

Vilniaus universitetas
Teisės fakultetas
Viešosios teisės katedra

Raimondos Bingelytės
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas
Minimalūs patikimo mokesčių mokėtojo kriterijai

Vadovas: Lekt. Dr. Agnė Petkevičiūtė
Recenzentas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis

Vilnius
2020

TURINYS

IVADAS	2
1. Priežastys, lėmusios naujo instituto atsiradimą	5
2. Pasekmės, kylančios dėl minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų neatitikimo	7
2.1. Ribojami viešieji pirkimai	7
2.2. Paramos gavėjo statuso netekimas	12
3. Minimalūs patikimo mokesčių mokėtojo kriterijai	16
3.1. Mokesčių įstatymų laikymasis	16
3.2. Nelegalaus darbo požymių nebuvimas.....	23
3.3. Teistumo nebuvimas	28
3.4. Tam tikrų administracinių nusižengimų nebuvimas	33
IŠVADOS.....	38
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	39
SANTRAUKA	43
SUMMARY	44

IVADAS

Temos aktualumas ir problematiškumas. Lietuvos Respublikos Konstitucijoje¹ įtvirtinta pareiga mokėti mokesčius. Mokesčiai sudaro didžiąją dalį valstybės biudžeto, todėl sąžiningas jų mokėjimas užtikrina tinkamą valstybės funkcionavimą ir finansų sistemos stabilumą. Nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, ribojamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas².

Minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų įvedimas yra naujas institutas Lietuvos mokesčių sistemoje. Šie kriterijai įtvirtinti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje³. Iki 2019 m. sausio 1 d. mokesčių mokėtojai nebuvo skirstomi į patikimus ir nepatikimus pagal tai, kaip jie vykdo mokestines prievoles.

Patekus į nepatikimo mokesčių mokėtojo kategoriją galima susidurti su rimtais ūkinės veiklos apribojimais. Vieni iš esminių nepatogumų yra viešųjų pirkimų ribojimas ir paramos gavėjo statuso netekimas. Patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimą lemia 4 grupės pažeidimų: tam tikri mokesčių, darbo, administracinės ir baudžiamosios teisės pažeidimai. Už tris teisei priešingų veikų grupes t. y. tam tikrus mokesčių, darbo bei baudžiamosios teisės pažeidimus patikimumo netenkama net trims metams, tačiau bausmės už šiuos pažeidimus nėra vienodos. Už mokestinius pažeidimus gali būti skirta bauda, už nelegalų darbą gali būti taikoma tiek administracinė, tiek baudžiamoji atsakomybė, o už nusikalstamas veikas gali būti skiriama laisvės atėmimo bausmė. Galima daryti prielaidą, kad už skirtingas grupes pažeidimų turėtų būti nustatyti skirtingi terminai, kuriems asmuo gali būti laikomas nepatikimu. Magistro darbe detalios analizuojamos teisei priešingų veikų, kurių padarymas lemia patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimą, pavojingumas. Diskutuotina, ar visi į sąrašą įtraukti pažeidimai yra proporcingi neigiamoms pasekmėms, kurias patirtų asmuo.

Pirmoje magistro darbo dalyje yra analizuojamos priežastys, lėmusios naujo instituto atsiradimą. Priežasčių atskleidimas yra naudingas, kadangi tai parodo, kodėl yra reikalingas mokesčių mokėtojų diferencijavimas.

¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014.

² 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“, Nr. 16/96.

³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, nr. 63-2243.

Antroji magistro dalis yra skirta pasekmių, kylančių dėl minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų neatitikimo, aptarimui. Atsižvelgiant į darbo apimtį, darbe analizuojamos esminės neigiamos pasekmės, t. y. aptariama dalyvavimo viešuosiuose pirkimuose bei paramos gavėjo statuso nauda mokesčių mokėtojams bei žala, padaroma verslui, netekus šių teisių.

Trečiojoje magistro darbo dalyje yra aptariami teisės pažeidimai, kurie lemia patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimą. Dėmesys skiriamas skirtingų veikų lyginimui proporcingumo atžvilgiu: ar už skirtingų veikų padarymą gali būti taikomos vienodos neigiamos pasekmės.

Darbo originalumas. Patikimo mokesčių mokėtojo institutas yra naujovė Lietuvoje, todėl svarbu išsiaiškinti jo teikiamus privalumus ir trūkumus, taip pat išanalizuoti, ar reglamentavimas yra tinkamas bei pasiūlyti kaip jį tobulinti. Analizuojant mokslinius teisinius straipsnius, vadovėlius, pažymėtina, kad mokesčių mokėtojų diferencijavimas į patikimus ir nepatikimus, dar nebuvo plačiai atskleistas. Šiame darbe siekiama ne tik aprašyti teisei priešingų veikų pavojingumą ir įtaką mokesčių ir finansų sistemai, bet ir įvertinti proporciją tarp netinkamai vykdomų prievolių ir pasekmių, kilsiančių pripažinus mokesčių mokėtoją nepatikimu.

Darbo tikslas. Šio darbo tikslas yra išsiaiškinti ar pažeidimų sunkumas proporcingas pasekmėms.

Darbo uždaviniai. Siekiant darbe išsikelto tikslo, keliami šie uždaviniai:

- 1) Atskleisti priežastis, lėmusias naujo instituto atsiradimą;
- 2) Pateikti pasekmių, kilsiančių neatitikus minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, analizę;
- 3) Išnagrinėti pašalinimo iš viešųjų pirkimų procedūros pasekmes;
- 4) Pateikti paramos gavėjo statuso netekimo įtaką mokesčių mokėtojui;
- 5) Išnagrinėti Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje numatytų veikų, lemiančių mokesčių mokėtojo patikimumo praradimą, sąrašą;
- 6) Pateikti minimalių patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimo kriterijų analizę ir vertinimą.

Darbo objektas. Šio magistro darbo objektas yra esminės neigiamos pasekmės t. y. viešųjų pirkimų ribojimai ir paramos gavėjo statuso netekimas, bei jas lemiantys pažeidimai.

Tyrimo metodai. Šiame darbe, norint pasiekti išsikeltą darbo tikslą bei įvykdyti keliamus darbo uždavinius yra vadovaujamasi keliais metodais. Vadovaujantis sisteminiu ir lyginamuoju metodais yra tiriami pažeidimai skirtingose teisės šakose, taip pat atskleidžiant patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų svarbą, kuriant valstybės mokesčių sistemą. Siekiant tinkamai atskleisti darbo temą, aprašomasis metodas naudojamas skirtingų pažeidimų sampratai išdėstyti bei nustatant sankcijų proporcingumą padarytoms veikoms.

Šaltiniai. Magistro darbo tikslą ir uždavinius siekiama įgyvendinti analizuojant pagrindinį mokestinius teisinius santykius reguliuojantį teisės aktą – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą⁴. Siekiant išsamiau atskleisti minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus, vadovautasi ne tik Mokesčių administravimo įstatymu, tačiau ir specialiąja literatūra: Sudavičiaus B., Medelienės A., Abramavičiaus A., Smalensko G. ir kitų autorių vadovėliais ir moksliniais straipsniais.

⁴ *Ibid.*

1. Priežastys, lėmusios naujo instituto atsiradimą

Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos⁵, įtvirtinančios Lietuvos Respublikos biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčio mokėtojai nustatyta pinigine prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka⁶. Mokesčiai sudaro didžiąją valstybės biudžeto dalį, todėl tik sąžiningai juos mokant yra užtikrinamas tinkamas valstybės funkcionavimas bei užtikrinamas finansų sistemos stabilumas.

Taip pat pažymėtina, kad nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčio mokėtojai – atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai⁷. Įstatymų leidėjas, siekdamas užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą, įvedė naują patikimo mokesčių mokėtojo institutą.

Įstatymo rengėjas nurodė, kad idėja mokesčių mokėtojus diferencijuoti į patikimus ir nepatikimus kilo iš verslo sektoriaus, nes Finansų Ministerijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos susitikimuose su verslo atstovais (asocijuotomis verslo struktūromis), jie ne kartą siūlė skirstyti mokesčių mokėtojus pagal tai, kaip jie vykdo mokesčines prievoles. Konstruojant Mokesčių administravimo įstatymo pataisas, buvo atsižvelgiama į aktualiausius finansų, ekonomikos bei darbo teisės srities pažeidimus. Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio tikslas – siekis sumažinti šešėlinės ekonomikos mastus Lietuvoje, gerinti mokesčių administravimą, taip pat nustatyti proporcingas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus⁸.

Mokesčių administravimo įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo projekto aiškinamajame rašte nurodoma, kad iki šio projekto mokesčių teisėje nebuvo teisės normų

⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės Žinios*, 1992, nr. 33-1014.

⁶ 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“, Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000.

⁷ *Ibid.*

⁸ 2020 m. sausio 8 d. konsultacija elektroninėmis ryšio priemonėmis su Finansų ministerijos Mokesčių politikos departamento Mokesčių ir muitų administravimo skyriaus vyriausiuoju specialistu Egidijumi Vizgirda.

(nustatytų ir praktiškai taikomų kriterijų), kuriomis remiantis būtų galima diferencijuoti mokesčių mokėtojus pagal tai, kaip jie vykdo savo mokestines prievole, ir, priklausomai nuo asmenų klasifikavimo, sudaryti teises prielaidas taikyti diferencijuotą teisinį režimą asmenims, kurie savo mokestines prievole vykdo netinkamai. Dėl šios priežasties tikslinga nustatyti objektyvius ir pagrįstus kriterijus, kuriais remiantis ta mokesčių mokėtojų grupė, kuri netinkamai vykdo savo mokestines prievole, turėtų neigiamų tokios savo veiklos teisinių ir moralinių pasekmių. Siūloma nustatyti, kad asmuo turėtų būti laikomas neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, jeigu jis praeityje yra nubaustas už padarytus reikšmingus ar pakartotinius teisės pažeidimus ir nuobaudos yra įsigaliojusios⁹.

Įstatymų leidėjas, įtvirtindamas naują institutą, siekė užtikrinti sąžiningą mokesčių mokėjimą, apriboti nusižengusiųjų teises.

Mokesčių mokėtojų skirstymas pagal tai, kaip jie vykdo mokestines prievole, yra aktualus verslo sektoriui. Įmonės, sudarydamos sandorius su verslo partneriais, turės galimybę juos įvertinti, ar šie yra patikimi mokesčių mokėtojai. Įmonėms, renkantis verslo partnerius yra svarbu įvertinti, ar jie yra sąžiningi, laiku vykdantys prisiimtus įsipareigojimus, kitu atveju ateityje gali kilti daug nesusipratimų, kurie darys įtaką verslo augimui, bus nenaudingi įmonei. Verslo pradžia reikalingos lėšos, todėl svarbu, kad verslo partneris būtų apsirūpinęs finansiškai, neturėtų skolinių įsipareigojimų, praeityje nebūtų daręs nusikalstamų veikų finansinėje srityje. Dažnai partneriai versle disponuoja lėšomis, gautomis nusikalstamu būdu, todėl ateityje neišvengiamos problemos su teisėsauga, įmonė praranda savo gerą reputaciją, susiduria su sunkumais. Patikimumas yra vienas svarbiausių kriterijų, renkantis verslo partnerius. Kiekviena įmonė siekia bendradarbiavimo, pagrįsto abipusiu pasitikėjimu, tokiu atveju verslas plėtojamas greičiau ir efektyviau.

Įstatymų leidėjas, siekdamas užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius įgyvendinimą, įvedė naują institutą. Mokesčių mokėtojų diferencijavimas į patikimus ir nepatikimus taip pat svarbus verslo sektoriaus subjektams, tinkamai pasirenkant verslo partnerius.

⁹ Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIII P-2208.

2. Pasekmės, kylančios dėl minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų neatitikimo

Asmens pripažinimo neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų pasekmės: 1) informacija apie tai, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, nebus laikoma paslapyje ir ši informacija bus skelbiama mokesčių administratoriaus internetinėje svetainėje; 2) atliekant juridinių asmenų arba individualia veikla užsiimančių fizinių asmenų kontrolės veiksmus, bus taikomi ilgesni senaties terminai; 3) mokesčių mokėtojai, neatitinkantys minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, negalės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose; 4) juridiniai asmenys ir individualia veikla užsiimantys fiziniai asmenys negalės įgyti paramos gavėjo statuso, o tokį jau turintys – šio statuso neteks; 5) įstatymų nustatytais atvejais mokesčių mokėtojams, neatitinkantiems patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, gali būti apribotas licencijų išdavimas (pvz., didmeninės prekybos nefasuotais naftos produktais leidimai stabdomi, kai asmuo, turintis leidimą verstis didmenine prekyba nefasuotais naftos produktais, neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų)¹⁰. Atsižvelgiant į darbo apimtį, darbe analizuojamos esminės neigiamos pasekmės, netekus patikimumo, t. y. aptariama dalyvavimo viešuosiuose pirkimuose bei paramos gavėjo statuso nauda mokesčių mokėtojams bei žala, padaroma verslui, netekus šių teisių.

2.1. Ribojami viešieji pirkimai

Viena iš neigiamų pasekmių, neatitikus patikimo mokesčių mokėtojų kriterijų, yra viešųjų pirkimų ribojimai. Įmonės, pripažintos nepatikimomis, negalės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose ir dėl to jos neišvengs žalos verslui bei įmonės reputacijai.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 46 straipsnis iškelia valstybei reikalavimą reguliuoti šalies ūkinę veiklą taip, kad ši tarnautų tautos gerovei, taip pat saugotų ir užtikrintų sąžiningos konkurencijos laisvę. Šios sritys, t. y. ūkinė veikla ir konkurencijos laisvė joje, tiesiogiai susijusios su viešaisiais pirkimais, todėl minimas Konstitucijos straipsnis įpareigoja valstybines institucijas teisinio reguliavimo būdais taikyti efektyvias

¹⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5> >.

verslo sąlygų gerinimo priemonės viešųjų pirkimų srityje, taip pat užtikrinti pirkimų ekonominį, organizacinį ir teisinį efektyvumą¹¹. Vertinant mokesčių mokėtojo padarytus pažeidimus galima daryti prielaidą, kad nepatikima įmonė ir verslo santykiuose galėtų elgtis nesąžiningai ir nesilaikytų prisiimtų įsipareigojimų. Leidžiant viešuosiuose pirkimuose dalyvauti nepatikimoms įmonėms, būtų sudaroma nesąžininga konkurencija patikimų įmonių atžvilgiu. Lietuvos Aukščiausiasis Teismas taip pat yra pažymėjęs, kad viešųjų pirkimų teisinio reguliavimo tikslai negali būti pasiekti, jei taikant Viešųjų pirkimų įstatymą nebus atsižvelgiama į siekį saugoti ir užtikrinti veiksmingą bei sąžiningą konkurenciją rinkoje¹².

Sąvokoje „viešieji pirkimai“ neatsitiktinai pavartotas terminas „viešas“ – pirkimus vykdo viešas asmuo, o už įsigyjamas prekes (darbus, paslaugas) mokama iš viešųjų finansų (arba moka asmuo, kurio bent dalį pajamų sudaro iš valstybės biudžeto gautos lėšos). Tokia šių pirkimų specifika leidžia daryti prielaidą, kad šis procesas yra (turėtų būti) išskirtinai atviras, skaidrus – kad visiems, kas turi suinteresuotumą, būtų viešai prieinama informacija apie viešųjų pirkimų proceso eigą, rezultatus¹³.

Viešieji pirkimai yra viena iš svarbiausių sričių, kurias kontroliuoja valstybė. Demokratinės valstybės yra atskaitingos visuomenei už tikslingą viešųjų finansų panaudojimą, nes prie šių lėšų kaupimo yra prisidėję visi mokesčių mokėtojai. Viešieji pirkimai yra svarbi valstybės ekonomikos dalis, todėl privalu itin atsakingai reglamentuoti tvarką, pagal kurią būtų užtikrinamas skaidrumas bei sąžiningumas viešųjų pirkimų procedūrose.

Tam, kad būtų užtikrinamas viešųjų pirkimų skaidrumas, svarbu laikytis viešųjų pirkimų principų, tokių kaip lygiateisiškumo, nedikriminavimo, sąžiningumo, tam kad tiekėjai galėtų sąžiningai varžytis dėl pasiūlymo teikimo. Skaidrumo principo reikalavimas verčia įstatymų leidėją didinti reikalavimų perkančiosioms organizacijoms skaičių. Nėra kitokio būdo pasiekti maksimalų procesų skaidrumą – jeigu kuriamas teisinio reguliavimo režimas, palankesnis (paprastesnis, ekonomiškesnis, lankstesnis) perkančiosioms organizacijoms, o ne tiekėjams, skaidrumo principas neabejotinai nukentės. Skaidrumo principas labiausiai aktualus tiekėjams, siekiantiems sąžiningos kovos viešuosiuose

¹¹ KOSMAČAITĖ, V., KUNCEVIČIUS, G. *Viešųjų pirkimų taikant įprastą komercinę praktiką teorinis aspektas*. Vilnius: Jurisprudencija, 2008, 3(105), p. 92.

¹² Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis civilinėje byloje AB „Teo Lt“ v. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarija, Nr. 3K-3-499/2011.

¹³ LASTAUSKIENĖ, G., RUDAUSKIENĖ, R. *Viešųjų pirkimų skaidrumas kaip įstatymų leidėją saistantis principas*. ISSN 1392-1274, TEISĖ 2015 96, p. 73.

pirkimuose, o perkančiosioms organizacijoms skaidrumo didinimas visada reiškia papildomus apsunkinimus¹⁴.

Lietuvos Respublikos viešųjų pirkimų įstatymo (toliau – VPĮ) 46 straipsnio 4 dalies 8 punkte nurodoma, kad perkančioji organizacija pašalina tiekėją iš pirkimo procedūros, jeigu tiekėjas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, nustatytų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 dalyje ir dėl to laikomas padariusiu šiurkštų profesinį pažeidimą. Ši nuostata grindžiama tuo, jog nepatikimu mokesčių mokėtojas tampa tuomet, kai yra padaromi reikšmingi nusikaltimai arba administraciniai nusižengimai, susiję su finansų, ekonomikos, darbo srities pažeidimais, kurie yra aktualiausi mokesčių administravimo srityje. Tokiu atveju įmonė elgiasi neteisėtai valstybės ir jos biudžeto atžvilgiu, todėl leidžiant tokiems subjektams dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, kiltų grėsmė ir verslo sektoriui. Viešuosius pirkimus reglamentuojančių teisės aktų pažeidimai gali trukdyti perkančiosioms organizacijoms laiku ir kokybiškai patenkinti iškilusius poreikius, tinkamai įvykdyti joms skirtus uždavinius, sukelti sunkių ekonominių pasekmių (neracionaliai naudojamos visuomeninių fondų lėšos, sumažėja konkurencija, prarandamas verslininkų pasitikėjimas valstybės institucijomis ir pan.), pakenkti tarptautiniams santykiams (dėl korupcijos apraiškų šalyje krinta valstybės prestižas, prarandama galimų investicijų)¹⁵. Leidžiant viešuosiuose pirkimuose dalyvauti nepatikimoms įmonėms, sumažėtų visuomenės pasitikėjimas valstybe, būtų iškreipiama ir apribojama konkurencija, varžantis dėl geriausio pasiūlymo pateikimo.

Perkančioji organizacija turi išsiaiškinti, ar viešuosiuose pirkimuose dalyvaujantis tiekėjas yra kompetentingas, patikimas ir pajėgus įvykdyti pirkimo sąlygas, todėl svarbu užtikrinti, kad tiekėjų konkuravimas būtų skaidrus ir teisingas. Objektiviais, aiškiais ir tiksliais kriterijais pagrįsti reikalavimai, skirti sudaryti sąlygas konkuruoti dėl viešojo pirkimo sutarties sudarymo tiems tiekėjams, kurie pajėgūs įvykdyti viešojo pirkimo sutartį, ir apriboti galimybę patekti tiems tiekėjams, kurie reikiamos kompetencijos neturi¹⁶.

¹⁴ *Ibid.*, p. 74.

¹⁵ AMBRAZEVIČIENĖ, R. *Teisėtumo užtikrinimo priemonės vykdant viešuosius pirkimus*. Vilnius: Jurisprudencija, 2003, t. 46(38), p. 108.

¹⁶ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 23 d. „Viešųjų pirkimų reglamentavimo ir teismų praktikos apžvalga (II)“ Nr. AC-39-1, Teismų praktika, 2013, 39.

Kasacinio teismo pažymėta, kad perkančiųjų organizacijų pareiga patikrinti tiekėjų kvalifikaciją išplaukia ir iš racionalaus lėšų panaudojimo principo (VPĮ 3 straipsnis)¹⁷.

Viešųjų pirkimų principai – bendrųjų teisės principų (teisingumo, protingumo ir sąžiningumo) turinio konkreti išraiška¹⁸. Atsižvelgiant į viešųjų pirkimų principų pobūdį, kasacinio teismo nuosekliai konstatuojama, kad viešųjų pirkimų principų pažeidimas yra prilyginamas imperatyviųjų nuostatų pažeidimui būtent dėl to, kad šie, kaip ir kitos VPĮ imperatyviosios nuostatos, susiję su viešojo intereso apsauga. Dėl to VPĮ nuostatos aiškinamos ir taikytinos taip, kad būtų apgintas viešasis interesas. Viešųjų pirkimų principų pažeidimai yra objektyvaus ir absoliutaus pobūdžio. Viešųjų pirkimų principų pažeidimo objektyvumas reiškiasi tuo, kad jo pripažinimui konstatuoti nesvarbios jokios kitos šalutinės aplinkybės, tokios kaip perkančiosios organizacijos atstovų nepatyrimas, jų kaltės laipsnis, žalos dydis ir pan¹⁹. Kadangi viešųjų pirkimų nuostatos yra susijusios su viešojo intereso apsauga, tai suponuoja, jog dalyvauti viešuosiuose pirkimuose gali tik patikimos, pareigingos ir atsakingos įmonės.

Ištraukiant mokesčių mokėtojus į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą ir neleidžiant dėl to dalyvauti viešųjų pirkimų procedūrose, svarbu įvertinti, ar bus sukeltos proporcingos pasekmės verslui bei ar nebus iškreipiama ir apribojama konkurencija viešųjų pirkimų rinkoje. Nepatikimiems mokesčių mokėtojams sudarant galimybę dalyvauti viešuosiuose pirkimuose bei leidžiant sudaryti sutartis, kiltų grėsmė tinkamam sutarčių vykdymui. Neatribojant patikimų ir nepatikimų mokesčių mokėtojų, viešasis interesas apsaugoti perkančiąsias organizacijas nuo sutarčių sudarymo su netinkamai savo mokesčines prievoles vykdžiusiais tiekėjais nukentėtų, nes perkančiosios organizacijos neturėtų informacijos apie įmonės nepatikimumą. Tokiu atveju kiltų grėsmė, kad su nepatikima įmone būtų sudarytos sutartys, kurios nebūtų tinkamai įvykdytos²⁰.

Tačiau taip pat svarbu, kad būtų užtikrinama proporcija tarp teisei priešingų veikų pavojaus, dėl kurių ribojamas dalyvavimas viešuosiuose pirkimuose, ir tarp pasekmių, kilsiančių negalint dalyvauti viešuosiuose pirkimuose. Įmonės neturėtų patirti nepagrįstai

¹⁷ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2009 m. lapkričio 13 d. nutartis civilinėje byloje *IDT Biologika GmbH v. Lietuvos Respublikos valstybinei maisto ir veterinarijos tarnyba*, Nr. 3K-3-506/2009.

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2009 m. lapkričio 17 d. nutartis civilinėje byloje *A. M., K. K. ir R. L. v. Turto valdymo ir ūkio departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos ir Migracijos departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos*, Nr. 3K-3-508/2009.

²⁰ Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyrius. 2019 m. balandžio 4 d. nutartis civilinėje byloje *UAB „Eurotela“ v. Kauno miesto savivaldybės administracija*. Nr. E2-648-302/2019.

didelės žalos jų veiklai. Įtraukus įmonę į nepatikimų mokesčių mokėtojų sąrašą, gali būti prarasta didelė dalis pajamų, dėl to tiesioginę įtaką patirtų ir įmonėje dirbantys darbuotojai.

Nepatikimiems mokesčių mokėtojams uždraudus dalyvauti viešuosiuose pirkimuose bus atimama galimybė konkuruoti tarp skaidrių įmonių ir taip skatinama efektyvi ir sąžininga konkurencija. Iki naujo minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų įvedimo, viešuosiuose pirkimuose galėjo dalyvauti įmonės, kurios savo pranašumą užsitikrindavo būdamos šešėlyje ir mokėdamos atlyginimus vokeliuose arba minimalias algas. Tokiu būdu jos įgydavo pranašumą pasiūlydamos palankiausią kainą viešuosiuose pirkimuose. Sąžiningi verslininkai, pavyzdinčiai laikydamiesi mokesčių įstatymų, susidurdavo su sunkumais konkuruojant su nepatikimomis įmonėmis. Viešųjų pirkimų sektoriuje dažnai nukenčia socialiai atsakingi verslo subjektai, kurie nemažina patiriamų kaštų darbuotojų atlyginimų sąskaita. Verslo subjektai, užtikrinantys skaidraus ir konkurencingo darbo užmokesčio mokėjimą savo darbuotojams tampa nepajėgūs konkuruoti su tais verslo subjektais, kurie savo darbuotojams užtikrina tik minimalaus darbo užmokesčio mokėjimą, arba taiko darbo užmokesčio mokėjimo „vokeliuose“ praktiką. Dėl to rinkoje konkurencinis pranašumas būna suteikiamas būtent nesąžiningų, socialinių vertybių nepaisančių verslo subjektų naudai, o tai iš esmės neatitinka valstybės ir bendros Europos Sąjungos politikos²¹.

Dalyvavimas viešuosiuose pirkimuose teikia naudą ne tik perkančiajai organizacijai, tačiau ir pačiam tiekėjui. Perkančioji organizacija gali išsirinkti pasiūlymą, kuris atitinka keliamus reikalavimus, kuo racionaliau panaudoti pirkimui skirtas lėšas bei įsigyti prekes ar paslaugas už mažesnę kainą. Konkursą laimėjęs tiekėjas, pasirašęs pirkimo sutartį, gauna papildomas pajamas. Tačiau, yra bendrovių, kurių veikla gali būti vykdoma tik laimėjus viešuosius pirkimus. Teisės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose netekimas gali labai stipriai smogti bendrovei. Pavyzdžiui, kelių tiesimo įmonės, jų veikla gali būti vykdoma tik laimėjus viešuosius pirkimus. Netekus patikimo mokesčių mokėtojo statuso dėl kokio nors mažareikšmio pažeidimo, bendrovė turėtų bankrutuoti. Todėl svarbu užtikrinti, kad tarp teisei priešingų veikų pavojingumo ir kylančių pasekmių būtų proporcija.

Įmonės, negalėdamos dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, netenka užsakymų, todėl negali funkcionuoti. Susiduriama su situacija, kai pelnas negaunamas, dėl to įmonių skolos auga. Galimybė dalyvauti viešuosiuose pirkimuose gali išgelbėti įmonę nuo bankroto, suteikti sąlygas įmonėms išgyventi finansinius sunkumus. Įmonių bankrotas taip pat

²¹ Aiškinamasis raštas dėl Viešųjų pirkimų įstatymo Nr. I-1491 55 ir 87 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2017-10-20, nr. XIII P-1269.

nuostolingas ir valstybei, dėl to neturėtų būti nepagrįstai apribojamas dalyvavimas viešuosiuose pirkimuose. Bankrutuojanti įmonė ne tik patiria finansinę žalą, tačiau netenka ir darbuotojų, dėl to bankrutavusių įmonių darbuotojams dažnai tenka ieškotis darbo užsienyje. Sudarant galimybes subjektams dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, sudaromos palankios sąlygos įmonėms gauti pajamas, dėl to tai padeda įmonėms funkcionuoti. Valstybė, leisdama dalyvauti viešuosiuose pirkimuose tiekėjams, padariusiems mažareikšmius pažeidimus, ne tik išsaugotų įmones, bet ir pati gautų daugiau naudos, jei įmonės ne bankrutuotų, o toliau sėkmingai funkcionuotų.

Viešųjų pirkimų ribojimu siekiama užtikrinti, kad viešuosiuose pirkimuose dalyvaujantys subjektai finansiškai būtų pajėgūs įgyvendinti priimtus įsipareigojimus. Tačiau, jeigu įmonė buvo padariusi mažareikšmius pažeidimus, tokiu atveju yra neproporcinga laikyti tokią įmonę kaip nepatikimą. Padarytos teisai priešingos veikos turi būti teisingos ir proporcingos tokiems rimtiems ūkinės veiklos apribojimams kaip teisės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose netekimas.

Patekus į nepatikimo mokesčių mokėtojo kategoriją, galima susidurti su rimtais ūkinės veiklos apribojimais. Kaip nurodėme šiame darbe, nepatikimų mokesčių mokėtojų eliminavimas yra socialiai reikšmingas, tačiau būtina užtikrinti, kad tokia griežta drausminė priemonė netaptų nepagrįstu susidorojimo su verslu įrankiu. Pašalinimas iš viešųjų pirkimų procedūros vertintinas kaip žalingas verslui bei įmonės reputacijai, todėl teisės pažeidimų pavojingumas, dėl kurių netenkama galimybės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, turėtų būti proporcingas pasekmėms, kurias patirtų verslo subjektai, todėl toliau darbe analizuojama, kokie tie pažeidimai, ir vertinama, ar proporcija yra, ar ne.

2.2. Paramos gavėjo statuso netekimas

Mokesčių mokėtojas, pripažintas nepatikimu, ne tik neteks teisės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose, bet ir negalės būti paramos gavėju. Juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo, neatitinkantis Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje nustatytų minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, negalės įgyti paramos gavėjo statuso, o tokį statusą jau turintys – šio statuso neteks²².

²² Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIII P-2208.

Atsižvelgiant į tai, kad siekiant tobulinti mokesčių administravimą ir mažinti šešėlinės ekonomikos mastus Lietuvoje, tikslinga priimti atitinkamas Lietuvos Respublikos įstatymų pataisas, įskaitant ir Mokesčių administravimo įstatymo pataisas, kuriomis siūloma įteisinti asmens, neatitinkančio minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, sąvoką, siejant šią sąvoką su Lietuvos Respublikos įstatymų reikalavimų netinkamu vykdymu, tikslinga priimti Labdaros ir paramos įstatymo pataisas, kuriomis būtų sudarytos teisinės prielaidos neleisti asmenims, kurie neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, įgyti paramos gavėjo statuso, o tais atvejais, kai asmuo paramos gavėjo statusą jau turi, atimti iš jo paramos gavėjo statusą, konstatavus, kad paramos gavėjo statuso turėjimo metu šis asmuo padarė Lietuvos Respublikos įstatymų pažeidimus, buvo nubaustas ir sankcijos įsigaliojo, todėl nebeatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų²³. Įstatymo leidėjas, įtvirtindamas paramos gavėjo statuso panaikinimą asmenims, neatitikusiems minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, siekia nustatyti proporcingas sankcijas už įstatymų pažeidimus.

Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo 2 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad parama yra paramos teikėjų savanoriškas ir neatlygintinas, išskyrus leidžiamus gavėjo įsipareigojimus, paramos dalykų teikimas šiame įstatyme nurodytiems paramos gavėjams šio įstatymo nustatytais tikslais ir būdais, įskaitant tuos atvejus, kai paramos dalykai perduodami anonimiškai ar kitu būdu, kai negalima nustatyti konkretaus paramos teikėjo²⁴. Svarbu pažymėti tai, kad parama gali būti skiriama ne valdžios įkurtoms, ne pelno siekiančioms organizacijoms, tarnaujančioms visuomenės interesams.

Labdaros ir paramos įstatymo 3 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad visuomenei naudingais tikslais šiame įstatyme laikoma veikla tarptautinio bendradarbiavimo, žmogaus teisių apsaugos, mažumų integracijos, kultūros, religinių ir etinių vertybių puoselėjimo, švietimo, mokslo ir profesinio tobulinimo, neformaliojo ir pilietinio ugdymo, sporto, socialinės apsaugos ir darbo, sveikatos priežiūros, nacionalinio saugumo ir gynybos, teisėtvarkos, nusikalstamumo prevencijos, gyvenamosios aplinkos pritaikymo ir būsto plėtros, autorių teisių ir gretutinių teisių apsaugos, aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis ir nesavanaudiškomis pripažįstamose srityse²⁵. Šiems tikslams pasiekti parama gali būti teikiama piniginėmis lėšomis, bet koku kitu turtu, įskaitant pagamintas ar įsigytas prekes bei suteiktomis paslaugomis.

²³ Aiškinamasis raštas dėl Labdaros ir paramos įstatymo Nr. I-172 13 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIII P-2210.

²⁴ Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1993-06-11, nr. 21-506.

²⁵ *Ibid.*

Pagal Labdaros ir paramos įstatymo 7 straipsnio 1 dalį, paramos gavėjais gali būti Lietuvos Respublikoje įregistruoti labdaros ir paramos fondai, biudžetinės įstaigos, asociacijos, viešosios įstaigos, religinės bendruomenės, bendrijos ir religiniai centrai, tarptautinių visuomeninių organizacijų skyriai (padaliniai), kiti juridiniai asmenys (išskyrus politines partijas), kurių veiklą reglamentuoja specialūs įstatymai ir kurių veiklos tikslas nėra pelno siekimas, o gautas pelnas negali būti skiriamas jų dalyviams. Paramos gavėjais gali būti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytos užsienyje įsteigtos lietuvių bendruomenės ir kitos lietuviškos įstaigos ar organizacijos. Paramos gavėjo statusas yra svarbus šioms organizacijoms, nes tokiu būdu jos gali gauti paramos dalykus, kurie padeda joms išsilaikyti ir pasiekti užsibrėžtus tikslus.

Paramos gavėjų veiklos pamatas paprastai grindžiamas moralinėmis vertybėmis, tarnaujančiomis visuomenės labui, dėl to jie nesiekia asmeninės materialinės naudos. Kadangi tai yra ne pelno siekiančios organizacijos, jos gali tikėtis paramos iš subjektų, kuriems organizacijos nuostatuose, įstatuose ar kitose normose numatyti visuomenei naudingi tikslai yra priimtini. Paramos gavėjai, tarnaujantys visuomenės labui, visiškai arba didele dalimi priklausomi nuo gaunamos paramos arba paslaugų, kurios yra teikiamos savanoriškai²⁶. Paramos gavėjo statuso netekimas gali suduoti lemiamą smūgį šių organizacijų veiklai, kadangi organizacija neturi stabilaus ir ilgalaikio finansinio pagrindo, yra priklausoma nuo gyventojų skiriamos paramos. Pavyzdžiui, gyvūnų prieglaudų pagrindinis pajamų šaltinis yra neabejingų asmenų parama. Netekus pagrindinio pajamų šaltinio, organizacija susidurs su finansiniais sunkumais ir dėl to bus priversta nutraukti savo veiklą.

Kitas svarbus aspektas, nagrinėjant paramos gavėjo statuso svarbą organizacijoms yra Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme²⁷ numatyta lengvata. Pelno mokesčio įstatymo 28 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad Mokesčio mokėtojams, pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymą turintiems teisę teikti tik paramą, iš pajamų leidžiama du kartus atskaityti išmokas (išskyrus išmokas grynais pinigais, viršijančias 250 MGL dydžio sumą vienam paramos gavėjui per mokestinį laikotarpį), įskaitant perleistą turtą, suteiktas paslaugas, kurios Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo nustatyta tvarka skirtos paramai, tačiau ne didesnes kaip 40 procentų mokesčio mokėtojo pajamų, apskaičiuotų iš pajamų atėmus neapmokestinamąsias pajamas, leidžiamas

²⁶ ŠILINSKYTĖ, A. *Nevyriausybinių organizacijų veikla ir vaidmuo Lietuvoje*. 2013, T. 12, Nr. 2, p. 328.

²⁷ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-12-29, nr. 110-3992.

atskaitymus ir ribojamų dydžių leidžiamus atskaitymus, išskyrus paramą ir ankstesnių metų mokestinių laikotarpių nuostolius. Ši lengvata leidžia paramos teikėjams šias sąnaudas iš pajamų atskaityti du kartus, tačiau būtina, kad parama būtų teikiama paramos gavėjui. Tai reiškia, kad paramos gavėjui netekus paramos gavėjo statuso, paramos teikėjui nebus tikslo skirti paramos, nes jis negalės šiomis sąnaudomis susimažinti apmokestinamojo pelno. Tokiu atveju organizacija patirs neigiamas finansines pasekmes, paramos teikėjas nebus suinteresuotas teikti paramą.

Paramos gavėjo statusas yra svarbus organizacijų gyvavimui, nes daugelis organizacijų didele dalimi arba visiškai priklauso nuo paramos gavimo. Šis statusas leidžia tikėtis paramos iš subjektų, kuriems priimtini ne pelno siekiančios organizacijos tikslai. Paramos gavėjo statuso netekimas gali lemti ne pelno siekiančios organizacijos veiklos nutraukimą, todėl įstatymų pažeidimai, už kuriuos netenkama šio statuso, turėtų būti proporcingi kilsiančioms pasekmėms.

3. Minimalūs patikimo mokesčių mokėtojo kriterijai

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnis įtvirtina kriterijus, kuriuos atitikę Lietuvos Respublikos juridiniai asmenys, užsienio juridiniai asmenys arba individualia veikla užsiimantys fiziniai asmenys bus laikomi atitinkantys minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus ir jiems nebus taikomos įstatymo leidėjo įtvirtintos tam tikros neigiamos pasekmės. Jeigu juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo neatitiks bent vieno iš analizuojamo straipsnio nustatytų kriterijų, bus laikoma, kad toks asmuo neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų ir jam kils Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 2 dalyje numatytos pasekmės²⁸.

3.1. Mokesčių įstatymų laikymasis

Mokesčių mokėtojas, visų pirma, laikomas atitinkančiu minimalius patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus, jeigu nėra padaręs reikšmingų („neapskaičiuota daugiau kaip 15 000 eurų mokesčių“) mokesčių teisės aktų pažeidimų.

Svarbu paminėti, kad mokesčių mokėtojas laikomas nepatikimu tik tuo atveju, jeigu yra padaręs **tam tikrus** mokesčių teisės aktų pažeidimus, numatytus Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje. Juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo laikomas neatitinkančiu Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 punkto kriterijaus, jeigu per paskutinius 3 metus nuo vertinimo dienos įsigaliojusių sprendimu pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo ar specialiųjų mokesčių įstatymus pastarajam buvo skirta bauda bei apskaičiuoti daugiau kaip 15 000 eurų mokesčių už:

- 1) Pajamų neįtraukimą į apskaitą;
- 2) Į buhalterinę apskaitą neįtraukto darbo užmokesčio mokėjimą;
- 3) Nepagrįstą pridėtinės vertės mokesčio atskaitą ir leidžiamų atskaitymų didinimą dėl į buhalterinę apskaitą įtrauktų apskaitos dokumentų, kuriuose įformintos tikrovėje nevykdytos arba kitomis, negu nurodyta, sąlygomis vykdytos ūkinės operacijos;

²⁸ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.

- 4) Juridinio asmens vadovo ar kitų atsakingų asmenų arba individualia veikla užsiimančio asmens privačių poreikių tenkinimą juridinio asmens lėšomis arba su individualia veikla susijusiomis lėšomis;
- 5) Paramos panaudojimu ne pagal paskirtį.

Jeigu juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo yra baustas už bent vieną pažeidimą, numatytą Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje bei jam buvo priskaičiuota bent už vieną iš numatytų pažeidimų daugiau kaip 15 000 eurų mokesčių, tai laikoma, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų.

Įstatymų leidėjas mokesčių įstatymais bei kitais teisės aktais reguliuoja mokestinius santykius t. y. nustato valstybinę mokesčių sistemą, nurodo mokesčių mokėtojų subjektų ratą, įtvirtina jų teises ir pareigas, sureguliuoja mokesčių apskaičiavimo, mokėjimo tvarką ir pan. Mokestinių santykių sureguliojimas savaime nereiškia, kad bus laikomasi nustatytos tvarkos. Mokesčių mokėtojai neretai pažeidžia mokesčių įstatymus: vengia mokėti mokesčius, aplaidžiai ar apgaulingai tvarko buhalterinę apskaitą, pateikia klaidingus duomenis apie pajamas, asmens privačius poreikius tenkina juridinio asmens lėšomis ir pan. Pažeisdamas mokesčių įstatymus, mokesčių mokėtojas išvengia mokesčių mokėjimo, dėl to daro didelę žalą valstybės finansiniams interesams, nes mokesčiai yra pagrindinis valstybės pajamų formavimo būdas. Valstybė, reguliuodama mokestinius santykius, pripažįsta ir skatina tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką ir neprieštaruja teisės normomis įtvirtintiems reikalavimams. Mokesčių mokėtojų ir kitų mokestinių santykių dalyvių veiksmai, pažeidžiantys mokesčių įstatymus, pripažįstami neteisėtais²⁹.

Finansų ir mokesčių teisėje vyrauja imperatyvus teisinio reguliavimo metodas, kuris draudžia subjektams elgtis kitaip, negu yra nustatyta įstatymuose ar kituose teisės aktuose. Kadangi joje vyrauja viešasis interesas (valstybei būtinų pajamų gavimas ir jų pasinaudojimas viešiesiems poreikiams tenkinti), kuriam atstovauja pati valstybė, o jam pasiekti naudojamas privalomųjų nurodymų davimo metodas, ši teisės šaka laikytina viešosios teisės dalimi, turinčia aiškią galiojimo sritį (viešieji finansai), plačią norminę bazę, savarankiškus tik jai būdingus instrumentus (biudžetas, mokesčiai, rinkliavos ir kitus)³⁰. Imperatyvaus teisinio reguliavimo metodas finansų ir mokesčių teisėje reiškia, kad

²⁹ MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 208.

³⁰ MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos*. ISSN 1392-1274. TEISĖ 2011 78, p. 110.

mokestiniai pažeidimai yra itin žalingi valstybei, todėl mokesčių mokėtojas turi itin atidžiai vykdyti mokestines prievoles, nes priešingu atveju taps nepatikimu, o tai sukels itin griežtų neigiamų padarinių.

Mokesčių įstatymų pažeidimo tikslas – mokėti mažesnius mokesčius arba jų visai nemokėti. Mokesčių įstatymų pažeidimo objektas yra mokesčių teisės normų reguliuojami visuomeniniai santykiai, atsirandantys mokesčių nustatymo ir administravimo srityje, valstybės, visuomenės ir atskirų asmenų interesai. Mokesčių įstatymų pažeidimų dalyku yra įvairūs buhalterinės apskaitos dokumentai, deklaracijos, ataskaitos, apskaitos registrai, specialios apskaitos dokumentai³¹. Mokesčių teisėje neretai pasitaiko klaidos, kurios gali būti lengvai ištaisomos, tačiau mokesčių mokėtojui tokios klaidos gali lemti patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimą. Finansinė atskaitomybė turi teisingai atspindėti įmonės turtą, nuosavą kapitalą, pajamas ir sąnaudas. Visos įmonės, tvarkydamos apskaitą ir sudarydamos finansinę atskaitomybę, vadovaujasi bendraisiais apskaitos principais³². Įmonėms, tvarkančioms apskaitą, svarbu griežtai laikytis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo.

Kai mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčių įstatymus, tokiu atveju įsijungia teisinės atsakomybės institutas. Valstybė pradeda taikyti mokesčių ar kituose įstatymuose nustatytas valstybinės prievartos priemones, kuriomis siekiama pažeidėją nubausti bei pašalinti atsiradusias neigiamas pasekmes.

Už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje yra mokesčių administratorius. Viena iš mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės procedūrų yra mokestinis patikrinimas, kurį savarankiškai inicijuoja mokesčių administratorius, siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymuose įtvirtintus reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse³³. Mokesčių administratorius ypač daug dėmesio skiria didesnės rizikos mokesčių mokėtojų grupėms. Mokesčių mokėtojo patikrinimas yra buhalterinių apskaitos dokumentų (kompiuterinių laikmenų duomenų) atitikties teisės aktų reikalavimams įvertinimas t. y. mokesčių mokėtojo apskaitoje fiksuotų ūkinių įvykių ir

³¹ MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003, p. 212.

³² Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-11-28, Nr. 99-3516.

³³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.

ūkinių operacijų turinio, atsižvelgiant į jų tikrąją ekonominę esmę, įvertinimas³⁴. Mokesčių administratoriaus pareigūnas mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo tikrinimo rezultatus privalo įforminti patikrinimo aktu. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.271 straipsnio 3 dalis nurodo, kad terminas aktas reiškia bet kokią valdžios institucijos ar jos darbuotojų veiksmą (veikimą, neveikimą), kuris tiesiogiai daro įtaką asmenų teisėms, laisvėms ir interesams (valstybės ar savivaldybės institucijų priimami teisės ar individualūs aktai, administraciniai, fiziniai aktai ir t.t., išskyrus teismo nuosprendžius, sprendimus ir nutartis)³⁵.

Vienas iš mokesčių teisės pažeidimų, už kurių padarymą mokesčių mokėtojas gali būti pripažintas nepatikimu yra pajamų neįtraukimas į buhalterinę apskaitą. Mokesčių administratorius pripažins, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, jeigu bus paskirta bauda už šį pažeidimą bei bus papildomai apskaičiuota 15 000 eurų mokesčių. Pajamų neįtraukimas į apskaitą pasireiškia įmonės ar individualia veikla užsiimančio fizinio asmens ūkinių operacijų neatvaizdavimu įmonės ar individualia veikla užsiimančio fizinio asmens apskaitoje arba ūkinių operacijų, kurios faktiškai vyko kitomis sąlygomis nei nurodyta dokumentuose, atvaizdavimu. Tokiu būdu mokesčių mokėtojas siekia mokestinės naudos. Ši priešinga teisei veika pažeidžia mokesčių teisės aktuose nustatytą duomenų apie pajamas pateikimo tvarką. Tokiu būdu pažeidžiami valstybės biudžeto formavimo interesai, nes neįtraukiant pajamų į buhalterinę apskaitą, tam tikros pajamos nepatenka į valstybės biudžetą. Finansams keliamas reikalavimas, kad pelno paskirstymo sistemoje ir jos tvarkoje natūraliai būtų suderinti įmonės ir visos šalies finansinės sistemos poreikiai finansiniams ištekliams. Tai įgyvendinant turi būti nustatomi pagrindiniai pelno paskirstymo principai, t. y. įmonė paskirstydama pelną pirmiausia privalo įvykdyti savo įsipareigojimus valstybei, o antra – siekti iš jo paskirstymo maksimalaus poreikių patenkinimo išplėstinei gamybai vykdyti, darbuotojų materialiam skatinimui, socialiniams ir kultūriniais poreikiams tenkinti³⁶.

Mokesčių administratorius taip pat pripažins, kad mokesčių mokėtojas neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, jeigu juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo neįtraukė darbo užmokesčio mokėjimo į buhalterinę apskaitą. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys registruojami apskaitos

³⁴ SMALAKIENĖ, E. *Mokesčių mokėtojo patikrinimas*. Jurisprudencija, 2003, t. 38(30), p. 112.

³⁵ *Ibid.*, p. 114.

³⁶ SMALENSKAS, G. *Finansai*. Homo liber, 2007, p. 88.

registruose. Tai reiškia, kad visos ūkinės operacijos t. y. ir darbo užmokesčio mokėjimas turi būti registruojamos ir įtrauktos į buhalterinę apskaitą³⁷.

Kitas mokesčių teisės pažeidimas, dėl kurio padarymo mokesčių mokėtojas gali būti pripažintas nepatikimu, yra nepagrįsta pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaita ir leidžiamų atskaitymų didinimas dėl į buhalterinę apskaitą įtrauktų apskaitos dokumentų, kuriuose įformintos tikrovėje nevykdytos arba kitomis, negu nurodyta, sąlygomis vykdytos ūkinės operacijos. Verslo įmonės Lietuvoje bene labiausiai suvokia save kaip mokesčių mokėtojus, tačiau tenka pripažinti ir mokesčių vengimo ar net grobstymo faktus ypač netiesioginių mokesčių (pridėtinės vertės mokestis)³⁸. Pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 123 straipsnio 2 dalį, PVM mokėtojui, nepagrįstai sumažinusiam apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidinusiam apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda³⁹. Mokesčių administratoriui nustačius nepagrįstą pridėtinės vertės atskaitą, mokesčių mokėtojui vidutiniškai bus skiriama 30 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinios PVM sumos dydžio bauda. Svarbu pažymėti, kad mokesčių mokėtojas nepatikimu taps tik tuomet, jeigu pagal mokesčių įstatymus pastarajam buvo skirta bauda bei apskaičiuoti daugiau kaip 15 000 eurų mokesčių.

Prie reikšmingų mokesčių teisės aktų pažeidimų priskirtinas ir juridinio asmens vadovo ar kitų atsakingų asmenų arba individualia veikla užsiimančio asmens privačių poreikių tenkinimas juridinio asmens lėšomis arba su individualia veikla susijusiomis lėšomis. Toks lėšų naudojimas prieštarauja sąžiningumo ir teisingumo principams, nes lėšos panaudojamas ne pagal paskirtį, dėl to daroma žala įmonei bei jos darbuotojams. Už šį mokesčių teisės pažeidimą mokesčių mokėtojas bus pripažintas nepatikimu, jeigu bus skirta bauda bei apskaičiuoti daugiau kaip 15 000 eurų mokesčių.

Mokesčių mokėtojas nepatikimu gali būti pripažintas ir tuo atveju, jeigu jam bus skirta bauda už paramos panaudojimą ne pagal paskirtį. Paramos tikslas – teikti paramos dalykus paramos gavėjams jų įstatuose, nuostatuose ar kitose normose nurodytiems visuomenei naudingiems tikslams. Visuomenei naudingais tikslais laikoma veikla tarptautinio bendradarbiavimo, žmogaus teisių apsaugos, mažumų integracijos, kultūros,

³⁷ Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-11-28, nr. 99-3515.

³⁸ PUKELIENĖ, V., ŠINKŪNIENĖ K. *Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui*. ISSN 1392-1142 Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai: 2005.33, p. 146.

³⁹ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-04-05, nr. 35-1271.

religinių ir etinių vertybių puoselėjimo, švietimo, mokslo ir profesinio tobulinimo, neformaliojo ir pilietinio ugdymo, sporto, socialinės apsaugos ir darbo, sveikatos priežiūros, nacionalinio saugumo ir gynybos, teisėtvarkos, nusikalstamumo prevencijos, gyvenamosios aplinkos pritaikymo ir būsto plėtros, autorių teisių ir gretutinių teisių apsaugos, aplinkos apsaugos ir kitose visuomenei naudingomis ir nesavanaudiškomis pripažįstamose srityse⁴⁰. Ne pagal paskirtį panaudota parama gali būti tokiu atveju, jei gauta parama yra naudojama politinėms partijoms ar politinėms kompanijoms finansuoti bei su politinėmis kampanijomis susijusiems skolos įsipareigojimams padengti. Taip pat parama yra panaudojama ne pagal paskirtį tais atvejais, kai gauta parama perduodama kaip įnašas juridiniam asmeniui, kurio dalyvis yra paramos gavėjas⁴¹. Pelno nesiekiantis vienetas negali perduoti įnašo kitam vienetai, kurio dalyvis yra tas pelno nesiekiantis vienetas arba jeigu jis tokiu dalyviu taptų perdavęs gautą paramą. Tai reiškia, kad paramos negalima naudoti steigiant vienetus bei įsigyjant veikiančių vienetų akcijas. Trečias atvejis, kai parama yra naudojama ne pagal paskirtį – parama panaudojama ne visuomenei naudingiems tikslams, o privatiems poreikiams tenkinti. Tačiau yra išimtis, mokestinei bazei gali būti priskirta parama, kuri panaudota ne įstatuose numatytiems tikslams įgyvendinti, o privatiems interesams tenkinti. Mokesčių administratorius nustatęs, kad parama yra naudojama ne įstatuose nurodytai visuomenei naudingai veiklai, apmokestina paramos gavėją 15 proc. pelno mokesčio tarifu, o nustačius grubius paramos panaudojimo ne pagal paskirtį pažeidimus naikina paramos gavėjo statusą. Mokesčių administratoriui nustačius šį pažeidimą, patikimo mokesčių mokėtojo statusas panaikinamas, kai buvo gauta bauda bei buvo apskaičiuoti daugiau kaip 15 000 eurų mokesčių.

Labdaros ir paramos įstatyme numatyta, kad parama teikiama ne pelno siekiančiai organizacijai, kuri yra atsakinga, kad parama būtų panaudota pagal paskirtį t. y. numatytiems tikslams pasiekti. Svarbu užtikrinti, kad paramos gavėjo statusas nebūtų naudojamas tam, kad būtų neteisėtai pasisavinamos privačių ar viešų rėmėjų lėšos, apeinami mokesčių įstatymai⁴². Kadangi paramos gavėjo statusas suteikia tam tikras lengvatas, kyla piktnaudžiavimo jomis grėsmė. Svarbu, kad juridiniai asmenys paramos gavėjo statusą naudotų Labdaros ir paramos įstatymo nustatytais tikslais, o ne kitais tikslais, pavyzdžiui siekiant mokestinių lengvatų paramos gavėjui ir teikėjui, ar siekiant panaudoti paramos tikslais gautas lėšas atsiskaitymams su kreditoriais ar sandorių sudarymo

⁴⁰ Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1993-06-11, nr. 21-506.

⁴¹ ŠIMAŠIUS, R. *Ne pelno organizacijos – prigimtis ir reglamentavimas*. „Eugrimas“, 2007, p. 73.

⁴² *Ibid.*, p. 101.

išlaidoms padengti⁴³. Nesąžiningai panaudojus paramą, formuojasi visuomenės požiūris, kad viskas daroma tik dėl pinigų, o ne siekiant įgyvendinti užsibrėžtus visuomenės labai tarnaujančius tikslus. Tokiu atveju daroma žala sąžiningiems paramos gavėjams, nes visuomenė nepasitiki ne pelno siekiančiomis organizacijomis, todėl svarbu užkirsti kelią piktnaudžiavimui paramos gavėjo statusu.

Vertinant atitiktį minimaliems patikimo mokesčių mokėtojo kriterijams, mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesčio sumos pagal kiekvieną iš anksčiau nurodytų atvejų nebus sumuojamos. Neatitikimas minimaliems patikimo mokesčių mokėtojo kriterijams bus nustatytas tik po įsiteisėjusio sprendimo (sprendimų), kuriuo už padarytus pažeidimus buvo paskirta bauda ir apskaičiuota daugiau kaip 15 000 eurų. Mokesčių mokėtojas, padaręs aptartus mokesčius pažeidimus, nuo sprendimo įsiteisėjimo taps neatitinkančiu patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų net 3 metams.

Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad jeigu mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Tai reiškia, kad už mokesčių teisės pažeidimus, už kurių padarymą mokesčių mokėtojas gali netekti patikimo mokesčių mokėtojo statuso, mokesčių administratorius gali paskirti nuo 10 iki 50 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudą. Vidutiniškai gali būti paskirta 30 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Tokiu atveju asmeniui paskirta bauda sieks 4 500 eurų. Atsižvelgiant į baudos dydį, galima teigti, kad tai nėra labai sunkus pažeidimas.

Kita vertus, vertinant, ar mokesčių mokėtojo padaryti mokesčių teisės pažeidimai yra proporcingi sankcijoms, kurios bus pritaikytos netekus patikimo mokesčių mokėtojo statuso, svarbu pažymėti tai, kad kiekvienas mokesčių įstatymų pažeidimas yra pavojingas visuomenei, nes tokiu atveju yra kėsiamasi į interesus, kuriuos saugo įstatymas. Dėl mokesčių įstatymų pažeidimų valstybė negauna atitinkamų įplaukų į biudžetą arba juos gauna pavėluotai, tokiu būdu daroma žala valstybės finansiniams interesams. Mokesčių

⁴³ Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymo Nr. I-172 15 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. 2015-07-09, nr. 15-3737(2).

sistema neturi sudaryti sąlygų, kad mokesčių mokėtojai vengtų mokėti mokesčius bei didintų mokesčių našta sąžiningiems mokėtojams.

Mokesčių teisės pažeidimai, už kurių padarymą asmuo gali būti pripažintas nepatikimu, yra labai akivaizdūs bei primityvūs, kuriuos daro nesąžiningi mokesčių mokėtojai, darantys šešėlinį verslą⁴⁴. Ekonominis, finansinis bei primityvus vengimo pažeidimų pobūdis lemia tai, kad už šiuos pažeidimus mokesčių mokėtojas netenka patikimumo.

Siekiant palyginti pažeidimų, lemiančių patikimo mokesčių mokėtojo statuso netekimą, sunkumą tarpusavyje, toliau darbe bus analizuojami tam tikri darbo, administracinės ir baudžiamosios teisės pažeidimai.

3.2. Nelegalaus darbo požymių nebuvimas

Juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo, siekdamas atitikti Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 dalies 2 punkte numatytą kriterijų, neturi būti nubaustas už nelegalų darbą per paskutinius praėjusius trejus metus nuo jo vertinimo dienos pagal Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymo 56 straipsnį⁴⁵. Nelegalus darbas vertintinas kaip vienas sunkiausių darbo įstatymų pažeidimų, paneigiantis esmines imperatyvias darbo įstatymų nuostatas⁴⁶.

Nelegalus darbas yra šešėlinės rinkos reiškiny, darantis žalą ne tik dirbančiam asmeniui, tačiau ir valstybei. Nelegaliu darbu įvardijamas darbas, kuris prieštarauja įstatymais reglamentuojamai tvarkai, pažeidžia pagrindinius darbo principus. Nelegalaus darbo sąvoka įtvirtinta Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymo 56 straipsnio 1 dalyje, kurioje nurodoma, kad nelegaliu darbu laikomas fizinio asmens (darbuotojo) pavaldžiai kitam asmeniui (darbdaviui) ir jo naudai atlygintinai atliekamos darbo funkcijos, kai: 1) darbdavys nesudaro darbo sutarties raštu arba nepraneša Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritorinei įstaigai mažiausiai prieš vieną darbo dieną iki darbo pradžios apie darbuotojo priėmimą į darbą 2) dirba trečiosios šalies pilietis, įdarbintas nesilaikant

⁴⁴ Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIII P-2208.

⁴⁵ Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymas. TAR, 2016-07-05, nr. 18825.

⁴⁶ Teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinimas ir teisės taikymo rekomendacijos. LVAT biuletenis Nr. 7, p. 1.

norminių teisės aktų, reglamentuojančių trečiųjų šalių piliečių įdarbinimą, nustatytos tvarkos⁴⁷.

Nagrinėjant nelegalų darbą, svarbu atriboti jį nuo nedeklaruoto darbo. Nedeklaruotu darbu vadinamos fizinio asmens (darbuotojo) pavaldžiai kitam asmeniui (darbdaviui) ir jo naudai atlygintinai atliekamos darbo funkcijos, kai Lietuvos Respublikos darbo kodekso nustatyta tvarka darbo laiko apskaitos dokumentuose nėra pažymėta darbuotojo dirbti viršvalandžiai; darbuotojo darbo laikas švenčių dieną, jeigu jis nenustatytas pagal grafiką; darbuotojo darbo laikas naktį⁴⁸. Nedeklaruotas darbas, taip pat kaip ir nelegalus darbas žalingas darbuotojams ir valstybei, nes dėl jo kenčia darbuotojų socialinės garantijos ir darbo sąlygos bei susidaro palankios sąlygos vystytis nesąžiningai konkurencijai tarp darbdavių bei į valstybės biudžetą nepatenka mokesčiai.

Nelegaliu darbu siekiama išvengti prievolės mokėti mokesčius į valstybės biudžetą, taip darant žalą ne tik asmeniui, dirbančiam tokį darbą, bet ir valstybei. Nelegalus darbas sukelia pajamų trūkumą, kuris turi papildyti valstybės biudžetą. Mokesčių institucijos surenka mažiau pajamų mokesčio, o socialinės apsaugos institucijos negauna įmokų iš nedeklaruojamos veiklos, tokiu būdu nėra užtikrinamas socialinės apsaugos sistemos darbas ir nėra suteikiama socialinio saugumo garantija valstybės gyventojams.

Nelegalus darbas, siekiant išvengti mokesčių, daro žalą ne tik asmenų teisei pasinaudoti socialinėmis garantijomis, bet ir valstybei bei visuomenės interesams užtikrinti, nes tokiu būdu asmuo netenka teisių, kurios priklausytų pagal darbo sutartį, taip pat nemokami mokesčiai, kuriuos mokėti privalėtų darbdavys.

Nelegalus darbas gali pasireikšti darbo sutarties nesudarymu, nepranešimu Sodrai ir užsieniečių įdarbinimo reikalavimų nesilaikymu.

Darbo sutartis – darbuotojo ir darbdavio susitarimas, pagal kurį darbuotojas įsipareigoja būdamas pavaldus darbdaviui ir jo naudai atlikti darbo funkciją, o darbdavys įsipareigoja už tai mokėti darbo užmokestį⁴⁹. Darbo sutartis, tai pagrindinė teisė į darbą, kuri įtvirtinta Lietuvos Respublikos Konstitucijoje, įgyvendinimo forma. Darbo sutarties šalys, sudarydamos darbo sutartį, įgauna darbdavio ir darbuotojo statusą bei nuo to momento susiklosčiusiems teisiniams santykiams yra taikomi darbo įstatymai. Šalys, sudarydamos sutartį, sukonkretina darbo sąlygas bei įgyja įstatymų nustatytas teises ir

⁴⁷ Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymas. TAR, 2016-07-05, nr. 18825.

⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁹ Lietuvos Respublikos darbo kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. TAR, 2016-09-19, nr. 23709.

garantijas. Nelegalaus darbo atveju, asmuo nepatenka į darbo įstatymų reguliavimo sritį, todėl jam nėra suteikiamos tam tikros socialinės garantijos ir lengvatos, kurios būtų suteikiamos dirbant teisėtą darbą.

Darbo sutarties sudarymo tvarka reglamentuota Lietuvos Respublikos darbo kodekso 42 straipsnyje⁵⁰. Jame nustatyta, kad darbo sutartis laikoma sudaryta, kai šalys susitaria dėl būtinųjų darbo sutarties sąlygų, t. y. susitaria dėl darbo funkcijos, darbo apmokėjimo ir darbovietės.

Nelegalus darbas gali pasireikšti ne tik darbo sutarties nesudarymu, tačiau ir nepranešimu Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritoriniam skyriui apie asmens įdarbinimą. Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymo 56 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodyta, kad nelegaliu darbu laikomas fizinio asmens (darbuotojo) pavaldžiai kitam asmeniui (darbdaviui) ir jo naudai atlygintinai atliekamos darbo funkcijos, kai darbdavys nepraneša Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos teritorinei įstaigai mažiausiai prieš vieną darbo dieną iki darbo pradžios apie darbuotojo priėmimą į darbą.

Nelegaliu darbu laikomi atvejai, kai užsienio piliečiai arba asmenys be pilietybės, dirba darbą, nesilaikydami teisės aktuose reglamentuojamos įsidarbinimo tvarkos. Reikalavimai teisėtiems užsienio darbo santykiams Lietuvoje skiriasi, atsižvelgiant į užsieniečio statusą – jo turimos pilietybės, taip pat turimo leidimo nuolat gyventi Lietuvoje ar turimo leidimo laikinai gyventi Lietuvoje pagrindą.

Pagrindinis teisės aktas, reguliuojantis užsieniečių atvykimą į Lietuvą, jų buvimą, gyvenimą ir darbą joje, yra Įstatymas dėl užsieniečių teisinės padėties⁵¹. Šiame įstatyme ir kituose teisės aktuose, parengtuose atsižvelgiant į Europos Sąjungos (toliau – ES) direktyvas ir reglamentus, numatančius ES valstybių narių piliečių laisvo darbuotojų judėjimo Europos ekonominėje erdvėje principą, be bendrų atvykimo į Lietuvą nuostatų, įteisintas skirtingas ES valstybių narių ir trečiųjų šalių piliečių statusas ir nustatyta nevienoda jų įsidarbinimo Lietuvoje tvarka⁵².

Legaliai įdarbinant užsieniečių Lietuvoje, pirmiausia reikia atsižvelgti į tai, kokios šalies pilietis asmuo yra. Europos Sąjungos valstybės narės piliečiams leidimai dirbti nėra išduodami. Įstatymo dėl užsieniečių teisinės padėties (toliau – UTPI) 97 straipsnyje

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ Lietuvos Respublikos įstatymas dėl užsieniečių teisinės padėties. *Valstybės žinios*, 2004-04-30, nr. 73-2539.

⁵² NEKROŠIUS, I., et al. *Darbo teisė*. Vilnius, 2008, p. 190.

numatyta, kad užsienietis, kuris yra vienos iš Europos Sąjungos valstybių pilietis, gali atvykti į Lietuvos Respubliką ir joje būti iki 3 mėnesių, skaičiuojant nuo pirmosios atvykimo į Lietuvos Respubliką dienos. Europos Sąjungos valstybės narės piliečiui, atvykusiam gyventi į Lietuvos Respubliką ilgiau negu 3 mėnesius per pusę metų ir atitinkančiam bent vieną iš UTPI 101 straipsnio 1 dalyje numatytų pagrindų (pvz. Europos Sąjungos valstybės narės pilietis turi teisę laikinai gyventi Lietuvoje, jeigu jis yra darbuotojas arba savarankiškai dirbantis asmuo), jo teisei gyventi Lietuvoje patvirtinti išduodama vidaus reikalų ministro nustatytos formos pažyma. Tai reiškia, kad Europos Sąjungos piliečiams, norintiems dirbti Lietuvoje, nereikia leidimo, tačiau savo buvimą Lietuvoje reikia įteisinti nustatytos formos pažyma.

Leidimo gyventi ir leidimo dirbti Lietuvoje teikimo trečiųjų šalių piliečiams procedūra yra kur kas sudėtingesnė nei piliečiams iš Europos Sąjungos valstybių narių. UTPI 62 straipsnio 1 ir 2 dalys nurodo, kad užsienietis gali įsidarbinti Lietuvoje pagal darbo sutartį arba, kai jo nuolatinė darbo vieta yra užsienyje, gali būti atsiųstas laikinai dirbti į Lietuvos Respubliką. Darbdavys gali sudaryti darbo sutartį tik su užsieniečiu, turinčiu leidimą dirbti, išskyrus UTPI 58 straipsnyje nurodytus atvejus, kai užsienietis atleidžiamas nuo pareigos įsigyti leidimą dirbti. Svarbu pažymėti tai, kad užsienietis gali teisėtai įsidarbinti arba dirbti Lietuvoje jeigu turi leidimą dirbti (arba jeigu darbuotojas atleidžiamas nuo pareigos įgyti leidimą dirbti) bei darbuotojo teisėtą buvimą Lietuvoje patvirtinantį dokumentą. UTPI 64 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodoma, kad užsieniečio darbas arba užsiėmimas kita veikla Lietuvoje laikomi neteisėtais, neatsižvelgiant į tai, ar gaunama pajamų, ar ne, jeigu jis dirba be leidimo dirbti ir (arba) darbo sutarties ir leidimo laikinai gyventi ar vizos, kai juos būtina turėti.

Asmenims turint leidimą dirbti (ar tuo atveju, kai darbuotojas atleidžiamas nuo pareigos įgyti leidimą dirbti) ir darbuotojo teisėtą buvimą Lietuvoje patvirtinantį dokumentą, darbo sutartis su tokiu darbuotoju sudaroma Lietuvos Respublikos darbo kodekso nustatyta tvarka t. y. sudaroma rašytinė darbo sutartis, kurioje turi būti aptartos būtinosios darbo sutarties sąlygos. Taip pat svarbu pažymėti, jog sudarius darbo sutartį darbdavys privalo apie tai pranešti Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai ne vėliau kaip prieš vieną darbo dieną iki numatytos darbo pradžios, nes kitaip tokie darbo santykiai bus laikomi nelegaliu darbu.

Tiek darbdaviai, tiek jų įgalioti asmenys, leidę dirbti nelegalų darbą, atsako įstatymų nustatyta tvarka. Atsakomybė už nelegalų darbą numatyta Lietuvos Respublikos

administracinių nusižengimų kodekse. Šio kodekso 95 straipsnyje numatyta, kad nelegalus darbas užtraukia baudą darbdaviams ar kitiems atsakingiems asmenims nuo 1 000 eurų iki 5 000 eurų. Padarytas pakartotinai šis administracinis nusižengimas užtraukia baudą nuo 5 000 eurų iki 6 000 eurų. Už nelegalų darbą gali būti taikoma administracinė arba baudžiamojo atsakomybė. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva⁵³ numato sankcijų ir priemonių nelegaliai esančių šalių piliečių darbdaviams būtiniausius standartus. Valstybės narės negali taikyti žemesnių standartų, kovojant su nelegaliu darbu, negu tie, kurie numatyti Europos Sąjungos teisėje.

Už nelegalų darbą gali būti taikoma ir baudžiamoji atsakomybė, jeigu Lietuvos Respublikoje buvo įdarbinti nelegaliai esantys trečiųjų šalių piliečiai. Atsakomybė numatyta Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 292¹ straipsnyje. Jame numatyta bauda arba areštas, arba laisvės atėmimas iki dvejų metų darbdaviui arba jo įgaliotam asmeniui, kuris įdarbino Lietuvos Respublikoje nelegaliai esančius trečiųjų šalių piliečius arba įdarbinęs Lietuvos Respublikoje nelegaliai esantį trečiųjų šalių pilietį ypač išnaudojo darbo sąlygomis, arba įdarbinęs Lietuvos Respublikoje nelegaliai esantį trečiųjų šalių nepilnametį asmenį. Už neteisėto darbo veiką baudžiamoji atsakomybė gali būti taikoma ir juridiniam asmeniui.

Svarbu pažymėti, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymo 55 straipsniu, nelegalaus darbo, nedeklaruoto darbo ir nedeklaruotos savarankiškos veiklos prevenciją vykdo, patikrinimus, grindžiamus rizikos vertinimu, atlieka Valstybinė darbo inspekcija, Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Vidaus reikalų ministerijos ir policija. Atsižvelgdamas į tai, juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo, siekdamas atitikti Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintą kriterijų, neturi būti nubaustas už nelegalų darbą ne tik mokesčių administratoriaus, tačiau ir kitų Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymo 55 straipsnyje numatytų institucijų⁵⁴. Platus subjektų ratas, vykdamas nelegalaus darbo prevenciją ir kontrolę, suponuoja šio darbo teisės pažeidimo paplitimą bei daromą žalą valstybei.

Mokesčių mokėtojas, baustas už nelegalų darbą, nuo sprendimo įsiteisėjimo dienos taps neatitinkančiu minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų 3 metams.

⁵³ 2009 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva Nr. 2009/52/EB, kuria numatomi sankcijų ir priemonių nelegaliai esančių trečiųjų šalių piliečių darbdaviams būtiniausi standartai. OL, 2009 L 168, p. 24.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.

Nepatikimas mokesčių mokėtojas negalės net tris metus dalyvauti viešųjų pirkimų procedūrose, negalės gauti paramos gavėjo statuso, o jeigu jį turi, jo teks.

Svarbu atkreipti dėmesį, kad tiek už mokesčių teisės pažeidimus, tiek už nelegalaus darbo pažeidimus, patikimumo netenkama 3 metams, tačiau, atsižvelgus į šių pažeidimų baudų dydžius, galima daryti išvadą, kad pažeidimai nėra panašūs, todėl toks reguliavimas nėra teisingas. Už nelegalų darbą gali būti taikoma tiek administracinė, tiek baudžiamoji atsakomybė, kai už mokestinius pažeidimus grėsia tik bauda.

Atsižvelgiant į nelegalaus darbo daromą žalą valstybės biudžeto formavimo interesams, pavojingumą bei nustatytą administracinę ir baudžiamąją atsakomybę, darbo autorės nuomone, įstatymų leidėjas pagrįstai įtvirtino griežtesnius padarinius (patikimo mokesčių mokėtojo statuso netekimą trejiems metams) mokesčių mokėtojams, baustiems už nelegalų darbą.

3.3. Teistumo nebuvimas

Baudžiamoji atsakomybė yra griežčiausia teisinės atsakomybės rūšis. Ji taikoma už pačias pavojingiausias visuomenei veikas, kuriomis kėsinama į žmogaus gyvybę, sveikatą, fizinę neliečiamybę, nuosavybę, įvairias teises ir pan.⁵⁵ Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje numatyta, kad mokesčių mokėtojas laikomas patikimu, jeigu per paskutinius trejus metus iki jo vertinimo dienos priimtu ir įsigaliojusiu apkaltinamuoju nuosprendžiu nebuvo nuteistas už sukčiavimą, neteisėtą praturtėjimą, nusikalstamą veiką ekonomikai ir verslo tvarkai, nusikalstamą veiką finansų sistemai⁵⁶. Nusikalstamų veikų sąrašas sudarytas atsižvelgiant į finansų bei ekonomikos srities teisės pažeidimus, kurie aktualiausi mokesčių administravimo srityje.

Viena iš nusikalstamų veikų, numatytų Baudžiamajame kodekse (toliau – BK), už kurios padarymą mokesčių mokėtojas gali būti pripažintas nepatikimu, yra sukčiavimas. Baudžiamojo kodekso 182 straipsnyje įtvirtintos veikos, t. y. sukčiavimo, objektu laikoma kiekvieno konkretaus asmens (fizinio ir/ar juridinio) turtinių santykių visuma, kurią sudaro konkretaus asmens turima nuosavybė ir turtinės teisės bei turtinio pobūdžio prievolės,

⁵⁵ ŠEDBARAS, S. *Administracinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia, 2005, p. 68.

⁵⁶ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, nr. 63-2243.

kurias šis asmuo privalo įvykdyti⁵⁷. Sukčiavimas priskiriamas turtiniams nusikaltimams, nes sukčiavimo dalykas yra turtas, turtinė teisė bei turtinė prievolė. Sukčiavimas pasireiškia tuo, jog suklaidintas nukentėjusysis perleidžia turtą ar turtinę teisę arba įsipareigojęs vykdyti tam tikrą turtinę prievolę, už tai negauna jokios ekonominės vertės t. y. negauna turto, paslaugų ar kitokių vertybių ir dėl to patiria nuostolių, o kaltininkas, pasinaudodamas apgaulės rezultatu, nepagrįstai praturtėja nukentėjusiojo sąskaita. Už sukčiavimą Baudžiamajame kodekse numatytas laisvės atėmimas iki 8 metų. Sukčiavimas pagal BK 11 straipsnio 3 dalį priskiriamas nesunkių, o kvalifikuotas sukčiavimas pagal BK 11 straipsnio 5 dalį – sunkių nusikaltimų grupei⁵⁸. Sukčiavimu vadinami mokesčių mokėtojo neteisėti veiksmai, kuriais peržengiamos mokestinės atsakomybės ribos ir užtraukiama baudžiamoji atsakomybė.

Mokesčių mokėtojas taip pat gali būti pripažintas nepatikimu, jeigu yra padaręs BK 189¹ straipsnyje numatytą veiką. Neteisėtas praturtėjimas – tai nusikalstama veika, kai kaltininkas turėjo nuosavybės teise didesnės negu 500 MGL vertės turtą, žinodamas arba turėdamas ir galėdamas žinoti, kad tas turtas negalėjo būti įgytas teisėtomis pajamomis. Šio nusikaltimo esmė – tai brangaus turto turėjimas neturint tam pakankamų pajamų⁵⁹. Neteisėtas praturtėjimas reiškia tai, kad kaltininkas iš oficialiai nerodomų pajamų įgyja brangų turtą. Tokiu būdu slepiamos pajamos bei yra siekiama nesumokėti mokesčių, biudžetas negauna įplaukų ir tokiu būdu daroma žala valstybės finansų sistemai ir ekonomikai. Nusikalstamos veikos sankcijoje nurodyta maksimali bausmė siekia 4 metus laisvės atėmimo. Tai apysunkis nusikaltimas. Įstatymų leidėjas neteisėtą praturtėjimą įvertino kaip pavojingą nusikalstamą veiką.

Nusikaltimų ir baudžiamųjų nusižengimų ekonomikai ir verslo tvarkai skyrių Baudžiamajame kodekse⁶⁰ sudaro šešiolika straipsnių. Nusikaltimai, pažeidžiantys ekonomikos ir verslo tvarką: „Kontrabanda“ (199 straipsnis), „Muitinės apgaulė“ (199¹), „Neteisėtas disponavimas akcizais apmokestinamomis prekėmis“ (199²), „Neteisėtas prekių ar produkcijos neišvežimas iš Lietuvos Respublikos“ (200), „Neteisėtas namų gamybos stiprių alkoholinių gėrimų, nedenatūruoto, denatūruoto ar techninio etilo

⁵⁷ ABRAMAVIČIUS, A., *et al. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras II*. Vilnius: Registrų centras, 2019, p. 332.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000-10-25, nr. 89-2741.

⁵⁹ FEDOSIUK, O. *Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai*. Teisės apžvalga Law review No. 2 (16), 2017, p. 60.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000-10-25, nr. 89-2741.

alkoholio, jų skiedinių (mišinių) ir aparatų jiems gaminti gaminimas, laikymas, gabenimas ar realizavimas“ (201), „Neteisėtas vertimasis ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla“ (202), „Neteisėta juridinio asmens veikla“ (203), „Svetimo prekių ir paslaugų ženklų naudojimas“ (204), „Apgaulingas pareiškimas apie juridinio asmens veiklą“ (205), „Kredito, paskolos ar tikslinės paramos panaudojimas ne pagal paskirtį ar nustatytą tvarką“ (206), „Kreditinis sukčiavimas“ (207), „Skolininko nesąžiningumas“ (208), „Nusikalstamas bankrotas“ (209), „Komercinis šnipinėjimas“ (210), „Komercinės paslapties atskleidimas“ (211). Šiuose straipsniuose nurodytos nusikalstamos veikos pažeidžia konkrečias verslo tvarkos sritis, finansų sistemą, atskirų asmenų turtinius interesus ir pan. Autorė daro prielaidą, kad Baudžiamojo kodekso XXXI skyriuje nurodyti nusikaltimai yra dažniausiai pasitaikantys pažeidimai mokesčių administravimo srityje, dėl to jie yra nurodyti Mokesčių administravimo įstatyme.

Analizuojant šio Baudžiamojo kodekso skyriaus nusikaltimus, svarbu įvertinti nusikalstamų veikų pavojingumą bei bausmių dydį. Įstatymų leidėjas šias nusikalstamas veikas traktuoja kaip nesunkius – apysunkius nusikaltimus. Baudžiamojo kodekso 11 straipsnyje nustatyta, kad nesunkus nusikaltimas yra tyčinis nusikaltimas, už kurį baudžiamajame įstatyme numatyta didžiausia bausmė neviršija trejų metų laisvės atėmimo, o apysunkis nusikaltimas yra tyčinis nusikaltimas, už kurį baudžiamajame įstatyme numatyta didžiausia bausmė viršija trejus metus laisvės atėmimo, bet neviršija šešerių metų laisvės atėmimo. Baudžiamojo kodekso XXXI skyriuje („Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai ekonomikai ir verslo tvarkai“) taip pat yra įtvirtintos 4 sunkių nusikaltimų sudėty – 1) kontrabanda (BK 199 straipsnis, sankcija – laisvės atėmimas nuo šešių iki dešimties metų), 2) muitinės apgaulė (BK 199¹ straipsnis, sankcija – laisvės atėmimas iki aštuonių metų), 3) neteisėtas disponavimas akcizais apmokestinamomis prekėmis (BK 199² straipsnis, sankcija – laisvės atėmimas iki septynerių metų), 4) neteisėtas prekių ar produkcijos neišvežimas iš Lietuvos Respublikos (BK 200 straipsnis, sankcija – laisvės atėmimas iki septynerių metų). Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse nurodyta, kad sunkus nusikaltimas yra tyčinis nusikaltimas, už kurį baudžiamajame įstatyme numatyta didžiausia bausmė viršija šešerius metus laisvės atėmimo, bet neviršija dešimties metų laisvės atėmimo.

Baudžiamosios atsakomybės taikymas šioje srityje negali būti pernelyg vangus – nusikaltimais ekonomikai ir verslo tvarkai paprastai valstybei ar atskiriems verslo subjektams padaroma didelė žala, o patys nusikaltimai dažniausiai būna organizuoti

nusikalstamumo pajamų ir kitų nusikaltimų finansavimo šaltinis⁶¹. Svarbu pažymėti ir tai, kad nusikalstamos veikos ekonomikai ir verslo tvarkai turi didelę įtaką vienai opiausių problemų Lietuvoje – šešėlinei ekonomikai. Mokesčių mokėtojas, siekdamas sumažinti mokesčius, nedeklaruoja savo pajamų, neužregistruoja savo veiklos oficialiai, todėl nemoka jokių mokesčių.

Nusikaltimų ir baudžiamųjų nusižengimų finansų sistemai skyrių baudžiamajame kodekse sudaro 12 straipsnių. Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai: „Netikrų pinigų ar vertybinių popierių pagaminimas, laikymas arba realizavimas“ (213), „Netikros elektroninės mokėjimo priemonės gaminimas, tikros elektroninės mokėjimo priemonės klastojimas ar neteisėtas disponavimas elektronine mokėjimo priemone arba jos duomenimis“ (214), „Neteisėtas elektroninės mokėjimo priemonės ar jos duomenų panaudojimas“ (215), „Nusikalstamu būdu gauto turto legalizavimas“ (216), „Prekyba vertybiniais popieriais pasinaudojant viešai neatskleista informacija“ (217), „Manipuliavimas vertybinių popierių kaina“ (218), „Mokesčių nesumokėjimas“ (219), „Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas“ (220), „Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas“ (221), „Apgaulingas apskaitos tvarkymas“ (222), „Aplaidus apskaitos tvarkymas“ (223), „Netikrų ar suklastotų pašto ženklų, važiavimo ar kitokių bilietų, banderolių ar kitų oficialių žymėjimo ženklų pagaminimas, laikymas ar realizavimas“ (224). Vertinant, ar nusikalstamos veikos yra proporcingos pasekmėms, kurias patirtų mokesčių mokėtojas, neatitikęs minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, reikia įvertinti nusikalstamų veikų pavojingumą ir bausmių dydį. Įstatymų leidėjas nusikalstamas veikas finansų sistemai traktuoja kaip nesunkius – apysunkius nusikaltimus arba baudžiamuosius nusižengimus. BK XXXII skyriuje („Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai“) yra įtvirtintos tik dvi sunkių nusikaltimų sudėtys – 1) kvalifikuotas netikrų pinigų ar vertybinių popierių gaminimas, laikymas arba realizavimas (BK 213 straipsnio 2 dalis, sankcija - laisvės atėmimas nuo trejų iki dešimties metų) ir 2) nusikalstamu būdu gauto turto legalizavimas („pinigų plovimas“) (BK 216 straipsnis; sankcija – bausmė arba laisvės atėmimas iki septynerių metų)

⁶².

Juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo, per paskutinius trejus metus iki jo vertinimo dienos priimtu ir įsigaliojusi apkaltinamuoju nuosprendžiu

⁶¹ VERŠEKYS, P. *Vertinamieji požymiai nusikalstamų veikų ekonomikai ir verslo tvarkai sudėtyse*. Teisės apžvalga Law review No. 2 (14), 2016, p. 211.

⁶² Teisės departamento išvada dėl Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2017-01-17, nr. XIII P-273.

nuteistas už sukčiavimą, neteisėtą praturtėjimą, nusikalstamą veiką ekonomikai ir verslo tvarkai arba nusikalstamą veiką finansų sistemai, neteks patikimo mokesčių mokėtojo statuso net trejiems metams.

Atkreiptinas dėmesys, kad aptartos veikos yra numatytos ir Administracinių nusižengimų kodekse, taigi galima daryti išvadą, kad įstatymo leidėjas buvo nuoseklus, įtraukdamas tam tikras veikas į Mokesčių administravimo įstatymą. Kadangi vienur numatoma baudžiamoji atsakomybė už šiuos pažeidimus, o kitur administracinė, todėl ir nepatikimumas vienu atveju, yra treji metai, o kitu tik vieneri.

Svarbu pažymėti, kad juridinis asmuo (ar) jo vadovas arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo neturi būti nuteistas už atitinkamus nusikaltimus ir užsienio šalyse. Mokesčių administratoriui gavus duomenų, kad juridinis asmuo (ar) jo vadovas arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo yra nuteistas už atitinkamus nusikaltimus užsienio valstybėje, bus laikoma, kad juridinis asmuo arba individualia veikla užsiimantis fizinis asmuo neatitinka komentuojamo straipsnio 3 punkte numatyto kriterijaus⁶³.

Minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų neatitikimas sietinas su asmens tebegaliojančiu teistumu už nusikalstamas veikas, padarytas nuosavybei, turtinėms teisėms ir turtiniams interesams (sukčiavimas), finansų sistemai (neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą, deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimą), bet kurią nusikalstamą veiką ekonomikai ir verslo tvarkai. Nusikalstamų veikų sąrašas parinktas atsižvelgiant į tai, kad asmuo netinkamai vykdo Lietuvos Respublikos teisės aktų reikalavimus būtent finansinėje ekonominėje srityje, kas leidžia teigti, kad šis asmuo neatitinka minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų⁶⁴.

Aptartos nusikalstamos veikos yra ekonominio ir finansinio pobūdžio, toks nusikalstamų veikų pobūdis suponuoja tai, kad toks asmuo finansų srityje yra nepatikimas, linkęs sukčiauti, taigi jam taikomi apribojimai galėtų būti laikomi proporcingais. Atsižvelgiant į tai, kad šios nusikalstamos veikos yra nesunkūs – apysunkiai nusikaltimai, galima daryti išvadą, kad įstatymų leidėjas pagrįstai taiko griežtus apribojimus t. y. riboja viešuosius pirkimus bei panaikina paramos gavėjo statusą net trejiems metams.

⁶³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5> >.

⁶⁴ Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIIIIP-2208.

3.4. Tam tikrų administracinių nusižengimų nebuvimas

Vienas iš kriterijų, dėl kurių mokesčių mokėtojas gali būti pripažintas nepatikimu, yra tam tikrų administracinių nusižengimų padarymas ir pakartotini administraciniai nusižengimai, priskiriami mokesčių administratoriaus kompetencijos sričiai. Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodyta, kad siekiant atitikti patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų, juridiniam asmeniui arba individualia veikla užsiimančiam fiziniam asmeniui, juridinio asmens vadovui ar kitam atsakingam asmeniui arba individualia veikla užsiimančiam fiziniam asmeniui per paskutinius 1 metus nuo jo vertinimo dienos neturi būti skirta 1 500 eurų arba didesnė bauda už vieną iš išvardytų Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso straipsnių ir (ar) juridinio asmens vadovui ar kitam atsakingam asmeniui arba individualia veikla užsiimančiam fiziniam asmeniui per paskutinius 1 metus nuo jo vertinimo dienos neturi būti skirta bauda už pakartotinį nusižengimą pagal šiame punkte nurodytus straipsnius⁶⁵.

Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 dalies 4 punkte įvardijamos net 52 veikos, kurių padarymas lemia nepatikimo mokesčių mokėtojo statuso netekimą 1 metams. Svarstyтина, ar visos šios veikos yra panašios savo pavojingumu ir ar proporcinga už šias veikas užtraukti tokias griežtas pasekmes kaip negalėjimą dalyvauti viešuosiuose pirkimuose arba paramos gavėjo statuso netekimą.

Įstatymų leidėjas išskyrė šiuos pažeidimus, už kuriuos mokesčių mokėtojas gali būti pripažintas nepatikimu t. y. deklaracijų, ataskaitų nepateikimas, sandorių kainodaros dokumentavimo nesilaikymas, registravimosi mokesčių mokėtoju tvarkos pažeidimai, buhalterinės apskaitos pažeidimai, pažeidimai naudojantis kasos aparatais ir pan. Sąrašė nurodytų administracinių nusižengimų sankcijos svyruoja nuo įspėjimo arba 30 eurų iki 6 000 eurų. Lyginant šių nusikalstamų veikų pavojingumą ir sankcijų dydį, kyla klausimas ar proporcinga už skirtingas veikas taikyti vienodas priemones t. y. neleisti dalyvauti viešuosiuose pirkimuose bei netekti paramos statuso tiek pažeidėjams, kurie padarė pažeidimą, kurio sankcijoje numatyta 30 eurų bauda, tiek pažeidėjams, padariusiems administracinį nusižengimą, kurio sankcijoje numatyta bauda 6 000 eurų. Tačiau, svarbu pažymėti, kad kai numatyta mažesnės sumos negu 1 500 eurų bauda, patikimumas nėra prarandamas, tokiu atveju nusižengimas turėtų būtų padarytas pakartotinai.

⁶⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą: < <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5> >.

Lietuvoje tarp mokesčius administruojančių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų kyla nemažai neaiškumų ir nesutarimų, nes bet kokie mokesčių mokėtojo veiksmai, lėmę dalinį ar visišką mokesčio nesumokėjimą, mokesčių administratoriaus pareigūnų bandomi įsprausti į mokestinio pažeidimo ribas t. y. net menkiausias viešojo ir privataus intereso susidūrimas vertinamas kaip mokesčių įstatymų pažeidimas, todėl ypač svarbus yra tikslus mokestinių – teisinių santykių reguliavimas bei išsamus jų norminis reguliavimas⁶⁶.

Konstitucinis Teismas savo nutarime yra pažymėjęs, kad nustatant teisinius apribojimus bei atsakomybę už teisės pažeidimus privalu paisyti protingumo reikalavimo, taip pat proporcingumo principo, pagal kurį nustatytos teisinės priemonės turi būti būtinos demokratinėje visuomenėje ir tinkamos siekiamiems teisėtiems bei visuotinai svarbiems tikslams (tarp tikslų ir priemonių turi būti pusiausvyra), jos neturi varžyti asmens teisių labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti, o jeigu šios teisinės priemonės yra susijusios su sankcijomis už teisės pažeidimą, tai minėtos sankcijos turi būti proporcingos padarytam teisės pažeidimui⁶⁷.

Mokesčių administravimo 40¹ straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytame administracinių pažeidimų sąraše yra įtraukti pažeidimai, kurių sankcijose numatoma įspėjimo nuobauda. Prie tokių pažeidimų priskiriamas Administracinių nusižengimų kodekso 137 straipsnis, kuriame įtvirtintas neteisėtas stiprių alkoholinių gėrimų, brogos, nedenatūruoto ar denatūruoto etilo alkoholio, jų skiedinių (mišinių) gaminimas, įgijimas, laikymas, gabenimas; 187 straipsnis, kuriame įtvirtintas ataskaitų, deklaracijų ar kitų mokesčių administratoriaus funkcijoms įgyvendinti reikalingų dokumentų ir duomenų pateikimo tvarkos pažeidimas; 189 straipsnis, kuriame įtvirtintas registravimosi mokesčių mokėtoju tvarkos pažeidimas; 205 straipsnis, kuriame įtvirtintas buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas; 212 straipsnis, kuriame įtvirtintas prekių deklaravimo tvarkos pažeidimas; 214 straipsnis, kuriame įtvirtintas prekių gabenimo tvarkos pažeidimas. Svarbu pažymėti tai, kad vien įspėjimo gavimas nereiškia, kad mokesčių mokėtojas bus pripažintas nepatikimu. Mokesčių mokėtojas bus pripažintas nepatikimu tuo atveju, jeigu bus padaręs administracinį pažeidimą ir institucija bus paskyrusi įspėjimą bei per 1 metus bus padarytas toks pats nusižengimas už kurį bus paskirta bauda.

Lietuvos Aukščiausiasis Teismas atnaujintose administracinių teisės pažeidimų bylose yra konstatavęs, kad administracinės nuobaudos taikymas atitinka proporcingumo

⁶⁶ SMALAKIENĖ, E. *Mokesčių mokėtojo patikrinimas*. Jurisprudencija, 2003, t. 38(30), p. 111.

⁶⁷ BAUBLYS, L. *Teisės teorijos įvadas* (2) leidimas. 2012, p. 369.

reikalavimą, kai tarp padaryto teisės pažeidimo ir už šį pažeidimą nustatytos nuobaudos, siekiamo tikslo ir priemonių šiam tikslui pasiekti yra teisinga pusiausvyra. Teisinga ir protinga laikyti tokią nuobaudą, kurią paskyrus gali būti pasiekti nuobaudos tikslai ir kuri, vertinant pažeidimo pobūdį, aplinkybes, pažeidėjo asmenybę, nėra per griežta⁶⁸.

Išpėjimas yra švelniausia nuobauda taikoma administracinėje teisėje, tačiau, kad už tokio pažeidimo padarymą asmuo netektų patikimo mokesčių mokėtojo statuso, toks pažeidimas turėtų būti padarytas pakartotinai. Jeigu asmuo nusižengimą padaro pakartotinai, galima daryti prielaidą, kad toks nusižengimas yra daromas tyčia. Būtent pakartotinumas ir lemia tai, kad mokesčių mokėtojas yra nepatikimas ir yra linkęs nusižengti.

Administracinių nusižengimų sąrašė, taip pat yra nusižengimai, už kuriuos numatyta nedidelio dydžio baudos t. y. nuo 30 – 40 eurų. Šioms nusikalstamos veikoms priskiriamas Administracinių nusižengimų kodekso 142 straipsnis, kuriame įtvirtintas nustatytos tvarkos verstis komercine ar ūkine veikla, susijusia su tauriaisiais metalais ir brangakmeniais bei jų gaminiais, pažeidimas; 168 straipsnis, kuriame įtvirtintas mažmeninės prekybos alkoholiniais gėrimais tvarkos ar kitų alkoholinių gėrimų pardavimo, laikymo ir gabenimo reikalavimų pažeidimas; 170 straipsnis, kuriame įtvirtintas prekybos tabako gaminiais pažeidimas; 209 straipsnis, kuriame įtvirtintas akcizais apmokestinamų prekių įsigijimas (išskyrus energinius produktus ir elektros energiją), laikymas, gabenimas, naudojimas ar realizavimas pažeidžiant nustatytą tvarką; 223 straipsnis, kuriame įtvirtintas Juridinio asmens, jo filialo ar atstovybės, užsienio juridinio asmens ar kitos organizacijos filialo ar atstovybės dokumentų ir registro duomenų pateikimo Juridinių asmenų registro tvarkytojui ar Juridinių asmenų dalyvių informacinės sistemos tvarkytojui tvarkos pažeidimas. Jeigu mokesčių mokėtojas padaro vieną iš šių arba kelis pažeidimus, t. y. jam yra skiriama minimali sankcijoje nurodyta bauda 30 – 40 eurų ir šis pažeidimas padaromas pakartotinai, tokiu atveju mokesčių mokėtojas pripažįstamas nepatikimu.

Už daugumą Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytų administracinių nusižengimų numatyta mažesnė, negu nurodyta 1 500 eurų bauda. Tiriamame administracinių pažeidimų sąrašė taip pat yra veikų, už kurias nėra abejonių, kad mokesčių mokėtojas galėtų būti laikomas nepatikimu. Tokiuose straipsniuose išskiriamos veikos yra pavojingos ir jų sankcijose nurodomos baudos yra nuo 1 500 eurų. Tokia baudos dydžio riba aiškiai parodo, kad naikinamas patikimumas. Prie tokių

⁶⁸ Vilniaus miesto apygardos teismas. 2018 m. rugpjūčio 6 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje R. B. v. Vilniaus miesto savivaldybės administracijos vyriausioji specialistė, Nr. AN2-340-626/2018.

administracinių nusižengimų galima priskirti Administracinių nusižengimų kodekso 188 straipsnį, kuriame įtvirtintas sandorių kainodaros dokumentavimo tvarkos nesilaikymas. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad sandorių kainodaros dokumentavimo tvarkos nesilaikymas užtraukia baudą nuo 1 820 iki 5 590 eurų. Taip pat galima išskirti Administracinių nusižengimų kodekso 159 straipsnį, kuriame įtvirtintas netikrų banderolių ar kitų specialių ženklų gaminimas, realizavimas, naudojimas. Už šį nusižengimą numatyta bauda nuo 3 500 iki 6 000 eurų. 1500 eurų dydžio riba suponuoja, kad nusižengimas yra pavojingas ir tokiu atveju būtų proporcinga, kad mokesčių mokėtojas kartu gautų ne tik baudą, bet ir būtų ribojama teisė dalyvauti viešuosiuose pirkimuose bei asmuo netektų paramos gavėjo statuso.

Konstitucinis Teismas ne kartą savo nutarimuose yra konstatavęs, kad tarp siekiamo tikslo ir priemonių šiam tikslui pasiekti, tarp teisės pažeidimų ir už šiuos pažeidimus nustatytų nuobaudų turi būti teisinga pusiausvyra (proporcija). Šie principai neleidžia nustatyti už teisės pažeidimus tokių nuobaudų, kurios būtų akivaizdžiai neproporcingos teisės pažeidimui bei siekiamam tikslui⁶⁹. Remiantis Konstitucinio Teismo praktika, svarstyтина, ar visi 52 pažeidimai yra vienodo pavojingumo ir ar už juos turėtų būti taikomi vienodi apribojimai t. y. mokesčių mokėtojas negalėtų dalyvauti viešuosiuose pirkimuose bei netektų paramos gavėjo statuso. Administracinių nusižengimų sąrašė, dėl kurių mokesčių mokėtojas galėtų netekti patikimo mokesčių mokėtojo statuso, yra įtvirtinta daug skirtingų veikų, už kurias pagal Mokesčių administravimo 40¹ straipsnį, visiems pažeidėjams yra taikomi vienodi apribojimai, neatsižvelgiant į pažeidimų pavojingumą bei baudų dydžius.

Įstatymu nustatant atsakomybę, taip pat jos įgyvendinimą, turi būti išlaikoma teisinga pusiausvyra tarp visuomenės ir asmenų interesų, kad būtų išvengta nepagrįsto asmens teisių ribojimo. Remiantis šiuo principu įstatymais asmens teisės gali būti apribotos tik tiek, kiek yra būtina viešiesiems interesams ginti, tarp pasirinktų priemonių ir siekiamo teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo privalo būti protingas santykis⁷⁰.

Įstatymų leidėjas išskyrė net 52 administracinius nusižengimus, kurių padarymas gali lemti patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimą. Už daugumą nurodytų administracinių nusižengimų nustatyta mažesnė nei nurodyta 1 500 eurų bauda, tačiau už

⁶⁹ 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“. Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000.

⁷⁰ Ibid.

pakartotinį nusižengimą mokesčių mokėtojas taip pat gali būti pripažintas nepatikimu. Būtent pakartotinumai ir lemia tai, kad mokesčių mokėtojas pažeidimus daro tyčia, yra nepatikimas ir linkęs nusižengti.

IŠVADOS

1. Įstatymų leidėjas, diferencijuodamas mokesčių mokėtojus į patikimus ir nepatikimus, siekė užtikrinti sąžiningą mokesčių mokėjimą, apriboti nusižengusiųjų teises. Įmonėms renkantis verslo partnerius taip pat svarbu įvertinti ar jie yra patikimi, sąžiningi, vykdančys savo prisiimtus įsipareigojimus.
2. Netekus patikimo mokesčių mokėtojo statuso, taikomi griežti ūkinės veiklos apribojimai, tokie kaip viešųjų pirkimų ribojimas ir paramos gavėjo statuso netekimas. Šie ribojimai vertintini kaip griežtos priemonės, nes įmonės, pripažintos nepatikimomis, negalės dalyvauti viešuosiuose pirkimuose ir dėl to neišvengs žalos verslui bei įmonės reputacijai, o ne pelno siekiančios organizacijos, pripažintos nepatikimomis, neteks paramos gavėjo statuso ir dėl to patirs neigiamas finansines pasekmes.
3. Už tris teisei priešingų veikų grupes t. y. tam tikrus mokesčių, darbo bei baudžiamosios teisės pažeidimus, patikimumo netenkama net 3 metams, tačiau bausmės už šiuos pažeidimus nėra vienodos. Už mokestinius pažeidimus skiriama vidutinė bauda 4 500 eurų, už nelegalų darbą gali būti taikoma tiek administracinė, tiek baudžiamoji atsakomybė, o už nusikalstamas veikas gali būti skiriama laisvės atėmimo bausmė iki 10 metų. Kadangi bausmės už šiuos pažeidimus nėra vienodos, siūloma nustatyti skirtingus terminus, kuriems mokesčių mokėtojas bus laikomas nepatikimu.
4. Autorės vertinimu, atsižvelgiant į tai, kad už priešingas teisei veikas yra numatytos skirtingos baudos, siūlytina už mokestinius pažeidimus, taip pat kaip ir už administracinės teisės nusižengimus, apriboti dalyvavimą viešuosiuose pirkimuose bei panaikinti paramos gavėjo statusą 1 metams, už nelegalų darbą – 2 metams, už teistumą – 3 metams.
5. Įstatymų leidėjas išskyrė net 52 administracinius nusižengimus, kurių padarymas gali lemti patikimo mokesčių mokėtojo statuso praradimą. Už daugumą nurodytų administracinių nusižengimų nustatyta mažesnė nei nurodyta 1 500 eurų bauda, tačiau už pakartotinį nusižengimą mokesčių mokėtojas taip pat gali būti pripažintas nepatikimu. Būtent pakartotinumas ir lemia tai, kad mokesčių mokėtojas yra nepatikimas ir linkęs nusižengti.

Šaltinių sąrašas

Lietuvos Respublikos teisės aktai

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, nr. 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas. Baudžiamasis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000-10-25, nr. 89-2741;
3. Lietuvos Respublikos darbo kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. TAR, 2016-09-19, nr. 23709;
4. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-11-28, nr. 99-3515;
5. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl užsieniečių teisinės padėties. *Valstybės žinios*, 2004-04-30, nr. 73-2539;
6. Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-11-28, nr. 99-3516;
7. Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1993-06-11, nr. 21-506;
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, nr. 63-2243;
9. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001-12-29, nr. 110-3992;
10. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-04-05, nr. 35-1271;
11. Lietuvos Respublikos užimtumo įstatymas. TAR, 2016-07-05, nr. 18825;
12. Teisės departamento išvada dėl Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2017-01-17, nr. XIIIIP-273.

Europos Sąjungos teisės aktai

13. 2009 m. birželio 18 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva Nr. 2009/52/EB, kuria numatomi sankcijų ir priemonių nelegaliai esančių trečiųjų šalių piliečių darbdaviams būtiniausi standartai. OL, 2009 L 168.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimai

14. Lietuvos Respublikos Konstitucinis 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*“, Nr. 16/96;
15. 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*“, Nr. 6/99-23/99-5/2000-8/2000.

Specialioji literatūra:

16. ABRAMAVIČIUS, A., et al. *Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras II*. Vilnius: Registrų centras, 2019;
17. AMBRAZEVIČIENĖ, R. *Teisėtumo užtikrinimo priemonės vykdant viešuosius pirkimus*. Vilnius: Jurisprudencija, 2003, t. 46(38);
18. BAUBLYS, L. *Teisės teorijos įvadas* (2) leidimas. 2012;
19. FEDOSIUK, O. *Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai*. Teisės apžvalga Law review No. 2 (16), 2017;
20. KOSMAČAITĖ, V., KUNCEVIČIUS, G. *Viešųjų pirkimų taikant įprastą komercinę praktiką teorinis aspektas*. Vilnius: Jurisprudencija, 2008, 3(105);
21. LASTAUSKIENĖ, G., RUDAUSKIENĖ, R. *Viešųjų pirkimų skaidrumas kaip įstatymų leidėją saistantis principas*. ISSN 1392-1274, TEISĖ 2015 96;
22. MARCIJONAS, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras, 2003;
23. MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Finansų ir mokesčių teisė kaip mokslinio tyrimo objektas. Būklė ir perspektyvos*. ISSN 1392-1274. TEISĖ 2011 78;
24. NEKROŠIUS, I., et al. *Darbo teisė*. Vilnius, 2008;
25. PUKELIENĖ, V., ŠINKŪNIENĖ, K. *Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui*. ISSN 1392-1142 Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai: 2005.33;
26. SMALAKIENĖ, E. *Mokesčių mokėtojo patikrinimas*. Jurisprudencija, 2003, t. 38(30);
27. SMALENSKAS, G. *Finansai*. Homo liber, 2007;

28. ŠEDBARAS, S. *Administracinė atsakomybė*. Vilnius: Justitia, 2005;
29. ŠILINSKYTĖ, A. *Nevyriausybinių organizacijų veikla ir vaidmuo Lietuvoje*. 2013, T. 12, Nr. 2;
30. ŠIMAŠIUS, R. *Ne pelno organizacijos – prigimtis ir reglamentavimas*. „Eugrimas“, 2007;
31. VERŠEKYS, P. *Vertinamieji požymiai nusikalstamų veikų ekonomikai ir verslo tvarkai sudėtyse*. Teisės apžvalga Law review No. 2 (14), 2016.

Teismų praktika:

32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2013 m. spalio 23 d. „Viešųjų pirkimų reglamentavimo ir teismų praktikos apžvalga“ (II) Nr. AC-39-1, Teismų praktika, 2013, 39;
33. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2011 m. gruodžio 9 d. nutartis civilinėje byloje AB „Teo Lt“ v. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarija, Nr. 3K-3-499/2011;
34. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2009 m. lapkričio 13 d. nutartis civilinėje byloje IDT Biologika GmbH v. Lietuvos Respublikos valstybinei maisto ir veterinarijos tarnyba, Nr. 3K-3-506/2009;
35. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus teisėjų kolegija. 2009 m. lapkričio 17 d. nutartis civilinėje byloje A. M., K. K. ir R. L. v. Turto valdymo ir ūkio departamentas prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos ir Migracijos departamentai prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos, Nr. 3K-3-508/2009;
36. Lietuvos apeliacinio teismo Civilinių bylų skyrius.. 2019 m. balandžio 4 d. nutartis civilinėje byloje UAB „Eurotela“ v. Kauno miesto savivaldybės administracija. Nr. E2-648-302/2019;
37. Teismų praktikos administracinių teisės pažeidimų bylose dėl nelegalaus darbo apibendrinimas ir teisės taikymo rekomendacijos. LVAT biuletenis Nr. 7, p. 1;
38. Vilniaus miesto apygardos teismas. 2018 m. rugpjūčio 6 d. nutartis administracinio nusižengimo byloje R. B. v. Vilniaus miesto savivaldybės administracijos vyriausioji specialistė, Nr. AN2-340-626/2018.

Įstatymų projektai:

39. Aiškinamasis raštas dėl Labdaros ir paramos įstatymo Nr. I-172 13 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIIIP-2210;
40. Aiškinamasis raštas dėl Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40(1) straipsniu įstatymo projekto. 2018-05-24, nr. XIIIP-2208;
41. Aiškinamasis raštas dėl Viešųjų pirkimų įstatymo Nr. I-1491 55 ir 87 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. 2017-10-20, nr. XIIIP-1269.

Kiti šaltiniai:

42. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras [interaktyvus, žiūrėta 2020 m. balandžio 2 d.]. Prieiga per internetą:
< <https://www.vmi.lt/cms/web/kmdb/1.14.5>>.
43. 2020 m. sausio 8 d. konsultacija elektroninėmis ryšio priemonėmis su Finansų ministerijos Mokesčių politikos departamento Mokesčių ir muitų administravimo skyriaus vyriausioju specialistu Egidijumi Vizgirda.

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe, vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų analize bei kitais šaltiniais yra analizuojami minimalūs patikimo mokesčių mokėtojo kriterijai, jų samprata bei problematika. Šiame darbe minimalūs patikimo mokesčių mokėtojų kriterijai yra analizuojami Lietuvos teisės sistemoje. Vertinant minimalių patikimo mokesčių mokėtojo kriterijų objektyvumą, darbo pradžioje yra atskleidžiamos priežastys, lėmusios naujo mokesčių mokėtojo instituto atsiradimą.

Šiame darbe siekiant įvertinti, ar Mokesčių administravimo įstatymo 40¹ straipsnyje įtvirtintos teisei priešingos veikos yra proporcingos padariniams, kilsiantiems pripažinus mokesčių mokėtoją nepatikimu, vadovujamasi mokesčių teisės įstatymais, administracinės teisės, baudžiamosios teisės bei darbo teisės šaltiniais. Siekiant ištirti pažeidimų sąrašą, kuris lemia mokesčių mokėtojų diferencijavimą, pirmiausia yra analizuojamos pasekmės, kurias patirtų mokesčių mokėtojas, pripažintas nepatikimu. Siekiant įvertinti proporcingumą tarp skirtingų pažeidimų, už kurių padarymą mokesčių mokėtojas netektų patikimo mokesčių mokėtojo statuso, yra atskleistos sankcijos, padedančios palyginti skirtingų veikų pavojingumą.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos teisės aktų bei kitos teisinės literatūros analize, galima daryti išvadą, kad dauguma mokesčių teisės pažeidimų yra proporcingi pasekmėms, kilsiančioms neatitikus patikimo mokesčių mokėtojo statuso. Administracinių nusižengimų sąrašė nurodyti nusižengimai gali kelti diskusijų, ar visos veikos yra objektyviai įvertintos ir įtrauktos į šį sąrašą, lemiantį mokesčių mokėtojų diferencijavimą. Svarstyтина, ar už skirtingas veikas gali būti taikomos tos pačios neigiamos pasekmės.

SUMMARY

Minimum Criteria for a Reliable Taxpayer

In Master`s degree thesis, leading the Republic of Lithuania law acts analysis and other sources, minimal reliable taxpayer criteria, their conception and problems are being analyzed. In this thesis minimal reliable taxpayers are being analyzed in the law system of Lithuania. Evaluating minimal reliable taxpayer`s criteria, objectivity, reasons which determined new taxpayer institution creation are being revealed at the beginning of thesis.

In this thesis in order to assess whether Tax administration law 40¹ article confirmed to law opposite acts are proportional to consequences, which arises from admitting taxpayer unreliable, in accordance to tax law acts, administrative law, criminal law and employment law sources. In order to investigate violations list, which determines taxpayer differentiation, firstly consequences are being analyzed, which taxpayer could suffer from being admitted unreliable. In order to evaluate proportionality between different violations for which performance taxpayer would lose his reliable taxpayer status, sanctions are revealed which helps to compare different deeds danger level.

Leading by the Republic of Lithuania laws acts and others law literatures analysis, a decision can be made that punishments for provided violations are not equal and for restrictions consequences must be proportional, which can form from not matching reliable taxpayer status. In administrative offense list specified offenses can raise discussions whether all deeds are objectively evaluated and included in this list, which determines taxpayers differentiation. Under consideration whether for different deeds same negative consequences could be applied.