

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
MYKOLO ROMERIO TEISĖS MOKYKLOS
BAUDŽIAMOSIOS TEISĖS IR PROCESO INSTITUTAS

VISMANTĖ ŠINKŪNAITĖ
BAUDŽIAMOSIOS TEISĖS IR KRIMINOLOGIJOS SPECIALIZACIJA

**BAUDŽIAMOSIOS IR ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS ATRIBOJIMAS UŽ
MOKESČIŲ SLĖPIMĄ**

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Prof. dr. Oleg Fedosiuk

Vilnius, 2018

TURINYS

SUTRUMPINIMAI.....	3
ĮVADAS	4
1.MOKESČIŲ SLĖPIMO SAŲOKOS REIKŠMĖ BAUDŽIAMOJOJE JUSTICIJOJE.....	9
1.2. Mokesčių slėpimo samprata, požymiai.....	11
1.2. Mokesčių optimizavimas, mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas: identifikavimo problematika ir atribojimo kriterijai.....	16
2. DVGUBO BAUDIMO PROBLEMA MOKESTINIUOSE NUSIKALTIMUOSE.....	34
3. MOKESČIŲ SLĖPIMĄ SUDARANČIŲ NORMŲ ANALIZĖ: BAUDŽIAMOSIOS IR ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS ATRIBOJIMO PROBLEMATIKA ĮSTATYMUOSE IR TEISMŲ JURISPRUDENCIJOJE	49
3.1. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymas už mokestinę apgaulę	49
3.2. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymas už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą.....	60
3.3. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymas už neteisėtą vertimąsi ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla.....	71
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	80
LITERATŪROS SĄRAŠAS	83
ANOTACIJA.....	92
ANNOTATION.....	92
SANTRAUKA	93
SUMMARY	95

SUTRUMPINIMAI

MAĮ – Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas;

ANK – Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas;

BK – Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas;

BAĮ - Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas;

EŽTT –Europos Žmogaus Teisių Teismas;

ESTT – Europos Sąjungos Teisingumo Teismas.

IVADAS

Viena svarbiausių valstybės finansų sistemos struktūrinių dalių yra mokesčiai. Mokesčiai kaip teisinė kategorija bendriausia prasme gali būti apibūdinami kaip prievolė valstybei, kurią turi mokesčių mokėtojas. Galiojantis mokesčių visuotinio privalomumo principas įpareigoja mokesčių mokėtoją teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę¹. Tačiau šių dienų perspektyvoje, didėjant konkurencijai verslo srityje, augant mokestinės naštos dydžiams, vis dažniau susiduriame su bandymu šią prievolę „apeiti“ pažeidžiant mokesčių įstatymų reikalavimus. Nesąžiningi mokesčių mokėtojai ieško įvairiausių būdų, kaip išvengti mokestinės naštos. Kuriamos sudėtingos mokesčių vengimo schemas, pasitelkiamos apgaulei įgyvendinti užsienio įmonės, taip apsunkinat ūkio subjektų veiklos ir jų apskaitos dokumentų patikrinimus². Mokestinių teisinių santykių kontekste šių pažeidimų pobūdis ir mastas turi didžiulę reikšmę nustatant atsakomybės rūšys ir jų ribas. Lietuvos teisinėje sistemoje atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus yra diferencijuota ir numatanti atskiras atsakomybės rūšis: mokestinę atsakomybę grindžiamos baudų ir delspinigių taikymo sistema, baudžiamąją atsakomybę ir administracinę atsakomybę.

Tiriama problema. Konstitucinės mokesčių mokėtojų pareigos įvykdyti mokestinę prievolę ignoravimas, pažeidžiant mokesčių įstatymų reikalavimus, pasižymi skirtingu pavojingumu ir pareigos nevykdymo būdais, todėl mokesčių teisėje šie pažeidimai diferencijuoti, išskiriant mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą. Mokesčių vengimas yra įstatymui prieštaraujanti veika, kuri nėra pripažįstama nusikalstama, todėl įveikiama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ)³ numatytais teisinėmis priemonėmis, skiriant baudas ir delspinigius. Tuo tarpu mokesčių slėpimas yra suprantamas kaip šiurkščiausias mokesčių srities pažeidimas už kurį numatyta baudžiamoji ir administracinė atsakomybė. Toks teisinis reguliavimas, numatantis skirtingų rūšių teisinę atsakomybę už įvairaus pavojingumo mokestinius pažeidimus, reikalauja aiškių kriterijų ir suderinamumo jas įgyvendinant. Baudžiamoji atsakomybė mokestiniuose teisiniuose santykiuose turi būti taikoma kaip *ultima ratio* ir tik tada, kai kitomis valstybės poveikio priemonėmis teisinių gėrių apsaugą nėra veiksminga⁴. Svarbu tampa suprasti mokesčių slėpimo reikšmę ir sugebėti ją identifikuoti, atskiriant nuo kitų mažesnio pavojingumo mokestinio pobūdžio pažeidimų,

¹Martynas Endrijaitis, „Bendrieji Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinti mokesčių teisės principai“, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* 7, 2 (2016): 23.

²Olga Dikovič ir Vida Karpuškienė, „Mokesčių nemokėjimo problema“: 87.

http://elibrary.lt/resursai/DB/StatistikosDep/LEA/2005_01/LEA_2005_01_L087-091.pdf

³„Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *Valstybės žinios* 63,2243 (2004).

⁴Aušra Dambrauskienė, „Ultima ratio principo samprata“, *Teisė* 97 (2015):118.

kurios įveikiamos administracinėmis priemonėmis. Šiai dienai šis klausimas yra problemiškas ir reikalaujantis aiškesnio teisinio suvokimo, vengiant dirbtinai kriminalizuoti mokesčių vengimo atvejus.

Mokesčių slėpimą kriminalizuojančių normų sistema išdėstyta netik Lietuvos Respublikos baudžiamajame (toliau – BK) kodekse⁵ bet ir Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų (toliau – ANK) kodekse⁶. Autorė kritiškai vertina esamą teisinį reguliavimą, stokojančią aiškių kriterijų, sprendžiant baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo klausimus. Atsižvelgiant į tai, pagrindinė šio darbo nagrinėjama mokslinė problema yra ta, kad lyg šiolei nei baudžiamajame ir administracinių nusižengimų kodeksuose, nei nuoseklioje Lietuvos teismų praktikoje nėra suformuluotų aiškių kriterijų, leidžiančių tinkamai atskirti administracinę ir baudžiamąją atsakomybę už mokesčių slėpimą.

Nagrinėjamai problematikai atskleisti gali būti pateikiama viena mokesčių slėpimą kriminalizuojančių normų, apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėčių, įtvirtintų BK ir ANK konstrukcijos. Analizuojant komentuojamus įstatymus administracinei atsakomybei už apgaulingą apskaitos tvarkymą kilti būtina nustatyti įstatyme įtvirtintus formaliuosius kriterijus, kurie išreikšti siekiamų nuslėpti mokesčių dydžiais⁷. Tuo tarpu baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą siejama ne su siekiamų nuslėpti mokesčių dydžiu, tačiau su padarinių kilimu - negalėjimu „*visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros*“, kurie suformuluoti itin neinformatyviai ir abstrakčiai. Nuoseklios teismų praktikos, kurioje būtų aiškiai atskleistas šio atribojimo nuo administracinės atsakomybės kriterijaus turinys taip pat pasigendama. Toks sistemiskai tarpusavyje nederantis reglamentavimas neretai gali sudaryti situacijas, kai dėl asmens veiksmų, kuriais buvo apgaulingai vedama buhalterinė apskaita, siekiant nuslėpti mokesčių, neviršijančių administracinės atsakomybės ribose nustatytų siekiamų nuslėpti mokesčių dydžių, tuo pačiu, analizuojant jo buhalterinės apskaitos dokumentus, nebus įmanoma nustatyti ir jo realios veiklos ekonominių rodiklių. Paradoksali situacija, bet tokio pat pavojingumo administracinis nusižengimas taps nusikaltimu. Būtent dėl šių priežasčių šiame darbe nagrinėjamos aptartos problemos ir analizuojama, ar tinkamai aiškinant dabartinį reguliavimą teisės taikymo institucijos (taip pat ir teismai), spręsdamos atsakomybės už mokesčių slėpimą atskyrimo klausimus, gali suformuoti aiškius tokio atskyrimo kriterijus; ar siekiant tiksliai apibrėžti nusikalstamas veikas ir kitus teisės pažeidimus, susijusius su

⁵ „Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas“, *Valstybės žinios* 89, 2741 (2000).

⁶ „Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas“, TAR 11216 (2015).

⁷ Administracinių nusižengimo kodekso 205 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą siekiant nuslėpti nuo **10 iki 50** bazinių bausmių ir nuobaudų dydžio mokesčių, pagal straipsnio 7 dalį atsakomybė kyla siekiant nuslėpti **daugiau kaip 50** bazinių bausmių ir nuobaudų dydžio mokesčių.

mokesčiais, tam tikri, tikslesni, aiškesni kriterijai turi būti numatyti baudžiamuosiuose ir kituose įstatymuose.

Baigiamojo darbo aktualumas. Ši tema aktuali įstatymų leidėjui, nes mokesčių slėpimas šiai dienai yra gana dažnas reiškinys, tačiau baudžiamosios teisės doktrinoje ir Lietuvos teismų praktikoje trūksta vienodo požiūrio į mokesčių slėpimo sampratą. Baudžiamuosiuose įstatymuose naudojamas terminas mokesčių vengimas, nors pagal mokesčių teisę tokia veika nėra nusikalstama. Taip pat pastebimi reglamentavimų trūkumai, kadangi MAĮ įstatyme nėra įtvirtinta mokesstinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybių kolizijos taisyklių identifikavus mokesčių slėpimą, o tai gali sąlygoti principo *non bis idem* (draudimo bausti du kartus už tą pačią veiką) pažeidimą. Ši tema taip pat aktuali teismams ir kitoms teisėsaugos institucijoms, nes už mokesčius pažeidimus gali būti taikomos skirtingos teisinės atsakomybės rūšys, todėl būtina sugebėti identifikuoti, kas yra mokesčių optimizavimas, mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas. Skirtingas ir teisinio suvokimo stokojantis šių reiškinų suvokimas lems netinkamos atsakomybės rūšies pritaikymą. Didesnio dėmesio reikalauja baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimas už mokesčių slėpimą, nes aiškių kriterijų ir darnios teisinės atsakomybės sistemos šiai dienai trūksta. Dėl šios priežasties ši tema ypatingai aktuali įstatymų leidėjui, nes tik nustačius aiškius atribojimo kriterijus, tinkamai suderinus tarpusavyje įstatymus, bus galima išvengti teisės taikymo praktikoje nenuoseklumų.

Baigiamojo darbo mokslinis naujumas ir tiriamos problemos ištyrimo lygis. Administracinės ir baudžiamosios atsakomybės atribojimo už mokesčių slėpimą problematika nėra plačiai nagrinėta mokslinėje teisinėje doktrinoje. Galima paminėti prof. dr. O. Fedosiuko straipsnį „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“, kuriame mokslininkas išsamiai analizavo mokesčių slėpimą atitinkančių normų BK kokybę ir suderinamumą mokesčių teisės atžvilgiu bei baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo problematiką. Autorius akcentuoja mokesčių slėpimo sąvokos reikalingumą baudžiamuosiuose įstatymuose.⁸ Susijusia tema yra rašę ir kiti autoriai: dr. A Paulauskas⁹, dr. G. Kuncevičius¹⁰, dr. V. Vasiliauskas¹¹, M. Morse¹², E. Cornelia¹³.

⁸Oleg Fedosiuk, „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“, *Teisės apžvalga* 2, 16 (2017).

⁹Andrius Paulauskas, „Mokesčių vengimo sąvoką, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas* 15 (2006).

¹⁰Gytis Kuncevičius, „Apgaulingas apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė“, *Jurisprudencija* 1, 91 (2007).

¹¹Vitas Vasiliauskas, „Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba “ Optimizuoti ar vengti?“, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* 5 (2005).

Baigiamojo darbo reikšmė. Šis mokslinis tyrimas ir jo rezultatai bus reikšmingi įstatymų leidėjui bei teismų praktikos formavimui, nes jame atskleidžiami esamo teisinio reguliavimo trūkumai bei mokestinės, baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo už mokesčių slėpimą probleminiai aspektai teismų praktikoje. Be to, tyrime atlikta mokesčių optimizavimo, mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo identifikavimo problematikos analizė, tikimasi bus reikšminga teisėsaugos pareigūnams, ugdant teisinę savimoneį, siekiant gerinti jų veiklos kokybę praktinėje veikloje.

Tyrimo tikslas. Sistemiškai išanalizuoti ir įvertinti Lietuvos Respublikos teisės aktus reglamentuojančius administracinę ir baudžiamąją atsakomybę už mokesčių slėpimą, atskleisti šių atsakomybių atribojimo kriterijus, juos teisiškai įvertinti ir pateikti argumentuotus problemų, kylančių atribojant atsakomybės rūšis, sprendimo būdus.

Tyrimo uždaviniai. Norint pasiekti užsibrėžtą tikslą, darbe keliami šie uždaviniai:

1. Atskleisti mokesčių slėpimo sampratą ir požymius.
2. Atskirti mokesčių slėpimą nuo nenusikalstamo mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo bei pagrįsti jų atribojimo svarbą taikomos atsakomybės rūšies kontekste.
3. Atskleisti dvigubo baudimo problematiką mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės sankirtoje ir išanalizuoti šioje tematikoje vyraujančią praktiką nacionaliniu ir tarptautiniu lygmeniu.
4. Atskleisti baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo problematiką įstatymuose ir teisminėje praktikoje bei pateikti galimus problemų sprendimo būdus.

Ginamieji teiginiai.

1. Mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą (nusikalstamą veiką) skiria apgaulės turinys, todėl inkriminuojant nusikalstamą veiką - mokesčių slėpimą, būtina nustatyti panaudotos apgaulės esmingumą, dėl kurio mokesčių administratoriui nėra galimybės nustatyti mokesčio bazės įprastinėmis MAĮ teisinėmis priemonėmis.
2. Baudžiamajame įstatyme pateikti baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo kriterijai yra suformuluoti neinformatyviai, todėl įstatymų leidėjas turėtų koreguoti baudžiamuosius įstatymus atsisakydamas vertinamųjų kriterijų, tokių kaip negalėjimas „visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“, „versliškumas“, nes jie yra

¹²Matthew Morse, „Effects of Tax Evasion in the United States“, *University at Albany, State University of New York* (2015).

¹³Emilia Cornelia, „Tax evasion between fraud and optimization“, *University of Bucharest* (2017).

abstraktūs ir nerodo didesnio veikos pavojingumo lyginant su administraciniu nusižengimu.

Tyrimo metodika. Šiame moksliniame darbe buvo naudojami: lingvistinis, analizės, lyginimasis, analitinis - kritinis metodai. Mokesčių slėpimo ir kitoms sąvokoms atskleisti buvo naudojamas lingvistinis metodas. Sisteminis analizės metodas buvo naudojamas analizuoti mokesčių slėpimą kriminalizuojančių normų teisinį reglamentavimą, numatytą MAĮ, BK ir ANK, Europos Sąjungos teisėje. Siekiant palyginti administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už mokesčių slėpimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas tai pat buvo taikomas lyginamasis metodas. Analitinis - kritinis metodai buvo naudojami atskleisti teisinio reglamentavimo bei atskirų normų trūkumus. Taip pat darbe analizuota Europos Žmogaus Teisių Teismo, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika, didžiausią dėmesį skiriant Lietuvos Aukščiausiojo Teismo bei Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo jurisprudencijai.

Tyrimo struktūra. Darbą sudaro trys skyriai. Pirmajame skyriuje plačiai analizuojama mokesčių slėpimo samprata bei atirbojimo kriterijai leidžiantys mokesčių slėpimą atskirti nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo. Taip analizuojamos teisinės atsakomybės rūšys už mokesčių įstatymų pažeidimus bei praktinėje veikloje pasitaikančios šių atsakomybės rūšių atirbojimo problemos. Antrajame skyriuje analizuojama dvigubo baudimo mokestinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybės sankirtoje problematika įstatymuose ir teisminėje praktikoje. Trečiajame skyriuje analizuojamos mokesčių slėpimą kriminalizuojančių normų BK ir ANK sudėčių formuluotės. Daugiausia dėmesio šiame skyriuje skiriama baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atirbojimo kriterijų analizei ir jų problematikai įstatyminiame reglamentavime bei teismų jurisprudencijoje. Darbas pabaigiamas išvadomis, kuriose glaustai pateikiami tyrimo rezultatai ir pasiūlymai.

1. MOKESČIŲ SLĖPIMO SĄVOKOS REIKŠMĖ BAUDŽIAMOJOJE JUSTICIJOJE

Įstatymai nedraudžia mokesčių mokėtojams pasirinkti tokį elgesio modelį, kuriuo būtų įmanoma mokėti kuo mažesnius mokesčius. Mokestinės naštos mažinamas optimaliausiai įstatymo „rėmuose“ nustatytais būdais yra toleruojamas visame pasaulyje, tačiau peržengus šią ribą kyla teisinė atsakomybė. Atsižvelgiant į mokestinių pažeidimų pobūdį ir mastą mokesčių teisėje šie pažeidimai yra diferencijuoti, išskiriant mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą.

Mokesčių surinkimo procesuose tiek nacionaliniu, tiek tarptautiniu lygmeniu, mokesčių slėpimas ir mokesčių vengimas yra aktuali kiekvienoje valstybėje egzistuojanti problema. Asmenų pastangos nemokėti į valstybės biudžetą privalomų įstatymais nustatytų mokesčių pažeidžia valstybės viešąjį interesą, kuriuo siekiama užtikrinti pajamų gavimą visuomeniniams ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti¹⁴.

Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje pripažįstama, jog demokratinėje teisinėje valstybėje įstatymų leidėjui suteikiama diskrecija už tam tikrus teisės pažeidimus nustatyti, kurios teisės šakos normomis jos bus reguliuojamos ir kokios sankcijos (baudžiamosios, administracinės ar kitos joms bus taikomos)¹⁵.

Mokesčių vengimas kaip mokestinis pažeidimas yra administracinės praktikos sąvoka, kuri valstybėje nėra pripažįstama nusikalstama. Tai įstatymui prieštaraujanti veika, kuri įveikiama MAĮ numatytais teisinėmis priemonėmis, skiriant baudas ir delspinigius. Mokesčių slėpimas yra pavojingas mokesčių įstatymų pažeidimas, kuriuo daroma didžiulė žala valstybės biudžetui ir keliama grėsmė visam valstybės finansiniam stabilumui, todėl už tokias veikas yra numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybės.

Mokesčių slėpimo esmė yra neteisėtais būdais nuslėpti tikrąją informaciją nuo kurios priklauso teisingas mokesčio mokėtojo apmokestinimas, todėl normos kriminalizuojančios šį reiškinį pirmiausia įtvirtintos BK 220 ir BK 221 straipsniuose, (*už mažesnio pavojingumo veikas numatyta administracinė atsakomybė įtvirtinta ANK 187 straipsnyje*) numatančiuose atsakomybę už neteisėtų duomenų apie pajamas, pelną, turtą, pateikimą ar jų nepateikimą

¹⁴ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000“, TAR.

¹⁵ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 189¹ straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/201615/2016“, TAR.

valstybės įgaliotoms institucijoms, siekiant nuslėpti mokesčius. Nepaisant to, kad mokesčių vengimas nėra nusikalstama veika, BK normų, kriminalizuojančių mokesčių slėpimą dispozicijose įtvirtinta mokesčių vengimo sąvoka, nesilaikant mokesčių teisėje priimto mokestinių pažeidimų kategorijų klasifikavimo, taip iškreipiant normų, kurių paskirtis kriminalizuoti mokesčių slėpimo atvejus, prasmę.

Atsižvelgiant į mokesčių slėpimo esmę, kuria iškreipiamas teisingas mokesčių mokėtojų apmokestinimas, taip pat galime priskirti normas, kurios įtvirtintos BK 222 straipsnyje ir BK 223 straipsnyje (*už mažesnio pavojingumo veikas numatyta administracinė atsakomybė įtvirtinta ANK 205 straipsnyje*), reglamentuojančiuose baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą. Normų kriminalizuojančių mokesčių slėpimą yra išdėstyta netik BK skyriuje, kurio apsaugos objektas yra finansų sistema, bet ir kituose BK skyriuose, kiek tai susiję su bandymų slėpti mokesčius. Tokios normos būtų BK 202 straipsnis, reglamentuojantis baudžiamąją atsakomybę už neteisėtą vertimąsi ekonomine veikla (*už mažesnio pavojingumo veikas numatyta administracinė atsakomybė ANK 127 straipsnyje*); BK 189¹ straipsnis, numatantis baudžiamąją atsakomybę už neteisėtą praturtėjimą; taip pat normos, kriminalizuojančios muitinių procedūrų pažeidimus ir įtvirtintos BK 199 straipsnyje reglamentuojančiame baudžiamąją atsakomybę už kontrabandą; BK 199¹ straipsnyje reglamentuojančiame baudžiamąją atsakomybę už muitinės apgaulę; BK 200 straipsnyje reglamentuojančiame atsakomybę už neteisėtą prekių ar produkcijos neišvežimą iš Lietuvos Respublikos teritorijos bei BK 199² straipsnis, reglamentuojantis baudžiamąją atsakomybę už disponavimą akcizais neapmokestintomis prekėmis.

Mokesčių slėpimo reiškinių suvokimas turi didžiulę reikšmę ir praktiniu aspektu. Pažymėtina tai, kad mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas yra dvi skirtingos mokestinių pažeidimų kategorijos, tačiau praktikoje neretai šių reiškinių atskyrimas yra probleminis, o tvirtų kiekybinių atribojimų kriterijų įstatyme nenustatyta. Todėl toliau darbo analizę pradėsime nuo mokesčio slėpimo sampratos ir kokiais kriterijais būtina vadovautis siekiant atriboti šį reiškinių nuo nenusikalstamo mokesčių vengimo.

1.2. Mokesčių slėpimo samprata, požymiai

Mokesčių slėpimas (*angl. Tax Evasion; Tax Froud*) kaip baudžiamasis teisinis reiškinys yra dinamiškas ir galintis pasireikšti įvairiomis formomis, todėl apibrėžti jį vienu terminu yra gana sudėtinga. Teisės žodyne mokesčių slėpimo sąvoka paprastai įvardijama kaip bet kokie neteisėti veiksmai, kuriais siekiama išvengti teisėto mokesčių apskaičiavimo¹⁶.

Siekiant detaliau suvokti mokesčio slėpimo kaip nusikalstamos veikos sampratos turinį analizuojamoje teisės doktrinoje šis teisei priešingas reiškinys apibūdinamas kaip bet koks neteisėtas veiksmas, kuriuo sąmoningai yra pažeidžiami įstatymai vieninteliu tikslu - nuslėpti mokesčius. Tai „neteisėtų priemonių naudojimas, kad nebūtų mokami mokesčiai“ ir kurios susijusios su fizinių ar juridinių asmenų iškreiptos informacijos apie turimas pajamas pateikimu, atsakingoms už mokesčių administravimą institucijoms¹⁷. Kaip pažymi autorius A.Paulauskas „slepiant mokesčius turint tikslą gauti mokesstinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas“¹⁸. Mokesčių slėpimas reikalauja mokesčio mokėtojo sąmoningo tikrosios padėties nuslėpimo arba klaidingos informacijos pateikimo – mokesčių administratoriui¹⁹. Europos Komisija mokesčių slėpimo definiciją apibrėžia nurodydama, kad „mokesčių slėpimas apskritai apima neteisėtus veiksmus, kai prievolė mokėti mokesčių yra nuslepia arba ignoruojama, t. y. kai mokesčių mokėtojas nuo mokesčių administratoriaus nuslėpęs pajamas arba informaciją sumoka mažiau mokesčių nei teisiškai privalo“²⁰. Autorius O. Fedosiukas pažymi jog „esminė mokesčių slėpimo savybė yra tai, kad mokesčių mokėtojas tyčia nuslepia nuo mokesčių administratoriaus tikrąsias aplinkybes, nuo kurių priklauso teisingas apmokestinimas, kitaip kalbant, siekdamas gauti mokesstinės naudos, apgauna mokesčių administratorių“²¹.

Analizuojant Lietuvos Respublikos norminius teisės aktus mokesčių slėpimo institutas nors to tiesiogiai ir neįvardijus yra reglamentuojamas MAĮ 70 straipsnyje: „Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka,

¹⁶Jonathan Law ir Elizabeth A. Martin, *Oxford dictionary of Law* (Jungtinė Karalystė: Oksfordo universitetas, 2008), 612 .

¹⁷Morse, *supra note* 12:5.

¹⁸Paulauskas, *supra note* 9:38.

¹⁹Priyesh Sharma ir Siddharth Dang, „Myth and reality of the imbricating concepts of tax avoidance and evasion“, *Journal of Accounting and Taxation* 3, 3 (2011):41.

²⁰„Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo Nr.772“, Europos Sąjungos oficialusis leidinys, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A32012H0772>

²¹Fedosiuk, *supra note* 8:63.

mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes ir turimą informaciją<..>“. Kitais žodžiais tariant, mokesčių mokėtojas neteisėtai veiksmais, pažeisdamas pareigą apskaičiuoti mokesčius, tvarkyti apskaitą ir kitus dokumentus, nuslepia mokėtiną mokesčio bazę, taip atimdamas galimybę iš mokesčio administratoriaus kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą įprastinėmis priemonėmis ir mokesčių bazę apskaičiuoti tiesiogiai.

Autorės požiūriu toks konstruktyvus reglamentavimas, nedetalizuojantis mokesčių slėpimo kaip nusikalstamos veikos sampratos turinio, gali palikti plačias galimybes interpretavimams bei ribą, skiriančią šio reiškinio atribojimui nuo nenusikalstamų mokesčių mokėtojų nesąžiningų elgesio formų, labai „trapią“. Iš esmės mokesstinė bazė gali būti sumažinama ir mokesčių vengimo atveju, siekiant dalinai arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, tačiau įstatymas aiškių atribojimo kriterijų, leidžiančių spręsti, ar tam tikroje situacijoje panašaus pobūdžio mokesčių įstatymų pažeidimas bus laikomas mokesčiu vengimu ar mokesčiu slėpimu, nepateikia. Taigi, panagrinėkime mokesčių slėpimo sampratos turinį giliau.

Kalbant apie mokesčių slėpimą pabrėžtina, kad tai yra pavojingas, priešingas teisei reiškinys, tiesiogiai pažeidžiantis mokesčių įstatymų reikalavimus ir atsižvelgiant į padaryto pažeidimo pavojingumą, galintis užtraukti administracinę ar baudžiamąją atsakomybę. Todėl analizuojant mokesčių slėpimo požymius šį reiškinį turėtume vertinti pagal BK ir ANK normų, reglamentuojančių atsakomybę už mokesčius pažeidimus, dispozicijose apibrėžtas nusikaltimų ir administracinių nusižengimų sudėtis kaip tam tikrus mokesčio slėpimo būdus.

Lingvistiškai vertinant MAĮ 70 straipsnį matyti, kad mokesčių mokėtojų pareigos nevykdymas arba netinkamas vykdymas gali pasireikšti tiek aktyviais veiksmais, tiek neveikimu. Neteisėti mokesčių mokėtojų veiksmai **nukreipti į mokesčių bazės nuslėpimą** gali pasireikšti **neveikimu** - nepateikiant mokesčio deklaracijos, nustatytąją tvarka patvirtintos ataskaitos ar kitų dokumentų; sąmoningai nevedant buhalterinės apskaitos, **aktyviais veiksmais** - įrašant į mokesčių deklaraciją, patvirtintas ataskaitas, žinomai neteisingus duomenis, apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą; buhalterinę apskaitą vedant sąmoningai pažeidžiant teisės aktus; paslepiant, sugadinant, arba sunaikinant apskaitos dokumentus.

Vienas esminių mokesčių slėpimo požymių yra šių veiksmų padarymo būdas, kuriam būdingas apgaulės panaudojimas, siekiant suklaidinti mokesčių administratorių. Tokia nuostata išplaukia analizuojant BK įtvirtintas mokesčių pažeidimų sudėtis, kaip antai BK 220 ir BK 221 straipsniuose iš esmės įtvirtintomis mokesčių apgaulės normomis, kurios

pasireiškia žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą įrašymą į deklaracijas arba nustatytą tvarka ataskaitas ar kitus dokumentus, arba jų nepateikimu valstybės įgaliotoms institucijoms, siekiant nuslėpti mokesčius. Apgaulė, kaip būtinas požymis įtvirtintas ir BK 222 straipsnyje reglamentuojančiame buhalterinės apskaitos tvarkymą. Apgaulei siekiant nuslėpti mokesčius galime priskirti ir neteisėtą vertimąsi ekonomine veikla, reglamentuojamą BK 202 straipsnyje, kadangi nuslepiant vertimosi faktą, taip pat nesumokami atitinkami mokesčiai į valstybės biudžetą.

Tradicinė apgaulės koncepcija Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje apibūdinama kaip „sąmoningas pranešimas melagingų, tikrovės neatitinkančių žinių apie tam tikras aplinkybes ir faktus arba jų nuslėpimą“. Konstatuojant apgaulę būtini ir jos elementai - tai objektyvios tiesos iškreipimo faktas, tokių aplinkybių pateikimas siekiant suklaudinimo ir asmens suvokimo, kad jis sąmoningai pateikia objektyvios tikrovės neatitinkančią informaciją²². Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje apgaulei priskiriama aktyvi ir pasyvi jos formos. Aktyvi apgaulė suprantama kai asmuo aktyviais veiksmais pateikia objektyvią, tikrovės neatitinkančią informaciją ir taip suklaidina. Tuo tarpu pasyvioji apgaulė yra tais atvejais, kai asmuo, pasinaudodamas tam tikrų esminių aplinkybių nežinojimu ar netinkamų jų supratimu, iš tikrųjų egzistuojančius faktus nutyli taip suklaidindamas, nors apie šiuos faktus turėjo pareigą pranešti²³. Kaip tokios veiklos formos iškreipiant egzistuojančias aplinkybes gali būti nurodoma tai, jog nedeklaruojamos apmokestinamosios pajamos, pelnas ar turtas arba deklaruojama jas sumažinus; pateikiant deklaracijoje sąmoningai neteisingus duomenis, siekiant teisės į nepagrįstus PVM atskaitymus, vengimas įsiregistruoti mokesčių mokėtoju.²⁴ Apgaulė gali pasireikšti, kai į apskaitą neįtraukiami dokumentai, sąmoningai siekiant ūkinių operacijų ar informacijos nuslėpimo, neteisingai įregistruojant ūkines operacijas, fiktyvių išlaidų registravimas, neįvykusių ūkinių operacijų įforminimas apskaitos dokumentuose, falsifikuojant PVM - sąskaitas faktūras, PVM deklaracijas, kasos pajamų orderius ir kitus dokumentus²⁵.

Slepiant mokesčius apgaulė yra priemonė suklaidinti mokesčių administratorių dėl egzistuojančių faktų, siekiant sukurti fiktyvią teisinę situaciją, dėl kurios mokesčių administratoriui sudaromos kliūtys identifikuoti tikrąsias aplinkybes, reikšmingas teisingam mokesčių mokėtojų apmokestinimui.

²² „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2010 m. birželio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-335/2010“.

²³ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2011 m. gegužės 31 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-274/2011“.

²⁴ Paulauskas, *supra note* 9: 38.

²⁵ Kastytis Senkus ir Danuta Mačiulis, „Aplaidžiai ir apgaulingai tvarkomos apskaitos analizė Lietuvoje“, *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* 1, 9 (2014):216.

Mokesčių slėpimo atveju panaudota apgaulė turi būti esminė ir lemti tai, kad mokesčių administratoriui nustatyti mokesčių mokėtojų mokesstinės prievolės dydį ir kontroliuoti mokesčio mokėtojų pareigos vykdymą įprastinėmis MAĮ priemonėmis nėra galimybės.

Kaip mokesčių apgaulių pavyzdžius galima nurodyti tai, jog mokesčio patikrinimo metu, mokesčių administratoriui atliekant įmonių veiklos patikrinimą, nustatomas neapskaiyto darbo užmokesčio išmokėjimas, kuris nebuvo įtrauktas į įmonės buhalterinę apskaitą²⁶. Atliekant įmonės veiklos mokestinį patikrinimą nustatoma, jog į leidžiamus atskaitymus įmonės skaičiuodamos apmokestinamąjį pelną ir atimdamos iš šio pelno sąnaudas, šias įmonės patirtas išlaidas (sąnaudas) grindžia apgaulingai išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, įforminant fiktyvius prekių įsigijimo sandorius, kurie nebuvo sudaryti²⁷. Mokesčio patikrinimo metu nustatoma, kad automobiliai parduodami brangiau negu nurodyta kaina sąskaitose faktūrose, tokiu pagrindu buhalterinėje apskaitoje fiksuojama tik dalis gautų pajamų.²⁸ Taip pat į buhalterinę apskaitą įtraukiant suklastotas PVM sąskaitas faktūras, kuriose nurodomos fiktyvus prekių pirkimas.²⁹ Kaip pavyzdį galime pateikti ir tai, jog mokesčių administratoriui mokesčio patikrinimo metu nustatoma, jog mokesčio mokėtojo patirtos išlaidos viršijo įstatymų nustatyta tvarka apmokestintas pajamas, mokesčių mokėtojai nedeklaruotų pajamų gavimo faktą ginčija fiktyviomis paskolos sutartimis, kurios nebuvo sudarytos³⁰ dovanotomis lėšomis, kurių negali pagrįsti.³¹

Vyriausiojo Administracinio Teismo praktikoje pripažįstama, jog „*pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas neabejotinai sudaro pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, kas pagal įstatymą sudaro pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį.*“³²

Būtinai mokesčių slėpimo požymis yra mokesčio mokėtojų tyčia t. y. veiksmai, kuriais sąmoningai siekiama nuslėpti mokesčių bazę nepateikiant mokesčių deklaracijų ar įrašant neteisingus duomenis apskaitos dokumentuose, fiksuojant tikrovės neatitinkančius faktus ir

²⁶ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-776-575/2018“.

²⁷ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-367-602/2018“.

²⁸ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2016 m. gegužės 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-40-602/2016“.

²⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2011 m. gruodžio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-471/2011“.

³⁰ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-877-438/2018“.

³¹ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-4270-602/2018“.

³² „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. gegužės 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-602/2018“.

kitais būdais siekiant sumažinti arba nuslėpti mokėtinų mokesčių dydį ir tikslas, kuriuo siekiama gauti mokestinės naudos, nuslepiant mokesčius. Tikslą gauti mokestinės naudos paprastai rodo tai, kad mokesčių mokėtojas negali pateikti pagrindžiančių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes.

Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas yra pasisakęs, jog <...> „nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas<...>taigi, mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesťį, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, lemiančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą<...>.“ J. K. L. nepateikė jokių objektyvių duomenų ar įrodymų, kurie galėtų patvirtinti, kad J. K. L. iš tiesų disponavo laisvomis 200 000 Lt pinigėmis lėšomis, kurias 2005 m. realiai paskolino pareiškėjui, nepateikė jokio dokumento, patvirtinančio lėšų mokėjimą ar kitą perdavimo faktą.<...>. Atsižvelgiant į visą turimą informaciją, patikrinimo metu padaryta pagrįsta išvada, kad 200 000 Lt paskola pareiškėjui realiai nebuvo suteikta, o J. K. L. paprastasis vekselis surašytas formaliai, siekiant pajamų šaltiniais pagrįsti pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu gautas pajamas.³³

Taigi išanalizavus mokesčių slėpimo sampratą apibendrinus galime išskirti esminius požymius, leidžiančius identifikuoti mokesčių slėpimą:

1. Mokesčių slėpimas yra kryptinga ir tikslinga veikla, nukreipta į mokestinės naudos gavimą.
2. Slėpiant mokesčius mokesčių mokėtojų neteisėti veiksmai nukreipti į mokesčio bazės nuslėpimą gali pasireikšti **ties aktyviais veiksmais** (pateikiant deklaracijose sąmoningai neteisingus duomenis, į apskaitą įtraukiant neįvykusias operacijas ar įtraukiant kitokio turinio ūkines operacijas, falsifikuojant deklaracijas, ataskaitas ir kitus dokumentus), **ties neveikimu** (nepateikiant deklaracijų arba deklaracijose nepateikiant būtinos informacijos apie asmens pajamas, pelną ar turtą, apskaitoje nefiksuojant, neįtraukiant dokumentų, siekiant sąmoningai šias ūkines operacijas arba informaciją nuo kurių priklauso apmokestinimas, nuslėpti).
3. **Panaudota apgaulė** siekiant suklaidinti mokesčių administratorių **turi būti esminė** ir lemti tai, jog mokesčių administratoriui pagal turimus tikrovės neatitinkančius duomenis identifikuoti tikrąsias aplinkybes, susijusias su teisingu mokestinės prievolės dydžio nustatymu, įprastinėmis administracinėmis priemonėmis nėra galimybės.

³³ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2017 m. balandžio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-488-556/2017“.

1.2. Mokesčių optimizavimas, mokesčių vengimas ir mokesčių slėpimas: identifikavimo problematika ir atirbojimo kriterijai

Nagrinėjant mokesčių slėpimo reiškinį, kaip mokestinės naštos mažinimą neteisėtais būdais, mokesčių teisėje egzistuoja ir kitokios mokestinės naštos mažinimo kategorijos kaip „mokesčių optimizavimas“ ir „mokesčių vengimas.“ Nors šios vartojamos sąvokos tarpusavyje yra glaudžiai susijusios ir kartais vartojamos kaip alternatyvios, tačiau skirtingos savo esme ir teisinių pasekmių požiūriu.

Mokesčių optimizavimas (*angl. Tax Optimisation; Tax Planning*) bendriausia prasme gali būti apibūdinamas kaip mokesčių naštos švelninimas teisėtais būdais. Optimizuojant mokesčius mokesčių mokėtojai naudojami įstatyme numatytais mokesčių lengvatomis, atskaitymais, galimybėmis nukelti mokesčių mokėjimo terminus ir kitais būdais siekiant išnaudoti nacionalinės teisės aktų suteikiamomis galimybėmis sumažinti mokesčius.³⁴ Mokesčių optimizavimas yra svarbus verslo subjektų veikloje klausimas, nes mokesčių įstatymuose suteikiamomis galimybėmis ekonominius tikslus pasiekti patiriant mažiau mokesčių kaštų, sudaromos galimybės būti konkurencingu rinkoje ir mažesnėmis sąnaudomis pasiekti didžiausią galimą rezultatą.³⁵ Anot autoriaus V. Vasiliausko „optimizuojant mokesčius verslo operacijos (sandoriai, ūkinės operacijos) išdėliojamos taip, kad operacijų seka leistų pasinaudoti teisės aktuose nustatytais mokesčių lengvatomis, kai šios operacijos yra realiai įvykusios ir jų galutinis rezultatas yra pasiektas – atitinkamas verslo sprendimas yra įgyvendintas.“³⁶

Optimizuojant mokesčius paprastai yra siekiama sutaupyti įmonės lėšų, sumažinant mokesčio dydį, bei atidėti mokesčio sumokėjimo momentą taupant apyvartinį kapitalą, kurį galima pasiekti per įstatyme nustatytų mokesčių lengvatų taikymą, leidžiamų atskaitymų didinimą bei apmokestinamųjų pajamų mažinimą. Galima pastebėti, kad įgyvendinant minėtus tikslus ir tinkamai naudojantis mokesčių įstatymų suteiktomis galimybėmis, ekonominius tikslus pasiekti patiriant mažiau mokesčių kaštų galima ir mokestinė nauda.³⁷ Tačiau kaip pažymi autorius A. Paulauskas, planuojant mokesčius mokestinė nauda turi atsirasti kaip papildomas veiklos rezultatas vykdant įprastą ūkinę, komercinę veiklą, priešingu atveju nustačius, jog mokesčių mokėtojų sandoriai ar ūkinės operacijos buvo atliekamos dirbtinai, tikslu siekiant mokestinės naudos, tokie veiksmai bus laikomi mokesčių vengimu ir

³⁴Cornelia, *supra note* 13: 821.

³⁵Valdemaras Makutėnas ir Danutė Krikštonaitienė, „Mokesčių optimizavimo galimybių modeliavimas verslo įmonėse“, *Management theory and studies for rural business and infrastructure development* 3 (2017): 305.

³⁶Vasiliauskas, *supra note* 11: 28.

³⁷*Ibid.*, 30.

atitinkamai taikomos MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintos administracinės priemonės.³⁸ Šiuo aspektu Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas pažymi, „jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą <...> Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokesčio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą.“³⁹

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog optimizuojant mokesčius sudaromi sandoriai ar atliekamos ūkinės operacijos taipogi yra nukreiptos į mokesstinės prievolės sumažinimą, todėl nustatyti teisėtumo ribą tarp teisėto mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo nėra taip paprastą.

Skiriamas požymis, leidžiantis konkrečioje situacijoje vertinti, ar atliktos transakcijos bus laikomos teisėtu mokesčių optimizavimu, yra siekiamas tikslas, kuriuo sandoriai ir ūkinės operacijos buvo atliktos. Optimizuojant mokesčius paprastai ūkio subjekto finansinės transakcijos yra nukreiptos į mokesčių „taupymą“, pasinaudojant įstatyme suteiktomis lengvatomis, leidžiančiomis sumažinti mokestinę prievolę ir tai yra įprastas verslo poreikių tenkinimas. Tuo tarpu vengiant mokesčių finansinės transakcijos sudaromos dirbtinai ir nukreiptos tik į mokestinės naudos gavimą. Kaip pavyzdį siekiant atskleisti teisėtumo ribą, skiriančią teisėtą mokesčių optimizavimą ir mokesčių vengimą, galime pateikti Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nagrinėtą mokestinį ginčą, kuriame buvo sprendžiamas pareiškėjo E.S ir UAB „Metva“ sudarytų preliminariųjų žemės sklypų pirkimo - pardavimų sutarčių dirbtinumas, siekiant mokestinės naudos.

Pareiškėjas, kuris ginčijo mokesčių ginčo komisijos priimtą sprendimą, su UAB „Metva“ buvo sudaręs dvi preliminaras žemės sklypo pirkimo - pardavimo sutartis, kuriomis UAB „Metva“ įsipareigojo iki nurodyto termino nupirkti žemės sklypus, iš kurių viena žemės sklypo kaina 1 900 000 Lt, kitos 2 100000 Lt, taip pat sumokėti avansus, kurie bus

³⁸Paulauskas, *supra note* 9: 32.

³⁹„Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2016 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-835-556/2016“.

įskaičiuoti į žemės sklypo pardavimo kainas. UAB „Metva“ įvykdė preliminariųjų sutarčių reikalavimą sumokėti pareiškėjui avansą, iš viso 1 000 000 Lt, tačiau pagrindinės žemės sklypų pirkimo–pardavimo sutartys nebuvo sudarytos. Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) mokesčio patikrinimo metu pareiškė nuomone, kad pareiškėjas ir UAB „Metva“ sudarė sandorius siekdami vienintelio tikslo – mokesstinės naudos, t. y. šalys faktiškai net neketino sudaryti galutinių turto pirkimo – pardavimo sandorių, o išmokėtos pareiškėjui lėšos avansu, pagal įvardytą išmokų pobūdį būtų priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms. Teisėjų kolegija įvertinusi byloje esančių faktinių duomenų visumą konstatavo, jog pareiškėjo su UAB „Metva“ sudaryti sandoriai nebuvo pagrįsti ekonomine logika, kadangi turto, kurį ketino parduoti pareiškėjas vidutinė rinkos vertė galėjo būti 78 960 Lt kas ženkliai skyrėsi nuo preliminariuose sutartyse įvardintų kainų ir neatitiko įprastų turto rinkos kainų. Teismas taip pat atkreipė dėmesį, kad jau sudarant preliminariąsias sutartis buvo aišku, jog UAB „Metva“ nebus pajėgi įsigyti žemės sklypų už preliminariuose sutartyse nustatytas kainas, nes tuo metu jau buvo žinoma apie blogėjančius ir nuostolingus įmonės veiklos rezultatus. Teisėjų kolegija įvertinusi šias aplinkybes priėjo išvados, kad pareiškėjo ir UAB „Metva“ sudarytos sutartys neturi ekonomiškai pagrįstų tikslų, kadangi atlikti avanso išmokėjimai buvo siekiant išmokėti pareiškėjui lėšas, kurios bus laikomos neapmokestinamosiomis pajamos. Pasak teismo, iš to sprendžiant galima teigti, kad sudaryti sandoriai tarp šalių buvo pagrįsti tik vieninteliu tikslu - gauti mokesstinės naudos, todėl mokesčių administratorius pagrįstai rėmėsi MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi ir atkūrė reikšmingas teises aplinkybes, slepiamas šiuo sandoriu.⁴⁰

Taigi atsižvelgiant į pateiktus išaiškinimus galime teigti, jog kilus abejonei, ar mokesčiai optimizuojami teisėtai, būtina įvertinti, kiek atlikti veiksmai gali būti pateisinami ekonomine ir verslo logika, pagrįstą pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis. Nustačius, jog finansinių transakcijų tikslas yra nukreiptas ne į pelno siekimą, o į mokesstinės naudos gavimą, pripažįstama, jog yra piktnaudžiaujama teise.

Piktnaudžiavimas teise, dar įvardijamas kaip mokesčių vengimas (*angl. Tax Avoidance*), priešingai nei mokesčių optimizavimas yra neteisėta, įstatymo tikslams prieštaraujanti veika, kuriai taikomos MAĮ numatytos administracinės priemonės. Mokesčių vengimo definicija teisės žodyne apibūdinama kaip naudojimasis mokesčių įstatymo reguliavimu tokiu būdu, jog maksimaliai sumažinti mokesčius tiesiogiai nepažeidžiant įstatymo, tačiau prieštaraujant įstatymo „dvasiai.“⁴¹ Autorius V. Vasiliauskas teigia, jog mokesčių vengimas suprantamas kaip mokesčių nemokėjimas pasinaudojant dirbtinai

⁴⁰ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2017 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-848-602/2017“.

⁴¹ Law ir Martin, *supra note* 16: 612.

sukonstruotomis verslo schemomis, sandorių sekomis, siekiant sumažinti arba iš viso panaikinti atitinkamo mokesčio bazę.⁴² Vengiant mokesčių, mokesčių mokėtojai „apeina“ įstatymą naudodami sudėtingas schemas, fiktyvaus pobūdžio sandorius, kurių vienintelis tikslas yra atidėti, sumažinti arba visiškai išvengti mokėtino mokesčio, kuris nustatytas įstatymu ir yra privalomas.⁴³ Kitaip tariant mokesčių mokėtojai organizuoja savo veiklą tokiu būdu, kad galėtų pasinaudoti įstatymo „spragomis“ ir gauti mokestinės naudos. Nors naudojamos priemonės formaliai atitinka įstatymų reikalavimus, tačiau rezultatai laikomi pasiekti nesąžiningai, netinkamai ir piktnaudžiaujant teise.⁴⁴

Mokesčių vengimo institutas yra įtvirtintas MAĮ 69 straipsnyje, reglamentuojančiame mokesčio apskaičiavimą taikant turinio viršenybės prieš formą principą tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti arba visiškai išvengti mokėtiną mokesčio sumą, padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą) arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus. Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktikoje aiškinant MAĮ 69 straipsnio nuostatas pažymėtina, jog *„aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y., jame fiksuotas veiksmas, sukeltis atitinkamas mokestines teises pasekmes, atitinka Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu“*⁴⁵.

Autorius A.Paulauskas analizuodamas MAĮ 69 straipsnio nuostatas išskyrė mokesčių vengimui identifikuoti esminius požymius nurodydamas, jog vengiant mokesčių, tokiems sandoriams ir ūkinėms operacijoms būdinga tai, jog jos atliekamos iškreipiant ar slepiant aplinkybes (*sudaromi tariami, apsimestiniai, fiktyvūs sandoriai, arba buhalterinėje apskaitoje fiksuojama fiktyvios ūkinės operacijos*), kurios neatspindi tikrojo veiksmų turinio; transakcijos sukuriamos dirbtinai taip iškreipiant įprastų sandorių tikslus ir prasmę, nors vertinant atskirai atliktus veiksmus vieną nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymo reikalavimams; sudaromos tikros ir teisėtos ūkinės operacijos, tačiau nukreiptos tik į mokestinės naudos gavimą, o ne į pelno siekimą.⁴⁶ Apie sudaromų sandorių ir ūkinių operacijų, siekiant

⁴²Vasiliauskas, *supra note* 11: 30.

⁴³Sharma ir Dang, *supra note* 19:42.

⁴⁴Cornelia, *supra note* 13:821.

⁴⁵„Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-258-438/2018“.

⁴⁶Paulauskas, *supra note* 9: 38.

mokestinės naudos, formas Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktikoje taip pat nurodoma, „jog mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai ne(i)vykdo, o juos (sandorius) ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pavyzdžiui, apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan.<...> Teismo praktikoje taip pat sutinkami atvejai, kai siekiant tam tikros mokestinės naudos, įvykę sandoriai (ūkinės operacijos) yra įforminami taip, kad formalizuota jų išraiška neatitinka realaus jų ekonominio (socialinio) turinio. Kitaip tariant, atitinkamai sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kito pobūdžio ir turinio ūkinės operacijos nei formaliai užfiksuotos. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011, įvertinusi visas reikšmingas aplinkybes, teisėjų kolegija pripažino pagrįstu mokesčių administratoriaus vertinimą, kad pareiškėjos darbuotojams dovanojimo sutartimi pervestos pinigų sumos realiai buvo su darbo santykiais susijusios pastarųjų asmenų pajamos“⁴⁷.

Kaip mokesčių vengimo pavyzdį galime pateikti Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nagrinėtą mokestinį ginčą, kuriame buvo nustatyta, kad pareiškėjas įvykdė eilę sandorių, susijusių su dviejų nekilnojamojo turto objektų įsigijimu ir pardavimu. Pradžioje nekilnojamąjį turtą už ženkliai mažesnę turto rinkos vertę nuosavybėn įsigydavo pareiškėjo tėvai, kurie vėliau šį įsigytą nekilnojamąjį turtą už nustatytą realią šio turto vertę (didesnę kainą) padovanodavo pareiškėjui. Pastarasis atitinkamai tokį turtą parduodavo tretiesiems asmenis, taip išvengdamas mažesnio mokėtino į biudžetą gyventojų pajamų mokesčio nuo gautų pajamų iš šių sandorių.⁴⁸

O štai kitoje Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo byloje mokesčių vengimo schema įžvelgta pareiškėjui pardavus žemės sklypą ir garažą už nepagrįstai didelę pinigų sumą. Byloje įvertinus surinktus faktinius duomenis buvo nustatyta, kad ginčo žemės sklypo ir garažo reali rinkos vertė yra 48 07692 eurai, o pareiškėjas juo pardavė už 391 276,64 eurus įmonei, kurios akcininkas ir direktorius buvo pareiškėjo sūnus. Teisėjų kolegija įvertinusi šias aplinkybes priėjo išvados, kad pareiškėjui padidinus parduodamo turto kainą, pagal kurią pareiškėjui sumokėta grynaisiais pinigais, buvo siekiama įforminti neapmokestinamųjų GPM piniginių lėšų išmokėjimą ir kitų (ne turto pardavimo pajamų) įteisinimą, o tai pasak teismo vertinama, kaip nepagrįstos mokestinės naudos siekimas⁴⁹.

⁴⁷ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-713-556/2018“.

⁴⁸ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-238-438/2018“.

⁴⁹ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2016 m. birželio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-581-602/2016“.

Atsižvelgiant į Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo išaiškinimus bei pateiktus mokesčių vengimo pavyzdžius atkreiptinas dėmesys į tai, kad vengiant mokesčių sudaromi sandoriai ar atliekamos ūkinės operacijos nors formaliai ir laikantis įstatymų reikalavimų, tačiau jų tikslas nukreiptas į mokestinės naudos gavimą, kuris neatsiejamai yra susijęs su mokesčių administratoriaus klaidinimu, taigi ir apgaulės panaudojimu. Apgaulė vengiant mokesčių gali pasireikšti sudarant fiktyvius, apsimestinius sandorius, dėl ko takoskyra tarp mokesčių slėpimo, kuriam apgaulė yra būtinas požymis, gali tapti probleminė.

Siekiant detaliau atskleisti mokesčių vengimo turinį atbujimo nuo mokesčių slėpimo kontekste galime pateikti Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nagrinėtą bylą, kurioje mokesčių administratoriui atlikus UAB „Karališkas vežėjas“ mokestinį patikrinimą buvo nustatyta, kad bendrovė priskyrė leidžiamiems atskaitymams išlaidas, kurių faktiškai nepatyrė, tokiu būdu padidindama sąnaudas ir taip sumažindama apmokestinamąjį pelną. Nagrinėjamoje byloje UAB „Karališkas vežėjas“ užsiimanti keleivių pervežimu maršrutiniais autobusais įmonės veiklai vykdyti, buvo sudariusi automobilių nuomos sutartis su įmonės darbuotojais. Mokesčių administratorius bendrovės veiklos mokestinio patikrinimo tiriamuoju laikotarpiu nustatė, kad UAB „Karališkas vežėjas“ buhalterinėje apskaitoje atvaizduodavo darbuotojams už automobilių nuomą mokėtinas sumas, tačiau mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriui jokių duomenų apie tai, kad nuomos mokestis buvo išmokėtas nepateikė. Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į šias aplinkybes priėjo išvados, kad pareiškėjas darbuotojams už automobilių nuomą mokėtinas sumas tik priskaitė tačiau jų nemokėjo, taip pat šios sumos nebuvo mokamos ir vėliau, t. y. po patikrinto laikotarpio. Teisėjų kolegija įvertinusi byloje surinktus įrodymus nusprendė, jog pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje pavaizduotos sumos negalėjo būti priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, nes jos nebuvo faktiškai patirtos. Teismo vertinimu pareiškėjas automobilių nuomos sutartis sudarė tik dėl akių, siekdamas jomis pridengti mokestinės naudos siekimą ir taip sumažinti į valstybės biudžetą mokėtiną pelno mokestį. Todėl teismo vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas bei išaiškino pareiškėjo iškreiptas aplinkybes su kuriomis įstatymai sieja apmokestinimą.⁵⁰

Analizuojant pateiktos situacijos fabulą kaip matyti pareiškėjo veiksmuose apgaulė pasireiškė sudarant tariamas nuomos sutartis, kurių pagrindu buhalterinėje apskaitoje buvo įskaitomi fiktyvūs išmokėjimai, siekiant padidinti įmonės sąnaudas ir taip sumažinti apmokestinamąjį pelną. Iš esmės, nors pareiškėjas tokiais veiksmais ir pažeidė mokesčių įstatymų reikalavimus, tačiau ši apgaulė, priešingai nei mokesčių slėpimo atveju, nesudarė

⁵⁰ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2012 m. gruodžio 10d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-602-2698/2012“.

kliūčių mokesčių administratoriui identifikuoti fiktyvių sandorių ir ūkinių operacijų iškreipimo fakto bei atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokesčines aplinkybes, kurios jais buvo slepiamos. Tai, kad pareiškėjas, siekdamas sumažinti mokėtiną prievolę valstybei, nuomos sutarties pagrindu buhalterinėje apskaitoje įskaitydavo faktiškai nepatirtas automobilių nuomos išlaidas ir jų pagrindu pateikė neteisingus duomenis mokesčių administratoriui, vis dėlto pelno mokesčio bazės nenuslėpė, kas būdinga mokesčių slėpimo atveju.

Todėl kalbant apie mokesčių vengimą tiek aptartos bylos, tiek ir ankščiau minėtų pavyzdžių kontekste, svarbus mokesčio vengimo ir mokesčio slėpimo atribojimo kriterijus yra panaudotos apgaulės esmingumas, dėl kurios mokesčių administratoriui nėra galimybės kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą ir nustatyti mokesčių mokėtojų prievolės dydžio įprastinėmis MAĮ įtvirtintomis priemonėmis. Mokesčių slėpimo atveju apgaulė yra nukreipta į mokesčio bazės nuslėpimą, nuo kurios apskaičiuojami privalomi mokėti mokesčiai. Tokie mokesčių mokėtojų veiksmai, kai į buhalterinę apskaitą neįtraukiamos įvykusios ūkinės operacijos, įtraukiamos kitokio turinio ūkinės operacijos (pavyzdžiui, apskaitant mažiau pajamų nei buvo gauta), klastojami dokumentai, į deklaracijas įrašomi neteisingi duomenys, kuriais mokėtina prievolė nuslepia ar sumažinama, ar tokia informacija apamai nepateikta, visada suponuos tai, kad mokesčių bazė yra nuslepia nuo mokesčių administratoriaus. Būtent dėl tokių neteisėtų mokesčių mokėtojų veiksmų mokesčių administratoriui tampa sunku identifikuoti tikrąsias reikšmingas aplinkybes ir kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą įprastinėmis MAĮ priemonėmis. Tuo tarpu kalbant apie mokesčių vengimą mokesčių mokėtojų sudaromos iškreiptos transakcijos nėra nukreiptos į mokesčių bazės nuslėpimą. Kitais žodžiais tariant, mokesčių mokėtojai, vengiant mokesčių, neslepia nuo mokesčių administratoriaus esminių aplinkybių nuo kurių priklauso teisingas apmokestinimas, todėl galimybė kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą ir atkurti teisiškai reikšmingas tikrąsias aplinkybes įprastinėmis MAĮ priemonėmis mokesčių administratoriui nėra apsunkinta. Todėl vien tai, kad apgaulė panaudota sudarant sandorius ar atliekant ūkinės operacijas, tačiau esmingai neturi įtakos mokesčiui administratoriui kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą įprastinėmis MAĮ priemonėmis, tokie veiksmai negali būti pripažįstami, kaip mokesčių slėpimas.

Šiame kontekste taip pat atkreiptinas dėmesys, kad teismų praktikoje sutinkami atvejai, kuomet mokesčių vengimas yra dirbtinai kriminalizuojamas per turtinių nusikaltimų normas. Pavyzdžiui, kaltinimo turto išvaistymu dirbtinumas įžvelgtas Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje, kurioje bendrovės direktorius duodamas daugkartinius nurodymus pavaldiems darbuotojams nemokamai perleidinėti restorano lankytojams bendrovės turtą:

patiekalus, alkoholinius gėrimus, cigaretes ir kitas prekes, buvo apkaltintas tuo, kad išvaistė jo žinioje buvusį 222 661,21 Lt vertės turtą. Taip pat įmonės direktoriui buvo pareikšti kaltinimai apgaulingu apskaitos tvarkymu už tai, kad siekdamas pridengti švaistomą turtą, buhalterinėje apskaitoje organizavo tariamos 99 proc. nuolaidos taikymo fiksavimą. Kasacinis teismas šioje byloje sutiko su pirmosios ir apeliacinės instancijos teismo išvadomis, kad bendrovės direktoriaus kaltinimas turto išvaistymų šioje byloje yra nepagrįstas. Teismas atkreipė dėmesį, kad įstatymai nenumato draudimo viešojo maitinimo įmonei nemokamai vaišinti lankytojus ar savo darbuotojus ar taikyti kitokias nuolaidas jei tokios nuolaidos yra susijusios su bendrovės įstatuose apibrėžta veikla ir vykdomos realiai, o ne skirtos nuslėpti pajamas ir atitinkamus mokesčius. Taip pat teismas pažymėjo, kad toks bendrovės veiklos organizavimas turi būti suderintas su mokesčių teisės reikalavimais, priešingu atveju, taikant nuolaidas, nesilaikant įstatymų, tai gali būti pripažįstama sąnaudomis neleidžiamiems bendrovės atskaitymams, siekiant atitinkamos mokestinės naudos. Anot teismo netinkamas nuolaidų taikymas pirmiausia sukelia mokestines teises pasekmes t. y., atsiranda pagrindas mokesčių administratoriui skirti baudas, skaičiuoti delspinigius ir apskaičiuoti trūkstamus mokesčius. Todėl teismo vertinimu nuolaidų taikymas pažeidžiant MAĮ nuostatas traktuojamas kaip mokestinis pažeidimas, o ne nusikalstamas turto išvaistymas. Teisėjų kolegija šioje byloje taip pat pritarė ir pirmosios instancijos teismų priimtiems išteisinamiesiems nuosprendžiams, dėl kaltinimo apgaulingu apskaitos tvarkymu. Teismo vertinimu vien tai, kad kaltinime pagal BK 222 straipsnį nurodoma aplinkybė, jog 99 proc. nuolaida buhalterinėje apskaitoje negalėjo būti priskirta reprezentacinėmis išlaidoms, nereiškia, kad dėl to nebuvo galima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos ekonominių rodiklių. Teismas taip pat atkreipė dėmesį, kad šioje byloje nustatytos aplinkybės patvirtinta, kad restorano lankytojai ir darbuotojai iš tiesų buvo vaišinami nemokamai, o pinigai už jiems teikiamus patiekalus, gėrimus ir cigaretes nebuvo imami, todėl toks nemokamas vaišinimas vertinamas kaip nesilaikant mokesčių įstatymų reikalavimų įformintos reprezentacinės išlaidos, o ne pajamų slėpimas.

Teismas taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad VMĮ tyrimo rezultatų ataskaitose, remiantis specialisto išvadomis, bendrovės ekonominiai rodikliai taip pat nesumokėtų mokesčių dydžiai yra nustatyti. Bendrovė nuo mokesčių administratoriaus šios informacijos neslėpė, todėl nebuvo kliūčių atkurti teisiškai reikšmingas aplinkybes įprastomis administracinėmis teisinėmis priemonėmis⁵¹.

⁵¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-26-788/2017“.

Ši kasacinė nutartis yra reikšminga ir mokesčių slėpimo atribojimo nuo mokesčių vengimo tematikoje. Komentuojamoje byloje mokestinės naudos siekimas pasireiškė neteisėtai įforminant reprezentacines išlaidas, siekiant sukurti teisę į nepagrįstus atskaitymus, tačiau pajamų slėpimo faktas nebuvo nustatytas. Taigi tokie veiksmai laikytini ne mokesčių slėpimu, o mokesčių vengimu. Pasak teisėjų kolegijos, teisinis vertinimas šioje situacijoje visiškai keistųsi jei iš lankytojų būtų paimti pinigai ir neįtraukiami į apskaitą siekiant pridengti pajamų slėpimą tariamos nuolaidos taikymu, o tai nustačius būtų pagrindas pareikšti kaltinimus BK 220 straipsnio ir BK 222 straipsnio pagrindu⁵².

Jau ankščiau buvo minėta, kad teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus yra diferencijuota ir numatanti atskiras atsakomybės rūšis – mokestinę atsakomybę (ekonominės sankcijos - baudos, delspinigiai) pagal MAĮ, administracinę atsakomybę, pagal ANK ir baudžiamąją atsakomybę, pagal BK. Todėl priklausomai nuo mokesčių administratoriaus nustatyto mokestinio pažeidimo fakto, svarbu tampa teisingai identifikuoti, ar mokestinis pažeidimas atitinka mokesčių vengimo, ar mokesčių slėpimo požymius, kadangi nuo to priklausys ne tik mokesčio bazės apskaičiavimas taikant skirtingus metodus, bet ir teisinės atsakomybės rūšies pritaikymas.

Baudžiamoji arba administracinė atsakomybė taikoma mokesčių administratoriui nustačius veikoje esant mokesčių slėpimo t.y., nusikalstamos veikos arba administracinio nusižengimo požymių, priklausomai nuo mokesčio slėpimo masto.

Tokia nuostata išplaukia iš MAĮ 143 straipsnio kuriame nurodoma „jog tais atvejais, kai mokesčio mokėtojai, tretieji asmenys ar juridinių asmenų vadovai bei kiti atsakingi darbuotojai nevykdo arba netinkamai vykdo įstatymu nustatytas pareigas, minėti asmenys taip pat atsako pagal Administracinių nusižengimų kodeksą arba pagal Baudžiamąjį kodeksą“. Svarbu akcentuoti ir tai, kad vadovaujantis MAĮ 127 straipsnio pagrindu, mokesčių administratorius įpareigojamas informuoti teisėsaugos ar atitinkamas kontroliuojančias įstaigas arba institucijas apie nusikalstamos veikos požymių ar kitų teisės pažeidimų požymių turinčias veikas, kurių tyrimas nepriklauso mokesčių administratoriaus kompetencijoje. Tai svarbus momentas, reikalaujantis tinkamo mokesčio administratoriaus įsitikinimo, jog nustatytasis mokestinis pažeidimas atitinka būtent mokesčių slėpimo, o nenusikalstamo mokesčių vengimo požymius, kadangi nuo to gali priklausyti nepagrįstai pradėtas ikiteisminis tyrimas, pagal pateiktą mokesčio administratoriaus mokestinio patikrinimo metu surinktą medžiagą.

⁵² „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-26-788/2017“.

Atsakomybės rūšių už mokesčių įstatymų pažeidimus kontekste atskiro dėmesio reikalauja mokestinės atsakomybės sampratos analizė ir jos realizavimo formos mokestiniuose santykiuose.

Pradėti būtina nuo to, kad demokratinėje teisinėje valstybėje mokesčių administravimo klausimu, siekiant užtikrinti valstybės biudžeto formavimą, surenkant mokesčius, rūpinasi speciali institucija – VMI. Kaip valstybinės valdžios atstovas, realizuojantis valdingus įgalinimus mokesčių mokėtojų kontrolės srityje, apskaičiuojant, sumokant ir išieškant nesumokėtus mokesčius,⁵³ VMI (mokesčių administratorius), veikdama savo įgaliojimų ir kompetencijos apimtyje, turi teisę taikyti mokestinę atsakomybę už mokesčių mokėtojų neteisėtus veiksmus, pažeidžiančius mokesčių įstatymų reikalavimus. Mokestinė atsakomybė dar įvardijama ekonominėmis sankcijomis, teisės doktrinoje apibūdinama kaip mokesčių įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčio administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykdeš mokestinės prievolės ir padaręs kitus mokesčių įstatymų pažeidimus.⁵⁴

Lingvistiškai vertinant MAĮ nuostatas matyti, kad mokestinė atsakomybė yra grindžiama baudų ir delspinigių skaičiavimu už neteisėtai sumažintus mokėtinus mokesčius sistema, kuri įtvirtinta MAĮ 139 straipsnyje ir taikoma tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokestio tarifą.

Būtina pažymėti, kad mokestinė atsakomybė yra specifinė ir nuo kitų teisinės atsakomybės rūšių išsiskiria savo dualumu, kadangi jai būdingi ir civilinės atsakomybės (delspinigiai) ir administracinės atsakomybės (baudos) bruožai. Iš esmės tokį mokestinės atsakomybės dvejopą realizavimąsi pasireiškiančiu tiek privatinei teisei, tiek viešajai teisei būdingais elementais, sąlygoja pačių mokestinių teisinių santykių reguliavimo specifika mokesčių mokėtojų apmokestinimo srityje.

Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje pripažįstama, kad „mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas.“⁵⁵ Mokesčių įstatymų normose, apibrėžiant mokesčių mokėtojų statusą, mokestinės prievolės įvykdymą užtikrinančias priemones bei mokesčių mokėtojų atsakomybės klausimus dominuoja subordinacijos, liepimo elementai, kurie lemia imperatyvaus

⁵³ „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2016 m. balandžio 5 d. sprendimas Nr. S-68 (7-298/2015)“.

⁵⁴ Antanas Marcijonas ir Bronius Sudavičius, *Mokesčių teisė* (Vilnius: Teisinės informacijos centras 2003) ,205.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai Byloje Nr. 16/96, Valstybės žinios 67, 1696 (1997).

ir pavaldaus pobūdžio teisinius santykius tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės, siekiant užtikrinti valstybės interesų prioritetą mokestinuose santykiuose⁵⁶.

Mokestinių teisinių santykių kontekste privatinei teisei būdingi bruožai išryškėja analizuojant MAĮ įtvirtintą mokesčių mokėtojų pareigą teisingai apskaičiuoti mokesť, laiku sumokėti mokesť bei su juo susijusias sumas, kuriame dominuoja turtinio pobūdžio santykiai, būdingi civilinei teisei. Tokia nuostata išplaukia iš paties mokesčio apibrėžimo, kuris suprantamas kaip „įstatymu nustatyta mokesčių mokėtojų pinigine prievolė valstybei“. Būtina akcentuoti ir tai, kad prievolės koncepcija ir jos atsiradimo pagrindai yra kildinami iš civilinių teisinių santykių. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.1⁵⁷ straipsnyje pateikiama prievolės samprata, nurodant, kad „tai teisinis santykis kurio viena šalis (skolininkas) privalo atlikti kitos šalies (kreditoriaus) naudai tam tikrą veiksmą arba susilaikyti nuo tam tikro veiksmo, o kreditorius turi teisę reikalauti iš skolininko, kad šis įvykdytų savo pareigą.“ Iš esmės, tokiu pačiu metodu vadovujamasi ir mokestinuose teisiniuose santykiuose. Tokia prielaida daroma analizuojant MAĮ 66 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatas, kuriuose įtvirtinta, kad mokesčius apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis, o pastebėjęs, kad mokesť buvo apskaičiuotas neteisingai jį perskaičiuoja. Tuo tarpu mokesčių administratorius, įgyvendindamas savo pareigą, mokesčių mokėtojui priklausantį mokesť apskaičiuoja remiantis pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo.

Iš šių nuostatų išplaukia tai, kad mokesčių administratoriui identifikavus mokesčių įstatymų pažeidimų, dėl kurių mokesčių bazės tiesiogiai pagal pateiktas deklaracijas, ataskaitas ar kitus dokumentus negalima nustatyti, mokesčių administratorius turi teisę suformuoti trūkstama mokesčių sumą ir apmokestinti mokesčių mokėtoją, taikydamas turinio prieš formą principą ir neatsižvelgti į formalią sandorių išraiška arba pagal atliekamą įvertinimą jeigu mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo MAĮ nustatytas pareigas.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuota trūkstama mokesčių sumą ir šios mokesstinės prievolės vykdymas nėra laikoma teisinės atsakomybės priemonė. Tokios pozicijos laikosi ir plėtojama teismų praktika šiuo klausimu. Pavyzdžiui, Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo nagrinėtoje administracinėje byloje asmuo ginčijo jam apskaičiuotus iš akcizinių prekių nesumokėtus mokesčius teigdamas, kad jų sumokėjimas reikštų pažeidžiančiu principo non bis in idem draudimą bausti du kartus už tą patį, kadangi jam

⁵⁶Op. Cit.

⁵⁷„Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas“, *Valstybės žinios* 74, 2262 (2000).

už ta pačią veiką kitoje byloje buvo paskirta administracinė nuobauda. Teismas šioje byloje konstatavo, *kad mokestis nėra nuobauda už administracinės teisės pažeidimą <...>įstatyme nurodytų mokesčių prievolių įvykdymas (akcizų apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas) nėra nuobauda už atliktus neteisėtus veiksmus, todėl negali pakeisti Administracinių teisės pažeidimų kodekse nustatytų sankcijų<...> todėl Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, kad pareiškėjui atsirado prievolė deklaruoti ir mokėti akcizus, o jam neįvykdžius šios prievolės, vadovaudamasi Akcizų įstatymo nuostatomis, pagrįstai apskaičiavo ir nurodė pareiškėjui sumokėti į biudžetą akcizą“⁵⁸.*

Pažymėtina ir tai, kad mokesčių apskaičiavimas ir jų išieškojimas negali būti laikomas ir civiline atsakomybe. Štai Lietuvos Aukščiausiasis Teismas vienoje iš bylų šiuo klausimu konstatavo, kad *„civilinė atsakomybė yra vienas iš pažeistos teisės gynybos būdų, kuriam visada būdingas turtinis pobūdis, t. y. jos taikymas sukelia skolininkui neigiamų turtinių padarinių – taikant civilinę atsakomybę jo turtas atitinkamai sumažėja, o kreditorius gauna atitinkamą turtinį ekvivalentą. Būtent šis požymis skiria civilinę atsakomybę nuo kitų pažeistos teisės gynybos būdų, nelaikomų civiline atsakomybe, pavyzdžiui, nuo įpareigojimo įvykdyti prievolę natūra, teisių pripažinimo, draudimo atlikti tam tikrus veiksmus ir pan.<...> pareiga vykdyti mokesstinę prievolę (pareiga mokėti mokesťį) savo esme reiškia pareigą įvykdyti prievolę natūra, o ne žalos atlyginimo prievolę, todėl ji negali būti sutapatinama su civilinės atsakomybės prievole. Mokesstinė prievolė ir civilinės atsakomybės prievolė skiriasi savo esme, jų tikslais, atsiradimo pagrindais, taikymo sąlygomis, ieškinio senaties terminais ir pan., tai atitinkamai gali nulemti ir prievolės dydį.<...> todėl tais atvejais, kai mokestis gali būti apskaičiuotas mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka, pavyzdžiui, nepraėję mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminai, ir nėra nustatyta mokesstinės prievolės pabaigos pagrindų, valstybės institucija, administruojanti mokesťį, privalo apskaičiuoti tokį mokesťį ir reikalauti jį sumokėti mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka“⁵⁹.*

Taigi atsižvelgiant į šiuos pateiktus išaiškinimus galime teigti, kad mokesčių apskaičiavimas ir jų sumokėjimas neturi teisinei atsakomybei visų būdingų bruožų, tai yra mokesčių įstatymų pagrindu nustatyta mokesstinė prievolė, kurią privalo vykdyti kiekvienas mokesčių mokėtojas, siekiant užtikrinti pajamų gavimą į valstybės biudžetą.

Tuo tarpu, kalbant apie mokesstinės atsakomybės taikymo pagrindus, pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus pažymėtina, kad siekiant užtikrinti mokesčių surinkimą ir jų išieškojimą,

⁵⁸ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1431/2010“.

⁵⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-7-86-303/2018“.

mokesčių administratorius, vadovaujantis MAĮ suteiktomis teisėmis, gali taikyti tam tikras mokestinės prievolės užtikrinimo priemones, kurių baigtinis sąrašas įtvirtintas MAĮ 95 straipsnyje.

Komentuojamo straipsnio 1 dalyje kaip vienas iš mokestinių prievolių užtikrinimo būdų yra įtvirtintas delspinigių skaičiavimas mokesčių mokėtojui už nesumokėtus arba pavėluotai i biudžetą sumokėtus deklaruotus mokesčius arba mokesčių administratoriaus apskaičiuotus nedeklaruojamus mokesčius ir kitais pagrindais numatytais MAĮ 96 straipsnyje.

Delspinigių institutas kaip vienas patirtų nuostolių kompensuojančių mechanizmų yra būdingas realizuojant civilinę atsakomybę ir įprastas civilinėje teisėje. CK 6.245 straipsnyje civilinė atsakomybė įvardijama kaip „turtinė prievolė, kurios viena šalis turi teisę reikalauti atlyginti nuostolius (žalą) ar sumokėti netesybas (baudą, delspinigius), o kita šalis privalo atlyginti padarytus nuostolius (žalą) ar sumokėti netesybas (baudą, delspinigius)“. Vadovaujantis CK 6.71 straipsnio nuostatomis delspinigiai apibrėžti kaip „įstatymų, sutarties ar teismo nustatyta pinigų suma, kurią skolininkas privalo sumokėti kreditoriui jeigu prievolė neįvykdyta arba netinkamai įvykdyta (bauda, delspinigiai)“.

Tuo tarpu, kalbant apie delspinigių taikymą mokestinių teisinių santykių prizmėje, Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktikoje pripažįstama, kad „delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į) vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju - užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą.“⁶⁰ Atsižvelgiant į šiuos pateiktus teismo išaiškinimus matyti, kad delspinigių skaičiavimas nukreiptas ne tik į skatinimą vykdyti mokestinę prievolę, bet kartu tai ir priemonė kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, atsirandančius laiku nesumokėjus mokesčių. Taigi šiuo aspektu galime teigti, kad delspinigių funkcija mokestiniuose santykiuose kildinama iš civilinės teisės, todėl jų skaičiavimą mokesčių mokėtojams galime laikyti civiline atsakomybe, kurios pagrindu kompensuojami valstybei patirti nuostoliai.

Viena iš mokestinės atsakomybės realizavimo formų taip pat numatyta mokesčių administratoriaus teisė mokesčių mokėtojams, pažeidusiems mokesčių įstatymų reikalavimus skirti baudą.

Jau minėta, kad baudų už mokėtino mokesčio sumažinimą skyrimo pagrindai reglamentuojami MAĮ 139 straipsnyje. Komentuojamame straipsnyje nurodoma, jog mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo

⁶⁰ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2014 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-154/2014“.

ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai sumažino mokėtiną mokesį, mokesčių administratorius priskaičiuoja trūkstamą mokesčių sumą ir gali skirti nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudą jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Kalbant apie baudų skyrimą už nepagrįstai sumažintus mokėtinus mokesčius būtina pažymėti tai, kad ši poveikio priemonė savo esme ir paskirtimi gali būti prilyginama nuobaudų skyrimui administracinės atsakomybės plotmėje.

Siekiant atskleisti MAĮ pagrindu skiriamos baudos sąsajas su administracinėmis nuobaudomis galime pateikti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo sprendimą, kuriame šiuo klausimu buvo konstatuota, kad *„nagrinėjamas ginčas yra kilęs iš mokesčių teisinių santykių, t.y. iš santykių, kuriuos reguliuoja viešoji teisė. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 50 straipsnyje nustatytos baudos, taikomos ūkio subjektams už piktybišką mokesčių įstatymų pažeidimą, yra ne kas kita, kaip administracinė atsakomybė<...> tokią išvadą sąlygoja teisės pažeidimo pobūdis (pažeidžiamos vienos iš viešosios teisės šakų – mokesčių teisės normos), sankcijos pobūdis ir sankcijos taikymo tvarka“*.⁶¹ Analizuojant Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimus šioje pateiktoje byloje matyti, kad pagrindiniai kriterijai, kuriais vadovaujantis teismas MAĮ pagrindu skiriamas baudas sutapatino su administracinėmis nuobaudos yra teisės pažeidimo pobūdis, sankcijos pobūdis ir sankcijos taikymo tvarka.

Kalbant apie teisės pažeidimo pobūdį ir sankcijų taikymo tvarką jau buvo minėta, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose dominuoja imperatyvaus, valdingo pobūdžio santykiai susiklostantys tarp valstybės ir mokesčių mokėtojų. Todėl ginčai kylantys iš mokestinių santykių pirmiausia yra priskiriami būtent viešosios teisės reguliavimo sričiai. Vadovaujantis MAĮ nuostatomis baudas gali skirti mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas įgyvendinantis jam suteiktas teises ir įgaliojimus veikiant mokesčių administravimo srityje. Skiriant baudą mokesčių administratorius įvertiną visas reikšmingas aplinkybes, turinčios įtakos skiriamos baudos dydžiui, t.y. atsakomybę lengvinančias ar sunkinančias aplinkybes, kaltės formą, paties pažeidimo pobūdį ir kitas svarbias aplinkybes.

Svarbus aspektas, atskleidžiantis skiriamų baudų, pagal MAĮ sąsajas su administracinėmis nuobaudomis, yra sankcijų pobūdis ir jų paskirtis, realizuojant vieną ar kitą

⁶¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 1999 m. kovo 17 d. nutartis civilinėje byloje Nr.3K-3-31/1999“.

atsakomybę. Šiuo aspektu pažymėtina, kad tiek mokestinių, tiek administracinių teisinių santykių kontekste, skiriant baudas yra siekiama lygiai tų pačių tikslų - nubausti asmenis. Tokios pozicijos laikomasi ir suformuotoje teismų jurisprudencijoje šiuo klausimu. Štai vienoje iš bylų Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas pažymėjo, kad „nuobauda yra atsakomybės priemonė, kuri skiriama administracinę teisės pažeidimą padariusiems asmenims nubausti bei siekiant auklėti, kad jie laikytųsi įstatymų, gerbtų bendro gyvenimo taisykles, taip pat – kad tiek pats teisės pažeidėjas, tiek ir kiti asmenys nepadarytų naujų teisės pažeidimų<...>Taigi, administracine nuobauda siekiama ir nubaudimo, ir prevencinių tikslų.“⁶² Apie baudų skyrimo MAĮ pagrindu dominuojantį represinį pobūdį pasisakyta ir kitoje Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo byloje, nurodant, jog „bauda pagal Mokesčių administravimo įstatymą yra skiriama už atitinkamą teisės pažeidimą <...> kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turiniai valstybės praradimai yra kompensuojami Mokesčių administravimo įstatyme nustatytais delspinigiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis“⁶³.

Mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu identifikavus mokesčių mokėtojų veiksmuose esant mokesčių vengimo požymių t.y., kai atliktos transakcijos nukreiptos į mokestinės naudos gavimą pasireiškiančią tiek tikslu sumažinti arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo yra įprasta mokesčių administratoriaus kompetencijoje atliekama procedūra, kurios metu, vadovaujantis MAĮ suteiktomis teisėmis, apskaičiuojamos trūkstamos mokesčių sumos, delspinigiai ir skiriamos baudos, o priimti sprendimai, siekiant paneigti jų pagrįstumą, ginčo tvarka gali būti skundžiami Mokestinių ginčų komisijoms arba Lietuvos Respublikos administraciniais teismams.

Tačiau analizuojant MAĮ 139 straipsnio nuostatas, reglamentuojančias baudų už mokėtinų mokesčių sumažinimą taikymo pagrindus, galima pastebėti, jog straipsnio formuluotė yra bendro pobūdžio ir nedraudžianti baudų taikymo, mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu identifikavus mokesčių mokėtojų veikoje, esant mokesčių slėpimo požymių. Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje taip pat pripažįstama, „kad atsakomybė už mokesčių įstatymus pažeidimus gali kilti netik ne tik MAĮ pagrindu skiriant mokesčių mokėtojams baudas, bet ir baudžiamoji atsakomybė jei tie pažeidimai atitinka BK

⁶²„Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2011 m. gegužės 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-444-804/2011“.

⁶³„Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011“.

apibrėžtas nusikalstamų veikų sudėtis“⁶⁴. Taigi šiuo aspektu galimos situacijos, kai mokestinis pažeidimas turintis mokesčių slėpimo požymių patenka tiek į mokestinės atsakomybės, tiek į baudžiamosios ar administracinės atsakomybės taikymo sritį. Analizuojant MAĮ nuostatas taip pat pastebimas reglamentavimo trūkumas, kadangi situacijoms, kuomet identifikuojamas mokesčių slėpimas, įstatymas mokestinės ir baudžiamosios ar administracinių atsakomybių už mokesčių slėpimą galimos kolizijos sprendimo būdų, nereglementuoja.

Problemų praktinėje veikloje nekyla, jei mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu identifikavęs mokesčių slėpimo požymių turinčią veiką perduoda mokestinio patikrinimo metu surinktą medžiagą teisėsaugos institucijoms ir baudos klausimo nesprenžia atžvelgdamas į tai, jog tuo pačiu pagrindu bus vykdomas baudžiamasis persekiojimas ir sprenžiamas asmens nubaudo klausimas. Kita vertus, ne visada ikiteisminiai tyrimai baigiasi bylos perdavimu teismui, o nutraukiami nesurinkus pakankamai duomenų apie galimai nusikalstamus mokesčių mokėtojų veiksmus, o tai neeliminuoja mokesčių mokėtojų mokestinės atsakomybės ir galimybės mokesčių administratoriui skirti baudą MAĮ pagrindu. Apie tai yra pasisakęs ir Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas, pažymėdamas, kad *„pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus. Aplinkybė, kad ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas nesurinkus pakankamai duomenų, pagrindžiančių įtariamojo kaltę dėl nusikalstamos veikos padarymo, savaime nereiškia, jog mokesčių mokėtojams nekyla mokestinė atsakomybė.“*⁶⁵ Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo praktikoje pripažįstama ir tai, kad mokestinės atsakomybės nešalina ir faktas, kad baudžiamajoje byloje yra priimamas išteisinamasis nuosprendis⁶⁶.

Kita vertus praktikoje sutinkami atvejai, kuomet asmenys nubausti baudžiamąja tvarka, ginčija jiems mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotus mokesčius, kurių teigimu, jų nubaudimas baudžiamajoje byloje eliminuoja pareigą sumokėti mokestines nepriemokas,

⁶⁴ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamajo kodekso 189¹ straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/201615/2016“, TAR.

⁶⁵ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-636-442/2018“.

⁶⁶ „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2015m. rugsėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-434-438/2015“.

kylančias MAĮ pagrindu, kitu atveju būtų pažeistas principas non bis in idem (draudimas bausti du kartus už tą patį). Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje atsakant į šį klausimą pažymėtina, kad „atsižvelgiant į turinio viršenybės prieš formą principą, mokestinė prievolė nėra grindžiama vien tik apskaitos dokumentais, ji gali būti apskaičiuota ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus. Todėl mokestinė prievolė nepasibaigia, kai mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo pareigą apskaičiuoti mokesčių ar nesaugo apskaitos ar kitų dokumentų, ar netinkamai apskaito mokestinę prievolę ar kitais atvejais, taip pat kai atlieka neteisėtą veiką, kuri yra pagrindas taikyti administracinę ar baudžiamąją atsakomybę. Tokio mokestinės prievolės pabaigos pagrindo nenumato ir Mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnis. Netinkamas mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas suponuoja tik galimybę mokesčių administratoriui taikyti kitokį mokestinės prievolės apskaičiavimo būdą“⁶⁷. Todėl tuo atveju, kai mokesčių mokėtojai yra nubausti baudžiamąja ar administracine tvarka, tai neatleidžia asmenų nuo pareigos sumokėti atitinkamus mokesčių administratoriaus apskaičiuotus mokesčius. Taip pat atsižvelgiant į tai, kad mokestinės prievolės prigimtis nėra baudimas, jų išieškojimas, nepriklausomai ar asmuo nubaustas baudžiamojoje, ar administracinėje byloje, ar šie procesai dar vykstantys, tai nelaikoma dviguba atsakomybe, taip pat, kad yra pažeidžiamas non bis in idem (draudimas bausti du kartus už tą patį) principas, kurio problematika mokestinuose santykiuose bus atskleidžiama kitame skyriuje.

Taigi, šiame skyriuje apžvelgus mokestinės naštos mažinimo kategorijas teoriniu ir praktiniu aspektu galima teigti, jog atsakomybės rūšys už mokestinius pažeidimus yra diferencijuotos, atsižvelgiant į padaryto mokestinio pažeidimo pavojingumą ir padarymo būdus, išskiriant mokestinę atsakomybę, grindžiama baudų ir delspinigių sistema MAĮ pagrindu, administracinę atsakomybę pagal ANK ir baudžiamąją atsakomybę pagal BK. Pagal esamą teisinį reguliavimą administracinė arba baudžiamoji atsakomybė turi kilti tik už pavojingiausius mokestinius pažeidimus – mokesčių slėpimą, todėl mokesčių administratoriui tenkanti pareiga tinkamai identifikuoti, jog mokestinis pažeidimas atitinka būtent mokesčių slėpimo, o nenusikalstamo mokesčių vengimo požymius. Netinkamai identifikavus mokestinį pažeidimą asmenims gali grėsti nepagrįstai pradėtas ikiteisminis tyrimas pagal mokesčių administratoriaus surinktą medžiagą.

Esminis kriterijus, leidžiantis atriboti mokesčių optimizavimą nuo mokesčių vengimo, yra siekiamas tikslas, į kurį buvo nukreiptos transakcijos. Optimizuojant mokesčius mokesčių

⁶⁷ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-7-86-303/2018“.

mokėtojų tikslas yra, pasinaudojant įstatyme suteiktomis galimybėmis, pasiekti ekonominius tikslus, patiriant mažiau mokesčių kaštų, pagrįstu didžiausio pelno siekimu, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas veiklos rezultatas, tuo tarpu vengiant mokesčių, mokesčių mokėtojai dirbtinai konstruoja atitinkamą veiksmų modelį, kurių tikslas yra nukreiptas tik į mokestinės naudos gavimą. Kalbant apie mokesčių slėpimo atirbojimą nuo mokesčių vengimo esminis kriterijus, kuriuo turima vadovautis yra panaudotos apgaulės esmingumo nustatymas, lemiantis mokesčių administratoriaus negalimumą kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą ir nustatyti mokesčio bazę įprastinėmis MAĮ priemonėmis. Jeigu mokesčių mokėtojų veiksmai panaudojant apgaulę nukreipti ne į mokesčių bazės nuslėpimą ir neturi įtakos mokesčiui administratoriui kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą įprastinėmis MAĮ priemonėmis, tokia veika pripažįstama mokesčių vengimu, o ne mokesčių slėpimu.

2. DVIGUBO BAUDIMO PROBLEMA MOKESTINIUOSE NUSIKALTIMUOSE

Jau anksčiau darbe buvo teigiama, kad mokesčių slėpimas yra deleguotas baudžiamosios teisės ir administracinių nusižengimų teisės reguliavimo sričiai. Tačiau teisinis poveikis į šį socialiai žalingą reiškinį neapsiriboja tik baudžiamosios ir administracinės teisės priemonių taikymu. Mokesčių teisės normos reguliuojančios tam tikrus įpareigojimus ir draudimus mokesčių mokėtojų atžvilgiu numato galimybę taikyti mokestinę atsakomybę (baudas) ir mokesčių slėpimo atveju. Šiame kontekste analizuojant MAĮ nuostatas pastebimos reglamentavimo spragos, kadangi įstatyme neįtvirtinti skirtingų teisės šakų normų kolizijos sprendimo būdai identifikavus mokesčių slėpimo požymius. Tai reiškia, kad mokesčių mokėtojui slepiant mokesčius yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai, galintys sukelti tiek mokestines, tiek baudžiamąsias ar administracines teises pasekmes, jei tokie veiksmai atitinka BK apibrėžtas nusikalstamų veikų ar ANK administracinio nusižengimo sudėtis. Taigi dėl tokių mokesčių mokėtojų veiksmų gali būti pradėti ir vykdomi du skirtingi procesai, kurie savo ruožtu gali baigtis tiek baudų paskyrimu mokestinėje procedūroje tiek asmens nubaudimu baudžiamajame arba administraciniame procese, kas suponuotų principo non bis in idem (draudimo bausti du kartus už tą patį) pažeidimą.

Dvigubos atsakomybės problematika mokestinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybės sankirtoje išryškėja ne tik pažeidžiant žmogaus teisę nebūti baudžiamu du kartus už tą patį, tačiau neigiamų aspektų kelia ir tai, kad asmenys, nubausti mokestinės baudomis, negali būti pakartotinai nubausti baudžiamajame arba administraciniame procese, o tai sudaro prielaidas išvengti adekvačios ir proporcingos atsakomybės už padarytą mokestinį pažeidimą. Kaip pavyzdį nagrinėjamai problematikai atskleisti, galime pateikti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo kasacinę bylą, kurioje asmens įmonei mokesčių administratoriaus sprendimu buvo skirta mokestinė bauda ir apskaičiuotos mokestinės nepriemokos už tai, kad asmuo, importuodamas iš JAV automobilius, muitinės pareigūnams pateikė suklastotas sąskaitas, nurodant sumažintas prekių kainas, kurios neatitiko faktinių automobilių įsigijimo kainų ir taip išvengė importo mokesčių. Dėl tų pačių importuojamų automobilių, siekiant išvengti muitinės kontrolės ir atitinkamų importo mokesčių sumokėjimo, asmuo baudžiamajoje byloje buvo kaltinamas kontrabanda pagal BK 199 straipsnio 1 dalį ir nubaustas atitinkamo dydžio bauda. Teisėjų kolegija šioje byloje konstatavo, kad tiek mokestinėje, tiek baudžiamajoje byloje asmeniui atsakomybė kilo iš tų pačių faktų, o skirta bauda mokestiniame procese yra baudžiamajo pobūdžio, todėl asmens pripažinimas kaltu ir jo

nubaudimas baudžiamojoje byloje pažeidžia non bis in idem principą (draudimą bausti du kartus už tą patį), o tai yra pagrindas naikinti pirmosios instancijos sprendimus ir baudžiamąją bylą nutraukti⁶⁸.

Taigi atsižvelgiant į šį pateiktą pavyzdį ir vyraujančią problematiką mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės sankrutoje būtina paanalizuoti ir skirti daugiau dėmesio non bis in idem principo turinio analizei ir apžvelgti teismų jurisprudenciją šiuo klausimu.

Non bis in idem (draudimas bausti du kartus už tą patį) yra vienas pamatinių baudžiamosios teisės principų ir asmens apsaugos garantų įtvirtintas tiek nacionaliniu⁶⁹ tiek tarptautiniu lygmeniu⁷⁰. Ilgainiui vystantys ir plėtojantis non bis in idem principo sampratai neapsiribojama tik baudžiamosios justicijos sritimi, o šiuo principu siekiama riboti pakartotinius baudžiamuosius procesus asmenims nubaustiems administracinėmis ar mokestinėmis baudomis.

Lietuvos Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje pripažįstama, jog Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas non bis in idem principas reiškiantis, jog „niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikaltimą antrą kartą“ turi būti aiškinamas plečiamai ir suprantamas kaip draudimas bausti asmenį antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą, neapsiribojant tik draudimu bausti antrą kartą už tą patį nusikaltimą. Paminėtina ir tai, kad šis principas nedraudžia už teisės pažeidimą asmenį traukti skirtingų rūšių teisinėn atsakomybėn.⁷¹

Lietuvos Respublikos teismų jurisprudencijoje aiškinant non bis in idem principo turinį taip pat pabrėžiama, jog tiek Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija (toliau – Konvencija), tiek ir Lietuvos teisė dvigubos atsakomybės asmeniui nedraudžia, tačiau draudžiamas yra pakartotinis asmens baudžiamasis persekiojimas ir kriminalinis nubaudimas.⁷² Gausioje Europos Žmogaus Teisių teismo⁷³ (toliau – EŽTT) tiek Europos

⁶⁸ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017“.

⁶⁹ „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, Valstybės žinios 33,1014 (1992)

⁷⁰ „Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos, iš dalies pakeistos protokolu Nr. 11, su papildomais protokolais Nr. 1, 4, 6 ir 7“, Valstybės žinios 96, 3016(2000), „Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija“, *Europos Sąjungos oficialusis leidinys* 326 (2012)

⁷¹ „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. birželio 8d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 20 straipsnio 1, 2,3 dalių (2000 m. Rugsėjo 26d. redakcija), 20 straipsnio 5 dalies (2004 m. liepos 5d. redakcija), 43 straipsnio 4 dalies (2000 m. rugsėjo 26 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr.34/2008-36/2008-40/2008-1/2009-4/2009-5/2009-6/2009-7/2009-9/2009-12/2009-13/2009-14/2009-17/2009-18/2009-19/2009-20/2009-22/2009“, TAR.

⁷² „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018m. rugpjūčio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-356-415/2018“.

⁷³ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2015 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Kiiver prieš Suomiją pareiškimo Nr. 53753/12“, „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. rugpjūčio 20 d. sprendimas byloje Ruotsalainen prieš Suomiją, pareiškimo Nr. 13079/03“, „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. lapkričio 27 d. sprendimas byloje Lucky Dev prieš Švediją pareiškimo Nr. 7356/10“.

Sąjungos Teisingumo Teismo⁷⁴ (toliau – ESTT) jurisprudencijose, sprendžiant *non bis in idem* principo pažeidimo klausimą, mokestinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybės sankirtoje vyrauja bendra taisyklė, jog asmenims paskirtos mokestinės baudos pagal savo pobūdį paprastai pripažįstamos „baudžiamosiomis“, todėl asmenų baudžiamasis persekiojimas už tuos pačius veiksmus, dėl kurių asmenims paskirtos mokestinės baudos, gali būti pagrindu pripažįstant, kad pažeistas *non bis in idem* (draudimas bausti du kartus už tą patį) principas.

Lietuvos Respublikos teismai nagrinėdami bylas, kuriuose keliamas dvigubo baudimo klausimas asmenims pirmiau nubaustiems mokestinėmis baudomis, vadovaujantis EŽTT ir ESTT jurisprudencijos suformuluotomis principo *non bis in idem* pažeidimo pripažinimo gairėmis turi įvertinti, „ar asmuo yra baudžiamas jam taikant sankciją, kuri yra baudžiamojo pobūdžio; 2) ar asmuo baudžiamas už identiškus ar iš esmės tuos pačius teisiškai reikšmingus faktus (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas faktines bylos aplinkybes“⁷⁵.

Kalbant apie pirmąjį kriterijų kuomet sprendžiamas asmeniui paskirtos mokestinės sankcijos baudžiamasis pobūdis teismai, vadovaujantis EŽTT praktikoje suformuluotais Engel kriterijais, turi nustatyti padaryto teisės pažeidimo teisinį kvalifikavimą pagal nacionalinę teisę, teisės pažeidimo pobūdį ir sankcijos, kuri gali būti skiriama asmeniui griežtumo laipsnį⁷⁶.

EŽTT praktikoje pripažįstama, kad mokesčių teisės pažeidimai už kuriuos mokesčių administratorius gali skirti mokestines baudas laikytini „baudžiamaisiais“ Konvencijos prasme nepriklausomai nuo paskirtos mokestinės baudos dydžio, todėl asmens patraukimas baudžiamajon atsakomybėn už tuos pačius mokestinius pažeidimus prieštarauja *non bis in idem* principui⁷⁷. Tokios pozicijos laikosi ir Lietuvos Aukščiausiasis Teismas pažymėdamas, jog pagal „Mokesčių administravimo įstatymą skiriamos baudos yra baudžiamojo pobūdžio ir šios baudos už tą pačią teisei priešingą veiką negali būti taikomos kartu su baudžiamąja

⁷⁴ Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2013 m. gegužės 7d. sprendimas Åkerberg Fransson prieš Švediją pareiškimo Nr. C-617/10“.

⁷⁵ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017“.

⁷⁶ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 1976 m. lapkričio 23 d. sprendimas byloje Engel ir kt. prieš Olandiją pareiškimo Nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72“.

⁷⁷ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. gegužės 20 d. sprendimas byloje Glantz prieš Suomiją pareiškimo Nr.37394/11“.

atsakomybe.⁷⁸ Taigi, atsižvelgiant į šiuos pateiktus išaiškinimus galime teigti, kad asmens nubausto mokesstinė bauda vėlesnis baudžiamasis persekiojimas gali būti pagrindu pripažįstant pažeidžiančiu *non bis in idem* (draudimą bausti du kartus už tą patį) principą. Tačiau sprendžiant ar konkrečioje situacijoje yra pažeidžiamas šis principas taip pat svarbu identifikuoti, ar asmens vėlesnis baudžiamasis persekiojimas vykdomas iš esmės už tuos pačius veiksmus, už kuriuos asmeniui buvo skiriama bauda MAĮ pagrindu. Šiuo klausimu aktuali EŽTT suformuota praktika *Zolotukhin prieš Rusiją* byloje, kurioje Didžioji Kolegija pateikė suderintą sąvokos „veiksmų tapatumas“ aiškinimą Konvencijos prasme. Teismas šioje byloje pažymėjo, jog požiūris, kuriuo pabrėžiamas abiejų teisės pažeidimų teisinis kvalifikavimas pernelyg varžo asmens teises ir sukuria teisinį netikrumą, nesuderintą su teise nebūti baudžiamam du kartus už tą patį. Teismo vertinimu Konvencijos protokolo Nr. 7 4 straipsnis turi būti suprantamas kaip draudžiantis pradėti baudžiamąjį persekiojimą ar teismo procesą dėl antrojo "nusikaltimo" remiantis identiškais ar iš esmės tais pačiais faktais, kurie neatskiriama yra susiję laiko ir erdvės sąlygomis, neatsižvelgiant į tokių veikų teisinį kvalifikavimą. Taigi teismas pritaria materialinių veikų identiškumui, (*idem factum*), o ne teisiniam veikos kvalifikavimui (*idem crimen*)⁷⁹. Šiuo EŽTT išaiškinimu vadovaujamosi ir Lietuvos teismų praktikoje.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas plėtodamas principo *non bis in idem* turinio aiškinimą pažymi „*kad non bis in idem* principo pažeidimui nustatyti nėra būtina, kad teisiškai reikšmingi faktai abiejuose procesuose sutaptų visiškai: pakanka, kad asmuo antrą kartą persekiojamas dėl tam tikrų faktinių aplinkybių, dėl kurių jau buvo galutinai išteisintas arba nuteistas, abiejuose procesuose nustatytos to paties įvykio aplinkybės gali šiek tiek skirtis, jei tokie skirtumai nėra esminiai; viename iš procesų atitinkamos aplinkybės gali sudaryti tik vieną iš teisės pažeidimo sudėties požymių arba asmeniui abiejuose procesuose inkriminuojamas veikos laikotarpis gali sutapti tik iš dalies“⁸⁰.

Kalbant apie veiksmų tapatumo vertinimą mokesstinės ir baudžiamosios atsakomybės sankirtoje reikšminga pažymėti, kad EŽTT praktikoje sutinkami atvejai, kuomet teismas pateisina asmens nubausto mokesutine bauda vėlesnį baudžiamąjį proceso vykdymą už apgaulingą apskaitos tvarkymą, kaip nepažeidžiančiu *non bis in idem* (draudimo bausti du kartus už tą patį) principą. Štai vienoje EŽTT nagrinėtų bylų pareiškėjui administracinėje byloje buvo skirta mokesstinė bauda ir įpareigojimai sumokėti mokeskines nepriemokas už tai,

⁷⁸ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-100-222/2015“.

⁷⁹ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje *Zolotukhin prieš Rusiją* pareiškimo Nr. 14939/0379“.

⁸⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017“.

kad nedeklaravo gautų pajamų nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo PVM mokesčių. Pareiškėjas taip pat buvo apkaltintas apgaulingu apskaitos tvarkymu dėl tų pačių pajamų neįtraukimo į buhalterinę apskaitą, o baudžiamasis procesas buvo vykdomas, kai sprendimai administracinėje byloje dėl baudų skyrimo buvo galutiniai. EŽTT šioje byloje pakartojo, kad mokestinė bauda skirta administracinėje byloje yra baudžiamojo pobūdžio Konvencijos prasme, tačiau teismas suabejojo ar asmuo baudžiamajame procese buvo nubaustas iš esmės už tapačius veiksmus už kuriuos pastarajam skirta mokestinė bauda administracinėje byloje. Teismo nuomone, kad asmens ypač veikiančio verslo srityje įpareigojimai įtraukti teisingus duomenis į buhalterinę apskaitą yra pareiga *per se*, kuri nėra priklausoma nuo buhalterinėje apskaitoje esančios informacijos panaudojimo, nustatant mokestinę prievolę. Kitais žodžiais tariant pareiškėjas neįvykdęs įstatyme nustatytų buhalterinės apskaitos tvarkymui keliamų reikalavimų vėliau galėjo vis dėl to šią pareigą įvykdyti ir pateikti mokesčių inspekcijai pakankamą ir tikslią informaciją pvz., koreguoti buhalterinėje apskaitoje pateiktus duomenis arba pateikti kitą informaciją, kurios pagrindu būtų galima tinkamai nustatyti mokestinės bazės pagrindą. Pasak teismo, baudžiamasis procesas, kuriame asmuo kaltinamas buhalterine apskaita yra pakankamai atskiras nuo faktų dėl kurių asmeniui skirta mokestinė bauda, kad būtų galima daryti išvadą jog šis procesas nebuvo susijęs su identiškais faktais arba faktais, kurie iš esmės yra tie patys. Taigi teismas atsižvelgdamas į šias pateiktas aplinkybes priėjo išvados, kad asmens nuteisimas už apgaulingą buhalterinę apskaitą neprilygo dvigubam nubaudimui, todėl Konvencijoje įtvirtintas *non bis in idem* principas nebuvo pažeistas.⁸¹ Taigi kaip matyti EŽTT nuomone, asmens nubaudimas už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą nėra tapatu mokesčių nesumokėjimui, todėl asmens nubaudimas baudžiamajame procese, nepaisant pastarajam skirtos mokestinės, neprieštaruoja *non bis in idem* (draudimui bausti du kartus už tą patį) principui.

Nacionaliniu aspektu probleminiai šio kriterijaus nustatymo aspektai išryškėja tais atvejais, kuomet mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustatydamas, kad asmenų išlaidos viršijo turimas pajamas, tokias pajamas iš gautų nenustatytų šaltinių apmokestiną ir skiria baudas už mokesčių nedeklaravimą ir nesumokėjimą, o vėliau tuo pačiu pagrindu asmenys traukiami baudžiamojon atsakomybėm ir apkaltinami neteisėtu praturtėjimu pagal BK 189¹ straipsnį. Tokiose situacijose kyla klausimas, ar asmens patraukimas baudžiamojon atsakomybėn ir procesas vykdomas iš esmės dėl tapačių veiksmų už kuriuos asmuo buvo nubaustas mokestine bauda, kadangi neteisėto praturtėjimo dalykas taipogi yra turimos lėšos, kurių asmenys negali pagrįsti teisėtai gautomis pajamomis, o tai

⁸¹ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2015 m. sausio 27 d. sprendimas byloje Robert Alasippola prieš Suomiją pareiškimo Nr. 49509/12“.

suponuotų non bis in idem principo pažeidimą. Šiuo klausimu reikšminga Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje išsakyta pozicija, kurioje pažymima, kad „sprendžiant, ar BK 189-1 straipsnio 1 dalyje nustatytas teisinis reguliavimas neprieštarauja Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintam draudimo bausti du kartus už tą patį pažeidimą principui, pažymėtina, kad, kaip minėta, BK 189-1 straipsnio 1 dalyje nustatytas teisinis reguliavimas ir Mokesčių administravimo įstatyme nustatytas teisinis reguliavimas savaime nesuponuoja nurodytų nusikaltimo ir mokesčių įstatymų pažeidimo tapatumo. Pažymėtina, kad neteisėto praturtėjimo ir mokesčių įstatymų pažeidimo tapatumas gali būti nustatomas tik nagrinėjant konkrečias baudžiamąsias bylas, mokesčių įstatymų pažeidimo atvejus. Taigi tai yra teisės taikymo klausimas.“⁸² Atsižvelgiant į šiuos pateiktus Konstitucinio Teismo išaiškinimus galime spręsti, kad neteisėtas praturtėjimas ir pajamų nuslėpimas nuo mokesčių administratoriaus gali būti vertinami kaip skirtingi ir ne tapatūs veiksmai. Autoriaus O. Fedosiuko nuomone, kad vis dėl to tiek mokestiniam procese, kurio metu siekiama apskaičiuoti ir apmokestinti asmenų gautas pajamas iš nenustatytų šaltinių bei skirti mokesčines baudas, tiek baudžiamajame procese siekiant nubausti asmenį ir konfiskuoti tas pačias pajamas, vertinami yra iš esmės tie patys faktai - turimos pajamos, kurių asmenys negali pagrįsti. Autoriaus nuomone, kai dėl tų pačių faktų vykdomi du skirtingi procesai, kurie savaime nesuponuoja mokesčių įstatymų pažeidimų tapatumo ir non bis in idem principo pažeidimo, kelia abejones dėl tokios teisinės tvarkos pagrįstumo.⁸³

Kitas svarbus principo non bis in idem turinio elementas yra asmens baudimo pakartotinumą nustatymas. EŽTT jurisprudencijoje šiuo klausimu pažymėtina, kad Konvencijos Protokolo Nr.7 4 straipsnio tikslas uždrausti pakartotinį baudžiamąjį procesą asmenims, kuriems dėl pirmosios veikos jau priimtas galutinis sprendimas. Pasak EŽTT sprendimas yra galutinis jei jis įgijo *res judicata* galią t.y. kad šalių ginčas išspręstas galutinai ir tokio sprendimo nebegalima apskūsti⁸⁴.

Analizuojant Lietuvos teismų jurisprudenciją šiame kontekste pastebima, kad tais atvejais kuomet asmuo pakartotinai persekiojimas baudžiamąją tvarka už tapačius veiksmus, dėl kurių pastariesiems skirtos mokesčinės baudos galutiniu sprendimu, teismai, siekdami išvengti principo non bis in idem pažeidimo, gali priimti dvejopus sprendimus t.y., antrąjį procesą nutraukti⁸⁵ arba vykdyti baudžiamąjį ar administracinį procesą ir spręsti klausimą dėl

⁸² „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 189¹ straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/201615/2016“, TAR.

⁸³ Fedosiuk, *supra note* 8:60.

⁸⁴ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją pareiškimo Nr. 14939/0379“.

⁸⁵ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017“.

paskirtos mokestinės baudos pirmajame procese panaikinimo.⁸⁶ Pastarasis būdas toleruojant baudžiamojo proceso vykdymą siekiant anuliuoti pirmajame procese paskirtą sankciją, išplaukia iš Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio 2 dalies nuostatų, kuriuose įtvirtinta, jog nėra draudžiama „atnaujinti proceso pagal tos valstybės įstatymą ar baudžiamąjį procesą tuo atveju, kai išskyla naujų faktų ar naujai išryškėja aplinkybės bei esminės ankstesnių procesų klaidos, galėjusios turėti reikšmės nuosprendžio priėmimui.“⁸⁷ Laikinas baudžiamojo proceso vykdymas siekiant panaikinti pirmajame procese skirtą sankciją pripažįstamas ir EŽTT praktikoje⁸⁸.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, atsižvelgdamas į EŽTT jurisprudenciją, taip pat yra pažymėjęs, „kad tuo atveju, kai pagal nacionalinę teisę dėl veikos yra įmanomas tik baudžiamasis procesas, tuo tarpu administracinė nuobauda pirmiau paskirta dėl klaidos arba nepaaiškėjus visoms veikos kvalifikavimui reikšmingoms aplinkybėms, non bis in idem principas nelemia baudžiamojo proceso neteisėtumo. Kartu nutartyje pažymima, kad nuteisus asmenį pagal BK, turėtų būti sprendžiamas klausimas dėl nuteistajam paskirtos administracinės nuobaudos panaikinimo ATPK 23 skirsnyje nustatyta tvarka“⁸⁹. Nors komentuojamoje kasacinio teismo nutartyje asmens baudžiamasis persekiojimas buvo vykdomas po jo nubaudo administracine tvarka, tai anaipol nereiškia, kad suformuluotos teismo nuostatos dėl paskirtos pirmesnės nuobaudos anuliovimo negali būti taikomos asmenims nubaustiems mokestinėmis baudomis MAĮ pagrindu.

Tokia nuostata išplaukia iš Lietuvos Aukščiausiojo Teismo kasacinėje nutartyje pateiktų išaiškinimų, kurioje asmuo valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimo metu buvo nubaustas mokestine bauda, nustačius, kad asmuo turėjo daugiau turto nei galėjo pagrįsti savo pajamomis, o vėliau tuo pačiu pagrindu buvo apkaltintas BK 189¹ straipsnio pagrindu dėl neteisėto praturtėjimo. Pirmosios instancijos teismai, siekdami išvengti non bis in idem principo pažeidimo, taip pat atsižvelgdami į tai, kad asmuo neteisėtu praturtėjimu buvo kaltinamas iki šios normos įsigaliojimo, baudžiamojoje byloje priėmė išteisinamuosius nuosprendžius, kurių pagrįstumu nesuabejojo ir kasacinis teismas. Komentuojamoje byloje teisėjų kolegija vadovaujantis ankstesniuose sprendimuose suformuluotomis nuostatomis pakartojo, jog esant aplinkybėms, kai pirmesnė administracinė nuobauda paskirta dėl klaidos arba nepaaiškėjus faktams turintiems reikšmės kvalifikavimui, nesudaro pagrindo pripažinti

⁸⁶ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2004 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Falkner prieš Austriją pareiškimo Nr. 6072/02“.

⁸⁷ Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos, iš dalies pakeistos protokolu Nr. 11, su papildomais protokolais Nr. 1, 4, 6 ir 7, Valstybės žinios 96, 3016 (2000).

⁸⁸ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją pareiškimo Nr. 14939/0379“.

⁸⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2007m. lapkričio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-686/2007“.

baudžiamąjį procesą neteisėtu ir pažeidžiančiu non bis in idem principą. Tačiau šios nuostatos anot teismo negalėjo būti taikomos nagrinėjamoje byloje, kadangi mokesčių administratorius skirdamas nuobaudas veikė kompetencijos ribose, o ne dėl klaidos, taip pat vėlesnis neteisėto praturėjimo kriminalizavimas, negalėjo būti traktuojamas kaip naujai paaiškėjusi aplinkybė, reikšminga veikos kvalifikavimui.

Taigi teismas atsižvelgdamas į šias aplinkybes, kurioms egzistuojant laikinas baudžiamojo proceso vykdymas būtų toleruojamas priėjo išvados, kad asmeniui paskirta mokestinė bauda atitiko įstatymo reikalavimus, todėl asmens pripažinimas kaltu pagal BK 189¹ pažeistų teisę nebūti du kartus baudžiamam už tą patį, o tai yra pagrindas priimti išteisinamuosius nuosprendžius.⁹⁰

Tiesa, šioje kasacinėje nutartyje pagrindas priimti išteisinamąjį nuosprendį buvo nulemtas ne tik, kad asmenų nubaudimas pažeistų non bis in idem principą, tačiau kad nepadaryta veika turinti nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių. Tuo tarpu teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad jei asmens nubaudimas baudžiamojoje byloje pažeistų draudimą bausti du kartus už tą patį, tai yra pagrindas priimti ne išteisinamuosius nuosprendžius, o bylą nutraukti. Lietuvos Aukščiausiojo teismo praktikoje šiuo aspektu teigiama, „jog būtent BPK 3 straipsnio 1 dalies 8 punkte ir įtvirtintas non bis in idem principo įgyvendinimas, todėl pirmosios instancijos teismas nepagrįstai juo nesivadovavo < baudžiamojoje byloje pirmosios instancijos teismui nustatčius aplinkybes dėl principo non bis in idem taikymo, byla turėjo būti nutraukta nutartimi (BPK 3 straipsnio 1 dalies 8 punktas) <...> būtent šios baudžiamojo proceso normos apibūdina nagrinėjamą situaciją ir būtent jos turėjo būti taikomos priimant galutinį sprendimą baudžiamojoje byloje“⁹¹.

Kita vertus, naujausioje EŽTT ir ESTT praktikoje sprendžiant non bis in idem principo mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės sankirtoje pažeidimo klausimą, sutinkama prieštaringų teismų sprendimų, kuriais nukrypstama nuo bendrosios teismų formuojamos jurisprudencijos, jog asmens nubausto mokestine bauda, vėlesnis baudžiamasis persekiojimas už tą pačią veiką gali būti pagrindu pripažįstant principo non bis in idem (draudimą bausti du kartu už tą patį) pažeidimą.

Naujausioje EŽTT 2015 lapkričio 15 dienos sprendime A ir B prieš Norvegiją Didžioji Kolegija sukūrė naują taisyklių rinkinį ribojančiu non bis in idem pažeidimo pripažinimą asmenims nubaustiems mokestinėmis baudomis administracinėje procedūroje ir vėliau dėl tų pačių veiksmų baudžiamiems baudžiamąją tvarka kaip nepažeidžiančiu Konvencijoje

⁹⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. balandžio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-226/2014“.

⁹¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017“.

įtvirtinto non bis in idem (draudimo baust du kartus už tą patį) jeigu yra tenkinamos tam tikros sąlygos. Šiame kontekste reikšmingas ir ESTT sprendimas Meni byloje, kuriame teismas atsižvelgdamas į EŽTT suformuotą principo non bis in idem aiškinimą, pritarė šiai siauresnės non bis in idem sampratos praktikai, jog asmenims, kuriems skirta galutinė baudžiamojo pobūdžio mokestinė sankcija, nėra kliūtis vykdyti baudžiamojo persekiojimo už tą pačią veiką jeigu vykdomi kumuliatyvūs procesai atitinka tam tikras sąlygas, kurias panašiai buvo suformuluotos EŽTT prieštaringame sprendime.

Komentuojamoje EŽTT A ir B prieš Norvegiją sprendime pareiškėjai A ir B buvo Norvegijos verslininkai, kuriems administracinėje byloje buvo paskirtos mokestinės baudos ir įpareigojimai sumokėti atitinkamus mokesčius valstybei už tai, kad sudarydami sandorius su užsienio bendrovių akcijų įsigijimu ir perleidimu, kurių pajamos siekė 12,6 mln. eurų mokesčių deklaracijose nurodė mažesnes pajamų sumas ir taip nuslėpė apie 3,6 mln. EUR mokėtinų mokesčių. Taip pat pareiškėjams dėl tų pačių veiksmų buvo iškeltos baudžiamosios bylos kaltinant mokestiniu sukčiavimu, tuo metu kai sprendimai administracinėje byloje dėl baudų paskyrimo buvo galutiniai. Teismas baudžiamojoje byloje pareiškėjams skyrė vienerių metų laisvės atėmimo bausmę, todėl pareiškėjų nuomone jų nubaudimas baudžiamojoje byloje, nepaisant administracinėje byloje už tuos pačius veiksmus skirtų mokestinių baudų, pažeidžia teisę nebūti du kartus baudžiamam už tą patį, kurią garantuoja Konvencijos Protokolo Nr.7.4 straipsnis.

EŽTT šioje byloje konstatavo, kad susitariančios valstybės turi teisę ir galimybę pasirinkti papildomas teises priemones kaip atsaką į socialiai žalingą visuomenei elgesį (pvz., mokesčių nesumokėjimą ar jų slėpimą) taikant skirtingus procesus su sąlyga, kad vykdomi procesai sudarys nuoseklia visumą ir asmenims netaps pernelyg didelė našta palyginus padaryto teisės pažeidimo sunkumui. EŽTT nuomone, Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio tikslas yra užkirsti kelią neteisėtumui, kai asmuo yra patrauktas baudžiamojon atsakomybėn arba du kartus baudžiamas už tą patį nusikalstamą elgesį. Tačiau anot teismo šio straipsnio prasme negalima daryti išvados, kad susitariančioms valstybės draudžiama organizuoti savo teises sistemas ir reaguoti į mokestinius pažeidimus, vienu atveju skiriant administracines nuobaudas už neteisėtai nesumokėtus mokesčius, taip pat vykdamas baudžiamuosius procesus už mokestinį sukčiavimą jeigu paraleliai vykdomų procesų, apimančių skirtingas valdžios institucijas, siekiančių skirtingų tikslų eiga ir skiriamos sankcijos yra pakankamai integruotos. EŽTT taip pat pažymėjo, kad Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnis nedraudžia vykdomos dvigubos procedūros eigos dėl tos pačios veikos jei tarp šių skirtingų procesų yra pakankamai glaudus materialinis ir su laiku susijęs ryšys. Pasak teismo, valstybės turi įtikinimai įrodyti, kad vykdomos dvigubos procedūros buvo sujungtos

integruotai, kitaip tarant, kad siekiamiems tikslams naudojamos priemonės turi vieną kitą papildyti ir būti susijusios, taip pat, kad tokių priemonių taikymo teisinės pasekmės turi būti proporcingos ir iš anksto numatomos asmenims, kuriems jos bus taikomos. Jeigu susitarančios valstybės įrodo, kad vykdomi skirtingi procesai yra pakankamai susiję materialiai ir laiko atžvilgiu, EŽTT pripažįsta, kad tokiu atveju nėra procesu arba sankcijų „bis“ pakartojimo.

Kalbant apie sąlygas kurioms esant dvigubos baudžiamosios ir administracinės procedūros būtų laikomos pakankamai glaudžiai susijusios materialiai ir laiko atžvilgiu, EŽTT pateikia kriterijus, kuriuos būtina nustatyti jog būtų paneigiamas „bis“ procesų dubliavimo reikalavimas.

Anot teismo materialūs veiksniai, siekiant nustatyti ar yra pakankamai glaudus ryšys tarp baudžiamojo ir administracinio proceso yra šie:

- a) Ar skirtingais procesais yra siekiama papildyti viena kitos tikslus ir tokiu būdu spręsti konkrečius klausimus, susijusius su įvairiais visuomenei socialiai žalingais veikos aspektais. Svarbus veiksnys yra administracinės procedūros, kurioms būdingi baudžiamojo proceso bruožai. Todėl atliekamos procedūros atitiks papildomumo ir nuoseklumo kriterijus, jei sankcijos, kurios turi būti taikomos administraciniame procese, ženkliai skiriasi nuo baudžiamajame procese taikomų sankcijų, todėl mažiau tikėtina, kad procesų dubliavimai sukels asmeniui neproporcingai didelę naštą. Priešingu atveju, jei administracinės procedūrose numatomos sankcijos bus panašios į baudžiamąsias padidėja rizika, kad tikslai kuriais siekiama asmenų nubaudimo už ta pačią veiką skirtinguose procesuose bus dubliuojantys „bis“ reikalavimą, o ne papildantys vieną kitą.
- b) Ar atitinkamų procedūrų dualumas teisiniu ir praktiniu požiūriu yra to paties ginčijamo elgesio (idem) pasekmė.
- c) Ar skirtingos procedūros vykdomos tinkamai sąveikaujant skirtingoms valdžioms institucijoms (kad nustatytos faktinės aplinkybės vienoje byloje būtų galima panaudoti kitoje byloje) siekiant kiek įmanoma išvengti įrodymų rinkimo ir vertinimo dubliavimo.
- d) Ar skiriant sankciją antrojoje byloje buvo atsižvelgiama ir įskaičiuojama skirtinga sankcija pirmojoje byloje galutiniu sprendimu, kad asmenims paskirtos sankcijos nebūtų pernelyg didelė našta, o tokia rizika mažiausiai tikėtina, kai egzistuoja kompensacinis mechanizmas, skirtas užtikrinti, kad bendra paskirtų sankcijų visuma būtų proporcinga padaryto nusikaltimo sunkumui.

Tuo tarpu sąlygos, kuriomis vadovaujantis administracinis ir baudžiamasis procesas bus pakankamai susijęs laiko atžvilgiu, pasak EŽTT ,tai nereiškia, kad abi procedūros turi būti vykdomos vienu metu nuo pradžios iki pabaigos, kadangi valstybės vis dėl to turi vadovautis

veiksmingo ir teisingo teismo proceso principu, todėl susitarančioms valstybėms turi būti suteikta galimybė skirtingus procesus vykdyti laipsniškai, tačiau užtikrinant, kad asmenys bus apsaugoti nuo procedūrų vėlavimų ar jų neapibrėžtumo trukmės atžvilgiu, tam, kad vykdomi skirtingi procesai nesukeltų neproporcingų nuostolių jų atžvilgiu.

Galiausiai EŽTT šioje byloje priėjo išvados, jog pats faktas, kad kompetentingos valstybės institucijos paskirtos mokestinės sankcijos buvo baudžiamojo pobūdžio ir šis sprendimas administracinėje byloje buvo galutinis ir įsiteisėjęs iki baudžiamojoje byloje paskirtos pareiškėjams baismės, tai savaime neatitiko „bis“ procesų dubliavimo reikalavimo. EŽTT pažymėjo, kad nors dėl tos pačios veikos buvo vykdomi du skirtingi procesai, skirtingų kompetentingų institucijų, tačiau tarp šių dviejų skirtingų procesų buvo pakankamai glaudus ryšys tiek materialiai, tiek laiko atžvilgiu, kad šiuos procesus galėtume laikyti integruota valstybės teisinės sistemos dalimi. Todėl atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, teismas šioje byloje nusprendė, kad Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnyje įtvirtintas non bis in idem principas nebuvo pažeistas, nepaisant to, kad asmenys už ta pačią veiką buvo nubausti tiek mokestinėmis bandomis, tiek laisvės atėmimu baudžiamosiose bylose.⁹²

Po šio prieštaringo EŽTT sprendimo ESTT Didžioji kolegija 2018 metų kovo 20 dienos sprendime *Menci* taip pat pateisino vėlesnio baudžiamojo proceso galimumą asmenims, nepaisant jiems skirtos ankstesnės baudžiamojo pobūdžio mokestinės baudos administracinėje byloje.

ESTT nagrinėjamoje situacijoje mokesčių administratoriaus sprendimu L.Menci buvo paskirta administracinė bauda už tai, kad per PVM įstatyme nustatytą terminą nesumokėjo 282 495,76 eurų PVM sumos, taip pat už tą pačią veiką jam buvo iškelta baudžiamoji byla, kadangi pagal Italijos teisę PVM nesumokėjimas yra nusikalstama veika.

ESTT šioje byloje nurodo, kad Europos Sąjungos Pagrindinių Teisių Chartijoje (toliau – Chartija) įtvirtintos teisės atitinka EŽTK garantuojamas teises, o Chartijos esmė ir taikymo sritis yra tokia pati kaip ir nustatyta Konvencijoje. Teismas atsižvelgdamas į EŽTT sprendimą A ir B prieš Norvegiją taip pat nepaneigė galimybės vykdyti kumulatyvaus persekiojimo ir sankcijų taikymo ir šioje byloje. Tokia galimybę Teismas grindžia aiškindamas Chartijos 50 straipsnio ir 52 straipsnio nuostatas, jog principas non bis in idem gali būti ribojimas jeigu Chartijos pripažintų teisių ir laisvių įgyvendinimo apribojimas yra numatytas įstatymu ir nekeičiančiu šių užtikrintų teisių ir laisvių esmės, taip pat jeigu užtikrinimas proporcingumo

⁹² „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2016 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje A ir B prieš Norvegiją, pareiškimo Nr. 24130/11 ir 29758/11“.

principas ir šie apribojimai taikomi kai jie būtini ir atitinka Sąjungos bendruosius interesus arba reikalingi kitoms teisėms ir laisvėms apsaugoti.⁹³

Teismas pripažindamas galimybę valstybėms riboti principo *non bis in idem* taikymo sritį, šiame sprendime panašiais argumentais kaip ir EŽTT sprendime A ir B prieš Norvegiją konstatavo, kad Chartijos 50 straipsnis nedraudžia taikyti nacionalinės teisės aktų, kuriuose numatyta galimybė taikyti baudžiamąjį persekiojimą kartu su baudžiamojo pobūdžio administraciniu persekiojimu prieš tą patį asmenį ir dėl tapačių veiksmų, jei tokių kumuliatyvių procesų ir sankcijų tikslais siekiama bendro tikslo Europos Sąjungos finansiniams interesams užtikrinti, ypač kovai su nusikaltimais PVM srityje, kuriai ESTT jurisprudencijoje teikiama didelė reikšmė. Pasak teismo, asmens, kuriam už tą pačią veiką skirta galutinė baudžiamojo pobūdžio administracinė sankcija baudžiamasis persekiojimas galimas, jeigu tokie kumuliatyvūs procesai atitinka tam tikras sąlygas, o būtent jog:

1) „šiais teisės aktais siekiama bendrojo intereso tikslo, kuris gali pateisinti toki kumuliatyvų persekiojimo ir sankcijų taikymą, t. y. kovoti su nusikaltimais pridėtinės vertės mokesčio srityje, tačiau tie persekiojimai ir sankcijos turi turėti papildomų tikslų;

2) šiuose teisės aktuose nustatytos taisyklės, užtikrinančios kumuliatyvaus procesų taikymo derinimą, kad papildoma našta suinteresuotiesiems asmenims neviršytų to, kas griežtai būtina;

3) šiuose teisės aktuose nustatytos taisyklės, leidžiančios užtikrinti, kad visų skirtų sankcijų griežtumas būtų apribotas iki to, kas griežtai būtina, palyginti su padaryto nusikaltimo sunkumu.“⁹⁴

Taip pat ESTT požiūriu nacionaliniai teismai privalo įsitikinti, kad asmenims, kurių atžvilgiu taikomi kumuliatyvūs persekiojimai ir sankcijos nebūtų pernelyg didelė našta palyginus su padaryto nusikaltimo sunkumu.⁹⁵

Taigi, tiek EŽTT, tiek ESTT naujausioje jurisprudencijoje asmenims, kuriems paskirtos mokesstinės baudos administraciniuose procesuose, nėra kliūtis dėl tu pačių veiksmų vykdyti baudžiamojo proceso jei tenkinamos teismų suformuluotos sąlygos ir tokie dvigubi procesai gali būti pripažįstami kaip nepažeidžiantys principo *non bis in idem* (draudimo bausti du kartus už tą patį) tiek Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio, tiek Chartijos 50 straipsnio prasme. Kita vertus, sekančioje EŽTT byloje *Johannesson ir kt., prieš Islandiją* teismas jau nesivadovavo sprendime A ir B prieš Norvegiją sukurta siauresne *non bis in idem* principo kryptimi ir pripažino, kad dvigubos procedūros vykdomos prieš tuos pačius asmenis pažeidė

⁹³ „Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. kovo 20 d. sprendimas byloje *Menci prieš Italija* pareiškimo Nr. C-524/15“.

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ *Ibid.*

Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnyje įtvirtintą *non bis in idem* (draudimą bausti du kartus už tą patį) principą.

Komentuojamame EŽTT sprendime pareiškėjams po bendrovės atlikto audito mokesčių administratoriaus sprendimu buvo paskirtos mokestinės baudos ir mokesčių nepriemokos už tai, kad nedeklaravo per atitinkamus metus gautų pajamų, o praėjus metams po to, kai buvo priimti galutiniai sprendimai mokesčių administravimo procese, pareiškėjai dėl tų pačių veiksmų buvo patraukti baudžiamojon atsakomybėn už sunkius nusikaltimus mokesčių srityje. Teismas šioje pripažino, kad mokestinė bauda skirta pareiškėjams yra baudžiamojo pobūdžio Konvencijos prasme, taip pat, kad abu procesai buvo vykdomi iš esmės už identiškus faktus. Tačiau teismas, vertindamas, ar tarp vykdomų procedūrų buvo pakankamai glaudus materialinis ir su laiku susijęs ryšys, suabejojo, ar skirtingos procedūros buvo vykdomos tinkamai sąveikaujant skirtingoms institucijoms.

Teismo vertinimu aplinkybė, kad už nusikalstamų veikų tyrimą atsakinga teisėsaugos institucija turėjo galimybę naudotis mokesčių tyrimų direkcijos ir mokesčių audito metu surinktų duomenų ataskaitomis, vis dėl to tyrimą vykdė savarankiškai, dėl ko pareiškėjai ir buvo nubausti baudžiamojoje byloje. Taip pat teismas atsižvelgė į tai, kad baudžiamoji byla iškelta asmenims praėjus metams po to, kai mokesčių administravimo procedūroje pareiškėjams buvo skirtos mokestinės baudos. Teismo nuomone šios aplinkybės rodo, kad įrodymų rinkimas ir vykdomi procesai iš esmės buvo nepriklausomi vienas nuo kito, todėl tai leidžia daryti išvadą, kad šios dvigubos procedūros neatitinka nustatytų reikalavimų ir sąlygų nustatytų A ir B prieš Norvegiją byloje. Teismas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, galiausiai nusprendė, kad pareiškėjai patyrė neproporcingą teisinių priemonių taikymą jų atžvilgiu, nes baudžiamojo proceso vykdymas už tuos pačius veiksmus, už kuriuos asmenims buvo skirtos mokestinės baudos, nebuvo pakankamai susijęs materialiai ir laiko požiūriu, todėl Konvencijos Protokolo Nr.7 4 straipsnis buvo pažeistas.⁹⁶

Kita vertus, kalbant apie dvigubo baudimo problematiką mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės sankirtoje vyraujančią praktiką nacionaliniu aspektu, vis dėl to Lietuvos teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad asmenų baudžiamasis persekiojimas dėl tapačių veiksmų, už kuriuos asmenis skirtos mokestinės baudos, pripažįstama pažeidžiančiu asmens teisę nebūti du kartus baudžiamam už tą patį. Reikšminga paminėti ir tai, kad atsižvelgiant į teismų praktikoje išryškėjusias teisinio reguliavimo spragas, sąlygojančias asmenų baudžiamąjį persekiojimą, nepaisant, kad už tuos pačius veiksmus asmenims skirtos mokestinės baudos Lietuvos Respublikos Seimas priėmė MAĮ pataisas, kuriomis bus

⁹⁶ „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2017 m. gegužės 18 d. sprendimas byloje Johannesson ir kiti prieš Islandiją, pareiškimo Nr. 22007/11“.

siekiami išvengti mokestinės atsakomybės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybių už mokesčių slėpimą kolizijos bei dvigubo asmens baudimo.

MAĮ pataisomis, kurios įsigalios nuo 2019 metų sausio 1 dienos, MAĮ 132 straipsnis bus papildomas nuostatomis, kad mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustatęs, jog padarytas mokesčių įstatymų pažeidimas turi nusikalstamos veikos požymių, mokestinio patikrinimo medžiagą perduoda ikiteisminio tyrimo įstaigai ar prokurorui, o baudos skyrimą sustabdo iki kol ikiteisminio tyrimo įstaigos, prokuroras ar teismas priims sprendimą dėl mokesčių mokėtojo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn, jo kaltės ir nubaudo pagal BK.

Tuo tarpu, kai kompetentingos institucijos priims sprendimą dėl mokesčio mokėtojo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn, kaltės ir nubaudo pagal BK ir šiam sprendimui įsiteisėjus mokesčių administratorius atnaujins baudos skyrimą ir galės priimta vieną iš galimų sprendimų:

- a) Teismui priėmus apkaltinamąjį nuosprendį, kuriuo asmuo nuteisiamas dėl padaryto nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo, mokesčių administratorius, atnaujinęs baudos skyrimą, mokesčių mokėtojui baudos neskiria.
- b) Teismui priėmus išteisinamąjį nuosprendį ir jam įsiteisėjus, taip pat jei ikiteisminis tyrimas dėl galimai padarytos nusikalstamos veikos buvo nutrauktas ar atsisakyta jį pradėti, mokesčių administratorius, atnaujinęs baudos skyrimą, papildomu sprendimu skiria mokesčių mokėtojui baudą, atsižvelgdamas į MAĮ nustatytas, baudų skyrimo taisykles.⁹⁷

Tikimasi, jog šie nauji MAĮ nuostatų pakeitimai, įtvirtinantys mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės kolizijos sprendimo taisykles, sudarys tinkamas sąlygas praktinėje veikloje, išvengti asmenų atžvilgiu dėl tų pačių veiksmų vykdomų baudžiamųjų ir mokestinių procesų dubliavimo bei principo non bis in idem (draudimo bausti du kartus už tą patį) pažeidimų atvejų.

Šiame skyriuje apžvelgus dvigubos atsakomybės mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės sankirtoje teoriniu ir praktiniu aspektu apibendrintai galime teigti, jog MAĮ nuostatos yra bendro pobūdžio ir neeliminuoja galimybės taikyti mokestinės atsakomybės identifikavus veikoje, esant mokesčių slėpimo požymių. Tačiau kaip reglamentavimo trūkumas pastebima tai, kad MAĮ nuostatose nėra įtvirtinta mokestinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybės kolizijos sprendimo taisyklių, todėl praktikoje susiduriame su pakartotinių procesų vykdymų dėl tų pačių veiksmų asmenims, nubaustiems mokestinėmis

⁹⁷ „Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsnių įstatymo projektas“, TAR (2018-06-30), Nr.10972.

baudomis ir atitinkamai non bis in idem (draudimo bausti du kartus už tą patį) principo pažeidimais. Šių dienų realijose non bis in idem principo turinio aiškinimas tiek EŽTT, tiek ESTT jurisprudencijoje yra dinamiškas ir kintantis, sutinkami ir prieštaringi teismų sprendimai, nukrypstantys nuo bendrosios jurisprudencijos, kuriais siaurinama non bis in idem principo taikymo kryptis kartu mažinanti asmenų apsaugos lygio standartus. Ypač ši tendencija, ribojanti non bis in idem principo galiojimą, išryškėja susidūrus mokestinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybės sankirtoje, iškeliant į pirmą vietą finansų rinkos apsaugą. Asmens, nubausto mokestine bauda pakartotinis nubaudimas baudžiamąja ar administracine teise, EŽTT ir ESTT naujausioje jurisprudencijoje nepripažįstama pažeidžianti non bis in idem principo, kita vertus, yra pavyzdžių, kai teismai jau nesivadovauja savo sukurtu precedentu. Šiuo apsektu tenka pastebėti, kad Lietuvos teismų praktikoje vis dėlto nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisės pažeidimai už kuriuos mokesčių administratorius gali skirti mokestines baudas laikytini „baudžiamaisiais“, todėl asmenų baudžiamasis persekiojimas dėl tapačių veiksmų, už kuriuos asmenis skirtos mokestinės baudos, pripažįstama kaip pažeidžiančiu non bis in idem principą (draudimą bausti du kartus už tą patį).

3. MOKESČIŲ SLĖPIMĄ SUDARANČIŲ NORMŲ ANALIZĖ: BAUDŽIAMOSIOS IR ADMINISTRACINĖS ATSAKOMYBĖS ATRIBOJIMO PROBLEMATIKA ĮSTATYMUOSE IR TEISMŲ JURISPRUDENCIJOJE

3.1. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymas už mokestinę apgaulę

Ankstesniuose darbo skyriuose buvo teigiama, kad apgaulė yra neatskiriama mokesčių slėpimo sudėtinė dalis ir vienas svarbiausių šių reiškinį charakterizuojančių bruožų. Atsižvelgiant į mokesčių slėpimo sampratą turinį ir jos reikšmę baudžiamajame įstatyme mokestinės apgaulės normos, nors to tiesiogiai ir neįvardijus, pirmiausia įtvirtintos BK 220 straipsnyje reglamentuojančiame baudžiamąją atsakomybę už žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą bei BK 221 straipsnyje numatančiame baudžiamąją atsakomybę už deklaracijų, patvirtintų ataskaitų ar kitų dokumentų, kuriuose atsispindi informacija apie asmens pajamas, pelną ar turtą nepateikimą.

Šios komentuojamos baudžiamojo įstatymo normos yra giminingos, glaudžiai susijusios ir bendrais požymiais sąveikaujančios tarpusavyje, kadangi tiek įrašant žinomai neteisingus duomenis į deklaracijas, atitinkamas ataskaitas ar kitus dokumentus apie asmens pajamas, pelną ar turtą ir jų naudojimą, tiek tokių deklaracijų, ataskaitų ar dokumentų, nepateikiant mokesčių administratoriui, siekiant nuslėpti teisingą informaciją, tikslas yra panaudojant apgaulę, nuslėpti mokesčių bazę nuo kurios priklauso teisingas mokesčių mokėtojų apmokestinimas. Priklausomai nuo siekiamų nuslėpti mokesčių dydžių mokesčių slėpimas savo pavojingumu gali skirtis, todėl už analogiškas veikas, kuriomis daroma mažesnė žala valstybės finansų sistemai yra numatyta ir administracinė atsakomybė, įtvirtinta ANK 187 straipsnyje.

Darant prielaidą, kad BK 220 straipsnyje ir BK 221 straipsnyje įtvirtintos normos iš esmės kriminalizuoja veikas, mokesčių teisėje laikomas mokesčių slėpimu, šiame skyriuje jos bus aptariamoms bendrai, kartu pažymint atskirus sudėties elementus ir taikymo ypatumus.

Kalbat apie mokestinių apgaulių normų teisinį reguliavimą pažymėtina, kad nuo 2017 metų lapkričio 21 dienos priimtais baudžiamojo įstatymo pakeitimais, BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio nuostatos buvo ženkliai koreguotos.⁹⁸ Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad iki šių straipsnių pakeitimų galiojusiam teisiniame reguliavime BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio normos taip pat buvo papildomos nuostatomis ir įsigaliojus 2017 metų sausio 1 dienos baudžiamojo įstatymo pakeitimams.

⁹⁸ „Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas“, TAR (2017-10-19 Nr. XIII-P-273(2)).

Ilgą laiką BK 220 straipsnyje baudžiamąją atsakomybę už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą valstybės įgaliotoms institucijoms, siejant nepriklausomai nuo siekiamų išvengti (nuslėpti) mokesčių dydžių, komentuojamais baudžiamojo įstatymo pakeitimais buvo nustatytas baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus, kai siekiama išvengti (nuslėpti) daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių, tuo tarpu BK 221 straipsnio 1 dalyje už deklaracijų, ataskaitų ar kitų dokumentų nepateikimą baudžiamosios atsakomybės atsiradimo riba nustatyta, kai siekiama išvengti (nuslėpti) 500 MGL dydžio mokesčių.⁹⁹

Nepaisant to, kad BK 220 straipsnyje ir 221 straipsnyje įtvirtintomis normomis yra kriminalizuojamas mokesčių slėpimas, kaip matyti galiojusiame baudžiamajame įstatyme, šių normų disporporcija, nustatant baudžiamosios atsakomybės atsiradimo ribą, buvo akivaizdi t.y. vienu atveju baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus buvo siejamas su 10 MGL dydžiu, kitu atveju su 500 MGL dydžiu, taip suteikiant šioms giminingsoms normos skirtingą pavojingumą.

Dabartiniame galiojančiame baudžiamajame įstatyme 2017 metų lapkričio 21 dienos priimtais BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio pakeitimais šių disporporcijų atsisakyta, įtvirtinant aiškias ir vienodas ribas, nuo kada asmenims kyla baudžiamoji atsakomybė, nepriklausomai nuo to, ar siekiant nuslėpti mokesčius į mokesčių deklaracijas, patvirtintas ataskaitas ar kitus dokumentus įrašomi žinomai neteisingi duomenys ir tokie duomenys pateikiami valstybės įgaliotoms institucijoms, ar siekiant nuslėpti informaciją apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą tokie duomenys nepateikiami. Taip pat baudžiamojo įstatymo pakeitimais baudžiamoji atsakomybė BK 220 straipsnyje ir BK 221 straipsnyje yra diferencijuota pagal nusikaltimo sunkumą, įtvirtinant kvalifikuotas nusikaltimo sudėtis, siejamas su nuslėptų mokesčių dydžiais bei ar nusikaltimas buvo vykdomas organizuotoje grupėje.

BK 220 straipsnyje 1 dalyje baudžiamoji atsakomybė numatoma asmenims, kurie siekdami išvengti (nuslėpti) mokesčius, kurių suma viršija 100 MGL, įrašė į deklaraciją, nustatytą tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai. Komentuojamo straipsnio 2 dalyje įtvirtinta kvalifikuota nusikaltimo sudėtis, diferencijuojanti baudžiamąją atsakomybę, priklausomai nuo siekiamų nuslėpti mokesčio dydžio, kai tokių siekiamų nuslėpti mokesčių suma viršija 750 MGL arba jei nusikalstama veika įvykdoma dalyvaujant organizuotoje grupėje. Tuo tarpu kita mokesstinės apgaulės norma įtvirtinta BK 221 straipsnio 1 dalyje baudžiamąją atsakomybę numato tam, kas siekdamas išvengti (nuslėpti) daugiau 100 MGL dydžio mokesčių laiku nepateikė valstybės įgaliotai institucijai deklaracijos, ataskaitos ar kitų dokumentų apie asmens pajamas, pelną ar turtą po valstybės institucijos

⁹⁹ „Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas“, TAR (2017-01-04Nr. XIII P-273).

raštiško priminio apie pareigą šias deklaracijas, dokumentus ir ataskaitas pateikti. Komentuojamo straipsnio 2 dalyje taipogi įtvirtinta kvalifikuota nusikaltimo sudėtis, diferencijuojanti baudžiamąją atsakomybę siekiamais nuslėpti mokesčių dydžiais, kai tokia mokesčių suma viršija 500 MGL.

Atsižvelgiant į dabartinį teisinį reguliavimą galime teigti, jog 2017 metų lapkričio 21 dienos baudžiamojo įstatymo pakeitimais žengtas racionalus žingsnis, nustatant ir įtvirtinant vienodą baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijų, jeigu buvo siekiama išvengti daugiau kaip 100 MGL dydžio mokesčių tiek BK 220 straipsnyje už neteisingų duomenų apie pajamas pelną ar turtą pateikimą valstybės įgaliotai institucijai, tiek BK 221 straipsnyje už deklaracijos, atitinkamų ataskaitų ar kitų dokumentų nepateikimą.

Už žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą pateikimą valstybės įgaliotoms institucijoms ar šių duomenų nepateikimą taip pat yra numatyta ir administracinė atsakomybė, įtvirtinta ANK 187 straipsnyje, kurios nuostatos, atsižvelgiant į BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio 2017 metų lapkričio 21 dienos pakeitimus, taip pat buvo koreguojamos ir suderintos su baudžiamuoju įstatymu.

ANK 187 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, kad administracinė atsakomybė taikoma už „deklaracijų arba nustatyta tvarka patvirtintų ataskaitų ar kitų dokumentų ir duomenų apie fizinio ar juridinio asmens pajamas, pelną ar turtą nepateikimą mokesčių administratoriui, siekiant išvengti mokesčių ar kitokių įmokų, kurių suma neviršija vieno šimto bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių po to, kai ši institucija raštu priminė apie pareigą juos pateikti“. Tuo tarpu komentuojamo straipsnio 4 dalyje administracinė atsakomybė numatyta už duomenų apie fizinio ar juridinio asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą, žinant, kad jie neteisingi, įrašymą į deklaracijas, nustatyta tvarka patvirtintas ataskaitas arba į kitus mokesčių administratoriui ar kitai valstybės įgaliotai institucijai pateikiamus dokumentus, siekiant išvengti mokesčių, kurių suma neviršija vieno šimto bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių.

Taigi pateiktų BK 220 straipsnio, BK 221 straipsnio ir ANK 187 straipsnių dispozicijų palyginimas leidžia spręsti, kad skiriamoji riba tarp baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už analogiškas veikas yra siekiamų išvengti (nuslėpti) mokesčių dydžiai. Jeigu mokesčių mokėtojų veiksmuose siekiamų nuslėpti mokesčių suma neviršija 100 MGL dydžio, tokiu atveju atsiranda pagrindas administracinei atsakomybei kilti.

Galima pastebėti, kad iki ANK pakeitimų galiojusiam teisiniame reguliavime aiškių administracinės ir baudžiamosios atsakomybės atribojimo kriterijų už žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas, pelną ar turtą pateikimą valstybės įgaliotoms institucijoms nebuvo nustatyta. Praktinėje veikloje baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo klausimas kildavo tais atvejais, kuomet asmenys į deklaracijas, ataskaitas ar kitus dokumentus,

įrašydami žinomai neteisėtus duomenis, siekdavo išvengti (nuslėpti) mokesčių, kurių suma neviršydavo 10 MGL, taip padarydami baudžiamąjį nusižengimą, kai tuo tarpu administracinė atsakomybė už analogiškas veikas, įtvirtintas BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio dispozicijose, vadovaujantis tuo metu galiojusiu Administracinių teisės pažeidimų kodekse (toliau – ATPK), galėjo būti taikoma, kai tokia padaryta veika neužtraukia baudžiamosios atsakomybės¹⁰⁰. Tokiose situacijose vertinti, ar atitinkama mažesnio pavojingumo neteisėta veika užtraukia administracinę ar baudžiamąją atsakomybę, buvo ganėtinai problemiška, kadangi baudžiamosios atsakomybės taikymas mokestinio pobūdžio veikai, kurią nuslėptų mokesčių dydžiai neviršydavo 10 MGL, reikalavo pagrįstų argumentų motyvuojant, kad padaryta veika savo pavojingumu yra tokio lygio, kad tikslinga taikyti būtent baudžiamąją, o ne administracinę atsakomybę.

Šiuo metu galiojančiame teisiniame reguliavime baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo klausimas už analogiškas veikas sureguliuotas aiškiai įtvirtinant ribą, išreikštą siekiamų išvengti (nuslėpti) mokesčių 100 MGL dydžiu.

Savo ruožtu, mokesčių slėpimo specifika pasižymi tuo, kad paprastai tai yra tęstinio pobūdžio nusikalstamos veikos, o nuslėptų mokesčių sumos nustatomos ir apskaičiuojamos už ilgesnį laikotarpį per kurį buvo nemokami mokesčiai¹⁰¹. Pažymėtina, kad BK 220 straipsnyje ir BK 221 straipsnyje įtvirtinti baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijai, *kai siekiama išvengti (nuslėpti) mokesčių, viršijančių 100 MGL (5000 eurų)*, pakankamai lengvai gali būti nustatomi ir per trumpą laikotarpį. Pavyzdžiui, jeigu įmonėje darbuotojui mokamas 400 eurų darbo užmokestis, o įmonės buhalterinės apskaitos registruose fiksuojamas darbo užmokesčio išmokėjimas yra 250 eurų, tai preliminariais apskaičiavimai pakanka 30 mėnesių, kad įmonė už vieną darbuotoją nesumokėtų daugiau kaip 100 MGL dydžio (5000 eurų) mokesčių, tuo tarpu jeigu neoficialus darbo užmokestis mokamas daugiau darbuotojų įmonėje, atitinkamai 5000 eurų suma susidaro per dar trumpesnį laikotarpį. Štai pavyzdžiui, baudžiamojoje byloje įmonės direktorius buvo kaltinamas BK 222 straipsnio 1 dalimi ir BK 220 straipsnio 2 dalimi tuo, kad laikotarpiu nuo 2017-01-01 iki 2017-12-31 dienos 36 įmonės darbuotojams kiekvieną mėnesį mokamo darbo užmokesčio grynaisiais pinigais įvairiomis sumomis nepagrindė buhalterinės apskaitos dokumentais ir į buhalterinės apskaitos registrus neįtraukė iš viso 55 024,37 eurų išmokėto darbo užmokesčio, iš kurių nesumokėtų mokesčių suma siekė 49 470,82 eurų.¹⁰² Iš pateiktų pavyzdžių matyti, kad dėl šių nusikalstamų veikų tęstinumo 100 MGL (5000 eurų) suma susidaro pakankamai greitai, todėl manytina, kad BK 200 ir BK 221 straipsniuose nustatytas

¹⁰⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-16/2014“.

¹⁰¹ Fedosiuk, *supra note* 8: 66.

¹⁰² „Kauno apygardos teismo 2018 m. rugsėjo 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.1-105-606/2018“.

baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus siejamas su 100 MGL dydžiu yra per mažas ir gali suponuoti dažnesnį asmenų baudžiamąjį persekiojimą, eliminuojant administracinės atsakomybės taikymo galimybes. Autorės nuomone siekiant užtikrinti didesnę balansą administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už analogiškas veikas sankirtoje siekiamų išvengti (nuslėpti) mokesčių suma turėtų būti nustatyta bent nuo 200 MGL dydžio (10 000 eurų).

Analizuojant BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio dispozicijas galime teigti, kad šiomis nusikalstamomis veikomis yra siekiama to paties: panaudojant apgaulę suklaidinti mokesčių administratorių ir taip nuslėpti mokesčių bazę nuo kurios priklauso teisingas mokesčių mokėtojų apmokestinimas.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo jurisprudencijoje pažymima, kad baudžiamajai atsakomybei pagal BK 220 straipsnio 1 dalį yra būtinos šios objektyvios sąlygos: „1) įrašymas į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą; 2) šių dokumentų pateikimas valstybės įgaliotai institucijai“¹⁰³. Apgaulė šioje normoje pasireiškia žinomai neteisingų duomenų įrašymu ir jų pateikimu, kurie Lietuvos Aukščiausio Teismo praktikoje laikomi „neatitinkantys subjekto, kurio vardu pateikiama deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, pajamų, pelno, turto ar jų naudojimo“¹⁰⁴.

Tuo tarpu BK 221 straipsnio 1 dalis numato baudžiamąją atsakomybę tam, kas teisės aktų nustatyta tvarka laiku nepateikė valstybės įgaliotai institucijai deklaracijos arba nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento apie asmens pajamas, pelną ar turtą po to, kai ši valstybės institucija raštu priminė apie pareigą juos pateikti¹⁰⁵. Apgaulė šioje normoje pasireiškia duomenų apie asmens pajamas, pelną ar turtą ir jų naudojimą nepateikimu ir taip nuslepiant teisingą informaciją.

Lingvistiškai vertinant BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio dispozicijas matyti, kad šios normos skiriasi tik objektyviais požymiais, t.y. vienu atveju mokesčiai slepiami aktyviais veiksmais, pasireikšiančiais žinomai neteisingų duomenų įrašymu, kitu atveju mokesčiai slepiami neveikimu, kai tokie duomenys mokesčių administratoriui apskritai nepateikiami. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje pažymima, kad šių nusikaltimų sudėtys yra formalios. Nusikalstamos veikos baigtumas BK 220 straipsnyje siejamas nuo to momento, kai „kaltininkas įrašo žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą ir pateikia juos valstybės įgaliotai

¹⁰³ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-308-697/2016“.

¹⁰⁴ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-273-693/2017“.

¹⁰⁵ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-365-976/2015“.

institucijai“, ¹⁰⁶tuo tarpu BK 221 straipsnyje numatyta nusikalstama veika laikoma baigta, „kai mokesčių mokėtojas įstatymų nustatyta tvarka laiku nepateikia valstybinei mokesčių inspekcijai deklaracijos po to, kai ši valstybės institucija raštu priminė apie pareigą pateikti deklaraciją“. ¹⁰⁷

Tiek BK 220 straipsnyje tiek BK 221 straipsnyje įtvirtintos nusikaltimų sudėtys suponuoja šioms nusikalstamoms veikoms būdingą tiesioginę tyčia t.y., pirmuoju atveju tyčios turinį apibūdina asmens, atsakingo už dokumentų pateikimą suvokimas, kad jis pateikia žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną turtą ir jų naudojimą valstybės įgaliotai institucijai ir nori taip veikti ¹⁰⁸, kitu atveju svarbus asmens suvokimas, kad jis nevykdo pareigos pateikti deklaracijos, ataskaitos ar kitų dokumentų valstybės įgaliotoms institucijoms. ¹⁰⁹ Kalbant apie tyčios turinį pažymėtina, kad šių nusikalstamų veikų būtinas požymis yra tikslas išvengti (nuslėpti) daugiau kaip 100 MGL dydžio mokesčių. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas savo praktikoje „yra suformavęs aiškia poziciją dėl BK 220 straipsnio aiškinimo ir taikymo, t. y., kad nedeklaravus pajamų tuo metu, kai jos buvo gautos, ir taip faktiškai pašalinant galimybes jas teisėtai deklaruoti kitu laiku, taip pat atsižvelgiant į tai, kad mokesčiai už šias pajamas ilgą laiką po jų gavimo nesumokėti, yra pagrindas laikyti, kad pateikiant neteisingas deklaracijas buvo siekiama šių mokesčių nemokėti apskritai.“ ¹¹⁰

Nenustačius siekiamų išvengti (nuslėpti) 100 MGL dydžio, mokesčių mokėtojų neteisėti veiksmai užtraukia administracinę atsakomybę ir kvalifikuotini pagal ANK 187 straipsnio atitinkamą dalį.

Minėta, kad 2017 metų lapkričio 21 dienos BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio pakeitimais ne tik padidinta ir suvienodinta riba, nuo kada asmenims kyta baudžiamoji atsakomybė, bet ir įtvirtintos kvalifikuotos nusikaltimų sudėtis, diferencijuojančios baudžiamąją atsakomybę siekiamais išvengti (nuslėpti) mokesčių dydžiais.

Svarbu pažymėti, kad mokesčių mokėtojų neteisėti veiksmai, kuriais nesumokami atitinkami mokesčiai, daro didžiulę žalą valstybės finansiniams interesams. Tačiau iki šių komentuojamų baudžiamojo įstatymo pakeitimų BK 220 ir BK 221 straipsniuose apibrėžtoms nusikalstamoms veikoms nebuvo suteikiamas atitinkamas pavojingumas ir proporcingos

¹⁰⁶ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-273-693/2017“.

¹⁰⁷ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2005 m. spalio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-476/2005“.

¹⁰⁸ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. kovo 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-179/2014“.

¹⁰⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-365-976/2015“.

¹¹⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018“.

sankcijos už padarytus nusikaltimus finansų sistemai¹¹¹, todėl net ir didelio masto mokesčių slėpimas pagal įtvirtintinių sankcijų pobūdį ir griežtumą buvo laikomos nesunki nusikaltimu.

Teisinio reguliavimo trūkumai stokoiantys griežtų sankcijų už mokesčių slėpimą paskatino ydingos praktikos plėtra, kuria mokestinio pobūdžio nusikalstamas veikas imta „dirbtinai“ kvalifikuoti turtiniu sukčiavimu, siekiant asmenims paskirti griežtesnes bausmes.

Kartu atkreiptinas dėmesys į tai, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką mokestinio pobūdžio nusikalstamos veikos pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM) apskaičiavimo ir mokėjimo srityje pripažįstamos turtiniu sukčiavimu ir kvalifikuotinos pagal BK 182 straipsnį¹¹². Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje šiuo aspektu pažymėtina, kad „*tokia praktika susiformavo atsižvelgus į PVM mokėjimo teisinio reguliavimo specifiką ir galimybę suklastotų sąskaitų-faktūrų ir PVM deklaracijų pagrindu sukurti fiktyvią teisę į šio mokesčio sugrąžinimą (tiesiogiai ar užskaitos būdu). Nors tokios veikos paprastai kvalifikuojamos kaip turtinės prievolės panaikinimas ar išvengimas apgaule, jomis iš esmės fiktyviu pagrindu grobiamos valstybės biudžeto lėšos. Kaip sukčiavimas teismų praktikoje taip pat vertinamas valstybės biudžeto lėšų grobstymas, kai asmuo fiktyviai įdarbinamas (arba darbuotojui fiktyviai didinamas atlyginimas), surašomi ir „Sodrai“ pateikiami melagingi dokumentai apie tokio asmens pajamas, taip sukuriant jam teisę į atitinkamo dydžio motinystės (tėvystės) pašalpą“¹¹³.*

Prielaidas, iš esmės mokestinio pobūdžio nusikalstamas veikas PVM srityje, kvalifikuoti turtiniu sukčiavimu sąlygojo tai, kad iki BK 220 straipsnio ir BK 221 straipsnio pakeitimų šiose normose nebuvo įtvirtintos kvalifikuotos sudėty, kurios apimtų didelės žalos padarymą valstybei lyginant su turtinio sukčiavimo norma. Kaip minėta, iki baudžiamojo įstatymo pakeitimų net ir didelės vertės mokesčių nuslėpimas buvo laikomas nesunki nusikaltimu. Teisės doktrinoje šiuo aspektu nurodoma, kad toks reguliavimas, nesuteikiantis mokestinėms normoms atitinamo pavojingumo, nėra pakankamos tinkamai įvertinti su PVM susijusios apgaulės daromos žalos masto valstybei, todėl kvalifikavimas vien tik pagal BK 220 straipsnį reikštų nepateisinamą privilegiją kaltiesiems¹¹⁴. Tačiau tenka pastebėti, kad teismų praktika įgalinusi nusikaltimus PVM srityje kvalifikuoti turtiniu sukčiavimu turėjo neigiamos įtakos ir lėmė, kad vis daugiau mokestinio pobūdžio nusikalstamų veikų, kuriomis siekiama nuslėpti pvz., gyventojų pajamų, valstybinio socialinio draudimo įmokos, pelno mokesčių, teismų praktikoje įtraukiamos į sukčiavimo sritį, ignoruojant mokestinių nusikaltimų normas. Autoriaus O. Fedosiuko

¹¹¹Aut. Pastaba. Maksimali bausmė- laisvės atėmimas iki 3 metų.

¹¹²„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų plenarinės sesijos 2012 m. gegužės 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012; 2K-7-29-942/2016“.

¹¹³„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015“.

¹¹⁴Oleg Fedosiuk, „Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai“ *Jurisprudencija* 4,122 (2010): 173.

nuomone, jog tiek BK tiek ANK numato ištįsą normų, numatančių būtent už mokestinįs pažeidimus, tokia praktika atrodo ydingai ir gali sąlygoti panaikinti pagrindus administracinei, baudžiamajai ir mokestinei atsakomybei kilti.¹¹⁵ Pritartina autoriaus išsakytai pozicijai, kadangi tokios praktikos įsistejimas, pagal kurią mokesčių slėpimas būtų kvalifikuojamas kaip turtinis sukčiavimas, visiškai eliminuotų administracinės atsakomybės taikymo galimybes, nes baudžiamoji atsakomybė už turtinį sukčiavimą kylą nuo 3 MGL dydžio.

Pavyzdžiui, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje kasacinėje byloje A. Č pirmosios instancijos teismo buvo nuteistas sukčiavimu pagal BK 182 straipsnio 3 dalį už tai, kad neįsteigęs įmonės neteisėtai vykdė finansinę veiklą, t.y. sudarydamas su fiziniams asmenims paskolos sutartis, iš jų gautų pajamų, palūkanų forma, nedeklaravo mokesčių inspekcijai ir taip apgaule išvengė prievolės į valstybės biudžetą¹¹⁶.

Kaip ydingos praktikos pavyzdį galime pateikti ir kitą bylą, kurioje A. S nuteista sukčiavimu pagal BK 182 straipsnio 3 dalį už tai, kad pardavė automobilį už žymiai didesnę kainą negu nurodyta pirkimo - pardavimo sutartyje, gautų pajamų nedeklaravo ir nepateikė mokesčių administratoriui metinės pajamų mokesčių deklaracijos už apmokestinamas pajamas tokiu būdu, nesumokėdama pajamų mokesčių, apgaule savo naudai išvengė turtinės prievolės.¹¹⁷

Kaip pavyzdį galime pateikti ir kitą kasacinę bylą, kurioje R. S pirmosios instancijos teismo buvo nuteistas sukčiavimu pagal BK 182 straipsnio 1 dalį už tai, kad įmonės buhalterei išmokėto 22130,40 eurų darbo užmokesčio neįformindavo apskaitos dokumentais ir neapskaitydavo įmonės buhalterinėje apskaitoje, tokiu būdu į valstybės biudžetą nesumokėjo 10 376 eurų pajamų mokesčio, 11 624 eurų valstybinio socialinio draudimo įmokų, taip apgaule išvengdamas turtinės prievolės į valstybės biudžetą.¹¹⁸ Lietuvos Aukščiausiasis Teismas šioje byloje atmetė kaltinimus sukčiavimu kaip nepagrįstus, pažymėdamas, jog *„toks kvalifikavimas pagrįstas plečiamuoju sukčiavimo požymių traktavimu ir neatitinka turtinių bei finansinių nusikalstamų veikų atskyrimo pagrindų<...>nusikalstamų veikų, susijusių su mokesčių apskaitos ir mokėjimų pažeidimais, sistema išdėstyta BK XXXII skyriuje, tai lemia išvadą, kad tokių veikų dirbtinis kvalifikavimas pagal turtinių nusikalstamų veikų normas (iš esmės vien dėl jų griežtesnio pobūdžio) neatitinka baudžiamojo įstatymo tikslų. Nustatytos aplinkybės rodo, kad, nuspręsdamas dalį atlyginimo buhalterei mokėti neoficialiai, įmonės vadovas neabejotinai*

¹¹⁵Oleg Fedosiuk, „Dirbtinis kriminalizavimas kaip teisinės praktikos patologija“ *Baudžiamoji justicija ir verslas* (Vilnius: Mykolo Romerio Universitetas, 2016), 42.

¹¹⁶„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. balandžio 22d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-189/2014“.

¹¹⁷„Kauno apygardos teismo 2018 m. kovo 28d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-157-498/2017“.

¹¹⁸„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015“.

iškreipė darbo ir mokestinius santykius, nesilaikė buhalterinės apskaitos taisyklių, bendrąja prasme vengė mokesčių ir būtent to siekė. Tačiau šios aplinkybės neleidžia daryti išvados, jog įmonės vadovas padarė sukčiavimą, t. y. siekė fiktyviu pagrindu gauti turtinės naudos valstybės biudžeto sąskaita ir kad būtent taip suvokė savo veiką. Konstatuotina, kad, sistemiškai aiškinant baudžiamuosius įstatymus, neoficialaus darbo užmokesčio mokėjimo pripažinimas turtiniu sukčiavimu pagal požymį „išvengė turtinės prievolės apgaule“ šioje byloje nėra teisingas <...>atsižvelgiant į neapskaityto darbo užmokesčio ir išvengtų mokesčių dydį, S. R. , kaip įmonės vadovo, veiksmai visiškai atitinka neteisingų duomenų įrašymo į deklaraciją arba į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas ir jų pateikimo valstybės įgaliotai institucijai siekiant išvengti mokesčių (BK 220 straipsnio 1 dalis), taip pat apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo (BK 222 straipsnis) nusikalstamų veikų sudėtis.“¹¹⁹

Atsižvelgiant į netinkamos praktikos plėtojimąsi mokestinius nusikaltimus „dirbtinai“ laikyti turtiniu sukčiavimu, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, siekdamas užkirsti kelią tokiai praktikai, suformulavo kriterijus, leidžiančius atriboti turtinį sukčiavimą nuo neteisingų duomenų apie pajams, pelną ir turtą pateikimo pažymėdamas „jog sprendžiant dėl sukčiavimo (BK 182 straipsnis) ir neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo (BK 220straipsnis) skirtumų, kasacinės instancijos teismo praktikoje atsižvelgiama į tokius pagrindinius šių nusikalstamų veikų atribojimo kriterijus: kėsینimosi objektą, atitinkamo mokesčio reglamentavimo specifiką, naudojamos apgaulės pobūdį, grobimo požymių buvimą ar nebuvimą, tyčios turinį<...>Sukčiavimas (BK 182 straipsnis) – tai nusikaltimas, kuriuo kėsینamasi į nuosavybę, turtines teises ir turtinius interesus.<...> Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas valstybės įgaliotai institucijai siekiant nuslėpti mokesčius (BK220 straipsnis) – tai nusikaltimas, kuriuo kėsینamasi į finansų sistemą. Teisingas mokesčių ir valstybinio socialinio draudimo įmokų apskaičiavimas ir mokėjimas – būtina valstybės biudžeto surinkimo sąlyga, taigi tokio pobūdžio mokestiniai pažeidimai pirmiausia laikytini priešingais būtent finansų sistemai<...> slepiamų mokesčių dydis, asmenų organizuotumo lygis ir kitos panašios aplinkybės, rodančios didesnę veikos pavojingumą, negali būti traktuojami kaip turtinio ir finansinio nusikaltimų atribojimo kriterijai<...>teismų praktika baudžiamosiose bylose vertinant neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą mokesčių administratoriui yra gana nuosekli: paprastai tokios veikos yra kvalifikuojamos pagal BK 220straipsnį, taip pat, priklausomai nuo bylos aplinkybių, ir kaip apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas pagal BK 222 straipsnį.<...> Deklaracijos, ataskaitos ar kito

¹¹⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojame byloje Nr.2K-7-176-303/2015“.

*dokumento nepateikimas mokesčių administratoriui, pareigos įsiregistruoti mokesčių mokėtoju nevykdymas, neteisėtai gautų pajamų nedeklaravimas, taigi ir atitinkamų mokesčių nesumokėjimas teismų praktikoje taip pat nelaikomi turtiniu sukčiavimu.*¹²⁰

Galima pastebėti ir tai, kad galiojusio teisinio reguliavimo spragos išryškėjo ne tik netinkamu mokestinių pažeidimų teisiniu vertinimų teismų praktikoje, tačiau ir dėl to, kad daugeliu atveju baudžiamosios bylos asmenims, kaltinamiems mokesčių slėpimu, nutraukiamos suėjus apkaltinamojo nuosprendžio senaties terminams.¹²¹

BK 220 straipsnyje ir BK 221 straipsnyje įtvirtintos mokestinės apgaulės normos, vadovaujantis BK 11 straipsniu ir BK 95 straipsniu, buvo priskiriamos nesunkių nusikaltimų kategorijai, todėl apkaltinamasis nuosprendis už šio pobūdžio nusikalstamas veikas negalėjo būti priimamas praėjus daugiau nei 8 metams. Svarbu akcentuoti ir tai, kad savo pobūdžiu mokestiniai nusikaltimai paprastai yra tęstiniai, o šių nusikalstamų veikų išaiškinimas ir tyrimas yra sudėtingas, ilgai trunkantis procesas. Atsižvelgiant į mokestinių nusikaltimų specifiškumą ir tyrimo ilgumą, neretai baudžiamosios byloms pasiekus teismus, apkaltinamojo nuosprendžio senaties terminai būdavo suėję, o tai sudarydavo sąlygas nutraukti baudžiamąjį procesą ir asmenims išvengti adekvačios baudžiamosios atsakomybės už pavojingus mokestinius nusikaltimus.

Šiuo metu galiojančiame teisiniame reguliavime BK 220 straipsnyje ir BK 221 straipsnyje įtvirtinus kvalifikuotas nusikaltimo sudėtis šiems nusikaltimas yra suteikiamas atitinkamas sunkumo laipsnis ir galioja ilgesni apkaltinamojo nuosprendžio senaties terminai, todėl manytina, jog tai turėtų užtikrinti asmenims išvengti nebaudžiamumo tokio pobūdžio bylose.

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, galime teigti, kad veikos, kriminalizuojančios mokesčių slėpimą, apibrėžtos BK 220 straipsnyje ir BK 221 straipsnyje, kurios tarpusavyje glaudžiai susijusios ir sąveikauja bendrais nusikaltimo sudėties požymiais. Teismų praktikoje išryškėję teisinio reglamentavimo trūkumai, ignoruojantys mokestinių nusikaltimų pavojingumą ir proporcingų sankcijų už juos taikymą, sąlygojo baudžiamąjo įstatymo pakeitimus, kuriais mokestinių apgaulių normos buvo ženkliai koreguotos. Baudžiamąjo įstatymo pakeitimais BK 220 ir BK 221 straipsniuose nustatytas vienodas baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus, nepriklausomai nuo mokesčių slėpimo būdo, taip pat įtvirtinta aiški skiriamoji riba tarp baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už analogiškas veikas įtvirtintas ANK 187 straipsnyje. Pagrindas baudžiamajai atsakomybei kilti už mokesčių slėpimą atsiranda tik tuo

¹²⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamąjoje byloje Nr.2K-7-304-976/2016“.

¹²¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamąjoje byloje Nr.2K-587/2014, 2K-270-942/2015, 2K-79-976/2016“.

atveju, jeigu siekiamų nuslėpti mokesčių dydžiai, viršija 100 MGL dydį, o jo nenustačius, neteisėti mokesčių mokėtojų veiksmai, kvalifikuotini pagal ANK 187 straipsnio atitinkamą dalį.

Nepaisant to, kad mokesčių slėpimas daro didžiulę žalą valstybės finansiniams interesams, galiojusiame teisiniame reguliavime pastebima adekvačių ir proporcingų sankcijų stoka, sąlygojusi netinkamos teismų praktikos formavimą, „dirbtinai“ mokestinio pobūdžio nusikaltimus kvalifikuoti turtiniu sukčiavimu. Siekiant užkirsti kelią ydingos praktikos plėtrai baudžiamojo įstatymo pakeitimais BK 220 ir BK 221 straipsniuose įtvirtintos kvalifikuotos nusikaltimų sudėtys, diferencijuojančios baudžiamąją atsakomybę siekiamais nuslėpti mokesčių dydžiais, taip pat nustatytos griežtos ir atgrasančios sankcijos, atsižvelgiant į mokestinių nusikaltimų pavojingumą ir daromą žalą valstybės biudžetui.

3.2. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymas už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą

Buhalterinės apskaitos tvarkymas glaudžiai siejasi su mokesčių slėpimu, kadangi neteisingas apskaitos vedimas gali tarnauti kaip priemonė pasiekti šį tikslą: buhalterinėje apskaitoje nefiksuojuant įvykusių ūkinių operacijų ar fiksuojant kitokio turinio gali būti iškreipta informacija dėl mokesčių mokėtojų turimų mokestinių prievolių. Atsižvelgiant į tai šiame skyriuje panagrinėsime nuostatas, susijusias su baudžiamąja ir administracine atsakomybe už apgaulingą ir aplaidų buhalterinės apskaitos vedimą.

BK 222 straipsnio reglamentuojančio baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą 1 dalies dispozicija apibrėžta sekančiai: „tas, kas apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“. Kaip matyti iš šios normos lingvistinės formuluotės į šią nusikalstamą veiką patenka keturių kategorijų alternatyvios veikos: 1) apgaulingas apskaitos tvarkymas; 2) apskaitos dokumentų paslėpimas, 3) apskaitos dokumentų panaikinimas bei 4) apskaitos dokumentų sugadinimas. BK 223 straipsnio dispozicija taip pat pateikia alternatyvių veikų, patenkančių į normos dispoziciją, sąrašą: 1) apskaitos netvarkymas; 2) aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas ir 3) buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas.

Administracinėje teisėje šio tipo pažeidimai patenka į ANK 205 straipsnį „buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas ar neteisingos finansinės atskaitomybės pateikimas“ dispoziciją.“ ANK 205 straipsnio 1 dalyje numatyta atsakomybė už buhalterinės ūkinių operacijų apskaitos taisyklių pažeidimus; 2 dalyje – atsakomybė už buhalterinės piniginių lėšų ir materialinių vertybių apskaitos taisyklių pažeidimus; 3 dalyje – atsakomybė už pakartotinį pastarųjų nusižengimų atlikimą, 4 ir 5 dalyse – atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, kai nesumokama nuo 30 iki 50 BBND (4 dalis) ar daugiau nei 50 BBND mokesčių (5 dalis), 6 ir 7 dalyse – atsakomybė už apgaulingą apskaitos tvarkymą, kai siekiama nuslėpti ar nuslepiama nuo 30 iki 50 BBND (6 dalis) ar daugiau nei 50 BBND mokesčių (7 dalis). Kaip matyti iš ANK straipsnio dispozicijų formuluočių 6 ir 7 dalis, priešingai nei BK 222 ir BK 223 straipsnių konstrukcijos, įtvirtina šioms veikoms būdingą tikslą, kai siekiama nuslėpti ar nuslepiama tam tikro dydžio mokesčių.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad nei baudžiamajame, nei administraciniame įstatyme tiesiogiai nėra pateiktas apibrėžimas, kas laikytina apgaulingu ar aplaidžiu buhalterinės apskaitos tvarkymu. BK 222 straipsnio, BK 223 straipsnio bei ANK 205 straipsnio dispozicijos yra blanketinės, todėl nustatant pažeidimus, susijusius su buhalterinės apskaitos reikalavimų nesilaikymu bei jų turinį, būtina vadovautis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymu (toliau – BAI)¹²² bei kitais teisės aktais, reglamentuojančiais buhalterinės apskaitos tvarką.

BAI 2 straipsnio 4 dalyje buhalterinė apskaita apibrėžiama kaip „ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti“. To paties įstatymo 4 straipsnyje nurodomi esminiai reikalavimai, keliami apskaitos informacijai: 1) informacijos tinkamumas, objektyvumas ir palyginimas; 2) informacijos pateikimas laiku; 3) išsamumas ir naudingumas vidaus ir išorės informacijos vartotojams. BAI 12 straipsnio 1 dalyje nurodoma, jog visos ūkinės operacijos ir registrai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, išskyrus, kai surašoma buhalterinė pažyma.

Apskaitos dokumentų sąvoka yra apibrėžta BAI 2 straipsnio 1 punkte, nurodant, jog „tai popierinis ar elektroninis liudijimas, patvirtinantis ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turintis rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą“. Taigi apskaitos dokumentas BAI yra suvokiamas kaip tam tikrą ūkinę operaciją liudijantis sertifikatas, pirminis tokios ūkinės operacijos šaltinis. Galima pastebėti, jog BAI taip pat minimi apskaitos registrai ir finansinės ataskaitos. Priešingai nei buhalterinės apskaitos dokumentai, šie dokumentai žymi apibendrintą informaciją, o ne informaciją, susietą ne su kokia nors konkrečia ūkine operacija: apskaitos registrai apibendrina buhalterinės apskaitos dokumentų rezultatus, finansinės ataskaitos – apskaitos registų rezultatus.

Atsižvelgiant į aukščiau apžvelgtas BAI nuostatas matyti, jog buhalterinės apskaitos interesas yra siejamas su informacijos teisingumu. Buhalteriniai apskaitos dokumentai gali apibrėžti skirtingo turinio ūkines operacijas, tačiau jiems keliami tie patys BAI 4 straipsnio informacijos patikimumo kriterijai (tinkamumo, objektyvumo ir pan.), jog tiek vidiniai, tiek ir išoriniai informacijos vartotojai galėtų šia informacija remtis. Vienas iš tokių išorinių informacijos vartotojų – VMI. Netinkamas apskaitos tvarkymas gali lemti sunkumus nustatyti ūkio subjekto turtą ir turimus įsipareigojimus, mokestines prievoles, todėl pačiame įstatyme tiesiogiai įvardijamas „išsamumo ir naudingumo vidaus ir išorės informacijos vartotojams“ kriterijus. Atsižvelgiant į tai manytina, jog sprendžiant klausimą, ar apskaita buvo tvarkoma tinkamai, reikia atsižvelgti į BAI 4 straipsnio komentuojamus kriterijus.

¹²² „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *Valstybės žinios* 99, 3515 (2001).

Sąvoka „apgaulingas“ siejasi su „klaidinimu“, „apgauale“¹²³. Teisės doktrinoje nurodoma, jog apgaulingas apskaitos tvarkymas nukreiptas prieš pagrindinį buhalterinės apskaitos tikslą – parengti tinkamą ir objektyvią informaciją, suklaidinti buhalterinės apskaitos vartotojus.¹²⁴ Šiame kontekste sąvoka „apgaulingas“ siejasi su mokesčių administratoriaus klaidinimu, pvz.: dvigubos buhalterinės apskaitos vedimu, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant kitokio turinio informaciją ir taip nuslepiant reikšmingas aplinkybes, su kuriomis yra siejamas apmokestinimas. Atsižvelgiant į tai, teismų praktikoje toks apskaitos tvarkymas apibrėžiamas kaip „sąmoningas buhalterinės apskaitos nevedimas arba tokios apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, nuostatas“¹²⁵. Šio pobūdžio veika gali būti įgyvendinama tiek aktyviais veiksmais, tiek ir neveikimu,¹²⁶ tiek tiesiogine, tiek ir netiesiogine tyčia¹²⁷.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas savo praktikoje yra pasisakęs, jog BK 222 straipsnyje įtvirtintos veikos padaromas „ne vykdant tam tikrą veiklą ar atliekant pavienius veiksmus, kurie yra tokios veiklos epizodai, o tik vėliau, kai kyla pareiga šiuos įvykius ar esamą padėtį užfiksuoti privalomoje tvarkyti buhalterinėje apskaitoje – neįtraukiant į ją tam tikrų faktų, kaip tikrus nurodant faktus, kurių iš tiesų nebuvo, arba pateikiant tikrovės neatitinkančią informaciją“¹²⁸. Šiuo aspektu apgaulingas apskaitos tvarkymas gali apimti net ir buhalterinės apskaitos dokumentų klastojimą, kuris neturi būti atskirai kvalifikuojamas pagal BK 300 straipsnį.

Taigi atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, galime teigti, kad apgaulingas apskaitos tvarkymas liudija tam tikrą pasiryžimą ir sistemingą veikimą.

Lyginant BK 222 straipsnio ir BK 223 straipsnio nuostatas matyti, jog įstatymų leidėjas jas apibrėžė šiek tiek skirtingai. BK 222 straipsnis veikas apibrėžia kaip tam tikrus asmens veiksmus, reikalaujančius jo iniciatyvos, tam tikro aktyvumo: „apgaulingas apskaitos tvarkymas“, „apskaitos dokumentų paslėpimas“, „apskaitos dokumentų panaikinimas“, tuo tarpu, BK 223 straipsnis asmens veiksmus apibrėžia pasyviai: „apskaitos netvarkymas“, „aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas“, „buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas“.

Šiek tiek skirtinga apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos vedimo raiškia lemia ir skirtingą subjektyvinę šių nusikalstamų veikų pusę. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas laikosi pozicijos, jog aplaidus apskaitos tvarkymas galimas tik neatsargumu, tuo tarpu, kitos BK 223

¹²³Kuncevičius, *supranote* 10: 52.

¹²⁴*Ibid.*

¹²⁵„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-273-693/2017“.

¹²⁶*Ibid.*

¹²⁷„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gegužės 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-71-976/2017“.

¹²⁸„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017; 2K-7-29-942/2016“.

straipsnyje nurodytos veikos (apskaitos tvarkymas ir dokumentų nesaugojimas) gali būti padaromos tiek tyčia, tiek dėl neatsargumo. Pastebėtina, jog pastarąją išvadą Lietuvos Aukščiausiasis Teismas išvystė reaguodamas į BK 223 straipsnio ydingumą juridinės technikos požiūriu. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas plenarinėje sesijoje nurodė, jog nors BK 223 straipsnyje neatsargi kaltės forma nėra įtvirtinta nė vienu iš galimų būdų: 1) neatsargią kaltės formą nurodant BK straipsnio, pagal kurį kvalifikuojama nusikalstama veika, atskiroje dalyje; 2) neatsargią kaltės formą nurodant pačiame BK straipsnio specialios dalies straipsnio pavadinime; 3) nurodant BK specialiosios dalies straipsnio dispozicijoje įtvirtinant nusikalstamos veikos sudėties požymius¹²⁹, tačiau šią kaltės formą atskleidžia sisteminis ir loginis normų aiškinimas.

Nepaisant tokios įstatymų leidėjos valios išraiškos trūkumų pritartina teismų pozicijai, jog aplaidus apskaitos tvarkymas turėtų reikštis tik neatsargia kaltės forma, priešingų atveju, šios veikos atribojimas nuo apgaulingo apskaitos tvarkymo taptų praktiškai neįmanomas, nes jų apibrėžimas tiek baudžiamajame, tiek ir administraciniame įstatyme yra pakankamai neinformatyvus. Tai pripažįsta ir Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nurodydamas, jog „normos dėl apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo objektyviai sutampa“¹³⁰, skiriasi tik šių veikų subjektyvioji pusė – kaltės forma.

Kaip nagrinėta šio darbo pirmuosiuose skyriuose mokesčių slėpimas yra tikslinga veikla, nukreipta į mokesčių bazės nuslėpimą ir mokestinės naudos gavimą, todėl tai savaime eliminuoja galimybę mokesčių slėpimu pripažinti neatsargius asmenų veiksmus. Šiuo aspektu mokesčių slėpimas yra negalimas aplaidžiu apskaitos tvarkymu, kuris siejamas su pasyviais asmens veiksmais ir neatsargumu. Neatsitiktinai ANK 205 straipsnyje sąvoka „siekiant nuslėpti ar nuslepianč“ vartojama tik kalbant apie apgaulingą apskaitos vedimą, tuo tarpu, prie aplaidaus apskaitos vedimo vartojama tik sąvoka „nesumokama“. Pastarosios aplinkybės atskleidžia, jog nors ANK 205 straipsnyje apgaulingas ir aplaidus apskaitos tvarkymas yra klasifikuojamas tik pagal sukeltą padarinius, neapibrėžiant kaip šio pobūdžio veikos gali reikštis, tačiau iš esmės šios veikos įgauna panašų turinį kaip ir baudžiamajame įstatyme: apgaulingas apskaitos vedimas ANK kontekste liudija tam tikrą pasiryžimą veikti teisei priešingu būdu ir siekiu nuslėpti ar nuslepianč mokesčius“, tuo tarpu, aplaidumas pasyvesnius veiksmus, kuomet nors ir mokesčių tikslingai nesiekama išvengti, tokie padariniai kyla.

Vertinant apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo sąvokų paaiškinimą, taikant ANK 205 straipsnio nuostatas pabrėžtina, jog jokių ypatumų šios sąvokos lyginant su BK 222 straipsniu ir BK 223 straipsniu, neįgauna. Teismų praktikoje nėra nurodoma, jog šios

¹²⁹„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2009 m. spalio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-305/2009“.

¹³⁰„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-227-719/2018“.

veikos galėtų reikštis kažkokiu kitoku būdu, kas liudytų jų mažesnę pavojingumą, lyginant su BK komentuojamomis normomis. Vienintelis šių veikų atribojimas yra teisiniai padariniai. Visos BK 222 straipsnyje ir BK 223 straipsnyje išvardintos alternatyvios veikos yra materialaus pobūdžio, todėl baudžiamoji atsakomybė šių normų pagrindu, kaip minėta, kyla tik nustačius, jog dėl atliktų veiksmų kilo tam tikri padariniai – „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ir struktūros“. Pažymėtina, kad įstatyme pastarieji padariniai suformuluoti kaip alternatyvūs, todėl pakanka nustatyti bent vieną iš jų, kad asmuo būtų patrauktas baudžiamojon atsakomybėn¹³¹. Tuo tarpu ANK 205 straipsnyje, tokių pačių pasekmių nenumatyta. Čia padariniai yra siejami tik su mokesčių nesumokėjimu arba nusiėmimu.

Sukeltų padarinių, kaip atribojimo kriterijų akcentuoja ir Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, sprenddamas baudžiamosios ir administracinės teisės konkurencijos klausimus. Teismo vertinimu svarbiausias baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimus atribojimo kriterijus yra nustatytų padarinių atsiradimas, nes ANK 205 straipsnyje nėra BK minimų padarinių¹³². Analogišką išaiškinimą galima pastebėti ir vėlesnėje teismų praktikoje kurioje nurodoma, jog „už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą yra numatyta baudžiamoji ir administracinė atsakomybė (Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 173-1 straipsnis, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso 205 straipsnis). Asmuo traukiamas administracinėn atsakomybėn už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą, kai per tikrinamą laikotarpį dėl aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nebuvo sumokėta tam tikra suma mokesčių, o baudžiamoji atsakomybė asmeniui pagal BK 223 straipsnį kyla, kai dėl aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nebuvo galima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Taigi, kilus baudžiamojo įstatymo numatytiems padariniams, asmuo traukiamas ne administracinėn, bet baudžiamojon atsakomybėn“¹³³.

Taigi, atsižvelgiant į tai, jog įstatymų leidėjas apgaulingo ir aplaidaus apskaitos tvarkymo veikas apibrėžė panašiai tiek baudžiamajame, tiek ir administraciniame įstatyme, išskiriant šias veikas tik pagal sukeltus padarinius, būtent padarinių kriterijus turi būti laikytinas „kertiniu“, sprendžiant klausimą, ar turi būti taikoma administracinė, ar baudžiamoji atsakomybė. Administracinėje teisėje aplaidus ar apgaulingas apskaitos vedimas yra siejamas su

¹³¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. balandžio 14. d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-3-3/2015“.

¹³² „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-273-693/2017“, „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. birželio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-144-788/2017“.

¹³³ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. vasario 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-11-648/2018“.

mokesčių nesumokėjimu ar slėpimu, tuo tarpu, baudžiamojoje teisėje, su buhalterinės informacijos iškreipimu kuris *inter alia* gali lemti ir tas pačias pasekmes, numatytas ANK 205 straipsnyje.

Autorius A. Kuncevičius pažymi, jog administracinėje teisėje apgaulingas ir aplaidus apskaitos tvarkymas formuojamas išimtinai kaip mokesčių vengimo (slėpimo) būdas, kai tuo tarpu, BK 222 straipsnis ir 223 straipsnis numato platesnio turinio pasekmes, kurios nebūtinai yra susietos su mokesčių vengimu (slėpimu).¹³⁴ Šiuo aspektu diskutuotina, ar šios „platesnio turinio pasekmės“ iš esmės nesudaro prielaidas teismams kriminalizuoti mažesnę pavojingumą turinčias veikas.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje nurodoma, jog formuluotė „visiškai ar iš dalies negalima nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojamų dydžio ar struktūros“ reiškia ne abstraktų negalėjimą nustatyti tokios informacijos, bet visišką ar dalinį to negalimumą pagal ūkio subjekto pateiktus ir turimus dokumentus¹³⁵. Taigi tais atvejais, kai tai padaryti galima tik atliekant priešpriešinius patikrinimus, ikiteisminį tyrimą ir pan., traktuojama, jog baudžiamajame įstatyme minimi padariniai yra kilę¹³⁶.

Analizuojant įstatymo formuluotę dėl negalėjimo visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, pastebėtina, jog pagal įstatymą užtenka išvados, jog negalima nustatyti bent dalies struktūros ir visai nesvarbu su kuriuo rodikliu (turtu, kapitalu ar įsipareigojimais) tai susiję. Bendrą vaizdą dėl šios struktūros įmanoma susidaryti tik iš finansinių ataskaitų, tam tikrų registų, kurie apibendrina visus buhalterinių apskaitos dokumentų rezultatus. Tai reiškia, jog bent vieno neteisingo įrašo padarymas iš esmės gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę.

Atsižvelgiant į tai galima pastebėti teismų praktikos pavyzdžių, kuomet ginčijamas baudžiamosios atsakomybės proporcingumas. Pavyzdžiui, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nagrinėjo situaciją, kuomet buvo nustatytas iš esmės tik vienas pažeidimas – asmuo neįtraukė į apskaitą tam tikrų pajamų. Po pažeidimų nustatymo asmuo pataisė buhalterinius įrašus bei susimokėjo mokesčius. Atsižvelgiant į tai teismas sprendė, jog atsižvelgus į asmens veikos pavojingumą – vienkartinį gautų pajamų neįtraukimą į apskaitą turėjo būti svarstomas klausimas dėl administracinės atsakomybės.¹³⁷ O štai kitoje byloje asmuo nepateikė vieno kasos pajamų orderio į buhalterinę apskaitą, dėl ko bylos metu buvo gauta specialisto išvada, jog nėra

¹³⁴Kuncevičius, *supra* note 10: 52.

¹³⁵„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.

¹³⁶„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.

¹³⁷„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. balandžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-159/2014“.

įmanoma nustatyti pilnos įmonės turto ir įsipareigojimų struktūros. Lietuvos apeliacinis teismas šioje byloje laikėsi priešingos pozicijos nei aukščiau minėtoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo byloje ir sprendė, jog kadangi buvo sukelti BK 222 straipsnyje numatyti padariniai, asmens veiksmų pavojingumas yra pakankamas baudžiamajai atsakomybei kilti.¹³⁸

Panašių pavyzdžių galima rasti ir kitų žemesnės instancijos teismų praktikoje. Pavyzdžiui Klaipėdos apygardos teismas nagrinėjo bylą, kurioje buhalterinės apskaitos pažeidimas pasireiškė tuo, jog nebuvo užtikrinta metinė inventurizacija. Bylos metu buvo gauta specialisto išvada, jog dėl neatliktos inventurizacijos iš dalies nebuvo galima nustatyti įmonės turto. Klaipėdos apygardos teismas šioje byloje atmetė argumentus, jog pažeidimas nėra pavojingas, nes jis nesukėlė jokios realios žalos finansų sistemai bei nurodė, jog sukeltų padarinių, negalėjimo nustatyti turto struktūros, pakanka baudžiamajai atsakomybei kilti¹³⁹.

Galima pastebėti, jog atsižvelgiant į aukščiau paminėta praktiką, kuomet asmuo traukiamas baudžiamojon atsakomybėn už iš esmės vieną pažeidimą, pastaraisiais metais pastebima Lietuvos Aukščiausiojo Teismo pozicija griežtinti BK 222 straipsnio ir BK 223 straipsnio aiškinimą. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje nurodoma, jog norint inkriminuoti negalimumą visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, neužtenka nustatyti pavienį pažeidimą, tačiau reikia nustatyti „daug“ pažeidimų. Šią sąvoką „daug“ teismas paaiškina kaip keliolika ar net keliasdešimt buhalterinių operacijų¹⁴⁰. Teismo požiūriu, jei į buhalterinę apskaitą neįtraukta viena buhalterinė operacija ir tiksliai žinoma jos pinigine išraiška, vargu ar pateisinama būtų išvada dėl negalimumo visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros¹⁴¹. Galimai tai siejasi su tuo, jog teismas laikosi pozicijos, kad tokio pobūdžio veikos padaromas ne atliekant pavienius veiksmus, kurie yra tokios veiklos epizodai¹⁴², o atliekant tam tikrą sistemą veikų¹⁴³. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje laikomasi požiūrio, jog apgaulingo ar aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo veikos paprastai turi tęstinį pobūdį, t. y. jos trunka metus, pusmetį, ketvirtį ar mėnesį, todėl išvada dėl negalimumo visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros turi atitikti padarytų pažeidimų

¹³⁸ „Lietuvos apeliacinio teismo 2014 m. sausio 31 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-83/2014“.

¹³⁹ „Klaipėdos apygardos teismo baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-40-360/2017“.

¹⁴⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-277-696/2017“.

¹⁴¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-277-696/2017“.

¹⁴² „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.

¹⁴³ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017“.

laikotarpi.¹⁴⁴ Tęstinis nusikalstamos veikos pobūdis lemia, jog sprendžiant tokio pobūdžio bylas teismų praktikoje pasitelkiama specialisto ar ekspertizės išvadomis. Tačiau pažymėtina tai, kad nei specialisto išvada, nei ekspertizės rezultatai nėra privalomi teismui priimančiam galutinį sprendimą. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje laikomasi pozicijos, jog nors teismas, priimdamas sprendimą dėl padarinių nustatymo, remiasi tam tikro specialisto techninio pobūdžio išvada, tačiau sprendžiamas, ar konkrečioje situacijoje yra kilę baudžiamajame įstatyme numatyti padariniai, šią specialisto išvadą turi vertinti visų bylos aplinkybių kontekste.¹⁴⁵

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje taip pat nurodoma, jog negalėjimas nustatyti įmonės veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ir struktūros turi būti realus. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų Lietuvos Aukščiausiasis Teismas sprendė bylą, kurioje nesutiko, jog buvo iškreipta turto ir įsipareigojimų struktūra, kadangi kasos išlaidų orderio suklastojimas turėjo neigiamos įtakos nustatyti tik realų pinigų judėjimą, t. y. kas gavo šiuos pinigus, tačiau pati ūkinė operacija (pinigų išėmimas iš kasos) buvo užfiksuotas apskaitoje¹⁴⁶. Kitoje byloje teismas atkreipė dėmesį, jog visi įrašai dėl atšauktų operacijų išliko kasos aparato programoje, todėl teismo požiūriu, pagrindiniai įmonės veiklos, turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros parametrai taip pat nesumokėtų mokesčių sumos galėjo būti apskaičiuoti.¹⁴⁷

Autorės požiūriu aukščiau aptarta teismų praktika iliustruoja, jog esamas BK 222 straipsnyje ir BK 223 straipsnyje padarinių apibrėžimas yra per daug abstraktus ir sudaro prielaidas kriminalizuoti mažesnio pavojingumo veikas, lyginant su administraciniu nusižengimu.

Esamo reguliavimo šalininkai gali pasakyti, jog teismų formuojama praktika, siaurinti žemesnės instancijos teismų galimybes šiuos padarinius aiškinti per plačiai, pvz., jau aukščiau minėta taisyklė, jog norint inkriminuoti negalimumą visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, turi būti nustatomas ne pavienis pažeidimas. Vis dėlto autorės požiūriu nėra priimtina, kai nusikalstamos veikos ribos iš esmės siaurinamos arba plečiamos teismo. Be to net ir teismų praktikos formuojamos taisyklės gali būti aiškinamos labai subjektyviai, nes vienu atveju, teismas tą patį kiekį pažeidimų gali vertinti kaip pakankamą konstatuoti, jog įstatyme nustatyti padariniai kilo,

¹⁴⁴ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“.

¹⁴⁵ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017“, „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“.

¹⁴⁶ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“.

¹⁴⁷ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017“.

kitu atveju, priešingai, spręsti, jog tokio pobūdžio pažeidimai negali būti kvalifikuojami kaip sukeltys BK 222 straipsnyje ir BK 223 straipsnyje numatytus padarinius.

Autorės požiūriu, riba tarp administracinės ir baudžiamosios atsakomybės, taikant apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo nuostatas, nėra labai ryški. Administracinėje teisėje akcentuojama žala valstybei dėl apgaulingos ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo, tuo tarpu, baudžiamojoje teisėje – buhalterinės informacijos teisingumo iškraipymas. Mokesčių nuslėpimas dažnu atveju yra neįmanomas, neiškreipiant atitinkamų buhalterinių įrašų, todėl padaroma žala iš esmės tiek ir finansų sistemai, tiek ir buhalterinės informacijos patikimumui. Šiuo aspektu reikšminga pažymėti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išsakytą poziciją, „kad tuo atveju, kai analizuojant ūkio subjekto buhalterinės apskaitos dokumentus (o ne atliekant priešpriešinius patikrinimus, ikiteisminį tyrimą ir pan.) negalima nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, BK 222 straipsnio prasme tai reiškia nusikalstamų padarinių buvimą. Aptariamoms nusikalstamos veikos dalykas yra ne turtas, o buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriuose daromi melagingi įrašai arba neįrašomi reikiami duomenys, padariniai yra ne finansinė ar turtinė žala, o negalimumas nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, tačiau apgaulingu apskaitos tvarkymu neabejotinai yra padaroma žala valstybės biudžetui, nes tokiu būdu nuo valstybės slepiami mokesčiai, biudžetas netenka dalies įplaukų“¹⁴⁸ Kitoje byloje Lietuvos Aukščiausiojo Teismas kalbėdamas dėl tam tikrų BK normų *inter alia* BK 222 straipsnį nurodė, jog nors tam tikros normos dispozicijoje nėra žalos valstybės biudžetui požymio, tačiau jos yra mokestinės prigimties¹⁴⁹.

ANK 205 straipsnio 5 dalis ir 7 dalis numato tik žemutinę administracinės atsakomybės pagal šias dalis ribą – 50 BBND. Tai iš esmės reiškia, jog visos veikos, net ir viršijančios 50 BBND ribą gali patekti tiek į administracinės, tiek ir baudžiamosios teisės reguliavimo sritį. Išvadą dėl baudžiamosios teisės padarinių, kaip minėta, galima padaryti tik gavus specialisto išvadą, kas reiškia, jog baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimas yra smarkiai apsunkinamas, o visais atvejais teismas turi papildomai vertinti, ar asmens veiksmai sukelia baudžiamajame įstatyme numatytus padarinius.

Šiame kontekste manytina, kad būtų tikslinga pakeisti esamą reguliavimą, orientuojantis į veikų pavojingumą ir baudžiamosios ir administracinės atsakomybės konkurencijos problemų sprendimą.

¹⁴⁸ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. kovo 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-7-68-222/2018“.

¹⁴⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018“.

Atsižvelgiant į tai, jog ANK 205 straipsnio 7 dalyje pasekmės yra apibrėžtos tik numatant žemutinę ribą – 50 BBND, siūlytina šią normą keisti numatant viršutinę ribą - 200 BBND nuo kurios galėtų būti taikoma baudžiamoji atsakomybė. Atitinkamai turėtų būti koreguojama ir ANK 205 straipsnio 5 dalis. BK 222 straipsnyje bei BK 223 straipsnyje įtvirtinti padariniai „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“ turėtų būti keičiami juos suderinus su ANK 205 straipsnio pakeitimais ir baudžiamumo kriterijų sieti su nuslėptų mokesčių dydžiu, viršijančiu ANK nustatytą viršutinę ribą - 200 MGL dydį.

Tokia pozicija sutinkama ir teisės doktrinoje, nurodant, jog nusikalstamos veikos baudžiamumo (atribojimo nuo administracinio nusižengimo) kriterijus turi būti išreikštas tam tikru siekiamų nuslėpti mokesčių dydžiu, o ne apibrėžtumo ir objektyvumo stokojančiu tiesios buhalterijoje nustatymo kriterijumi¹⁵⁰. Autoriaus O. Fedosiuko nuomone, jei BK 222 straipsnyje ir 223 straipsnyje numatyti padariniai nėra visai susiję su mokestinės naštos mažinimu tokio pobūdžio veikos išvis neturėtų būti priskirtos prie nusikaltimų finansų sistemai¹⁵¹. Pritartina šiai nuomonei, kadangi, kaip nagrinėta aukščiau teismų praktikoje formuluotė „visiškai ar iš dalies negalima nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojamų dydžio ar struktūros“ nėra labai aiškiai išgryninta ir tai gali turėti įtakos baudžiamosios teisės kaip *ultima ratio* priemonės koncepcijai, pvz., baudžiamoji atsakomybė galėtų būti „pritempta“ net ir tais atvejais, kai apgaulingas ir aplaidus tvarkymas neviršija ANK straipsnio dispozicijose įtvirtintų nesumokėtų ar nuslėptų mokesčių dydžių.

Tuo tarpu aiškus 200 BBND atskirties kriterijus užkirstų kelią plečiamajam BK 222 straipsnio ir BK 223 straipsnio aiškinimui bei išspręstų baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo klausimus.

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, galime teigti, kad sisteminė BK 222 straipsnio, BK 223 straipsnio ir ANK 205 straipsnio analizė atskleidžia, jog šios normos iš esmės skiriasi tik teisiniais padariniais. BK 222 ir BK 223 straipsniai padarinius susieja su buhalterinės informacijos teisingumu – galėjimu nustatyti įmonės veiklos, turto, kapitalo ir įsipareigojimų struktūrą, o ANK 205 straipsnis – su mokestinėmis pasekmėmis (nuslėptais mokesčių dydžiais). Iš aukščiau pateiktų teismų išaiškinimų galime teigti, kad BK 222 straipsnio 1 dalyje ir 223 straipsnio 1 dalyje minimi padariniai nėra aiškiai apibrėžti. Nors teismų praktikoje yra tam tikros gairės, tačiau iš esmės kiekvienu atveju teismas, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes turi spręsti, ar asmens veiksmai yra pakankami, jog galėtų būti taikoma baudžiamoji atsakomybė. Autorės požiūriu toks tarpusavyje nederantis reguliavimas gali sąlygoti mažesnio pavojo, jingumo,

¹⁵⁰ Fedosiuk, *supra note* 8: 67.

¹⁵¹ *Ibid.*

lyginant su administraciniu nusižengimu, veikų kriminalizavimą. Taigi atsižvelgiant į šias nuostatas manytina, kad racionaliausias būdas, kuris sudarytų sąlygas tinkamai spręsti baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą konkurencijos klausimus būtų: koreguoti ANK 205 straipsnio 5 ir 7 dalies nuostatas, įtvirtinant administracinės atsakomybės taikymo ribą, jeigu dėl to nesumokoma/nuslepiama mokesčių, neviršijančių 200 BBND. Taip pat pakeisti BK 222 straipsnio ir BK 223 straipsnio dispozicijas, atsisakant įtvirtintų padarinių – „jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“, o baudžiamumo kriterijų sieti su nesumokėtų/nuslėptų mokesčių dydžiais viršijančiais administraciniame įstatyme nustatytą viršutinę ribą – 200 BBND.

3.3. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės taikymas už neteisėtą vertimąsi ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla

Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymai nustatydami tvarką pagal kurią mokesčių mokėtojai įgyvendina demokratinėje valstybėje garantuojamos ekonominės laisvės vykdyti ūkinę, komercinę, finansinę ar profesinę veiklą, įpareigoja įsiregistruoti mokesčių mokėtojais, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir laiku vykdyti mokesstinę prievolę. Akivaizdu, kad ignoruojant šią pareigą, iš mokesčių administratoriaus atimama galimybė netik kontroliuoti mokesčių mokėtoją, bet ir padaroma žala valstybės finansiniams interesams, nuslepiant ir nesumokant iš šios vykdomos veiklos privalomus mokesčius, todėl Lietuvos teisinėje sistemoje neįregistruota (nelegali) ekonominė veikla yra kriminalizuota. Pažymėtina, kad priklausomai nuo padarytos žalos pobūdžio valstybės reguliuojamai ūkininkavimo ir verslo tvarkai, finansų sistemai, neteisėtas vertimasis ekonomine veikla savo pavojingumu gali skirtis, todėl už šią veiklą yra numatyta ne tik baudžiamoji, bet ir administracinė atsakomybė.

Neteisėtas vertimasis ekonomine veikla yra kriminalizuotas BK 202 straipsnio 1 dalyje, pagal kurį baudžiamoji atsakomybė numatoma tam, kas „versliškai ar stambiu mastu ėmėsi ūkinės, komercinės, finansinės ar profesinės veiklos, neturėdamas licencijos (leidimo) veiklai, kuriai ji (jis) reikalinga ar kitokiu neteisėtu būdu“. ANK 127 straipsnio 1 ir 5 dalyse nurodoma, kad administracinė atsakomybė taikoma už vertimąsi „komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla neturint licencijos (leidimo) veiklai, kuriai reikalinga licencija (leidimas), ar kitokiu neteisėtu būdu<...> ir kurių gaunamos pajamos (įplaukos) ar paskutinių dvylikos mėnesių pajamos (įplaukos), ar nustatyta tvarka neįtrauktų į apskaitą prekių vertė neviršija penkių šimtų bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių“.

Analizuojant BK 202 straipsnio ir ANK 127 straipsnio dispozicijas matyti, kad veikos abiejose normose suformuluotos panašiai t.y., vertimasis komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla, kurios neteisėtumas siejamas su tokios veiklos vykdymu neturint licencijos arba kitokiu neteisėtu būdu. Tuo tarpu baudžiamosios ir administracinės atsakomybės takoskyra už neteisėtą vertimąsi ekonomine veikla įstatymuose suformuluota mažiau informatyviai, todėl šias atsakomybes būtina atriboti.

Būtina išsiaiškinti, kas laikytina vertimasis ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla, kadangi nesant ekonominės veiklos turiniui asmuo neturėtų būti traukiamas nei administracinė, nei baudžiamojon atsakomybėn už vertimąsi tokia veikla.

Teisės doktrinoje nurodoma, jog ekonomines veiklos rūšis vienija jų apmokestinamasis pobūdis ir savarankiškumas¹⁵². Apmokestinamąją veiklą charakterizuoja pajamų ar kitokios ekonominės naudos siekimas bei veiklos tęstinis, pastovus pobūdis, tuo tarpu, savarankiškumas žymi veikimą savo vardu ir rizika¹⁵³. Teismų praktikoje taip pat remiamasi mokestine ekonominės veiklos samprata. Pavyzdžiui, vienoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje teismas sprendė, jog asmens veiksmai neatitiko individualios veiklos požymių pagal Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, kadangi nežvelgtas komercinis veiklos interesas¹⁵⁴. Taigi galima teigti, jog apmokestinamasis pobūdis ir savarankiškumas apibūdina ekonominę veiklą BK 202 straipsnio 1 dalies ir ANK 127 straipsnio kontekste.

Ekonominės veiklos neteisėtumas apima ne tik atvejus, kai neturima tam tikros licencijos ar leidimo, bet ir kai neįgyvendinami kiti teisės aktų keliami įpareigojimai, dėl kurių asmens veiklos pobūdis tampa nelegalus¹⁵⁵. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje nurodoma, jog tokia veikla gali būti kėsinamasi tiek ir įstatymuose, tiek ir kituose teisės aktuose nustatyta verslo tvarką, kuri apima tiek bendrąsias visiems verslo subjektams būdingas teises ir pareigas, tiek ir specialius reikalavimus, keliamus atskiroms verslo rūšims.¹⁵⁶ Autoriaus O. Fedosiuko nuomone, norint taikyti BK 202 straipsnio nuostatas, turėtų būti atsižvelgiama ne į bet kokius, bet į esminius reikalavimus veiklos teisėtumui: 1) veiklos formos laikymąsi; 2) licencijų ar leidimų turėjimą (kai tai būtina); 3) imperatyvių reikalavimų, keliamų pačiam subjektui, norinčiam užsiimti tokio pobūdžio veikla, atitikimą (pvz.: juridinės asmens formos reikalavimas)¹⁵⁷. Pritartina šiai autoriaus nuomonei, nes priešingas interpretavimas per daug išplėstų baudžiamosios atsakomybės taikymo ribas.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje taip pat nurodoma, jog veiklos neteisėtumas turėtų būti vertinamas siaurai ir apimti tik tokius pažeidimus, dėl kurių pati veikla iš esmės tampa negali. Pavyzdžiui, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas sprendė bylą, kurioje taksi paslaugas teikianti firma dalį savo automobilių maskuodavo ir tokiu būdu gaudavo papildomų pajamų¹⁵⁸. Teismo požiūriu, kadangi bendrovė iš esmės buvo legalus ūkio subjektas ir turėjo legalų pagrindą verstis keleivių vežimo taksi automobiliais veikla, tačiau

¹⁵²Oleg Fedosiuk, „Baudžiamoji atsakomybė už vertimąsi neteisėta komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla: optimalių kriterijų beišskant“, *Jurisprudencija* 20, 1 (2013): 305.

¹⁵³*Ibid.*

¹⁵⁴„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. balandžio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-130-976/2018“.

¹⁵⁵„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. balandžio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-130-976/2018“.

¹⁵⁶„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

¹⁵⁷*Ibid.*, 152:306.

¹⁵⁸„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2013 m. vasario 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-58/2013“.

nesilaikė tam tikrų tokių veiklų keliamų reikalavimų (neženklino automobilių), tokie pažeidimai negalėjo būti vertinami kaip nelegali ekonominė veikla BK 202 straipsnio 1 dalies kontekste¹⁵⁹.

Grįžtant prie BK 202 straipsnio ir ANK 127 straipsnio atskirties matyti, jog lingvistiniu aspektu šias dvi normas skiria baudžiamosios normos dispozicijoje minimi versliškumo ir stambaus masto vertinamieji požymiai. Jungtukas „ar“ tarp šių kriterijų žymi, jog kiekvienas iš šių kriterijų gali būti vertinamas kaip alternatyvus pagrindas taikyti baudžiamąją atsakomybę. Siekiant aiškiau suvokti, kaip atribojama baudžiamoji ir administracinė atsakomybė, būtina atidžiau išanalizuoti šių požymių turinį.

Pažymėtina, kad tiek versliškumo, tiek ir stambaus masto kriterijai baudžiamajame įstatyme tiesiogiai nėra apibrėžti. Manytina, jog įstatymų leidėjas, atsižvelgęs į tai, jog baudžiamoji atsakomybė yra suvokiama kaip *ultima ratio* priemonė, „stambaus masto“ kriterijų apibrėžė negatyviai, t. y., numatė, jog po šia sąvoka patenka visi atvejai, kai apyvarta viršija administraciniame įstatyme numatytą viršutinę ribą. Sistemiskai lyginant komentuojamų normų nuostatas matyti, kad ši riba siejama su 500 BBND.

Kitas „versliškumo“ kriterijus baudžiamajame įstatyme nėra apibrėžtas, taigi tokiu būdu įstatymų leidėjas šios sąvokos aiškinimą paliko teismų praktikai. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas BK 202 straipsnyje įtvirtintą terminą „versliškai ėmėsi veiklos“ apibrėžia kaip veiklos pastovumą (tokia veikla turi tęstis pakankamai ilgą laiką) nuolatinį jos pobūdį¹⁶⁰. Teismo vertinimu iš šios veiklos gaunamos pajamos turi būti pagrindinis ar papildomas asmens pragyvenimo šaltinis, be to gali apimti ir kitus požymius, kaip parengiamųjų darbų neteisėtai komercinei ar kitokiai veiklai organizuoti ir vykdyti atlikimą, atitinkamų priemonių veiklai vykdyti įsigijimą ir turėjimą, šios veiklos valdymą ir pan.¹⁶¹. Atsižvelgiant į Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimus teismų praktikoje su versliškumu yra siejami šie požymiai:

- 1) Veiklos trukmė ir nuolatinis pobūdis;
- 2) Iš veiklos gaunamų pajamų pobūdis (pagrindinis ar papildomas pragyvenimo šaltinis);
- 3) Kiti požymiai, žymintys didesnę veiklos pavojingumą:
 - a) pasiruošiamieji veiksmai;
 - b) priemonių veiklai vykdyti įsigijimas ir turėjimas;
 - c) veiklos valdymas;

¹⁵⁹ *Ibid.*

¹⁶⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. sausio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-148/2015“.

¹⁶¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. sausio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-148/2015“.

- d) veiklos mastas;
- e) kt.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog teismų praktikoje nėra užbaigto sąrašo aplinkybių, kas įeina į verslumo sąvokos turinį. Pastebėtina ir tai, jog teismų praktikoje laikomasi pozicijos, jog ši sąvoka kiekvieną kartą turi būti vertinama konkrečiu atveju¹⁶², t.y., tos pačios aplinkybės, formuojančios versliškumą vienoje byloje, nebūtinai bus pakankamos grindžiant verslumo požymį kitoje byloje.

Atsižvelgiant į tai, jog versliškumo požymis yra neapibrėžtas, teismų praktikoje laikomasi pozicijos, jog šis požymis turi būti taikomas labai atsakingai ir tik esant teismo vidiniam įsitikinimui, jog šis požymis konkrečioje byloje iš tiesų egzistuoja. Štai Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nagrinėjo bylą, kurioje asmuo buvo nuteistas už tai, jog nesilaikydamas įstatymo nuostatų įsteigti finansų įstaigą ir deklaruoti gaunamas pajamas su fiziniais asmenims sudarinėjo paskolos sutartis, kurios kasmet asmeniui atnešdavo apie 13 tūkst. pajamų, kurios nebuvo deklaruojamos. Šioje byloje neteisėtos veiklos versliškumą žemesnės instancijos teismai grindė tuo, jog kaltinamasis įgyvendino tam tikrus parengiamuosius veiksmus, paskolas išduodavo pastoviai bei turėjo susikūręs paskolų išdavimo sistemą: pildė paskolų blankus, reikalavė paskolų užtikrinimo priemonių, vedė apskaitą, kaupė, koordinavo informacijos srautus.¹⁶³

Iš pirmo žvilgsnio tokie žemesnės instancijos teismo išaiškinimai derėjo su ankstesniais Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimais, jog tam tikrų parengiamųjų darbų neteisėtai komercinei ar kitokiai veiklai organizuoti ir vykdyti atlikimas gali liudyti tokios veiklos versliškumą¹⁶⁴, vis dėlto šioje byloje Lietuvos Aukščiausiasis Teismas kritiškai įvertino versliškumo kriterijaus pritaikymą. Pasak teismo, turint galvoje versliškumo kriterijaus neapibrėžtumą, baudžiamoji atsakomybė už neteisėtą ekonominę veiklą pagal šį kriterijų galėjo būti taikyta tik teismui įsitikinus, jog veikla yra iš tiesų pavojingesnė, o administracinė atsakomybė nėra pakankama ir proporcinga, ko, atsižvelgiant į veiklos mastą, teismas šioje byloje neįžvelgė.

Atkreiptinas dėmesys, kad vėlesnė praktika šiek tiek papildė aukščiau minėtoje byloje, pateiktus teismo išaiškinimus.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas, plėtodamas versliškumo turinio aiškinimą, vienoje iš bylų nurodė, jog šis požymis turi atriboti baudžiamąją ir administracinę atsakomybę, todėl

¹⁶²„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. sausio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-148/2015“.

¹⁶³„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-515/2014“.

¹⁶⁴„Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2013 m. vasario 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-58/2013“.

vien veiklos pastovumas ir sistemingumas nėra pakankami, nes šie kriterijai iš esmės būdingi ir analogiškam administraciniam pažeidimui, todėl neatlieka identifikavimo vaidmens.¹⁶⁵ Štai Lietuvos Aukščiausiasis Teismas sprendė bylą, kurioje buvo nustatyta, kad asmuo skolindavo iki 2000 Lt sumas skirtingiems asmenis šias paskolas užtikrinant ženkliai didesnės vertės vekseliais. Šioje byloje taip pat nustatyta, jog per dvejų metų laikotarpį buvo sudarytos paskolos sutartys su vienuolika asmenų. Žemesnės instancijos teismai, atsižvelgiant į tai, jog asmuo atliko ne vienkartinį veiksmą ir ne su vienu asmeniu, sprendė, jog versliškumo požymis buvo realizuotas. Tačiau Lietuvos Aukščiausiasis Teismas laikėsi priešingos pozicijos bei nurodė, jog asmuo skolino palyginti nedideles pinigų sumas, o jo veikla truko palyginti neilgai (apie dvejus metus) ir ne itin intensyviai (paskolino 11-ai žmonių).¹⁶⁶

Prieš pradėdant analizuoti atskirus versliškumo požymius ir jų aiškinimą reiktų įvertinti, kokią reikšmę stambaus masto požymio nustatymas turi verslumo požymio taikyme. Kaip minėta, tai alternatyvūs ir savarankiški požymiai, tačiau tam tikrų jų sąsajų galima pastebėti ir teismų praktikoje.

Štai jau anksčiau minėtoje byloje Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nurodė, kad „nepritartina tokiai teismų praktikai, kai iš esmės smulki neteisėta ekonominė veikla dirbtinai kriminalizuojama remiantis aiškumo stokojančiu versliškumo požymiu“.¹⁶⁷

Vertinant šį paaiškinimą pažodžiui susiformuoja įspūdis, jog versliškumo kriterijaus taikymas be „stambaus masto“ požymio nėra priimtinas. Vis dėl to vėlesnėje teismų praktikoje matyti gana aiški Lietuvos Aukščiausiojo Teismo pozicija, jog baudžiamoji atsakomybė galima ir nesant stambaus masto požymio. Pavyzdžiui, vienoje iš kasacinių nutarčių teismas pritaikė baudžiamąją atsakomybę pagal BK 202 straipsnį asmeniui už tai, jog jis neturėdamas reikiamų leidimų išgaudavo ir gabendavo žvyrą. Asmens gaunamas atlygis buvo išreikštas natūra (žvyru), o ne pinigais. Teismas savo poziciją dėl BK 202 straipsnio taikymo motyvavo tuo, jog nors „stambaus masto“ požymis byloje nėra nustatytas, tačiau yra aiškiai išreikštas verslumo požymis: kaltinamasis turėjo neteisėtai veiklai vykdyti techniką (ekskavatorius, krovinius automobilius), kurį eiliniam žmogui, neužiimančiam pastovia tokia veikla, nebūtų reikalinga; byloje nebuvo jokių duomenų, pagrindžiančių, jog toks kiekis išgaunamos žemės būtų reikalingas paties kaltinamojo asmeniniams poreikiams tenkinti.¹⁶⁸ Atsižvelgiant į šiuos teismo išaiškinimus ir palyginus juos su ankstesniais išaiškinimais

¹⁶⁵ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

¹⁶⁶ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-303-507/2016“.

¹⁶⁷ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-515/2014“.

¹⁶⁸ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. sausio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-148/2015“.

galime teigti, jog baudžiamosios atsakomybės taikymas, kai veiklos mastas, kuris nėra susietas vien tik su konkrečiu įstatyme numatytu stambaus masto dydžiu nėra pakankamas suformuoti išvadą, jog veika yra pavojingesnė. Analogiškų išaiškinimų galima rasti ir vėlesnėje teismų praktikoje. Štai vienoje byloje Lietuvos Aukščiausiasis Teismas pažymėjo, jog „*versliškumas kaip baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus iš esmės reiškia didesnę neteisėtos ekonominės veiklos mastą, kiek tai nesutampa su kitu anksčiau aptartu 500 MGL kriterijumi. Tokį didesnę veiklos mastą (ir pavojingumą) galėtų rodyti išvystyta neteisėto verslo infrastruktūra, platūs ryšiai su tiekėjais, aktyvi teikiamų paslaugų vartotojų paieška, samdomų darbuotojų buvimas, didelių organizacinių pastangų poreikis verslui vykdyti ir pan.*“.¹⁶⁹

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog teismų praktikoje didesnę veiklos mastą gali lemti pati veikos rūšis. Šiuo aspektu galime pateikti Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtą bylą, kurioje asmuo pagal jam suteiktus įgaliojimus atstovavo dideliame ratui asmenų dėl nekilnojamojo turto sandorių, o būtent padėjo asmenims atkurti nuosavybės teises į išlikusį turtą, surasti pirkėjus šiam turtui, atstovauti asmenims, sudarant pirkimo-pardavimo sandorius, priimti pinigines lėšas už turtą. Teismo vertinimu pastarieji veiksmai yra „sudėtingos ir atsakingos ūkinės operacijos, kurios reikalavo laiko ir tam tikro profesionalumo“, todėl tokie veiksmai liudijo didelę veiklos apimtį ir suteikiamų paslaugų dydį ir sistemiškumą.¹⁷⁰ Kitoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje buvo sprendžiama situacija, kuomet įstaiga, neturėdama reikiamos licencijos, retransliavo tam tikrą programą. Teismas šioje byloje, kaip anksčiau komentuojuose byloje, priėjo analogiškos išvados. Pasak teismo, veiklos rūšis (visuomenės informavimas) pasižyminti sudėtinga infrastruktūra, apimtimi, specifiniu valdymu, o tai liudija versliškumo požymio buvimą.¹⁷¹

Grįžtant prie versliškumo sąvokos požymių ir turinio pastebėtina, jog pirmasis požymis, veiklos trukmė ir nuolatinis pobūdis, yra būtinas, bet ne pakankamas požymis versliškumui pagrįsti. Teismų praktikoje nėra išskirta, kas laikytina ilga ar trumpa veiklos trukmė, kas liudija veiklos nuolatinį pobūdį, intensyvumą. Štai vienoje byloje Lietuvos Aukščiausiasis Teismas vertino, jog metų trukmė nėra palyginti ilga¹⁷², tuo tarpu, kitoje byloje mažiau nei

¹⁶⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-303-507/2016“.

¹⁷⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. gegužės 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-240-696/2015“.

¹⁷¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

¹⁷² „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-303-507/2016“.

dvejų metų laikotarpį pripažino kaip gana ilgą laiką¹⁷³. Taip pat pastebėtina, jog net ir labai ilgas veiklos vykdymo laikotarpis, kai stokojama jo pastovumo, nuolatinumo, nėra pakankamas verslumui pagrįsti. Pavyzdžiui, vienoje byloje Lietuvos Aukščiausiasis Teismas atsisakė taikyti baudžiamąją atsakomybę motyvuojant tuo, jog nors veikla buvo vykdoma 8 metus, tačiau ji nepasižymėjo pakankamu intensyvumu ir pastovumu¹⁷⁴.

Pažymėtina ir tai, kad nemažiau svarbus yra ir pagrindinių ar papildomų pajamų požymis. Šis požymis gana logiškas vertinant tai, jog pati bet kokios veiklos idėja – pajamų ar kitokios finansinės naudos gavimas. Atsižvelgiant į tai, teismas visais atvejais turi įsitikinti, jog šis požymis yra tenkinamas. Pavyzdžiui, vienoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje, kurioje buvo spręstas klausimas dėl neteisėto vertimosi odontologo veikla, teismas padarė išvadą, jog pajamos gautos iš odontologo veiklos buvo pagrindinis pajamų šaltinis, atsižvelgiant į tai, jog asmuo niekur kitur nedirbo, o šiai veiklai vykdyti įsisteigė stomatologijos kabinetą.¹⁷⁵ Kitoje byloje dėl neteisėto vertimosi finansine veikla teismas analogišką išvadą padarė, atsižvelgęs į tai, jog asmuo vykdė paskolų teikimo fiziniams asmenims veiklą apie 16 metų, oficialiai per šį laikotarpį dirbo tik 3 mėnesius, kelis kartus buvo registruotas darbo biržoje, paskolas išduodavo pašaliniais asmenimis ir išrašant paskolos sumą viršijančius vekselius.¹⁷⁶ Tam tikrais atvejais iš nusikalstamos veikos gaunamos pajamos nėra vienintelis pajamų šaltinis, todėl teismas iš esmės vertina kokią procentinę dalį sudaro iš nusikalstamos veikos gaunamos pajamos. Pavyzdžiui, vienoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nagrinėtoje byloje dėl neteisėtos retransliavimo veiklos teismas sprendė, jog iš nusikalstamos veikos gaunamos pajamos turi būti kvalifikuojamos kaip papildomos pajamos, kadangi jos kasmet sudarė apie 58 proc. gaunamų pajamų, kas sudarė reikšmingą gaunamų pajamų sumą. Be to teismas atkreipė dėmesį į išrašytas sąskaitas faktūras, kurios teismo požiūriu liudijo įstaigos siekį ir toliau gauti pajamas iš šios veiklos¹⁷⁷.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad išvadą, jog tam tikros pajamos sudarė asmens pagrindines ar papildomas nuolatinės pajamas, teismai ne visada priima motyvuotai.

Štai vienoje iš bylų Lietuvos Aukščiausiasis Teismas sukritikavo žemesnės instancijos teismus nurodydamas, jog nėra priimtina situacija, kuomet nėra vertinama, kokias pajamas galėjo gauti ar gavo asmuo iš nusikalstamos veikos. Teismas šioje byloje atkreipė

¹⁷³ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. birželio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-347-696/2015“.

¹⁷⁴ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. vasario 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-27-689/2018“.

¹⁷⁵ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. birželio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-347-696/2015“.

¹⁷⁶ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. gegužės 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-165-976/2018“.

¹⁷⁷ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

dėmesį, jog apeliacinės instancijos teismas padarė bendro pobūdžio išvadą, kad tai buvo papildomas pragyvenimo šaltinis, neturėdamas visiškai jokių tai patvirtinančių duomenų, vien pasiremiant kontrabandinių cigarečių pakelių kiekiu ir veiklos laikotarpiu. Teismo požiūriu, nesant duomenų apie asmens gaunamas pajamas realizuojant kontrabandines cigaretes, asmens veiksmai negalėjo būti kvalifikuoti pagal BK 202 straipsnio 1 dalį¹⁷⁸.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje, kaip minėta, laikomasi pozicijos, jog pirmieji du požymiai (veiklos nuolatinumas ir pastovumas, pajamų pobūdis, pagrindinis arba papildomas pragyvenimo šaltinis) turi būti nustatomi kiekvienu konkrečiu atveju. Trečiosios kategorijos požymiai neturi baigtinio sąrašo ir teismų praktikoje šie požymiai dažniausiai apibūdinami kaip žymintys didesnę veikos pavojingumą. Atsižvelgiant į tai, jog tik šie požymiai iš esmės sudaro prielaidas atriboti baudžiamąją ir administracinę atsakomybę, teismų praktikoje laikomasi pozicijos, jog turi būti nustatoma bent vienas toks papildomas požymis¹⁷⁹, o jo nenustačius turėtų būti taikoma ne baudžiamoji, o administracinė atsakomybė¹⁸⁰. Pavyzdžiui, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas sprendė bylą, kurioje asmuo buvo kaltinamas už tai, jog neturėdamas reikiamos licencijos teikė asmens sveikatos priežiūros paslaugas ir už tai gavo pajamų. Šioje byloje teismas pasisakė, jog žemesnės instancijos teismai nepagrįstai taikė baudžiamąją, o ne administracinę atsakomybę: „*nors veikla buvo vykdoma beveik septynerius metus, per šį laikotarpį nustatyti 64 tokios veiklos pasireiškimo atvejai, tačiau byloje nėra duomenų (jų nenurodė ir teismai) apie didesnę D. J. veiklos mastą, parengiamuosius darbus tokiai veiklai vykdyti ir kitas aplinkybes, rodančias šios veiklos versliškumą (ir pavojingumą baudžiamojo įstatymo taikymo prasme)*“.¹⁸¹ Teismo požiūriu, priešingas BK 202 straipsnio ir ANK 127 straipsnio santykio aiškinimas reikštų dirbtinį kriminalizavimą.¹⁸²

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, galime teigti, kad baudžiamoji ir administracinė atsakomybė už neteisėtą vertimąsi ekonomine veikla atribojama „stambaus masto“ ir „versliškumo“ vertinamaisiais kriterijais. Pažymėtina tai, kad versliškumo ir stambaus masto kriterijai baudžiamajame įstatyme nėra tiesiogiai apibrėžti, todėl šių požymių aiškinimas paliekamas teismų praktikai. Sistemaiškai lyginant BK 202 straipsnio ir ANK 127 straipsnio nuostatas stambaus masto kriterijus yra siejamas su administraciniame įstatyme nustatyta

¹⁷⁸ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-455-693/2016“.

¹⁷⁹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

¹⁸⁰ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-102-222/2018“.

¹⁸¹ „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-102-222/2018“.

¹⁸² *Ibid.*

gaunamų pajamų įplaukų ir neįtrauktų į apskaitą prekių verte jei jų dydis neviršija 500 BBND. Taigi baudžiamajai atsakomybei kilti būtina nustatyti, kad apyvarta viršijo šiame administraciniame įstatyme įtvirtintą viršutinę ribą. Teismų praktikos analizė atskleidžia, jog versliškumo požymis nėra informatyviai apibrėžtas ir yra aiškinamas nebaigtiniu sąrašu aplinkybių. Kiekvienu konkrečiu atveju nustatant veikoje esant versliškumo požymį būtina nustatyti ir kitas aplinkybes, rodančias šios veikos pavojingumą, lyginant su administraciniu nusizengimu. Reiktų pastebėti, jog nors būtent nuo šio papildomo požymio ir priklauso baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimas, šis požymis iš esmės remiasi tik vidiniu teismo įsitikinimu, jog veikla yra „labiau pavojinga“ Autorės požiūriu, tokiu būdu formuojamos gana plačios teismų ribos subjektyviai aiškinti „labiau pavojinga“ sąvokos turinį ir sudaro sąlygas nepagrįstai plečiamam baudžiamosios atsakomybės taikymui. Tokios nurodytos aplinkybės, neturėtų būti būdingos teisinės valstybės baudžiamajai teisei, kuri, kaip griežčiausia teisinės atsakomybės forma, turi pasižymėti objektyvumu. Todėl atsižvelgiant į tai įstatymų leidėjas turėtų koreguoti baudžiamąjį įstatymą ir vertinamojo požymio „versliškumas“ atsisakyti.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Magistro baigiamajame darbe išanalizavus mokesčių slėpimo sampratą ir teisinį reguliavimą, takoskyrą tarp kitų mokestinės naštos mažinimo kategorijų bei baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo kriterijus įstatymuose ir teismų praktikoje, formuluotinos šios išvados :

1. Mokestinių teisinių santykių kontekste mokesčių slėpimas laikomas pavojingiausiu mokesčių srities pažeidimu, iškreipiančiu valstybės finansų sistemos stabilumą, todėl šis socialiai žalingas reiškinys yra deleguotas baudžiamosios ir administracinės teisės reguliavimo sričiai.

2. Mokesčių slėpimo koncepcija grindžiama neteisėtų priemonių naudojimu, vieninteliu tikslu – gauti mokestinės naudos. Mokesčių slėpimo esmė yra panaudojant apgaulę, nuslėpti mokesčių bazę nuo kurios priklauso teisingas mokesčių mokėtojų apmokestinimas, todėl normos kriminalizuojančios šį reiškinį pirmiausiai įtvirtintos BK 220 ir BK 221 straipsniuose, reglamentuojančiuose baudžiamąją atsakomybę už neteisėtų duomenų apie pajamas, pelną, turtą pateikimą ar tokių duomenų nepateikimą valstybės įgaliotoms institucijoms. Nepaisant to, kad šiomis normomis yra kriminalizuojamas mokesčių slėpimas straipsnių dispozicijose yra įtvirtinta mokesčių vengimo sąvoka, kuri nėra pripažįstama nusikalstama taip nesilaikant mokesčių teisėje priimto mokestinių pažeidimų kategorijų klasifikavimo.

3. Esminis kriterijus, kuriuo vadovaujantis mokesčių slėpimas atribojimas nuo nenusikalstamo mokesčio vengimo yra panaudotos apgaulės esmingumas, lemiantis mokesčių administratoriaus negalimumą kontroliuoti mokesčių mokėtojų pareigos vykdymą ir nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastinėmis MAĮ teisinėmis priemonėmis. Mokesčių slėpimo atveju, priešingai nei mokesčio vengimo, atliktos transakcijos panaudojant apgaulę yra tikslingai nukreiptos į mokesčio bazės nuslėpimą, dėl kurių mokesčių administratorius negali identifikuoti tikrųjų teisiškai reikšmingų aplinkybių su kuriomis siejamas mokesčių mokėtojų apmokestinimas. Todėl vien tai, kad apgaulė panaudota sudarant sandorius ar atliekant ūkines operacijas, tačiau esmingai neturi įtakos mokesčių administratoriui nustatyti mokestinės bazės įprastinėmis MAĮ teisinėmis priemonėmis tokie mokesčių mokėtojų veiksmai negali būti pripažįstami, kaip mokesčių slėpimas.

4. Mokestinuose teisiniuose santykiuose baudžiamoji atsakomybė turi būti taikoma kaip *ultima ratio* ir tik tais atvejais, kuomet mokestinėmis teisinėmis priemonėmis mokestinių pažeidimų atskleidimas ir tyrimas yra apsunkintas ar neįmanomas. Pabrėžtina mintis ta, kad nepateisinama praktika plečiamam baudžiamosios teisės skverbimuisi į mokesčių sritį kriminalizuojant mokesčių vengimo atvejus. Baudžiamoji teisė mokesčių srityje turi būti griežtai apribota savo jurisdikcijos ir taikoma tik identifikavus mokesčių slėpimą.

5. Mokesčių teisės normos, reguliuojančios mokestinių prievolių vykdymo tvarką ir jų nevykdymo teises pasekmes, yra bendro pobūdžio visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, todėl mokestinė atsakomybė (baudos) gali būti taikoma ir mokesčių slėpimo atveju. Tačiau kaip reglamentavimo trūkumas pastebima tai, kad MAĮ nuostatose nėra įtvirtinta mokestinės ir baudžiamosios ar administracinės atsakomybės kolizijos sprendimo taisyklių identifikavus mokesčių slėpimo požymių turinčią veiką. Šiame kontekste pabrėžtina, kad mokestinės baudos pagal savo pobūdį pripažįstamos „baudžiamosiomis“, todėl asmenų pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir nubaudimas pripažįstamas kaip principo *non bis in idem* pažeidimas. Teismų praktikoje išryškėję teisinio reglamentavimo trūkumai sąlygoja ne tik asmens teisės nebūti du kartus baudžiamam už tą patį pažeidimą, tačiau neigiamų aspektų kelia ir tai, kad teismai, siekdami išvengti *non bis in idem* principo pažeidimo, baudžiamąją bylą nutraukia, kas sudaro prielaidas asmenims išvengti adekvačios ir proporcingos atsakomybės už padarytą mokestinį pažeidimą.

6. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą bei deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą valstybės įgaliotoms institucijoms atribojimo kriterijus įstatymuose įtvirtintas siekiamų nuslėpti (išvengti) mokesčių 100 MGL dydžiu. Pagrindas baudžiamajai atsakomybei kilti už mokesčių slėpimą atsiranda tik tuo atveju, jeigu nuslėpti mokesčiai viršija 100 MGL dydį, o jo nenustačius neteisėti mokesčių mokėtojų veiksmai kvalifikuotini pagal ANK 187 straipsnio atitinkamą dalį. Baigiamajame darbe pabrėžiama mintis, kad dėl mokesčių slėpimo specifiškumo ir jam būdingo tęstinumo baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus išreikštas 100 MGL dydžiu susidaro pakankamai greitai, todėl tai gali sudaryti sąlygas daugeliu atveju prieš asmenis pradėti baudžiamąjį persekiojimą, eliminuojant administracinės atsakomybės taikymo galimybes. Dėl šios priežasties racionaliausias kelias to išvengti būtų, baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijų didinti iki 200 MGL dydžio.

7. Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo kriterijai už neteisėtą vertinamąsi ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla, baudžiamajame įstatyme įtvirtinti vertinamaisiais stambaus masto ir versliškumo, požymiais. BK 202 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas stambaus masto kriterijus yra siejamas su ANK 127 straipsnyje nustatyta gaunamų pajamų įplaukų ir į apskaitą neįtrauktų prekių verte jei jų dydis neviršija 500 BBND, todėl baudžiamajai atsakomybei kilti būtina nustatyti, kad apyvarta viršijo administraciniame įstatyme nustatytą ribą. Vertinamasis požymis versliškumas teismų praktikoje nėra informatyviai apibrėžtas ir aiškinamas nebaigtiniu sąrašu aplinkybių. Teismų praktikos analizė atskleidė, kad kiekvienu konkrečiu atveju, nustatant veikoje esant versliškumo požymį, būtina nustatyti ir kitas aplinkybes, rodančias didesnę veikos pavojingumą, lyginant su administraciniu nusižengimu. Autorės požiūriu tokių būdų formuojamos gana plačios teismų ribos subjektyviai aiškinti „labiau pavojinga“ sąvokos turinį, o tai sudaro sąlygas nepagrįstai plečiamam baudžiamosios atsakomybės taikymui ir dirbtiniam veikų kriminalizavimui. Todėl, atsižvelgiant į šias aplinkybes, siūloma koreguoti BK 202 straipsnio 1 dalies nuostatas, ir vertinamąjį požymį versliškumas panaikinti.

8. Sistemine BK 222 ir BK 223 straipsnių, reglamentuojančių baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą, ir ANK 205 straipsnio analizė atskleidė, kad skiriamoji riba tarp baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už šias veikas yra baudžiamajame įstatyme nustatyti vertinamieji padariniai - negalėjimas visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ar struktūros, kurie įstatyme suformuluoti itin abstrakčiai ir neinformatyviai. Teismų praktikoje išryškėję teisinio reglamentavimo trūkumai sukuria sąlygas kriminalizuoti mažesnio pavojingumo veikas, lyginant su administraciniu nusižengimu, kadangi teismas vienu atveju tą patį pažeidimų kiekį gali vertinti kaip pakankamą konstatuojant, kad baudžiamajame įstatyme padariniai kilo. Dėl šios priežasties, siekiant sudaryti tinkamas sąlygas atriboti baudžiamąją ir administracinę atsakomybę už apgaulingą ir aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą būtų : koreguoti ANK 205 straipsnio 5 ir 7 dalies nuostatas, įtvirtinant administracinės atsakomybės taikymo ribą, jeigu dėl to nesumokoma/nuslepama mokesčių neviršijančių 200 BBND. Analogiškai turėtų būti koreguojama ir ANK 205 straipsnio 5 dalis. Taip pat pakeisti BK 222 straipsnio ir BK 223 straipsnio dispozicijas atsisakant vertinamųjų padarinių – „jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“, o baudžiamumo kriterijų sieti su nesumokėtų/nuslėptų mokesčių dydžiais, viršijančiais ANK 205 straipsnio 5 ir 7 dalyse įtvirtintą 200 BBND ribą.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai

1. „Lietuvos Respublikos Konstitucija“, *Valstybės žinios* 33,1014 (1992)
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *Valstybės žinios* 63, 2243 (2004).
3. „Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas“, *Valstybės žinios* 89, 2741 (2000).
4. „Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas“, TAR (2017-10-19 Nr. XIIP-273(2)).
5. „Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas“, TAR (2017-01-04Nr. XIIP-273).
6. „Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas“, TAR 11216 (2015).
7. „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *Valstybės žinios* 99, 3515 (2001).
8. „Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas“, *Valstybės žinios* 74, 2262 (2000).
9. „Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsnių įstatymo projektas“, TAR (2018-06-30), Nr.10972.
10. „Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo Nr.772“, Europos Sąjungos oficialusis leidinys, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A32012H0772>
11. „Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos, iš dalies pakeistos protokolu Nr. 11, su papildomais protokolais Nr. 1, 4, 6 ir 7“, *Valstybės žinios* 96, 3016(2000),
12. „Europos Sąjungos pagrindinių teisių chartija“, *Europos Sąjungos oficialusis leidinys* 326 (2012) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=celex%3A12012P%2FTXT>

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencija

13. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio antrosios dalies 1 punkto, 56 straipsnio ketvirtosios dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio trečiosios dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai Byloje Nr. 16/96, *Valstybės žinios* 67, 1696 (1997).
14. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 40 straipsnio pripažinimo netekusiu galios ir 251 straipsnio pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo

įstatymo 27 straipsnio 5 dalies, 50 straipsnio 3 ir 9 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000“, TAR.

15. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 189¹ straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr. 14/2015-1/2016-2/2016-14/201615/2016“,TAR.

16. „Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2009 m. birželio 8 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 20 straipsnio 1, 2,3 dalių (2000 m. Rugsėjo 26d. redakcija), 20 straipsnio 5 dalies (2004 m . liepos 5d. redakcija), 43 straipsnio 4 dalies (2000 m. rugsėjo 26 d. redakcija) atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai byloje Nr.34/2008-36/2008-40/2008-1/2009-4/2009-5/2009-6/2009-7/2009-9/2009-12/2009-13/2009-14/2009-17/2009-18/2009-19/2009-20/2009-22/2009“, TAR.

Europos Žmogaus Teisių Teismo Praktika

17. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2015 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Kiiver prieš Suomiją pareiškimo Nr. 53753/12“.

18. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. rugpjūčio 20 d. sprendimas byloje Ruotsalainen prieš Suomiją pareiškimo Nr. 13079/03“

19. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. lapkričio 27 d. sprendimas byloje Lucky Dev prieš Švediją pareiškimo Nr. 7356/10“.

20. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 1976 m. lapkričio 23 d. sprendimas byloje Engel ir kt. prieš Olandiją pareiškimo Nr. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72“.

21. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2014 m. gegužės 20 d. sprendimas byloje Glantz prieš Suomiją pareiškimo Nr.37394/11“.

22. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2015 m. sausio 27 d. sprendimas byloje Robert Alasippola prieš Suomiją pareiškimo Nr. 49509/12“.

23. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2004 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje Falkner prieš Austriją pareiškimo Nr. 6072/02“.

24. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2009 m. vasario 10 d. sprendimas byloje Zolotukhin prieš Rusiją pareiškimo Nr. 14939/0379“.

25. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2016 m. lapkričio 15 d. sprendimas byloje A ir B prieš Norvegiją, pareiškimo Nr. 24130/11 ir 29758/11“.

26. „Europos Žmogaus Teisių Teismo 2017 m. gegužės 18 d. sprendimas byloje Johannesson ir kiti prieš Islandiją, pareiškimo Nr. 22007/11“.

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktika

27. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2013 m. gegužės 7d. sprendimas Åkerberg Fransson prieš Švediją pareiškimo Nr.C-617/10
28. „Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2018 m. kovo 20 d. sprendimas byloje Menci prieš Italija pareiškimo Nr. C-524/15“.

Lietuvos teismų praktika

29. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-183-648/2017“.
30. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. lapkričio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-P-100-222/2015“.
31. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2007m. lapkričio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-686/2007“.
32. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. balandžio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-226/2014“.
33. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2010 m. birželio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-335/2010 “.
34. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2011 m. gegužės 31 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-274/2011 “.
35. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2011 m. gruodžio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-471/2011“.
36. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-26-788/2017“.
37. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-7-86-303/2018”.
38. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-16/2014“.
39. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-308-697/2016“.
40. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-365-976/2015“.
41. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-273-693/2017“.

42. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2005 m. spalio 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-476/2005“.
43. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. kovo 18 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-179/2014“.
44. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2018 m. birželio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-365-976/2015“.
45. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų plenarinės sesijos 2012 m. gegužės 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-78/2012”.
46. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015“.
47. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. balandžio 22d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-189/2014“.
48. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015“.
49. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-7-304-976/2016“.
50. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr.2K-587/2014“.
51. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-273-693/2017“.
52. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gegužės 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-71-976/2017“.
53. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.
54. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2009 m. spalio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-305/2009 “.
55. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 26 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-227-719/2018“.
56. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-273-693/2017“.
57. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. birželio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-144-788/2017“.
58. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. vasario 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-11-648/2018“.

59. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. balandžio 14. d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-3-3/2015“.
60. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.
61. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.
62. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. balandžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-159/2014“.
63. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-277-696/2017“.
64. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-277-696/2017“.
65. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-303/2017“.
66. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017“.
67. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“.
68. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017“.
69. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“.
70. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“.
71. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017“.
72. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. kovo 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-68-222/2018“.
73. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018“.
74. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. balandžio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-130-976/2018“.
75. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

76. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2013 m. vasario 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-58/2013“.
77. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. sausio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-148/2015“.
78. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-515/2014“.
79. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.
80. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-303-507/2016“.
81. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-515/2014“.
82. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. sausio 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-148/2015“.
83. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. gegužės 5 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-240-696/2015“.
84. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.
85. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. spalio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-303-507/2016“.
86. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. birželio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-347-696/2015“.
87. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. vasario 6 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-27-689/2018“.
88. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2015 m. birželio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-347-696/2015“.
89. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. gegužės 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-165-976/2018“.
90. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.
91. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-455-693/2016“.
92. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. birželio 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-262-697/2016“.

93. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. birželio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-102-222/2018“.
94. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegijos 1999 m. kovo 17 d. nutartis civilinėje byloje Nr.3K-3-31/1999“.
95. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2017 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A- 467-602/2017“.
96. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-776-575/2018“.
97. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-367-602/2018“.
98. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2016 m. gegužės 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P-40-602/2016“.
99. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-877-438/2018“.
100. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. liepos 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-4270-602/2018“.
101. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. gegužės 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-602/2018“.
102. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2017 m. balandžio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-488-556/2017“.
103. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2016 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-835-556/2016“.
104. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2017 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-848-602/2017“.
105. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-258-438/2018“.
106. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. balandžio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-713-556/2018“.
107. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018 m. kovo 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-238-438/2018“.
108. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2016 m. birželio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-581-602/2016“.
109. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2012 m. gruodžio 10d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-2698/2012“.

110. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1431/2010“.
111. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2014 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-154/2014“.
112. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2011 m. gegužės 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N-444-804/2011“.
113. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011“.
114. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2018m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-636-442/2018“.
115. „Lietuvos Vyriausiojo Administracinio Teismo teisėjų kolegijos 2015m. rugsėjo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-434-438/2015“.
116. „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2016 m. balandžio 5 d. sprendimas Nr. S-68 (7-298/2015)“.
117. „Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos vyriausybės 2016 m. balandžio 5 d. sprendimas Nr. S-68 (7-298/2015)“.

Specialioji literatūra

118. Fedosiuk Oleg , „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“, *Teisės apžvalga* 2, 16 (2017).
119. Paulauskas Andrius , „Mokesčių vengimo sąvoką, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu“, *Viešoji politika ir administravimas* 15 (2006).
120. Kuncevičius Gytis, „ Apgaulingas apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė“, *Jurisprudencija* 1, 91 (2007).
121. Vasiliauskas Vitas, „Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba “ Optimizuoti ar vengti?“, *Apskaitos ir mokesčių apžvalga* 5 (2005).
122. Morse Matthew, „Effects of Tax Evasion in the United States“, *University at Albany, State University of New York* ((2015)).
123. Cornelia Emilia, „Tax evasion between fraud and optimization“, *University of Bucharest* (2017).
124. Law Jonathan Law ir A. Martin Elizabeth, *Oxford dictionary of Law* (Jungtinė Karalystė: Oksfordo universitetas, 2008).
125. Shama Priyesh ir Dang Siddharth , „Myth and reality of the imbricating concepts of tax avoidance and evasion“ , *Journal of Accounting and Taxation* 3, 3 (2011).

126. Fedosiuk Oleg , „Baudžiamoji atsakomybė už vertimąsi neteisėta komercine, ūkine, finansine ar profesine veikla: optimalių kriterijų beiėškant“, *Jurisprudencija* 20, 1 (2013).
127. Marcijonas Antanas Marcijonas ir Sudavičius Bronius, *Mokesčių teisė* (Vilnius: Teisinės informacijos centras 2003) .
128. Senkus Kastytis Senkus ir Mačiulis Danut , „ Aplaidžiai ir apgaulingai tvarkomos apskaitos analizė Lietuvoje“, *Apskaitos ir finansų mokslas ir studijos: problemos ir perspektyvos* 1, 9 (2014).
129. Makutėnas Valdemaras Makutėnas ir Krikštonaitienė Danutė, „Mokesčių optimizavimo galimybių modeliavimas verslo įmonėse“, *Managment theory and studies for rural business and infrastructure development* 3 (2017).
130. Fedosiuk Oleg, „Sukčiavimas pridėtinės vertės mokesčio srityje: samprata ir kvalifikavimo pagrindai“ *Jurisprudencija* 4,122 (2010).
131. Fedosiuk Oleg, „Dirbtinis kriminalizavimas kaip teisinės praktikos patologija“ *Baudžiamoji justicija ir verslas* (Vilnus: Mykolo Romerio Universitetas, 2016).

ANOTACIJA

Baigiamajame magistro darbe yra analizuojamas mokesčių slėpimo teisinis reguliavimas, normų kriminalizuojančių šį reiškinį įtvirtinimas baudžiamajame kodekse bei baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo už mokesčių slėpimo probleminiai aspektai įstatymuose ir teisminėje praktikoje. Pirmoje darbo dalyje atskleidžiama mokesčių slėpimo samprata bei šio reiškinio atribojimas nuo mokesčių optimizavimo ir mokesčių vengimo. Antroje darbo dalyje analizuojama dvigubo baudimo problematika mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės sankirtoje, taip pat apžvelgiama naujausia Europos Žmogaus Teisių Teismo ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudencija šiuo klausimu. Trečioje darbo dalyje analizuojami administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo kriterijai, atskleidžiant jų problematiką įstatyminiame reglamentavime bei teismų praktikoje.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių slėpimas, mokesčių vengimas, neteisingų duomenų apie pajamas pelną ar turtą pateikimas, neteisėtas vertimasis ekonomine veikla, apgaulingas apskaitos tvarkymas, muitinių procedūrų pažeidimai.

ANNOTATION

The master's thesis examines the legal regulation of tax evasion, consolidation of the norms criminalising this phenomenon in the Criminal Code, and the problematic aspects in distinguishing between criminal and administrative liabilities for tax evasion in the laws and case-law. The first part of the thesis reveals the concept of tax evasion and the criteria for separation from tax optimization and tax avoidance. The second part examines the issue of double-punishment in the intersection of fiscal and criminal liabilities, as well as it reviews the recent jurisprudence on this issue provided for by the European Court of Human Rights and the Court of Justice of the European Union. The third part of the thesis analyses the criteria for distinguishing between administrative and criminal liabilities for tax evasion by revealing their problems in the statutory regulation and case-law.

Keywords: tax evasion, tax avoidance, the submission of the incorrect data on income or property, illegal pursuit of economic activity, fraudulent accounting, breach of customs procedures.

SANTRAUKA

Neteisėti mokesčių mokėtojų veiksmai, kuriais pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai yra teisinės atsakomybės, kuria taikomos atitinkamos valstybės poveikio priemonės pagrindas. Mokesčių teisėje šie pažeidimai, atsižvelgiant į jų pobūdį ir mastą, yra diferencijuoti, išskiriant mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą. Mokestinių teisinių santykių kontekste mokesčių slėpimas suprantamas kaip pavojingiausias mokesčių srities pažeidimas, todėl Lietuvos teisinėje sistemoje už šią veiką numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Magistro baigiamajame darbe pabrėžtina tai, kad baudžiamas turi būti tik mokesčių slėpimas. Todėl svarbu tampa teisingai suvokti mokesčių slėpimo esmę bei sugebėti identifikuoti šį reiškinį, atskiriant nuo nenusikalstamo mokesčių vengimo, kuriam taikomos mokesčių administravimo įstatyme numatytos priemonės. Praktikoje šis klausimas yra probleminis, kadangi aiškių mokesčių slėpimo ir mokesčių vengimo atribojimų kriterijų įstatymuose nenustatyta, o tai gali sąlygoti dirbtinai kriminalizuojamus mokesčių vengimo atvejus. Analizuojant teisinį reguliavimą taip pat susiduriame su administracinės ir baudžiamosios atsakomybės atribojimo už mokesčių slėpimą problemomis, kadangi įstatymuose nėra suformuluotų aiškių kriterijų, leidžiančių atskirti, kada asmenims taikoma administracinė, o kada baudžiamoji atsakomybė. Tai pasakytina apie normas, įtvirtinančias vertinamuosius administracinės ir baudžiamosios atsakomybės atribojimo kriterijus, kurių suvokimas ir aiškinimas teisminėje praktikoje yra nenuoseklus ir skirtingas. Šio darbo tikslas yra, vadovaujantis įstatymo nuostatomis bei teismų praktika, sistemiškai išanalizuoti ir įvertinti mokesčių slėpimo teisinį reguliavimą bei atskleisti mokesčių slėpimo sampratą ir požymius atribojimo nuo mokesčių vengimo kontekste. Taip pat atskleisti vyraujančią baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo problematiką bei kokiais kriterijais siūlytina vadovautis siekiant atriboti šias atsakomybes. Atliktas tyrimas atskleidė, kad esminis kriterijus, kuriuo vadovaujantis atribojamas mokesčių slėpimas nuo mokesčių vengimo yra panaudotos apgaulės esmingumas, lemiantis mokesčių administratoriaus negalimumą nustatyti mokesčių bazės įprastinėmis mokesčių administravimo įstatyme nustatytomis priemonėmis. Taip pat tyrimo metu nustatyta, kad vertinamasi kriterijus „versliškumas“ įtvirtintas BK 202 straipsnyje reglamentuojančiame baudžiamąją atsakomybę už neteisėtą vertimąsi ekonomine veikla yra abstrakti sąvoka ir gali būti interpretuojama įvairiai, todėl tai sudaro sąlygas nepagrįstai plečiamam baudžiamosios atsakomybės taikymui. Tuo tarpu BK 222 ir 223 straipsniuose reglamentuojantiems baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą ir aplaidų apskaitos tvarkymą, įtvirtinti vertinamieji kriterijai išreikšti negalėjimu visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos ekonominių rodiklių, nerodo didesnio veikos pavojingumo lyginant su analogišku

administraciniu nusižengimu. Todėl įvertinus šiuos aspektus įstatymų leidėjas turėtų koreguoti baudžiamąjį įstatymą ir šių vertinamųjų kriterijų atsisakyti, o baudžiamosios atsakomybės atsiradimo ribą nustatyti siekiamais išvengti (nuslėpti) mokesčių dydžiais.

SUMMARY

Unlawful actions of taxpayers which are in breach of the requirements of the Tax Law is the legal liability and basis on which the relevant state effect measures are applied. In the Tax Law, these infringements are differentiated according to their nature and scope by distinguishing tax avoidance and tax evasion. In the context of tax legal relations, tax evasion is understood as the most dangerous violation in the tax area, and thus the Lithuanian law system provides for administrative and criminal liability for such actions. The master's thesis highlights the fact that punishment must be limited to tax evasion. It is therefore essential to understand correctly the essence of tax evasion and to be able to identify this phenomenon by distinguishing it from tax avoidance that is subject to the measures provided by the Law on Tax Administration. In practice, this issue is problematic since there are no clear criteria for distinguishing between tax evasion and tax avoidance in the legislation which may lead to artificially criminalised cases of tax evasion. The analysis of legal regulation also concerns the problem of distinguishing between administrative and criminal penalties for tax evasion, since the laws do not establish clear criteria for determining where persons are subject to administrative or criminal prosecution. This is the case with the norms which consolidate the rules on administrative and criminal liability, the perception and interpretation of which is inconsistent and different in the judicial practice. The aim of this thesis is to analyse systematically the legal regulation of tax evasion in accordance with the provisions of the law and the case-law, and to reveal the concept of tax evasion and characteristics, as well as the distinctive character of tax evasion in relation to tax avoidance. In addition to this, the thesis reveals the prevailing problems of distinguishing between criminal and administrative liability for tax evasion, and what criteria are to be proposed for the delimitation of these liabilities. The research carried out revealed that the essential criterion for distinguishing between tax evasion and tax avoidance is the used fraud, which determines the impossibility for the tax authority to establish the tax base by normal measures provided for in the Law on Tax Administration. The research also revealed that the criterion of "entrepreneurship" which is enshrined in Article 202 of the CC providing for criminal liability for unlawful pursuit of economic activity is an abstract concept and can be interpreted in different ways, therefore it creates conditions for an unjustified extension of criminal liability. Meanwhile, in Articles 222 and 223 of the CC providing for criminal liability for fraudulent and negligent accounting, the established criteria are based on the inability to fully or partially determine the indicators of the person's economic activity, and they do not indicate the increased risk of the activity in comparison with analogous administrative offences. Therefore, the assessment of these aspects would result in the legislator to correct the criminal law and to

abandon these evaluative criteria, and to set the threshold for criminal liability by determining the amounts of tax avoided (evaded).

Nr.1SN-10

PATVIRTINIMAS APIE ATLIKTO DARBO SAVARANKIŠKUMĄ

20 - -
Vilnius

Aš, Mykolo Romerio universiteto (toliau – Universitetas),

(fakulteto/instituto, programos pavadinimas)

Studentas (-ė) _____,
(vardas, pavardė)

patvirtinu, kad šis rašto darbas / bakalauro / magistro baigiamasis darbas

„_____“
_____“:

1. Yra atliktas savarankiškai ir sąžiningai;
2. Nebuvo pristatytas ir gintas kitoje mokslo įstaigoje Lietuvoje ar užsienyje;
3. Yra parašytas remiantis akademinio rašymo principais ir susipažinus su rašto darbų metodiniais nurodymais.

Man žinoma, kad už sąžiningos konkurencijos principo pažeidimą – plagijavimą studentas gali būti šalinamas iš Universiteto kaip už akademinės etikos pažeidimą.

(parašas)

(vardas, pavardė)