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą



1 diagrama. *Baudžiamoji atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą*

Išanalizavus aukščiau pateiktoje lentelėje pateiktus duomenis matyti, kad *Vokietijoje*, kaip jau buvo minėta, baudžiamoji atsakomybė už neteisingų ar nepilnų duomenų, kurie yra susiję su mokesčiais, pateikimas mokesčių administratoriui užtraukia baudą ir laisvės atėmimą iki 5 metų. Tačiau jei panašus nusikaltimas buvo įvykdytas piktybiškai, sumažinus mokėtiną mokestį didele dalimi arba nusikaltimą padarė pareigūnas, pasinaudojęs savo tarnybine padėtimi arba suklastojęs dokumentus, yra baudžiamas laisvės atėmimu iki 10 metų. Kaip matome, tokiu atveju bausmė yra taikoma dvigubai didesnė. Svarbu paminėti, kad šioje valstybėje tokie mokestiniai nusikaltimai, kaip informacijos nepateikimas, reikalingos apmokestinimui, arba nepagrįstas mokesčių lengvatos naudojimas, taip pat užtraukia baudą ir laisvės atėmimą iki 5 metų. Pažymėtina, kad *Vokietijoje* baudžiamoji atsakomybė už vengimą mokėti mokesčius numatyta Mokesčių ir mokėjimų įstatyme. *JAV* taip pat apgaulingas vengimas mokėti mokesčius, melagingi pareiškimai apie pajamas ir pelną bei apgaulingai užpildytos deklaracijos pateikimas priskiriami sunkesnių nusikaltimų kategorijai, todėl yra baudžiama laisvės atėmimu iki penkerių metų. *Prancūzijoje*, kaip ir *JAV* bei *Vokietijoje*, už neteisingų duomenų apie pajamas pateikimą numatyta laisvės atėmimas iki 5 metų. „Tas, kuris apgaulės būdu bando pilnai arba dalinai išvengti mokesčių, kuriuos jis privalo pagal įstatymą mokėti, arba tas, kuris su tikslu atsisakė deklaracijos pateikimo laiku, arba tas, kuris su tikslu nuslėpė dalį apmokestinamos sumos, arba tas, kuris organizavo nemokėjamą ar kitu būdu trukdė mokėti mokesčius, baudžiamas pinigine

bauda 250 tūkstančių frankų (t.y. 38112,25 EUR arba 131593,99 Lt) arba kalėjimu 5 metams⁴¹. Analogiškai baudžiama jei dokumentuose sąmoningai pateikiami neteisingi duomenys apie pajamas. Bauda gali būti padidinta iki 500 tūkstančių frankų (t.y. iki 76224,51 EUR arba 263187,98 Lt), jei nusikaltimas buvo padarytas neišrašius faktūrų, pirkimo-pardavimo sutartims arba panaudojus falsifikuotas faktūras. Ši norma naudojama esant sąlygai, kad mokesčių mokėtojas nuslėpė sumas, viršijančias dešimtą dalį to, ką reikia apmokestinti, bet ne mažiau vieno tūkstančio frankų (t.y., bet ne mažiau 152,45 EUR arba 526,38 Lt). Jeigu nusikaltimas įvykdomas pakartotinai penkių metų bėgyje, kaltininkas baudžiamas laisvės atėmimu iki 10 metų arba 700 tūkstančių frankų (t.y. 106714,31 EUR arba 368463,18 Lt) bauda. Asmenys, kurie įkalbinėjo nevykdyti mokesstinės prievolės, baudžiami 25 tūkstančių frankų (t.y. 3811,23 EUR arba 13159,40 Lt) bauda arba laisvės atėmimu nuo 6 mėnesių. Papildomos priemonės yra profesinės veiklos prekyboje ir pramonėje uždraudimas bei vairavimo teisų atėmimas. Pažymėtina, kad *Prancūzijoje* mokesčių mokėtojų atsakomybė už jų pareigos nevykdymą numatoma bendrame mokesčių kodekse.

Matome, kad kiek mažesnės bausmės už neteisingų duomenų pateikimą numatyta mūsų kaimyninėje valstybėje *Latvijoje*. Čia asmens vengimas pateikti įstatymuose numatytas pajamų, turto, sandorių arba kitokio pobūdžio turtines deklaracijas arba deklaracijoje pateiktus apgaulingus duomenis, asmuo baudžiamas bauda iki 80 minimalių darbo užmokesčių, o už pakartotinai atliktus tokius pat veiksmus baudžiama laisvės atėmimu iki 3 metų arba areštu, arba pinigine bauda iki 120 minimalių darbo užmokesčių. O pagal *Suomijos* Baudžiamąjį kodeksą labiausiai visuomenei pavojingu laikoma mokesstinė apgavystė, už kurią skiriama bauda arba laisvės atėmimas iki 2 metų. Čia mokesnine apgaule laikoma vengimas arba bandymas išvengti mokėti mokesčius pateikiant valdžiai neteisingus duomenis, turinčius įtakos mokesčių paskaičiavimui arba šių duomenų neįrašymas į deklaraciją apie pajams arba apgaulinėjimo veiksmai. Kaip apgavystė yra laikoma ir pajamų deklaracijų nepateikimas, kai to reikalauja mokesčių institucijos, arba kitų pranešimų, reikalingų dėl mokesčių perskaičiavimo. *Ispanijos* Baudžiamajame kodekse taip pat yra numatyta baudžiamoji atsakomybė už vengimą mokėti socialinius įnašus ir vietos rinkliavas. Būtent, gavus nepagrįstus šių mokėjimų grąžinimus arba išskaičiuotų sumų netinkamą panaudojimą su tikslu apgauti identišku sumų dydžiu yra baudžiama kalėjimu nuo vienerių iki ketverių metų. Nustatant vengiamo mokesčio sumą atsižvelgiama į mokestinį laikotarpį, deklaracijos periodą arba galutinį balansą. Vadovaujantis BK, tas, kas gavo dotaciją, mokesčių sumažinimą ir piniginę valstybės administracijos pagalbą daugiau nei 10000000 pesetų (t.y. 60101,21 EUR arba 207517,46 Lt), pateikęs sufalsifikuotus dokumentus, kurie reikalingi gaunant paramą ir nuslėpęs tai galinčias turėti įtakos sąlygas, yra

⁴¹ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003. Р. 333

baudžiamas kalėjimu nuo vienerių iki ketverių metų ir bauda, kurios dydį sudaro aukščiau minėta suma padauginta šešis kartus.

Pažymėtina, kad Lietuvoje baudžiamoji atsakomybė už neteisingą duomenų apie pajamas ir pelną pateikimas numatyta LR BK 220 straipsnyje „Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas“. Pagal šį straipsnį „tas, kas siekdamas išvengti mokesčių įrašė į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai, baudžiamas teisės dirbti tam tikrą darbą arba užsiimti tam tikra veikla atėmimu arba bauda, arba laisvės apribojimu, arba laisvės atėmimu iki trejų metų“⁴².

Dar panagrinėsime kaip taikoma atsakomybė už kitą mokesčių teisės pažeidimą, tai aplaidų ir apgaulingą apskaitos tvarkymą (6 lentelė).

6 lentelė. **Baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą**⁴³

VALSTYBĖ	TAIKOMA BAUDŽIAMOJI ATSAKOMYBĖ
JAV	Laisvės atėmimas iki 5 metų
Prancūzija	Laisvės atėmimas iki 5 metų
Kanada	Laisvės atėmimas iki 2 metų
Ispanija	Bauda ir laisvės atėmimas nuo 1 iki 4 metų
Lietuva	Bauda ir laisvės atėmimas nuo 3 iki 5 metų

Taigi *Ispanijos* Baudžiamasis kodeksas numato bausmę asmenims, kurie vadovaujantis mokesčių įstatymais privalo vesti buhalterinę išlaidų ir pajamų apskaitą arba mokesčių registrą ir jei šie asmenys pažeidė šiuos įstatymus. Analogiškai baudžiama skirtingų buhalterinių apskaitų tvarkymas vykdant tą pačią veiklą, slepiant arba falsifikuojant tikrąją įmonės padėtį, neįtraukiant įmonės sandėrių, veiksmų, operacijų į apskaitos knygas arba įtraukiant jas kitais duomenimis nei iš tikrųjų buvo, įtraukiant į skolų knygą fiktyvius įrašus. Pažymėtina, kad jie baudžiami tik tuo atveju, kai apytikrė praleistų pajamų suma arba falsifikuota pajamų ir išlaidų suma per mokestinčius metus viršija 30000000 pesetų (t.y. 180303,63 EUR arba 622552,38 Lt). Tokiu

⁴² Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Vilnius, 2000 m. rugsėjo 26 d. Nr. VIII-1968

⁴³ Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003

atveju mokesčių mokėtojas baudžiamas laisvės atėmimu nuo vienerių iki ketverių metų su bauda, kurios dydį sudaro minėta suma padauginta šešis kartus.

Dabar pažiūrėkime, kokia baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą numatyta valstybėse už Atlanto.

Pavyzdžiui, pagal *Kanados* įstatymus mokestiniai pažeidimai įgauna kriminalinį bruožą tada, kai jie sąlygojami mokestinių tarnybų, apgaule vykdo tyčinius būtinus apmokestinti duomenų iškraipymus. Mokestiniu sukčiavimu įvardijamas sąmoningas veikimas su tikslu apgauti mokesčių tarnybas, įgalinantis sumažinti mokesčio dydį arba neteisėtai susigrąžinti iš biudžeto. Betarpiškai mokestinis nusikaltimas gali pasireikšti tyčiniu mokesčių sumažinimu arba nepagrįstu reikalavimu atlyginti mokestį arba suteikti mokestines lengvatas. Kartu su vengimu mokėti mokesčius išsiskiria išvengimas mokesčių, apsprendžiamas normų aiškinimu. Čia mokesčių mokėtojų atsakomybė už neteisėtus veiksmus yra numatoma įvairiuose aktuose. Pavyzdžiui, akte apie pajamų mokestį numatoma bausmė baudos pavidale ne mažesnė kaip 50% ir ne daugiau kaip 200% nuslėptos mokesčio sumos arba tokio pat dydžio bauda ir laisvės atėmimas neviršijantis 2 metų už darymą, dalyvavimą arba sutikimą padaryti melagingas arba įstaigas klaidinančias oficialias pažymas apie pajamas. Taip pat baudžiama už buhalterinių dokumentų slėpimą, melagingai juos taisant arba sąmoningas atsisakymas vykdyti atitinkamus įstatymų nurodymus. Kvalifikuojamu požymiu yra susitarimas su įvairiais asmenimis tam, kad išvengtų mokėti mokesčius. Labiausiai pavojingos mokesčių mokėtojo nusikalstamo elgesio formos, vedančios prie mokesčio nemokėjimo didesnei kaip 5000 Kanados dolerių (t.y. 3506,28 EUR arba 12106,50 Lt) sumai. Šiuo atveju bausmė gali būti net iki 10 metų laisvės atėmimo.

JAV už mokesčių nemokėjimą ir apgaulingą apskaitos tvarkymą baudžiama bauda nuo 100 iki 500 tūkstančių dolerių (t.y. nuo 78,88 EUR iki 394419,02 EUR arba nuo 272,37 Lt iki 1361850 Lt) arba laisvės atėmimu 5 metams, arba abejomis šiomis bausmėmis. Bauda nuo 10 tūkstančių dolerių (t.y. nuo 7888,38 EUR arba nuo 27237 Lt) ir kalėjimu iki 5 metų baudžiama už tyčinį rinkliavos ir mokesčių vengimą.

Matome, kad atsakomybė už apgaulingą ir aplaidų buhalterinės apskaitos vedimą visose pasaulio valstybėse, o taip pat ir Lietuvoje, yra ganėtinai griežta. Vis dėlto analizuojant Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos 2005 metų veiklos rezultatus, pastebime, kad daugiausia protokolų (235 protokolai per metus) buvo surašyta pagal LR ATPK 173¹ straipsnį dėl apskaitos taisyklių pažeidimų.

Pažiūrėkime kokia gali būti taikoma baudžiamoji atsakomybė už vengimą mokėti mokesčius dideliu mastu.

Pavyzdžiui, *Ispanijos* baudžiamajame kodekse yra skyrius „Nusikaltimai prieš valstybės išdą ir socialinį saugumą“, kuriame yra keletas straipsnių, kurie numato atsakomybę už

mokestinius ir kitokius fiskalinius nusikaltimus. Vadovaujantis BK tas, kuris savo veikimu arba neveikimu padarė žalos valstybės išdui, autonomijos, vietos išdui, vengia mokėti mokesčius, atskaičiuoti sumas, ir jei dėl to, nesumokėtų mokesčių suma viršytų 15000000 pesetų (t.y. 90151,82 EUR arba 311276,19 Lt) baudžiamas laisvės atėmimu nuo vienerių iki ketverių metų su bauda, kurios dydį sudaro minėta suma padauginta šešis kartus. Nurodytos aukščiausios bausmės taikomos tokiu atveju, kai mokestinis nusikaltimas buvo atliktas su tarpininkais, kai tikrasis mokesčių nusikaltėlis nenustatomas arba atliktas mokestinis nusikaltimas buvo labai sunkus ir rimtas – atsižvelgiant į nuostolio sumą arba nusikalstamos struktūros organizuotumą, kuri kenkia arba gali pakenkti daugeliui mokesčių mokėtojų. Be to, kaltiesiems yra atimama teisė gauti dotacijas arba piniginę pagalbą iš valstybės, o taip pat teisė naudotis išdo arba Socialinės tarnybos lengvatomis 6 metų laikotarpiui. Ta pati bausmė skiriama jei panašūs nusikaltimai padaromi prieš Europos ekonominę bendriją.

Mūsų kaimyninėje valstybėje *Latvijoje* nusikaltimu pripažįstamas vengimas mokėti mokesčius arba įmokų prilyginimas jiems. Pagal Latvijos baudžiamąjį kodeksą už vengimą mokėti mokesčius, o taip pat pajamų, pelno ir kitų apmokestinamų objektų slėpimą, kuris pakartotinai įvykdomas per metus, yra baudžiama laisvės atėmimu iki 3 metų arba areštu, arba pinigine bauda iki 80 minimalių mėnesinių darbo užmokesčių su teisės atėmimu vykdyti verslą nuo 2 iki 5 metų. Už tokius veiksmus, kurie padaro nuostolių valstybei arba savivaldai dideliu mastu, yra baudžiama laisvės atėmimu iki 5 metų arba pinigine bauda iki 120 minimalių darbo užmokesčių, taip pat konfiskuojant turtą arba be turto konfiskacijos, bet atimant teisę verstis verslu nuo 2 iki 5 metų. Už didelio masto sukčiavimą numatyta atsakomybė laisvės atėmimas netgi nuo 5 iki 13 metų arba bauda iki 150 minimalių darbo užmokesčių (t.y. iki 20000 EUR arba 69056 Lt), su turto konfiskavimu ar be jo. Atskirai yra numatyta baudžiamoji atsakomybė už vengimą pateikti deklaracijas.

Dar vienoje valstybėje prie Baltijos jūros, t.y. *Estijos* Baudžiamojo kodekso 386 straipsnis „Neteisingas mokesčio apskaičiavimas“ nustato, kad už neteisingą mokesčio apskaičiavimą arba klaidingos informacijos pateikimą mokesčio susigrąžinimo ar kitame mokesčių įstaigai pateiktame dokumente, dėl kurių sumokėta mokesčio suma mažesnė nei mokėtina pagal mokesčių įstatymą mokesčio suma, arba grąžinama, kompensuojama arba atlyginama suma didesnė nei grąžintina suma pagal įstatymą, jei pažeidėjui jau buvo paskirta už tą patį pažeidimą, arba kai dėl tokio pažeidimo nesumokėta mokesčio suma, arba grąžinama, atlyginama arba kompensuojama mokesčio suma be teisėto pagrindo lygi 500000 kronų (t.y. 31955,23 EUR arba 110335,00 Lt) ar daugiau, baudžiama pinigine bauda arba laisvės atėmimu

iki 3 metų⁴⁴. Pažymėtina, kad juridinis asmuo, įvykdęs šį pažeidimą yra baudžiamas tik pinigine bauda. Pagal to paties Estijos BK 390 straipsnį „Trukdymas mokesčių įstaigos veiklai“ numatyta, kad už mokesčių gražinimo ar kitos informacijos nepateikimą iki reikiamos datos, neužsiregistravimą mokesčių įstaigoje, klaidingos informacijos pateikimą mokesčių įstaigai, reikalavimų, nustatytų prekių apskaitos tvarkymui, nesilaikymą, mokesčių įstaigos įsakymo nevykdymą arba trukdymą mokesčių įstaigos veiklai kitu būdu, jeigu pažeidėjui jau buvo paskirta bausmė už tą patį pažeidimą arba dėl pažeidimo nesumokėta mokesčio suma lygi 500000 kronų (t.y. 31955,23 EUR arba 110335,00 Lt) ar daugiau, baudžiama laisvės atėmimu nuo 1 iki 5 metų. Šiuo atveju taip pat juridinis asmuo baudžiamas tik pinigine bauda.

Pavyzdžiui, *Suomijoje* didesnė bausmė kaip laisvės atėmimas nuo keturių mėnesių iki keturių metų numatoma už stambią mokestinę apgavystę. Tokia apgavyste pripažįstami veiksmai, vykdomi su tikslu gauti didesnę naudą. Baudžiamajame kodekse nėra tikslų kriterijų, kurie galėtų nustatyti to ar kito mokesčio nusikaltimo laipsnį. Tačiau jeigu vykdant nusikalstamus veiksmus yra nesumokami mokesčiai ne didesnei kaip 10 tūkstančių Suomijos markių (t.y. ne didesnei kaip 1681,88 EUR arba 5807,19 Lt) sumai, tai traktuojamas kaip I laipsnio mokesstinis sukčiavimas, jei ši suma yra nuo 10 iki 100 tūkstančių (t.y. nuo 1681,88 EUR iki 16818,80 EUR arba nuo 5807,19 Lt iki 58071,93 Lt) – II laipsnio mokesstinis sukčiavimas, daugiau nei 100 tūkstančių (t.y. daugiau nei 16818,80 EUR arba 58071,93 Lt) – III laipsnio mokesstinis sukčiavimas. Taip pat Suomijos BK yra numatyti baudžiamosios atsakomybės požymiai nesunkiai pažeidus mokesčių įstatymus. Čia turima omenyje ekonominės naudos gavimas sau ar kitam asmeniui laiku nepervedus šių mokesčių, jei tai neiššaukia nemokumo: 1) iš anksto išlaikomas mokestis; 2) pridėtinės vertės mokestis, kurį reikia užskaityti; 3) socialinio draudimo įmoka, kurią privalo sumokėti darbdavys. Tokie veiksmai, jei neižvelgiama sukčiavimo atveju, baudžiami bauda arba laisvės atėmimu iki 6 mėnesių. Nežymūs aplaidumai, kurie laiku panaikinami, nesudaro nusikaltimo požymių.

⁴⁴ www.vmi.lt. Pranešimas. Tarptautinė konferencija „Kova su PVM sukčiavimu Baltijos regione – teisinė bazė, prevencija ir tyrimai“

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Magistro baigiamajame darbe išstudijavus bei išanalizavus su šia tema susijusius teisės aktus, specialią literatūrą, įvairias publikacijas, teismų praktiką galime pabrėžti, kad bene didžiausią įtaką veikę, kuriomis kėsinamasi į finansų sistemą, kriminalizavimui ir dekriminalizavimui turėjo konkrečios valstybės ekonominės politikos pokyčiai, kuriuos lėmė įvairios politinės, ekonominės ir socialinės priežastys, ir daryti tam tikras **išvadas**:

1. Atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus instituto reikšmė yra neginčijama, nes mokesčiai yra ekonominio stabilizavimo priemonė, atsiradusi kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis, kuriam padaryta žala juntama visos valstybės mastu.

2. Kaip ir Lietuva, užsienio valstybės numato atsakomybę už šiuos mokesčių teisės pažeidimus: deklaracijų nepateikimą arba pavėluotą deklaracijų ir kitų dokumentų teikimą, susijusių su mokesčių paskaičiavimu ir mokėjimu, neįsiregistravimą mokesčių mokėtoju, buhalterinės apskaitos nevedimą, apgaulingą buhalterinės apskaitos vedimą, nepilną mokesčių mokėjimą ir pan.

3. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus numatyta visose valstybėse, kurių ūkio pagrindas yra rinkos ekonomika. Vis dėlto griežčiausios bausmės už nusikaltimus finansų sistemai numatytos JAV, Kanadoje. Kiek švelnesnės bausmės už tą patį nusikaltimą taikomos Europos Sąjungos valstybėse. Pavyzdžiui, JAV deklaracijos pateikimo termino praleidimas gali būti kvalifikuotas kaip baudžiamąją atsakomybę užtraukiantis veiksmas – termino praleidimas, kuris yra baudžiamas laisvės atėmimu ir bauda, o tuo tarpu už tą patį mokesčių teisės pažeidimą (deklaracijos nepateikimą nustatytu laiku) Danijoje mokesčio suma padidinama vos 1%.

4. Daugelyje užsienio valstybių mokesčių mokėtojams už mokesčių įstatymų pažeidimus be tradicinių atsakomybės rūšių yra numatytos ir taikomos taip pat ir papildomos specifinės bausmės: atėmimas teisės naudotis išdo arba Socialinės tarnybos lengvatomis (Ispanija), įsigyto turto konfiskacija (Vokietija), atėmimas teisės gauti pelną nuo sandorio (Baltarusija), teisės atėmimas vykdyti verslą (Latvija), uždraudimas dalyvauti viešose varžytinėse arba dirbti valstybinėse įstaigose (Prancūzija), atėmimas teisės gauti dotacijas arba piniginę pagalbą iš valstybės (Ispanija), o taip pat ir kitų teisių atėmimas. Kai kuriose šalyse dar yra taikoma tokia papildoma specifinė bausmė kaip mokesčių mokėtojų, pažeidusių mokesčių įstatymus, paskelbimas spaudoje (JAV, Kanada, Prancūzija).

Taigi apžvelgus atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus klausimą ir padarius išvadas galime pasakyti, kad stabilias biudžeto pajamas sąlygoja ne tik valstybės ekonominė

raida, bet ir mokesčių mokėtojų pajėgumas mokėti mokesčius, taip pat optimali šio proceso kontrolė. Pabrėžtina, kad sankcija už mokesčių įstatymo pažeidimą turi nežlugdyti mokesčių mokėtojų, o atlyginti padarytą žalą valstybei. Pastebėtina, kad viena iš priežasčių atsakomybės atsiradime yra ne tik asmenų noras išvengti mokėti mokesčius, bet ir mokesčių įstatymai, kurie yra nepakankamai aiškūs, išbaigti. Galų gale iki šiol tebevyksta tiek mastais, tiek apimtimi nepaprastai dinamiška įstatymų leidyba. Šis dinamiškumas lemia didžiulį teisinio reguliavimo nepastovumą, keliantį daug nepatogumų tiek fiziniams, tiek juridiniams asmenims. Įstatymų leidybos tempai nuolat auga. Vis dėlto nepakankamas jų aiškumas, sąvokų neapibrėžtumas suklaidina mokesčių mokėtoją ir jis dažnai ne iš blogos valios nesumoka mokesčių ar nedeklaruoja pajamų. Dėl šių priežasčių **siūlau**:

1. Įstatymus ir kitus teisės aktus, reglamentuojančius atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus kodifikuoti. Nes šiandien egzistuojantys mokesčių įstatymai ir su jais susiję norminiai aktai yra netobuli, dviprasmiški, su skirtingo interpretavimo galimybėmis. Siekiant įstatymų skaidrumo, turi būti numatyta, kad kiekvienas teisės aktas privalo būti suformuluotas aiškiai ir nedviprasmiškai, išsamiai numatant visus pagrindinius principus ir surašant juos taip, kad neprireiktų išaiškinimų. Be to, mokesčių mokėtojams šiuo klausimu rengti kuo daugiau seminarų ir konsultacijų. Taip pat rengti viešas diskusijas apie mokesčių esmę ir jų mokėjimo būtinumą.

2. Žmonių nusiskundimai įstatymų gausa, su kuria jie nebepajėgia susipažinti, ir prasta įstatymų kokybe jau tapo įprasti. Galų gale kiekvienas naujas dalykas reikalauja laiko ir žinių, kol jis bus perprastas, įsisavintas. Todėl norint užtikrinti stabilumą tikslinga būtų numatyti minimalius terminus, kada įstatymai gali būti keičiami. Pavyzdžiui, atsakomybę reglamentuojantys mokesčių ir kiti įstatymai galėtų būti keičiami tik kartą per metus tvirtinant biudžetą.

3. Finansų pradžiamokslį pradėti diegti vaikams jau mokykloje, kad jie nuo mažens žinotų, kas yra mokesčiai, kodėl reikia mokėti mokesčius, kur jie naudojami ir kodėl tikslingas mokesčių mokėjimas yra svarbus valstybei ir mums patiems.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

I. ĮSTATYMAI IR KITI TEISĖS AKTAI

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija//http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=274999&p_query=&p_tr2=; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
2. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas//http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=285924&p_query=&p_tr2=; Prisijungimo laikas: 2006-10-24.
3. Lietuvos Respublikos Aukščiausiosios Tarybos 1992 m. birželio 25 d. nutarimas Nr. I-2676 „Dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo“.
4. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas//http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280488&p_query=&p_tr2= prisijungimo laikas: 2006-11-07.
5. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas//http://www3.lrs.lt/pls/inter2/dokpaieska.showdoc_l?p_id=151097&p_query=&p_tr2= prisijungimo laikas: 2006-09-21.
6. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2006 m. gegužės 29 d. įsakymas Nr. 1K-203 „Dėl delspinigių dydžio nustatymo 2006 m. trečiajam ketvirčiui“.
7. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.
8. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas//http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=280766&p_query=&p_tr2=; prisijungimo laikas: 2006-09-21.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525.
10. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas// Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.
11. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras//<http://comments.vmi.lt/pdbw.nsf/21e1f758bae13e8e42256b06003d3512/fcf6171100606c15c22570180024d7e2?OpenDocument>; prisijungimo laikas: 2006-09-04.
12. Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 1992, Nr. 30-929.
13. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

14. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas// Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.
15. Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių inspekcijos įstatymas//http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=22056&p_query=&p_tr2=; prisijungimo laikas: 2006-09-04.
16. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas// Valstybės žinios. 1991, Nr. 17-447.
17. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2000-06-23 įsakymas Nr. 131 „Dėl Baudų už mokesčių įstatymų pažeidimus skyrimo ir delspinigių už mokesčio nesumokėjimą laiku skaičiavimo metodikos patvirtinimo“.
18. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymas Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų delspinigių taisyklių patvirtinimo“.
19. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. spalio 18 d. įsakymas Nr. 9005 „Dėl mokesčių administravimo įstatymo 96-99 straipsnių komentarų (apibendrintų paaiškinimų)“.

II. SPECIALIOJI LITERATŪRA IR KITOS PUBLIKACIJOS

1. Abramavičius A., Bieliūnas E. ir kt. Baudžiamoji teisė. Specialioji dalis. 2 knyga. - Vilnius: Eugrimas, 2001.
2. Abramavičius A., Mikelėnas V. Įmonių vadovų teisinė atsakomybė.- Vilnius: Teisinės informacijos centras. Vilnius, 1999.
3. Bagdonavičius S. Baudžiamoji teisė. Atskirų nusikaltimų ekonomikai ir finansams komentaras.
4. Bagdonavičius S. Mokesčių administravimo įstatymo komentaras// mokesčių bylų teismo praktikos apibendrinimas.
5. Bakaveckas A., Dziegoraitis A. ir kt. Lietuvos administracinė teisė.- Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, 2005.
6. Baublys G. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 1998 m. rugsėjo 8 d. nr. 33.
7. Bieliūnas E., Prapiestis J. Ūkiniai nusikaltimai Lietuvos TSR Baudžiamuosiuose įstatymuose. Vilnius, 1996.
8. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema.- Kaunas: Technologija, 2005.
9. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai.- Kaunas: Technologija, 2006.

10. Dambrauskienė G., Marcijonas A., Monkevičius E. ir kt. Lietuvos teisės pagrindai.- Vilnius: Justitia, 2004.
11. Dapšys A., Jovaišas K. Ekonominiai nusikaltimai ir jų prevencijos Lietuvoje kryptys// Nusikalstamumo prevencija ir baudžiamoji politika pereinant į rinkos ekonomiką.- Vilnius: Teisės institutas, 1995.
12. Ivaškevičius A. Iš mokesčių istorijos// Mokesčių žinios. 2005 lapkričio 14 d.
13. Ivaškevičius A. Iš mokesčių istorijos: požiūrių į mokesčius kaita nuo XIX amžiaus antrosios pusės// Akcentai. 2005 lapkričio 22 d.
14. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций.- Москва: Центр ЮрИнфоР, 2003.
15. Kuklianskis S., Burda R. Nusikaltimų ekonomikai tyrimo taktikos bendrieji ypatumai.- Vilnius: Lietuvos teisės akademija, 1998.
16. Kuklianskis S. Nusikaltimai ekonomikai// teisės problemos. Vilnius, 1991. Nr. 4.
17. Lapinskas K., Petkevičius P. Tarybinė administracinė teisė.- Vilnius: Mintis, 1980.
18. Lukaševičius K. Verslas ir mokesčiai.- Kaunas: Technologija, 1999.
19. Mackevičius J. Buhalterinės apskaitos raida Lietuvoje.- Vilnius: Okto-Piligrimas, 1991.
20. Maksimaitis M., Vansevičius S. Lietuvos valstybės ir teisės istorija.- Vilnius: Justitia, 1997.
21. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė.- Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
22. Mirončikienė E. Gyventojų pajamų mokestis. Vilnius: Mūsų Saulužė, 2004.
23. Naruškevičiūtė V. Valstybės finansai.- Kaunas: Technologija, 2003.
24. Palevičius R., Kaminskaitė J. Lietuvos teismų praktika: nutartys, nutarimai, apžvalgos, konsultacijos. Nr. 1. Teisinės informacijos centras.
25. Paulauskas A. Mokesčių vengimas// Mokesčių žinios. 2006 vasario 6 d.
26. Pavilionis V. Baudžiamoji teisė. II dalis.- Vilnius: Eugrimas, 2000.
27. Petkevičius P. Administracinė atsakomybė.- Vilnius: Justitia, 2006.
28. Petkevičius P. Administracinių teisės pažeidimų bylų teisena.- Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003.
29. Ragauskas P. Įstatymų leidyba Lietuvoje: teorinis aspektas. Daktaro disertacija. Vilnius, 2004.
30. Rimas J., Stačiokas R. Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis.- Kaunas: Technologija, 2003.
31. Rimas J., Stačiokas R. Verslininkas ir mokesčiai.- Kaunas: Technologija, 1996.
32. Rimas J. Vietiniai mokesčiai.- Kaunas: Technologija, 2000.
33. Samuolis D. Buhalterio atsakomybės ribos// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2002 m. birželis. Nr. 24.

34. Soloveičikas D. Baudžiamoji atsakomybė už mokesčių vengimą// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2000 m. rugsėjis. Nr.9.
35. Stačiokas R. Apmokestinimas ir mokesčiai ES.- Kaunas: Technologija, 2003.
36. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika.- Kaunas: Technologija, 2004.
37. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė.- Vilnius: Justitia, 2005.
38. Tarptautinė konferencija „Kova su PVM sukčiavimu Baltijos regione – teisinė bazė, prevencija ir tyrimai“. Vilnius, 2006 m. rugsėjo 14 d.
39. Vaišvila A. Teisės teorija.- Vilnius: Justitia, 2004.
40. Vansevičius S. Lietuvos baudžiamoji teisė ir procesas 1919-1940 metais.- Vilnius: Justitia, 1996.
41. Vansevičius S., Maksimaitis M. ir kt. Lietuvos TSR valstybės ir teisės istorija.- Vilnius: Mintis, 1979.
42. Vansevičius S. Valstybės ir teisės teorija.- Vilnius: Justitia, 2000.
43. Vasiliauskas V. Pokyčiai Lietuvos mokesčių sistemoje: privalumai ir trūkumai. Tarptautinė konferencija „Mokesčių įtaka šalių konkurencingumui“. Vilnius, 2002 m. gruodžio 5,6 d.
44. Virvilienė R. Administracinės atsakomybės atribojimas nuo baudžiamosios atsakomybės mokesčių sistemoje// Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. 2006 m. spalio 9 d.
45. Zweigert K., Kotz H. Lyginamosios teisės įvadas.- Vilnius: Eugrimas, 2001.

III. TEISMŲ PRAKTIKA

1. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo baudžiamoji byla pagal E. P. skundą dėl Kretingos rajono apylinkės teismo nuosprendžio, byla Nr. 2K-7-596/2005.
2. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo baudžiamoji byla pagal K. B. skundą dėl Kauno apygardos teismo nuosprendžio, byla Nr. 2K-667/2002.
3. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo baudžiamoji byla pagal R. G. skundą dėl Panevėžio apygardos teismo nuosprendžio, byla Nr. 2K-52 /2003.
4. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo baudžiamoji byla pagal D. Š. skundą dėl Panevėžio apygardos teismo nuosprendžio, byla Nr. 2K-64/2003.
5. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo baudžiamoji byla pagal J. J. skundą dėl Vilniaus apygardos teismo nuosprendžio, byla Nr. 2K- 173/2003.
6. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo baudžiamoji byla pagal V. P. skundą dėl Panevėžio miesto apylinkės teismo nuosprendžio, byla Nr. 2K-329/2006.
7. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal UAB „S.K.“ skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimų, byla Nr. A-180-681-06.

8. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal UAB „Airenda“ skundą dėl Panevėžio apygardos administracinio teismo sprendimo, byla Nr. A-469-1166-05.
9. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal A.V. skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimo, byla Nr. A-663-1496-05.
10. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal UAB „Skalmantas“ skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimo, byla Nr. A-502-677-05.
11. Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo administracinė byla pagal UAB „Tanagra“ skundą dėl Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimo, byla Nr. A-39-00345-05.

IV. INTERNETINIAI PUSLAPIAI

1. Lietuvos Respublikos konstitucinis teismas. Prisijungimo laikas: 2006-11-07. Prieiga per internetą www.lrkt.lt.
2. Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnyba. Prisijungimo laikas: 2006-10-22. Prieiga per internetą www.fntt.lt.
3. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Prisijungimo laikas: 2006-09-24. Prieiga per internetą www.lrinka.lt.
4. Mokesčių žinios. Prisijungimo laikas: 2006-10-02. Prieiga per internetą www.mzinius.lt.
5. Valstybinė mokesčių inspekcija. Prisijungimo laikas: 2006-09-21. Prieiga per internetą www.vmi.lt.
6. Lietuvos Respublikos seimas. Prisijungimo laikas: 2006-11-07. Prieiga per internetą www.lrs.lt.
7. Lietuvos aukščiausiasis teismas. Prisijungimo laikas: 2006-11-12. Prieiga per internetą www.lat.lt.
8. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas. Prisijungimo laikas: 2006-11-12. Prieiga per internetą www.lvat.lt.
9. Mokestinių ginčų komisija. Prisijungimo laikas: 2006-11-10. Prieiga per internetą www.mgk.lt.
10. Apskaitos, audito ir mokesčių aktualijos. Prisijungimo laikas: 2006-09-21. Prieiga per internetą www.aktualijos.lt.
11. Lietuvos Respublikos Finansų ministerija. Prisijungimo laikas: 2006-11-12. Prieiga per internetą www.finmin.lt.
12. Mokesčiai ir buhalterinė apskaita. Prisijungimo laikas: 2006-11-19. Prieiga per internetą www.tax.lt.

SANTRAUKA

„Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus: lyginamasis aspektas“

Pagrindinės sąvokos: mokesčiai, atsakomybė, sankcija, bauda, įstatymai.

Magistro baigiamajame darbe nagrinėjama atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus samprata. Lyginamuoju aspektu apžvelgiama teisės aktų raida nuo seniausių laikų iki šių dienų. Taip pat lyginami atsakomybės už pažeidimus finansų sistemai ypatumai Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse.

Magistro baigiamojo darbo „Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus: lyginamasis aspektas“ pirmojoje dalyje nagrinėjama atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus esmė, samprata, būtinumas. Analizuojamos atsakomybės už šiuos pažeidimus rūšys, nustatoma, kokiais atvejais taikomos viena ar kita poveikio priemonė.

Antroje dalyje lyginamuoju aspektu apžvelgiama atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus teisės aktų raida nuo seniausių laikų iki Lietuvos Respublikos Nepriklausomybės atkūrimo ir po jos iki šių dienų.

Trečioje dalyje lyginami atsakomybės už pažeidimus finansų sistemai ypatumai LR ir užsienio valstybėse. Atkreipiamas dėmesys į tai, kaip kiekvienoje šalyje už tą patį teisės pažeidimą yra taikomos skirtingo dydžio ir pobūdžio sankcijos.

Magistro baigiamojo darbo pabaigoje pateikiamos galutinės išvados, pasiūlymai ir literatūros sąrašas.

Darbo apimtis – 57 psl., lentelių skaičius – 6, diagramų skaičius – 1. Taip pat pridedu 3 darbo priedus.

SUMMARY

“Liability for infringement of tax law: comparative aspect”

Key words: taxes, liability, sanction, penalty, legislation.

In the Master’s Final work is considered the conception of liability for infringement of tax law. There is reviewed legislation development since old-time till nowadays by comparative aspect. There are also compared peculiarities of liability for infringement for finance system of The Republic of Lithuania and foreign countries.

In the first part of Master’s Final work “Liability for infringement of tax law: comparative aspect” is considered essence, conception and necessity of liability for infringement of tax law. There are also analyzed liability types for these infringements and is stated in which cases can be applied one or another treatment..

In the second part by comperative aspekt reviewed legislation development of liability for infringement of tax law since old-time till Reinstatement of Independence of The Republic of Lithuania and after that till nowadays.

There are compared peculiarities of liability for finance system of The Republic of Lithuania and foreign countries in the third part. There is also pointed out how are applied different value and order sanctions for the same infringement in every country.

In the Master’s Final work are presented final conclusions, suggestions and the list of literary sources.

Volume of Final work: – 57 pages, number of tables – 6, number of charts – 1. I also include 3 appendixes in Final work.

SANTRUMPOS

LR – Lietuvos Respublika;

ATPK – Administracinių teisės pažeidimų kodeksas;

BK – Baudžiamasis kodeksas;

MAĮ – Mokesčių administravimo įstatymas

PVM – pridėtinės vertės mokestis;

GPM – gyventojų pajamų mokestis;

MGL – minimalus pragyvenimo lygis;

EUR – euras;

Lt – litai;

t.t. – taip toliau;

kt. – kiti;

d. – diena;

mėn. – mėnesis;

m. – metai;

Žin. – Žinios;

str. – straipsnis;

t.y. – tai yra;

tūkst. – tūkstantis;

proc. – procentai;

pvz. – pavyzdžiui;

pan. – panašiai.

PRIEDAI

DELSPINIGIŲ DYDŽIAI 2000-2006 METAIS

Metai	Ketvir- tis	Delspinigių dydis (procentais)	Finansų ministro įsakymas	
			data	numeris
2000	I	0.06	1999-09-22	Nr. 236a (nustatyta 1999 m. ketvirtajam ketvirčiui*)
	II		-	-
	III	0.05	2000-05-29	Nr. 140
	IV		2000-09-18	Nr. 236
2001	I	0.04	2000-11-17	Nr. 295
	II		2001-02-26	Nr.46
	III		2001-05-14	Nr.138
	IV		2001-09-12	Nr. 263
2002	I	0.04	-	-
	II		2002-03-09	Nr. 75
	III		2002-06-20	Nr. 184
	IV		2002-09-20	Nr. 288
2003	I	0.04	2002-12-11	Nr. 394
	II		2003-03-14	Nr. 1K-067
	III		2003-06-16	Nr. 1K-160
	IV		2003-09-25	Nr. 1K-236
2004	I	0.03	2003-12-11	Nr. 1K-293
	II		2004-03-12	Nr. 1K-081
	III		2004-06-23	Nr. 1K-311
	IV		2004-09-15	Nr. 1K-311
2005	I	0.03	2004-12-16	Nr. 1K-396
	II		2005-03-23	Nr. 1K-074
	III		2005-07-01	Nr. 1K-202
	IV		2005-09-08	Nr. 1K-263
2006	I	0.03	2005-11-30	Nr. 1K-366
	II		2006-03-06	Nr. 1K-092
	III		2006-05-29	Nr. 1K-203
	IV		2006-09-04	Nr. 1K-296
		0.04		

*Jei naujas delspinigių dydis nenustatomas, tai kitą ketvirtį taikomas praėjusį ketvirtį galiojęs delspinigių dydis.

2 PRIEDAS

MOKESČIŲ TEISĖS PAŽEIDIMAI, UŽ KURIUOS SURAŠOMAS ADMINISTRACINIO TEISĖS PAŽEIDIMO PROTOKOLAS

Pažeidimas	Straipsnis ATPK	Pažeistas teisės aktas	Nagrinėja bylas ir skiria nuobaudas
1. Akcizais apmokestinamų prekių laikymas, gabenimas, naudojimas ar realizavimas pažeidžiant nustatytą tvarką	<u>163-2</u>	Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Žin., 2001, Nr. 98-3482 ; 2004, Nr. 26-802) Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės (Žin., 1995, Nr. 44-1073 ; 2004, Nr. 47-1548) Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymas (Žin., 1996, Nr. 11-281 ; 2003, Nr. 117-5317) 2004 m. balandžio 9 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 408 „Dėl Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo specialiais ženklais - banderolėmis taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 56-1942) 2004 m. gegužės 20 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 618 „Dėl Didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių ir mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 84-3050) 2004 m. gegužės 14 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 589 „Dėl Nedenatūruoto etilo alkoholio ir denatūruoto etilo alkoholio realizavimo ūkio subjektams ir denatūruoto etilo alkoholio naudojimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 82-2946) 2004 m. balandžio 7 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 383 „Dėl Mažmeninės prekybos tabako gaminiams licencijavimo taisyklių ir Tabako gaminių pardavimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 53-1799) 2004 m. gegužės 26 d. Lietuvos Respublikos ūkio ministro įsakymas Nr. 4-200 „Dėl Fiziniais asmenimis taikomų alkoholio produktų ir tabako gaminių gabenimo ir laikymo LR teritorijoje taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 87-3180)	Teismas
2. Akcizo mokesčiu neapmokestinamų	<u>171-4</u>	Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Žin., 2001, Nr. 98-3482 ; 2004, Nr. 26-802 redakcija)	

suskystintų dujų panaudojimas kaip transporto priemonės kuro		2001 m. rugsėjo 25 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 270 „Dėl Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų gabenimo ir laikymo kuro talpyklose tvarkos ir naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų apskaitos taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2001, Nr. 85-2990; 2004, Nr. 86-3138)	Teismas
3. Apskaitos taisyklių pažeidimas	<u>173 -1</u>	Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas (Žin., 2001, Nr. 99-3515) 2002 m. gegužės 29 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 55-2185; 2004, Nr. 56-1941) 2000 m. vasario 17 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 179 „Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2000, Nr. 15-398)	Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba (Toliau – FNNT); VMI
4. Asmeninių ar kasos aparatu neįtrauktų į apskaitą pinigų laikymas kasoje bei kasos operacijų atlikimo vietoje arba kasos aparatu įtrauktų į apskaitą pinigų ir kasoje bei kasos operacijų atlikimo vietoje laikomų pinigų kiekio neatitikimas	<u>163-7</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522)	VMI
5. Ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas bei mokesčių vengimas	<u>172 -1</u>	Atitinkamo mokesčio įstatymas ir kiti teisės aktai, numatantys šių ataskaitų ir dokumentų pateikimą.	VMI – 172-1 str. 1 d.; FNNT
6. Atsiskaitymų už perdirbtą žemės ūkio produkciją ir maisto produktus tvarkos pažeidimas	<u>172 -21</u>	Lietuvos Respublikos atsiskaitymo už žemės ūkio produkciją įstatymas (Žin., 1999, Nr. 102-2921)	Teismas
7. Atsiskaitymų tvarkos pažeidimas	<u>173 -9</u>	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr.63-2243)	Teismas
8. Biokuro, naftos produktų	<u>171-2</u>	2001 m. rugsėjo 25 d Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 270 „Dėl	VMI

gabavimo ir laikymo taisyklių pažeidimas	<u>1d.</u>	Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų gabavimo ir laikymo kuro talpyklose tvarkos ir naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų apskaitos taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2001, Nr. 85-2990)	
9. Biokuro, naftos produktų gabavimo ir laikymo taisyklių pažeidimas	<u>171-2 2d.</u>	2001 m. rugsėjo 25 d Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 270 „Dėl Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų gabavimo ir laikymo kuro talpyklose tvarkos ir naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų apskaitos taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2001, Nr. 85-2990)	Teismas
10. Darbo užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos pažeidimas	<u>41-4 1d.</u>	Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (Žin., 2002 Nr.64-2569)	Valstybinė darbo inspekcija
11. Darbo užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos pažeidimas	<u>41-4 2d.-4d.</u>	Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (Žin., 2002 Nr.64-2569)	Teismas
12. Gyventojų pajamų mokesčio mokėjimo tvarkos pažeidimas	<u>173-11</u>	Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 73-3085)	
13. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo ir LR gyventojų turto ir pajamų deklaravimo tvarkos pažeidimas	<u>172 -10</u>	Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymas (Žin., 1996, Nr. 50-1197; 2003, nr. 123-5583)	VMI
14. Lietuvos Respublikos juridinių asmenų ir įmonių, neturinčių juridinio asmens teisių gaunamų užsienio paskolų be valstybės garantijos, taip pat paskolų, suteikiamų užsienio ūkio subjektams, neįregistravimas Lietuvos banke	<u>172 -20</u>	Lietuvos Respublikos užsienio valiutos Lietuvos Respublikoje įstatymas (Žin., 1993, Nr. 28-640) 1999 m. gegužės 27 d. Lietuvos banko valdybos Nutarimas Nr.77 „Dėl Lietuvos Respublikos juridinių asmenų ir įmonių, neturinčių juridinio asmens teisių, gaunamų užsienio paskolų be valstybės garantijos ir užsienio ūkio subjektams suteikiamų paskolų įregistravimo Lietuvos banke tvarkos” (Žin., 1999, Nr. 50-1632;)	VMI
15. Kasos aparatų naudojimo tvarkos pažeidimas	<u>163 -4</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522) 2003 m. rugsėjo 18 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos	VMI

		finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. V-255 „Dėl Kasos aparatų naudojimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2003, Nr.90-4096)	
16. Kasos aparatų eksploatavimo ar kasos operacijų tvarkos pažeidimas	<u>163-5</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522) 2000 m. vasario 17 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 179 “Dėl Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2000, Nr.15-398) 2003 m. rugsėjo 18 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. V-255 „Dėl Kasos aparatų naudojimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2003, Nr.90-4096)	VMI
17. Kasos kvito už parduotas prekes ar suteiktas paslaugas neišdavimas	<u>163 -6</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522)	VMI
18. Kasos aparatus aptarnaujančios įmonės specialisto atliktas neteisėtas kasos aparatų sumuojančių skaitiklių rodmenų sumažinimas	<u>163 -8</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522)	VMI
19. Kasos aparatų eksploatavimas be kontrolinių juostų, kontrolinių juostų arba kasos žurnalų neišsaugojimas	<u>163 -10</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522)	VMI
20. Kasos aparat aptarnaujančios įmon darbuotojų padaryt elektroninių kasos aparatai naudojimo taisyklų pažeidimas	<u>163 -12</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522) 2003 m. rugsėjo 18 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. V-255 „Dėl Kasos aparatų naudojimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2003, Nr.90-4096)	VMI
21. Komerčinės ar ūkinės veiklos tvarkos pažeidimas	<u>172</u>	Visi teisės aktai, reglamentuojantys komercinę ar ūkinę veiklą, už kurių pažeidimą nėra numatyta speciali teisės norma.	Administracinės komisijos prie savivaldybių tarybų (dėl vertimosi automobilių transporto verslu); Policija (dėl asmens bei turto

			saugos veikloje padarytų pažeidimų); Valstybinė kelių transporto inspekcija prie Susisiekimo ministerijos nagrinėja (dėl vertimosi automobilių transporto verslu); VMI
22. Komerčinės ar ūkinės veiklos vykdymas neteisėtai naudojantis įmonės vardu	<u>172 -11</u>	Lietuvos Respublikos Įmonių įstatymas (Žin., 1990., Nr.14-395) – Neteko galios	Teismas
23. Krovinių vežimo kelių transporto priemonėmis vidaus ir tarptautiniais maršrutais taisyklių pažeidimas	<u>142-4 2d.</u>	Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas (Žin., 1996, Nr. 119-2772) 1997 m. rugpjūčio 8 d. Lietuvos Respublikos susisiekimo ministerijos įsakymas Nr. 300 „Dėl Krovinių vidaus vežimo kelių transportu taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 1997, Nr. 76-1963) 1998 m. gruodžio 24 d. Lietuvos Respublikos susisiekimo ministro įsakymas Nr. 497 „Dėl Krovinių tarptautinių vežimų kelių transportu taisyklių“ (Žin., 1998, Nr. 115-3261)	Valstybinė kelių transporto inspekcija prie Susisiekimo ministerijos
24. Mokesčio mokėtojo registravimo duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas	<u>172 -9</u>	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243) 2000 m. rugsėjo 6 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1059 „Dėl Mokesčių mokėtojų registro įsteigimo ir jo nuostatų patvirtinimo“ (Žin., 2000, Nr.77-2333;)	VMI
25. Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų gamybos, žymėjimo ir prekybos taisyklių pažeidimas	<u>171-1 1d.</u>	2001 m. balandžio 26 d. Lietuvos Respublikos ūkio ministro įsakymas Nr. 147 „Dėl Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2001, Nr. 37-1269) 2002 m. birželio 3 d Lietuvos Respublikos ūkio ministro įsakymas Nr. 193 „Dėl Kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, žymėjimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2002, Nr.59-2405)	VMI
26. Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų gamybos, žymėjimo ir prekybos taisyklių pažeidimas	<u>171-1 2d.</u>	2001 m. rugsėjo 25 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 270 „Dėl Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų gabenimo ir laikymo kuro talpyklose tvarkos ir naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degių skystų produktų apskaitos taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2001, Nr. 85-2990; 2004, Nr. 86-3138) 2001 m. balandžio 26 d. Lietuvos Respublikos ūkio ministro įsakymas Nr. 147 „Dėl Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2001, Nr. 37-1269)	Teismas

27. Nedenatūruoto etilo alkoholio, denatūruoto etilo alkoholio, techninio etilo alkoholio ir jų skiedinių (mišinių) gaminimas, laikymas, gabenimas, pardavimas ar kitoks realizavimas neturint leidimo	<u>177-2</u>	Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės (Žin., 1995, Nr. 44-1073; 2004, Nr. 47-1548) 2001 m. sausio 22 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 67 „Dėl Alkoholio produktų gamybos licencijavimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2001, Nr.8-230; 2004, Nr.104-3847) 2004 m. gegužės 20 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 618 „Dėl Didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių ir Mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr.84-3050) 2004 m. gegužės 14 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 589 „Dėl Nedenatūruoto etilo alkoholio ir denatūruoto etilo alkoholio realizavimo ūkio subjektams ir denatūruoto etilo alkoholio naudojimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr. 82-2946)	Policija; Valstybinė tabako ir alkoholio kontrolės tarnyba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
28. Nelegalus darbas	<u>41-3</u>	Lietuvos Respublikos darbo kodeksas (Žin., 2002 Nr.64-2569)	Teismas
29. Netauriųjų metalų laužo ir atliekų supirkimo, apskaitos ir saugojimo tvarkos pažeidimas	<u>193 -2</u>	Lietuvos Respublikos skirtų realizuoti netauriųjų metalų laužo ir atliekų supirkimo įstatymas (Žin., 2001, Nr. 93-3257) 2002 m. vasario 12 d. Lietuvos Respublikos ūkio ministro įsakymas Nr. 49 „Dėl Netauriųjų metalų laužo ir atliekų supirkimo apskaitos ir saugojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 16-628)	Teismas
30. Neteisėtas slaptos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimas	<u>172 -12</u>	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr.63-2243) 2004 m. liepos 29 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. VA-147 „Dėl Paslapyje nelaikomos informacijos apie mokesčio mokėtoją paskleidimo tretiesiems asmenims taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr.124-4505)	Teismas
31. Neteisėtas vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla	<u>173</u>	Norminiai aktai, numatantys licencijų, leidimų išdavimą atitinkamai ūkinei, komercinei, finansinei, profesinei veiklai vykdyti	Teismas; Valstybinė tabako ir alkoholio kontrolės tarnyba prie LRV (dėl vertimosi komercine-ūkine veikla, susijusia su alkoholinių gėrimų ir tabako gaminių gaminimu ir didmenine bei mažmenine prekyba)

32. Netikrų banderolių prekėms ar kitų specialių ženklų gaminimas, realizavimas, naudojimas	<u>173 -6</u>	Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas (Žin., 1995, Nr. 44-1073; 2004, Nr. 47-1548) Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymas (Žin., 1996, Nr. 11-281; 2003, Nr. 117-5317) 2004 m. balandžio 9 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 408 „Dėl Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklinimo specialiais ženklais - banderolėmis taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr. 56-1942)	Teismas
33. Prekybos alkoholiniais gėrimais taisyklių pažeidimas	<u>164</u>	Lietuvos Respublikos alkoholio kontrolės įstatymas (Žin., 1995, Nr. 44-1073; 2004, Nr. 47-1548) 2004 m. gegužės 20 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 618 „Dėl Didmeninės ir mažmeninės prekybos alkoholio produktais licencijavimo taisyklių ir mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais prekybos ir viešojo maitinimo įmonėse taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr.84-3050)	Teismas
34. Prekių (krovinių) gabenimas be dokumentų	<u>163 –11</u>	Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas (Žin., 1996, Nr. 119-2772)	Teismas
35. Prekybos maklerio (brokerio) dienyno tvarkymo pažeidimas	<u>173 -10</u>	Straipsnis nebetaikomas, netekus galios Lietuvos Respublikos prekybos įstatymui (Žin., 1995, Nr. 10-204)	VMI
36. Prekyba ar paslaugos be kasos aparatų	<u>163 -3</u>	2002 m. rugpjūčio 13 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1283 „Dėl Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 82-3522)	VMI
37. Prekybos naftos produktais licencijose nustatytos tvarkos pažeidimas	<u>171</u>	Lietuvos Respublikos Energetikos įstatymas (Žin., 2002, Nr.56-2224); 2003 m. sausio 28 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 113 „Dėl Nefasuotų naftos produktų prekybos licencijavimo” (Žin., 2003, Nr. 11-410; 2004, Nr.: 34-1106)	Teismas 171 str. 1 ir 2 dalys; Policija – 171 str. 3 dalis
38. Prekybos tabako gaminiais pažeidimas	<u>185 -2</u>	Lietuvos Respublikos tabako kontrolės įstatymas (Žin., 1996, Nr. 11-281; 2003, Nr. 117-5317) 2004 m. balandžio 7 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 383 „Dėl Mažmeninės prekybos tabako gaminiais licencijavimo taisyklių ir Tabako gaminių pardavimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr. 53-1799)	Policija Valstybinė tabako ir alkoholio kontrolės tarnyba prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
39. Politinių kampanijų finansavimo tvarkos pažeidimas	<u>207 -10</u>	Lietuvos Respublikos politinių partijų ir politinių kampanijų finansavimo bei finansavimo kontrolės įstatymas (Žin., 2004, Nr. 135-4894)	Teismas
40. Specialių apskaitos dokumentų blankų užsakymo, gamybos,	<u>214-11</u>	2002 m. gegužės 29 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 55-2185; 2004, Nr. 56-1941) – galiojo iki 2004	VMI; Valstybės dokumentų technologinės apsaugos tarnyba

technologinės apsaugos, platinimo, įsigijimo, naudojimo ir likvidavimo, taip pat važtaraščių blankų apskaitos, užsakymo, gamybos, technologinės apsaugos, platinimo, įsigijimo, naudojimo ir likvidavimo tvarką reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas		m. gegužės 1 d. 1997 m. spalio 24 d. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos įsakymas Nr. 164 „Dėl važtaraščių blankų apskaitos, užsakymo, gamybos, technologinės apsaugos, platinimo, įsigijimo, naudojimo ir likvidavimo tvarkos patvirtinimo” (Žin., 1997, Nr. 102-2579) galiojo iki 2004 m. gegužės 1 d.	prie Finansų ministerijos
41. Tabako gaminių gamybos, importo ir prekybos licencijavimo tvarkos pažeidimas	<u>173 -12</u>	Lietuvos Respublikos tabako kontrolės (Žin., 1996, Nr. 11-281; 2003, Nr. 117-5317) 2004 m. balandžio 7 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 383 „Dėl Mažmeninės prekybos tabako gaminiais licencijavimo taisyklių ir Tabako gaminių pardavimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2004, Nr. 53-1799)	Teismas
42. Tyčinis antspaudo (plombos) sužalojimas arba nuplėšimas	<u>211</u>	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243)	Administracinės komisijos prie savivaldybių tarybų
43. Valstybinės mokesčių inspekcijos vadovų, kitų pareigūnų nurodymų nevykdymas	<u>172 -3</u>	Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243)	Teismas
44. Valstybinio socialinio draudimo įmokų, išmokų apskaičiavimo ir jų mokėjimo tvarkos pažeidimas	<u>188 -6</u>	Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (Žin., 1991, Nr.17-447; 2003, Nr.113-5056) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Žin., 2004, Nr. 63-2243) 2002 m. balandžio 15 d. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Nutarimas Nr. 530 „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr. 41-1535)	Teismas – 188-6 str. 2d.; FNNT; VMI – 188-6 str. 1d. Valstybinio socialinio draudimo fondo įstaigos
45. Važiavimas be bilieto, keleivių be bilieto ir neapmokėto bagažo vežimas keleiviniu automobiliu ir elektros transportu arba atsisakymas sumokėti už važiavimą taksi	<u>142</u> <u>1d.-2d.:</u> <u>6d.-7d.</u>	Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas (Žin., 1996, Nr. 119-2772) 1997 m. balandžio 15 d Lietuvos Respublikos susisiekimo ministerijos įsakymas Nr. 130 „Dėl Leidimų vežti keleivius reguliaraus susisiekimo kelių transporto maršrutais išdavimo ir naudojimo taisyklių, Keleivių ir bagažo vežimo kelių transportu taisyklių ir keleivių vežimo lengvaisiais automobiliais - taksi taisyklių patvirtinimo” (Žin., 1997, Nr. 34-859)	Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau-VMI) Administracinės komisijos prie savivaldybių tarybų Valstybinė kelių transporto inspekcija prie Susisiekimo ministerijos (toliau – VKTI)
46. Važiavimas be bilieto,	<u>142</u>	Lietuvos Respublikos kelių transporto kodeksas (Žin., 1996, Nr. 119-2772)	VMI; VKTI

<p>keleivių be bilieto ir neapmokėto bagažo vežimas keleiviniu automobiliu ir elektros transportu arba atsisakymas sumokėti už važiavimą taksi</p>	<p><u>3d.</u></p>	<p>1997 m. balandžio 15 d. Lietuvos Respublikos susisiekimo ministerijos įsakymas Nr. 130 „Dėl Leidimų vežti keleivius reguliaraus susisiekimo kelių transporto maršrutais išdavimo ir naudojimo taisyklių, Keleivių ir bagažo vežimo kelių transportu taisyklių ir Keleivių vežimo lengvaisiais automobiliais - taksi taisyklių patvirtinimo” (Žin., 1997, Nr. 34-859)</p>	
<p>47. Žymėto kuro, kuriam taikomos akcizų lengvatos, įsigijimas, naudojimas, laikymas, pardavimas ar kitoks jo perdavimas, pažeidžiant teisės aktų nustatytą tvarką</p>	<p><u>171-5</u></p>	<p>Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Žin., 2001, Nr. 98-3482; 2004, Nr. 26-802 redakcija) 2003 m. vasario 3 d Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 145 „Dėl Atleistų nuo akcizų dyzelinių degalų, skirtų naudoti žemės ūkyje, taip pat tvenkinių ir kitų vidaus vandenių žuvininkystėje, įsigijimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2003, Nr.14-544) 2001 m. rugsėjo 25 d. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas Nr. 270 „Dėl Naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degiųjų skystų produktų gabenimo ir laikymo kuro talpyklose tvarkos ir naftos produktų, biokuro, bioalyvos ir kitų degiųjų skystų produktų apskaitos taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2001, Nr. 85-2990; 2004, Nr. 86-3138) 2001 m. balandžio 26 d. Lietuvos Respublikos ūkio ministro įsakymas Nr. 147 „Dėl Prekybos naftos produktais, biokuru, bioalyva ir kitais degiaisiais skystais produktais Lietuvos Respublikoje taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2001, Nr. 37-1269;) 2002 m. birželio 28 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 193 „Dėl Apdoroto tabako, etilo alkoholio ir alkoholinių gėrimų ženklavimo banderolių užsakymo bei išdavimo taisyklių patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr.68-2808) 2002 m. rugpjūčio 19 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas Nr. 246 „Dėl Šildymui skirto žymėto kuro prekybos taisyklių ir Šildymui skirto žymėto kuro pardavimo ataskaitų ir pardavimo pažymos formų patvirtinimo” (Žin., 2002, Nr.83-3635)</p>	<p>Teismas</p>
<p>48. Žinių apie išmokėtas ūkio subjektams bei fiziniams asmenims sumas pateikimo valstybinėms mokesčių inspekcijoms tvarkos pažeidimas</p>	<p><u>172 -16</u></p>	<p>Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 26¹str. (Žin., 1995, Nr.61-1525) – Neteko galios Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Nr. IX-1007 (Žin., 2002, Nr. 73- 3085)</p>	<p>VMI</p>

3 PRIEDAS

LIETUVOS VALSTYBĖS MOKESČIŲ IR RINKLIAVŲ ĮSTATYMAI, KITI NORMINIAI AKTAI (JŲ PAPILDYMAI, PATAISYMAI), PRIIMTI 1919-1921 METAIS

Priėmimo data	Dokumento pavadinimas	Leidėjas	Šaltinis, kuriame pirmą kartą paskelbta
1	2	3	4
1919-01-23	Mokesčių įstatymas	Ministrų kabinetas	Lietuva – 1919.-Sausio 29.-P.2.
1919-03-27	Pramogų ir pasilinksminimo mokesčio įstatymas	Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Balandžio 4.-P.5.
1919-03-27	Įstatymas apie žyminį (štempelinį) valstybinį mokestį	Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Balandžio 4.-P.5-6.
1919-05-08	Laikinasai Lietuvos muitų tarifas	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Gegužės 4 - P. 1-2.
1919-07-05	Laikinieji akcызės mokesčių tarifai	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Balandžio 4.-P.5-6.
1919-09-02	Laikinosios tiltų rinkliavų taisyklės	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Spalio 8.-P.3.
1919-07-19	Įstatymas dėl vekselio mokesčio sumažinimo ir nustatymo vekselinių popierių formos ir rūšies	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Rugpjūčio 7.-P.7.
1919-09-06	Laikinosios taisyklės apie ypatingos rinkliavos ėmimą už naudojimąsi vidaus vandens keliais	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Spalio 1.-P.3-4.
1919-10-21	Įstatymas progresyvinio mokesčio labdarystės tikslams nuo pramogų ir pasilinksminimų	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Lapkričio 24. - P.3.
1919-10-24	Rinkliava nuo išvežamų iš Lietuvos prekių	Prekybos ir Pramonės ministerija	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Kovo 10.-P.2.
1919-11-14	Įstatymas apie valstybinį mokestį nuo nejudamųjų turtų miestuose ir miesteliuose	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Gruodžio 23. - P.1-3.
1919-11-14	Įstatymas apie Valstybės mokesčių imamąją tvarką	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1919.-Gruodžio 17. - P.2-4.

1919-11-30	Įstatymas apie pridėjamąjį valstybinį mokesčių nuo prekybos ir pramonės įstaigų	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gruodžio 17. - P.4.
1919-12-03	Įstatymo apie žyminį valstybinį mokesčių papildymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gruodžio 23. - P.5-6.
1919-12-05	Valstybinio palaikų mokesčio įstatymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gruodžio 23.-P.5-6.
1920-01-10	Laikinasis įstatymas apie žydų bendruomenių tarybų teises apkrauti mokesčiais gyventojus žydus	Valstybės Prezidentas ir Ministrų kabinetas	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Kovo 4.-P.3.
1920-01-15	Rinkliava nuo išvežamų iš Lietuvos prekių	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Kovo 10.-P.2.
1920-01-30	Apdraudžiamųjų turto mokesčių įstatymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Kovo 22.-P.1.
1920-05-14	Žemės valstybinio mokesčio įstatymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gegužės 16.-P.1.
1920-05-14	Nuo įvežamų Kauno miestan krovinių miesto naudai rinkliavos įstatymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gegužės 16.-P.1-2.
1920-05-14	Valstybinio mokesčio nuo parduodamojo miško įstatymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gegužės 16.-P.2.
1920-05-14	Laikinių akcizės mokesčių įstatymas	Valstybės Taryba	Laikinosios Vyriausybės žinios-1920.-Gegužės 20.-P.6.
1920-08-10	Laikinių akcizės mokesčių įstatų papildymas ir pakeitimas	Valstybės Taryba	Vyriausybės žinios – 1920 - Rugsjūčio 12.-P.2-3.
1920-08-14	Instrukcija žemės valstybinio mokesčio įstatymui	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1920. - Rugsjūčio 14.-P.1.
1920-10-30	Lietuvos muitinių tarifas	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1920, - Lapkričio 13.-P.1-2.
1920-11-18	Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1920. - Gruodžio 31.-P.3.
1921-01-07	Rekvizicijų ir nepaprastų mokesčių įstatymas	Mažasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. - Vasario 4.-P.5-6.
1921-02-19	Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas prekes	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1921. - Kovo 3.-P.1.
1921-03-22	Nuo įvežamų Kauno miestą geležinkeliais ir vandens keliais krovinių miesto naudai rinkliavos nustatymas	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. - Balandžio 8.-P.3.

1921-03-22	Amato, kredito, prekybos ir pramonės įstaigų bendrų pajamų mokesčio įstatymas	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. - Balandžio 8.-P.4-5.
1921-04-02	Įstatymo apie pridėjamąjį valstybinį mokestį nuo prekybos ir pramonės įmonių papildymas	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. - Balandžio 28.-P.5.
1921-04-14	Muitų rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1921. - Balandžio 28.-P.5.
1921-05-25	Įstatymas butų mokesčio savivaldybių naudai	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. – Liepos 15.-P.1-2.
1921-06-17	Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1921. – Liepos 15.-P.12.
1921-07-09	Laikinių akcizės mokesčių įstatų papildymas ir pakeitimas	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. – Rugpjūčio 3.-P.1-2.
1921-07-27	Amato, kredito, prekybos ir pramonės įstaigų bendrų pajamų mokesčio įstatymui vykdyti instrukcija	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1921. – Rugpjūčio 11.-P.7-8.
1921-08-05	Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1921. – Rugpjūčio 11.-P.8.
1921-10-02	Muito rinkliavos nustatymas už išvežamą iš Lietuvos miško medžiagą	Ministrų kabinetas	Vyriausybės žinios – 1921. – Gruodžio 31.-P.3.
1921-10-06	Muito rinkliavos nustatymas už išvežamas iš Lietuvos prekes	Steigiamasis Seimas	Vyriausybės žinios – 1921. – Spalio 28.-P.2.
1921-10-06	Laikinių akcizės mokesčių įstatų papildymas ir pakeitimas	Finansų, Prekybos ir Pramonės ministerija	Vyriausybės žinios – 1921. – Gruodžio 31.-P.1-2.