

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

VIKTORIJA VENCLOVAITĖ
TEISĖ IR VALDYMAS

ATSAKOMYBĖ PATEIKUS NETEISINGUS DUOMENIS APIE PAJAMAS,
PELNĄ AR TURTAŲ MOKESČIŲ ADMINISTRATORIUI

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Asistentas
A. Raišutis

Konsultantas –
Katedros vedėjas
Dr. A. Miškinis

Vilnius, 2008

TURINYS

ĮVADAS	3
1. Atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui atsiradimo pagrindas ir reikšmė.....	6
2. Atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui Lietuvos Respublikoje teisinė analizė	10
2.1. Mokestinė atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui.....	10
2.2.1. Neteisingų mokesčio mokėtojo pateiktų duomenų nustatymas mokestiniu patikrinimu ar tyrimu.....	13
2.2.2. Mokesčių bazės apskaičiavimas, esant mokesčių vengimui	17
2.2.3. Mokesčių apskaičiavimas, esant mokesčių slėpimui.....	23
2.3. Administracinė atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą	27
2.4. Baudžiamoji atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą mokesčių administratoriui	38
2.4.1. Nusikalstamos veikos - žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą – samprata ir sudėtis.....	39
2.4.2. Aplaidžios ir apgaulingos buhalterinės apskaitos santykis su žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimu ir jų atirbojimas	45
IŠVADOS	50
Santrauka	53
Summary.....	54
LITERATŪROS SĄRAŠAS	55

ĮVADAS

Visuomenė dalį savo funkcijų yra pavedusi vykdyti valstybei, tačiau tam, kad valstybė galėtų jas atlikti yra reikalingos tam tikros piniginės lėšos. Esminė valstybės finansų sistemos dalis yra mokesčiai. Jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį, dėl to yra sudarytas sudėtingas mokesčių rinkimo mechanizmas, o surinktos lėšos yra naudojamos valstybės funkcijų vykdymui užtikrinti. Mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą¹.

Asmens pareiga mokėti mokesčius atsirado nuo pat valstybinių darinių susidarymo, o dabartyje, ši pareiga yra įtvirtinta konstitucijose, įstatyminiuose aktuose. <...> pagal Konstitucijos² 67 straipsnio 15 punktą Seimas „nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“. Nurodyta Konstitucijos norma suponuoja ir mokesčių mokėtojo konstitucinę pareigą laiku sumokėti nustatyto dydžio mokesčius. Mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams. Mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiama tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai. Mokėtiną mokesčių sumą asmuo apsiskaičiuoja pats, pateikdamas tam tikrus duomenis apie savo pajamas, pelną ar turtą mokesčių administratoriui.

Kiekvienas asmuo yra individas ir turi savo vertybių sistemą, todėl dažniausiai asmenys nėra linkę atiduoti dalies savo lėšų valstybei. Visi turi teisę taip tvarkyti savo reikalus, savo turtus, savo gyvenimo įpročius, kad galėtų mokėti mažesnius mokesčius arba net visai jų išvengti, tačiau savo veiksmais turi nepažeisti įstatymų. Todėl daugeliui įmonių ar fizinių asmenų mokesčių mažinimas – siektinas tikslas. Dažnai tai daryti skatina ne tik noras plėtoti gamybą, sėkmingai reinvestuoti mokesčių sąskaita sutaupytus pinigus, bet ir paprasčiausias troškimas greitai ir daug uždirbti³. Asmuo, pateikdamas neteisingus duomenis apie pajams, pelną ar turtą, paprastai siekia išvengti mokesčių ar juos nuslėpti ir taip pažeidžia įstatymus.

Pažymėtina, kad siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, taip pat ir baudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir

¹ LRKT 2000 m. kovo 15 d. nutarimas

² Lietuvos Respublikos Konstitucija Žin. Nr. 33-1014

³ Būdvytienė D. Kaip išvengti didelių mokesčių: laiku ir visus juos sumokant - Vilnius, Pačiolis, 1997 – P.175

juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus⁴.

Temos aktualumas. Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas mokesčių administratoriui dažnai yra neteisėtas, nelegalus, baustinas ir net nusikalstamas mokesčių vengimo kelias, kuriuo padaroma žala šalies finansams, atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams. Be to, vieniems ūkinės veiklos subjektams nemokant mokesčių, kiti jos subjektai – sąžiningi mokesčių mokėtojai atsiduria jiems nepalankioje padėtyje, pažeidžiami esminiai laisvosios rinkos, besiremiančios sąžininga konkurencija, principai⁵. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotino privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės konstituciniai principai.⁶

Hipotezės. Viena iš teisinio vertinimo problemų yra ta, kad teismų praktika nėra tvirtai nusistovėjusi, nėra ilgametės šios veikos, kaip nusikaltimo, administracinio ar mokestinio pažeidimo aiškinimo patirties. Tokia situacija susidarė todėl, kad Lietuvai, atgavus Nepriklausomybę, dažnai keitėsi mokesčių įstatymai, susiję su nagrinėjama veika, taip pat buvo keisti šią veiką reglamentuojantys baudžiamieji įstatymai. Dar viena problema yra tai, kad sunku atriboti vieną teisinės atsakomybės rūšį nuo kitos, reglamentuojančios neteisėgą duomenų pateikimą apie pajamas, pelną ar turtą, pavyzdžiui baudžiamąją atsakomybę nuo administracinės. Be to, neteisėgas duomenų pateikimas dažnai sutampa su kita įstatymus pažeidžiančia veika, kas taip pat apsunkina veikos kvalifikavimą. Autorės nuomone, veiksmingiausia kova su neteisėgų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimu, būtų gerai sureguliuota įstatyminė bazė, teisinę atsakomybę reglamentuojančių blanketinių normų sumažinimas į kitus teisės aktus. Taigi, kaip teismai interpretuos mokestinius įstatymus, kaip pritaikys juose įtvirtintus principus, priklausys mokesčio administratoriaus ir mokesčių mokėtojo tolesnis elgesys valstybės pajamų surinkimo procese.

Magistro baigiamojo darbo objektas – Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys atsakomybę už neteisėgų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą mokesčių administratoriui bei jų taikymo jurisprudencija Lietuvos Respublikos teismuose.

Magistro baigiamojo darbo dalykas – Lietuvos Respublikos įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai, reglamentuojantys atsakomybę už neteisėgų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą mokesčių administratoriui, bei Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo, Aukščiausiojo Teismo, Vyriausiojo administracinio teismo nutartys ir sprendimai bylose, susijusiose su neteisėgų duomenų pateikimu mokesčių administratoriui. Didžiausias dėmesys kreipiamas į išplėstinių, plenarinių sesijų priimtus sprendimus ir nutarimus.

⁴ LRKT 2000 m. gruodžio 6 d. nutarimas

⁵ LRKT 1997m. liepos d. nutarimas

⁶ LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 UAB „Tauja“ v VMI, LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-495/2005 UAB „Boslita“ ir Ko prieš VMI.

Magistro baigiamojo darbo tikslas – kompleksiškai išnagrinėti Lietuvos Respublikos teisės aktus, reglamentuojančius atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui, apibendrinti Lietuvos Respublikos teismų sprendimų ir nutarčių praktiką šios kategorijos bylose bei pateikti argumentuotus apibendrinimus.

Siekiant šio tikslo magistro baigiamojo darbo autorė kelia tokius uždavinius:

1) išanalizuoti teisinės atsakomybės rūšis už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui, argumentuotai paaiškinti jų sudėtį;

2) išanalizuoti mokestinės, administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą teisės aktus bei pateikti šių atsakomybių atribojimo kriterijus;

3) pateikti ir išaiškinti mokesčio administratoriaus naudojamus teisinius svertus (metodus), siekiant išsiaiškinti ir ištirti ar mokesčio mokėtojo duomenys yra teisingi ir pagrįsti;

4) apibendrinti mokesčių bazės apskaičiavimą reglamentuojančias teisės normas, kurios taikomos, kai mokesčio mokėtojo duomenys apie pajamas, pelną ar turtą yra neteisingi;

5) teisės aktų analizę dėl neteisingų duomenų pateikimo mokesčių administratoriui pagrįsti išsamia Lietuvos Respublikos teismų jurisprudencija, pateikiant pavyzdžius bei tendencijas.

Autorė uždaviniams ir tikslui pasiekti magistro baigiamajame darbe naudoja teorinius ir empirinius mokslinio tyrimo metodus: a) istorinį – šis metodas taikytas apžvelgiant teisės aktus, kurie numatė atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui skirtingame laikotarpyje, taip analizuojant teisės aktų pakeitimus, bei jų įtaką teismų praktikai; b) lyginamasis, c) analizės metodai taikyti lyginant ir analizuojant administracinės, mokestinės ir baudžiamosios atsakomybės rūšis už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui, analizuojant įstatymų ir poįstatyminių teisės aktų normas, lyginant jas; d) apibendrinimo metodas naudotas siekiant apibendrinti nagrinėtus teisės aktus su teismų priimtais sprendimais ir nutartimis, taip siekiant pagrįstai formuluoti baigiamąsias išvadas;

Magistro baigiamojo darbo tema yra plati, todėl didžiausias dėmesys kreipiamas į pagrindinius teisės aktus – įstatymus (kodeksus), kuriais yra įtvirtinta teisinė atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui. Poįstatyminiai teisės aktai analizuoti ir lyginti siekiant išsamiai ištirti mokesčio bazės apskaičiavimo, jų nustatymo ypatumus, mokesčio administratoriaus teisinius veiksmus mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Įstatymų ir kitų, žemesnės galios teisės aktų analizė, neturi prasmės, jei nėra analizuojama jų taikymo praktika teismuose. Teisės aktai negali numatyti visų situacijų, negali įtvirtinti visų draudimų ar apribojimų, todėl įstatymų leidėjai įtvirtina principus, kuriais remiantis, konkrečios situacijos gali būti sprendžiamos. Bet tam, kad įstatymus taikančios institucijos negalėtų „nevaržomai“ interpretuoti įstatymuose įtvirtintų principų, teismai juos išaiškina ir nustato taikymo aplinkybes

bei taisykles, tokiu būdu užkerta kelią galimiems piktnaudžiavimams teise.

Magistro baigiamojo darbo *šaltiniai*. Neteisingų duomenų pateikimas mokesčių administratoriui nėra plačiai nagrinėta tema mokslinėje teisinėje literatūroje. Plačiausiai šią temą yra aptaręs A.Paulauskas 2006 m. apgintoje daktaro disertacijoje „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Šis mokslininkas pirmasis išsamiai analizavo mokesčių vengimo reiškinių, atribojo jį nuo mokesčių slėpimo, pateikė ne tik teorinę, bet ir praktinę šių reiškinių analizę, mokesčių bazės apskaičiavimo metodus ir pan. Tačiau apibendrintų straipsnių, susijusia tema, rašė ir kiti autoriai, tai V.Vasiliauskas⁷, A.Abromavičius⁸, M.Palijanskas⁹. Šiame darbe nagrinėti yra Lietuvos Respublikos Seimo priimti kodifikuoti įstatymai – administracinės teisės pažeidimų ir baudžiamasis kodeksai, taip pat pagrindinis ir bendrasis mokesčių teisės aktas – Mokesčių administravimo įstatymas. Poįstatyminiai teisės aktai mokestinuose teisiniuose santykiuose visada buvo svarbus teisės šaltinis, kadangi įstatymo lygio teisės akte neįmanoma nustatyti visų procedūrų ir taisyklių, siekiant įgyvendinti tam tikrus reguliojamus mokestinius santykius. Atitinkamus mokesčius reglamentuojantys teisės aktai, poįstatyminiai teisės aktai besikeičiančiose situacijose teismų praktikoje kėlė problemas, jos atskleidžiamos atitinkamų teisės aktų galiojimo laiko teismų sprendimuose, todėl teismų sprendimai yra labai svarbus šaltinis baigiamajame darbe. Išskirtinis dėmesys teikiamas LVAT, LRKT ir LAT jurisprudencijai, kurioje yra nagrinėti teisės aktai, reglamenuojantys atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui.

Magistro baigiamojo darbo *struktūra*. Magistro baigiamojo darbo pirmojoje dalyje trumpai apibrėžta teisinės atsakomybės samprata, pagrįsta neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo teisinės atsakomybės reikšmė ir jos atsiradimo pagrindas. Pagrindinė, antroji, magistro baigiamojo darbo dalis konstruojama, pereinant nuo „švelnesnės“ teisinės atsakomybės analizės prie „griežtesnės“ teisinės atsakomybės, t.y. pirmajame skyriuje analizuojama mokestinė atsakomybė, antrajame - administracinė ir trečiajame – baudžiamoji. Darbas baigiamas išvadų pateikimu.

1. Atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui atsiradimo pagrindas ir reikšmė

Žodis „atsakomybė“ bendrinėje kalboje suprantamas kaip dorovinių, pareiginių, teisinių ar

⁷ Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5. P. 30.

⁸ Abromavičius A., Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos, Jurisprudencija, 1998 m. 10 (2).

⁹ Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas// Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11. P. 82.

kitokių reikalavimų paisymas¹⁰. Žodį “paisymas” reikėtų suprasti kaip sinonimą žodžiams laikymasis, vykdymas.

Žmogus – socialinė būtybė, todėl kiekvieną jo poelgį galima vertinti pagal socialinio gyvenimo normatyvinių sistemų nustatytus kriterijus. Kokia veikla žmogus beužsiimtų, jis turi laikytis tam tikrų, toje teritorijoje nusistovėjusių elgesio taisyklių, dar kitaip vadinamų normomis, reikalavimų. Atsakomybės vertinimas moralės prasme reiškia poelgių įvertinimą dorovės normų požiūriu. Jeigu, įvertinus fizinio asmens veiksmus, nustatoma, kad jie neatitinka bent vienos iš žmogaus elgesį reguliuojančių normatyvinių sistemų reikalavimų, tai jam taikomos tam tikros poveikio priemonės. Tačiau atsakomybė gali būti vertinama ir teisine prasme. Vadinasi, tiek moraline, tiek teisine prasme atsakomybė reiškia fizinio asmens elgesio vertinimą ir neigiamą tam tikro lygmens reakciją į tą elgesį.¹¹

Valstybė pripažįsta ir skatina tik tokį elgesį, kuris atitinka valstybės vykdomą mokesčių politiką ir neprieštaruoja teisės normose įtvirtintiems reikalavimams. Veiksmai, kuriais pažeidžiami mokesčių įstatymai, yra neteisėti. Pažeidus mokesčių įstatymų reikalavimus, pradeda veikti atsakomybės mechanizmas, t.y. mokesčių įstatymų pažeidėjui taikomos tam tikros poveikio priemonės. Minėtąjį atsakomybės mechanizmą galime vadinti teisine atsakomybe.¹² Taigi, pasak A.Marcijono ir B.Sudavičiaus ”teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimą – tai mokesčių ir kitų įstatymų nustatytų prievartos priemonių taikymas mokesčių įstatymų pažeidėjams siekiant juos nubausti ir pašalinti atsiradusius neigiamus padarinius.”

Šiame darbe skirsime dėmesį teisinei atsakomybei už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną arba turtą pateikimą mokesčiui administratoriui. Teisinė atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus yra viena iš teisinės atsakomybės instituto sudedamųjų dalių. Atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus yra būdingi ir bendrieji teisinės atsakomybės požymiai¹³:

- ✓ Administracinė atsakomybė;
- ✓ Baudžiamoji atsakomybė.

Čia administracinė ir baudžiamoji atsakomybės – yra neigiamos reakcijos į viešo intereso pažeidimą išraiška. Be minėtų atsakomybės rūšių, atsakomybei už mokesčių įstatymų pažeidimus yra būdinga dar viena atsakomybės rūšis – finansinė atsakomybė (ekonominės sankcijos) arba kitaip atsakomybė pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymą (toliau – MAD)¹⁴

¹⁰ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. III leidimas/Vyr.red. St.Keinys, – Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1983;

¹¹ A. Vaišvila. Teisės teorija. – Vilnius: Vilnius: Justitia, 2000, 350-365 p.

¹² A.Marcijonas, B.Sudavičius. Mokesčių teisė: mokomoji priemonė. – Vilnius: VU, 1998. –116 p;52

¹³ LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.

¹⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos¹⁵ (toliau – Konstitucija) XI skirsnis įtvirtina valstybės biudžeto konstitucinius pagrindus. Konstitucijos 127 str. nustatyta, kad „valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų“. Mokesčiai – tai valstybės piliečių mokama „kaina“ už jos egzistavimą. Tai pagrindinis piniginių lėšų gavimo būdas formuojant valstybės biudžetą. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – LRKT) 1997 m. liepos 10 d. nutarime konstatavo, kad „mokesčiai – tai įstatymų nustatyti privalomi, neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą (tam tikrais atvejais – į biudžetinius tikslinius fondus). Akivaizdu, kad pagrindinė mokesčių paskirtis – fiskalinė, jie naudojami sudaryti valstybės išdui, skirtam visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Be to, mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys socialiniai, ekonominiai procesai, remiamos naudingos ūkinės pastangos, pritraukiamas kapitalas, investicijos arba priešingai – stabdomos nepageidaujamos socialinės – ekonominės raidos tendencijos.“ LR Konstitucinis Teismas 1998 m. spalio 9 d. nutarime pabrėžė, kad „Konstitucijos 67 straipsnio 15 punkte įtvirtinta: „Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus“ <...> Konstitucinis teismas pažymi, kad šiomis Konstitucijos normomis yra ne tik įtvirtinta Seimo prerogatyva nustatyti mokesčius, bet ir nustatyta, kokia teisės akto forma toks teisinis reguliavimas atliekamas. Taigi, mokesčius gali nustatyti tik įstatymas.“ Kadangi mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams. LR Konstitucinis Teismas 2000 m. gruodžio 6 d. nutarime įtvirtino konstitucinę mokesčių mokėtų pareigą mokėti mokesčius – „mokesčių mokėtojas privalo dalį savo nuosavybės, kuri yra išreiškiaama tam tikra pinigų suma, pervesti į valstybės (savivaldybės) biudžetą, nes kitaip būtų pažeistas viešasis interesas, bei kitų asmenų teisės ir įstatymų saugomi interesai. Pažymėtina, kad siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, taip pat ir baudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus“.

Mokesčio mokėtojo ir valstybės, mokesčių administratoriaus asmenyje, santykius reguliuoja bendrasis teisės aktas¹⁶ – MAĮ. Pagal MAĮ 2 str. 15 d. mokesčių mokėtojas yra „asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť.“ Mokesčių mokėtojas vykdydamas mokesstinę prievolę¹⁷ valstybei, mokesčių administratoriui teikia

¹⁵ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Žin. Nr. 33-1014

¹⁶ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.

¹⁷ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 2 str. 18 d. Mokesstinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesť bei su

deklaracijas – dokumentus, kuriuose nurodoma informacija apie mokesčių mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą už mokesčio įstatyme nustatytą laikotarpį, taip pat su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susiję kiti duomenys¹⁸. Mokesčio mokėtojas, kuris pagal atitinkamą mokesčio įstatymą turi pareigą mokėti konkretų mokestį, jį apskaičiuoja ir deklaruoja savarankiškai. MAĮ 73 str. 1 d. įtvirtinta, jog mokesčių administratorius preziumuoja, kad mokesčio mokėtojo pateiktoje deklaracijoje nurodyti duomenys yra *teisingi*. Ši svarbi prezumpcija išplaukia iš mokesčio mokėtojo pareigos pačiam deklaruoti mokestį, tačiau ir šiuo atveju valstybė nustato mokesčio mokėtojo duomenų tvarkymą. Pavyzdžiui, 2001 m. lapkričio 6 d. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas Nr. IX-574 nustato mokesčio mokėtojo ir kitų asmenų turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų ir išipareigojimų buhalterinės apskaitos, jos organizavimo ir tvarkymo bendruosius reikalavimus. Taigi mokesčių mokėtojo veikla yra pakankamai reglamentuota tvarkant savo apskaitą, kurios pagrindu yra pildomos ir teikiamos deklaracijos mokesčių administratoriui.

Pažymėtina, kad siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą valstybė gali nustatyti teisinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus, tokios atsakomybės rūšis, atitinkamas nuobaudas, taip pat ir baudas, kurios gali būti skiriamos fiziniams ir juridiniams asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus¹⁹. Dėl mokesčių nesitariama, mokesčio mokėtojų teisės ir pareigos nurodomos mokesčių įstatymų normose. Už mokesčių įstatymų pažeidimus nustatyta ir taikoma ne tik finansinė, bet ir administracinė, baudžiamoji atsakomybė²⁰. Taigi, valstybė ne tik gali, bet ir nustato atsakomybę už mokesčių teisės aktų pažeidimus, taip siekdama bent prevenciškai užkirsti kelią biudžeto nesurinkimui. Kaip jau buvo cituota LR Konstitucinis Teismas nutarime, valstybė įtvirtina mokestinę (finansinę), administracinę bei baudžiamąją atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus. Ne išimtis ir atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui. Kodėl ji yra įtvirtinta?

Visų pirma, mokesčių mokėtojas, teikdamas neteisingus duomenis mokesčių administratoriui, pažeidžia konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, tokiu būdu pažeidžiamas viešasis interesas. Antra, mokesčių mokėtojas iškreipia mokesčio administratoriaus turimus duomenis apie jį, apie mokesčio mokėtojo atliktas ūkinės-finansines operacijas, piniginių lėšų panaudojimą ir pan. Trečia, neteisingų duomenų teikimas apsunkina mokesčio administratoriaus galimybę planuoti surenkamų mokesčių srautus, taip išbalansuojant biudžeto formavimo procesą. Todėl priklausomai nuo teisės pažeidimo pobūdžio ir sunkumo valstybė ir nustato skirtingas teisinės atsakomybės rūšis.

juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu.

¹⁸ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 2 str. 6 d.

¹⁹ LRKT 2006 m. gruodžio 6 d. nutarimas.

²⁰ LRKT 1997 m. liepos 10 d. nutarimas.

Kitose šio darbo dalyse plačiau bus panagrinėtos skirtingas teisinės atsakomybės rūšis, lemiančių veikų sudėtys bei atvejai, kai asmuo atsako pagal MAĮ. Analizuojant atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui, neužtenka pasakyti, kad konkretūs asmens veiksmai atitinka nusikalstamos veikos sudėtį ar administracinės teisės pažeidimo sudėtį. Atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui reikia nagrinėti atskleidžiant ir paaiškinant baudžiamosios ir administracinės bei mokestinės atsakomybės sudėtis, jų atribojimo problematiką; analizuojant mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo reiškinius. Tai padės ne tik teisiškai teisingai kvalifikuoti mokesčio mokėtojo veiksmus mokesčių administratoriaus atžvilgiu, bet ir suprasti kodėl kiekvienai atsakomybės rūšiai taikomi skirtingi reikalavimai.

Iš to, kas pasakyta aukščiau, galime teigti, kad:

1) teisinės atsakomybės nustatymas už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui yra valstybės viešasis interesas, užtikrinant mokesčių sistemos ir biudžeto formavimo procesą;

2) atsakomybė gali būti mokestinė (finansinė), administracinė ir baudžiamoji;

3) atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui turi būti nagrinėjama ir per mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo prizmę.

2. Atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui Lietuvos Respublikoje teisinė analizė

2.1. Mokestinė atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui

MAĮ 66 str. 1 d. įtvirtintas bendrasis principas, kad vadovaujantis mokesčių teisės aktais, priklausantį mokėti mokesčių apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, o pastebėjęs, kad mokesčių buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja²¹. Mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, privalo teisingai apskaičiuoti mokėtinus mokesčius, o tai padaręs neteisingai, perskaičiuoti atitinkamą mokesčių ir apie tai informuoti mokesčių administratorių. Šios MAĮ nuostatos taikytinos deklaruojamiems ir nedeklaruojamiems mokesčiams. Apie mokestinio laikotarpio apskaičiuotą deklaruojamo mokesčio sumą mokesčių

²¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 66 str. 1 d., taip pat numatyta, kad atitinkamuose mokesčių įstatymuose atvejais, mokesčių apskaičiuoja ir kiti subjektai.

mokėtojas VMI informuoja pateikdamas mokesčio deklaraciją. Pagal MAĮ 73 str. 1 d. preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi.

Priežasčių, kodėl mokesčio mokėtojo pateikti duomenys mokesčių administratoriui gali būti neteisingi yra nemažai, tai gali būti klaida, aplaidumas apskaičiuojant mokesčius ir juos deklaruojant arba tikslas išvengti, nuslėpti mokesčius. Mokesčių mokėtojas nėra įpareigotas savo veiklą organizuoti taip, kad jo mokestinė prievolė valstybei būtų didžiausia. Anaip tol, jeigu verslo tikslais sudarytų sandorių pasekmė yra mažesnė mokėtina prievolė valstybės biudžetui, tokie veiksmai negali būti laikomi priešingi teisei.

Priešingai yra, jeigu mokesčio mokėtojo veiksmai atlikti vien tik tam, kad būtų gauta mokestinė nauda. Tokie veiksmai turi būti laikomi priešingais teisei ir mokesčių įstatymų esmei. Kaip matome, minimais mokesčio mokėtojo elgesio variantais, mokesčių mokėtojas teikia mokesčių administratoriui duomenis apie savo veiklą mokesčių deklaracijos forma, tačiau ar tie duomenys laikytini neteisingais, turi būti sprendžiama konkrečiu atveju ir mokesčių administratoriaus įvertinti. Tokius, mokesčių mokėtojų atžvilgiu atliekamus mokesčių administratoriaus „įvertinimus“ reglamentuoja MAĮ VI skyrius mokestinis patikrinimas ir VII skyrius mokestinis tyrimas. Šioje darbo dalyje bus analizuojama mokesčių mokėtojo atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui prielaidos, mokesčio administratoriaus atliekamus mokestinius patikrinimus ir tyrimus, mokesčių apskaičiavimo metodus, nustatčius neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui bei galimas prielaidas mokesčių mokėtojams išvengti mokesčių įstatymų pažeidimų bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi.

Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. kovo 31 d. įsakymu Nr. 1K-117 patvirtintas VMI prie FM 2008 – 2010 – jų metų strateginis veiklos planas, kuriame patvirtintas institucijos strateginis tikslas – užtikrinti mokesčių surinkimą, skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą, didinant mokesčių mokėtojų pasitikėjimą mokesčių administratoriumi. Savanoriškas mokesčių mokėtojų skatinimas VMI prie FM strateginiam veiklos plane siejamas su mokesčių mokėtojų tinkamu informavimu, konsultavimu, kokybišku aptarnavimu, taip sudarant prielaidas mokesčių mokėtojams mažiausiomis sąnaudomis vykdyti mokestines prievoles²². Tačiau Valstybė siekdama užtikrinti konstitucinės pareigos mokėti mokesčius vykdymą, gali ne tik skatinti, bet ir nustatyti finansinę atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus. Finansinė sankcija - tai mokesčių įstatyme numatyta pinigų suma, kurią mokesčių administratoriaus sprendimu privalo sumokėti asmuo, laiku neįvykęs mokestinės prievolės ar padaręs kitus mokesčių įstatymų nustatytus pažeidimus. Finansinė sankcija gali pasireikšti baudų skyrimu ir

²² Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. kovo 31 d. įsakymas Nr. 1K-117 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2008 - 2010-ųjų metų strateginis veiklos planas.

delspinigių skaičiavimu.

Mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykis yra svarbus aspektas mokesčių surinkimo procese. Mokesčių mokėtojui turi būti užtikrinta teisė, prieš atliekant tam tikrus sandorius, kurie gali daryti vienokią ar kitokią įtaką mokestinės prievolės apskaičiavimui, pasikonsultuoti su mokesčių administratoriumi ar toks veikimas atitinka mokesčio įstatymo reikalavimus. Toks mokesčio mokėtojo veikimas yra prielaida išvengti netinkamos mokestinės prievolės apskaičiavimo, kai dėl atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatų kyla dvejopos interpretacijos: iš mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pusės.

Mokesčių teisės aktai yra sudėtingi, juose dažnai įtvirtintos bendro pobūdžio taisyklės, dėl kurių kyla ginčai ne tik tarp asmenų turinčių finansinį, bet ir teisinį išsilavinimą. MAĮ pagrindu, mokesčių administratorius teikia ir skelbia apibendrintus mokesčio įstatymo paaiškinimus (komentarų), kuriuose pateikiama nuomonė, kaip mokesčių administratorius²³ supranta ir taiko atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas²⁴. Mokesčių mokėtojui žinoti mokesčių administratoriaus nuomonę dėl atitinkamo mokesčio įstatymo supratimo ir taikymo aplinkybių yra naudinga, kadangi iš anksto galima modeliuoti savo veiksmus taip, kad ateityje nekiltų problemų mokesčių administratoriui tikrinant ar tiriant mokesčių mokėtojo veiklą.

Analizuojant, pavyzdžiui, VMI pateiktus atitinkamo mokesčio apibendrinimus arba komentarus, galima teigti, kad juose pateikiami konkrečių straipsnių praktiniai pavyzdžiai yra pasenę, ir didelė tikimybė, kad pavyzdžiai paimti iš VMI praktikos atliekant mokestinius patikrinimus ar tyrimus. Tokie paaiškinimai mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia tik mokesčių administratoriaus poziciją atitinkamu įstatymo reglamentuojamu atveju. Išėitis būtų MAĮ įtvirtinti teisiškai įpareigojantį mokesčių administratoriaus teikiamą paaiškinimą mokesčių mokėtojui dėl atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatų taikymų (angl. – *legal binding*). Toks paaiškinimas susaistytų mokesčių administratorių nuo nuomonės keitimo esant situacijai, kai yra atliekamas mokesčio mokėtojo mokestinis patikrinimas ar tyrimas dėl analogiškos situacijos pateiktos paaiškinime. Šiuo atveju, mokesčio mokėtojas turėtų būti teisus, kadangi apsidrausdamas jis prašė pateikti mokesčio administratoriaus paaiškinimą dėl atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatų ir gavęs jį skrupulingai jo laikėsi. Nors teisiškai įpareigojančio mokesčio administratoriaus paaiškinimo galiojančiame MAĮ nėra, tačiau MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. nustatyta, kad vienas iš pagrindų mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų paskirtų MAĮ 139 ir 140

²³ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 12 str. 1 d. Apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Aplinkos ministerijos ar jos įgaliotos institucijos, Lietuvos Respublikos muitinės bei Žemės ūkio ministerijos ar jos įgaliotos institucijos administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia atitinkamai Aplinkos ministerija, Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos bei Žemės ūkio ministerija, suderinę su Finansų ministerija.

²⁴ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 2 str. 1 d.

str. tvarka yra tada, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteikto klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Net ir atsižvelgus į tai mokesčių administratoriui yra nustatyta pareiga šviečiant ir konsultuojant ir mokesčių mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais, atsižvelgti į atitinkamo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo turinį²⁵.

Autorės nuomone, teisiškai įtvirtinus mokesčių administratorių įpareigojantį mokesčių įstatymų paaiškinimą mokesčių mokėtojui, būtų sudaryta prielaida išvengti neteisingų duomenų pateikimo mokesčių administratoriui.

2.2.1. Neteisingų mokesčio mokėtojo pateiktų duomenų nustatymas mokestiniu patikrinimu ar tyrimu

Mokesčių apskaičiavimo patikrinimas – tai tam įgaliotų valstybės institucijų veikla, kurios tikslas kontroliuoti mokesčių įstatymų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumą, nustatyti padarytus mokesčių įstatymų pažeidimus, išieškoti nesumokėtus mokesčius bei nubausti kaltus asmenis²⁶. MAĮ 115 str. nustatyta mokestinio patikrinimo rūšys – kompleksinis, teminis ir operatyvus²⁷.

Atliekant mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą, VMI specialistai tikrina buhalterinės apskaitos vedimo tvarką, duomenų teisingumą, tikrinama ar mokesčių mokėtojas laikosi buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės norminių aktų. Vienas svarbiausių, autorės nuomone, tikrinimo aspektų yra mokesčio mokėtojo ūkinių finansinių operacijų realumo tikrinimas, t.y. ar jos buvo realiai įvykę, koks jų turinys, ar šie duomenys įtraukti į pirminius registrus ir pan. Vėliau, po gautos pradinės duomenų informacijos, tikrinama išvestinė mokesčio mokėtojo informacija, t.y. mokesčio mokėtojo duomenys susiję su jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžiu ar struktūra. Mokestinio patikrinimo esmė – nustatyti ar mokesčių

²⁵ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 12 str. 3 d.

²⁶ PAULASKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 27

²⁷ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 115 str. **kompleksinis patikrinimas** – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima visų mokesčių mokėtojo mokamų mokesčių, administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą; **teminis patikrinimas** – mokestinės prievolės įvykdymo patikrinimas, kuris apima mokesčių mokėtojo mokamo tam tikro mokesčio (mokesčių), administruojamo (administruojamų) atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą; **operatyvus patikrinimas** – įstatymuose bei jų lydymuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas. Operatyvus patikrinimas atliekamas vadovaujantis šiuo MAĮ, taip pat Administracinių teisės pažeidimų kodeksu ir kitais įstatymais.

mokėtojas tinkamai vykdo mokestinę prievolę. Jeigu patikrinimo metu nustatoma, jog mokestinė prievolė vykdoma netinkamai, reikalinga šiuos pažeidimus įvardinti ir apskaičiuoti trūkstamą mokestinę prievolę. VMI patikrinimo akte turi nurodyti kokie būtent mokesčių įstatymų, kitų teisės aktų pažeidimai buvo padaryti, antra, kiekvienas nustatytas pažeidimas turi būti atskirai aprašytas, o pažeidimo esmė turi būti išdėstyta aiškiai ir tiksliai, vadovaujantis įstatymais ar kitais teisės aktais, kurie galiojo pažeidimo padarymo metu²⁸.

Kaip matome, mokestinis patikrinimas, priklausomai nuo jo rūšies, yra pakankama priemonė valstybės įgaliotai institucijai, patikrinti mokesčio mokėtojo mokestinės prievolės vykdymo tinkamumą. Be mokestinio patikrinimo instituto, MAĮ reglamentuoja dar vieną mokesčio mokėtojo mokestinės prievolės tinkamumo vykdymo formą – mokestinį tyrimą. VMI prie FM viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymo Nr.VA-5 Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr.VA-5 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti / kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ pakeitimo 6 p. mokesčių mokėtojo mokestinio tyrimo tikslas – trūkumų ir / ar prieštaravimų nustatymas, siekiant juos pašalinti, mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo (įskaitymo) kontrolės užtikrinimas, mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija. Mokestinis tyrimas – tai pareigūno atliekama mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti mokėtojo pateiktą mokesčių deklaracijų (ataskaitų, apyskaitų), dokumentų bei kitos apie mokėtoją turimos informacijos analizę²⁹ ir vertinimą, mokėtojo vizitavimą³⁰, mokėtojo veiklos kontrolę³¹, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus³² mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

Pagal MAĮ 135 str. 1 d. mokestinį tyrimą atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, be atskiro pavedimo atlikdami savo tiesiogines darbo funkcijas. Taigi, mokesčių mokėtojas gali ir nesužinoti, kad jo atžvilgiu buvo atliekami tam tikri pareigūno veiksmai.

²⁸ VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymas Nr. VA- 87 Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų informinimų ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo // Žin., 2004-05-14, Nr. 80-2876, Žin., 2008-08-09, Nr. 91-3662. 75 – 77 p.

²⁹ **mokėtojo veiklos analizė** – tai mokesčių administratoriaus vykdoma detali apie konkretų mokėtoją turimų ir/arba papildomai surinktų bei paties mokėtojo pateiktų duomenų analizė ir/arba dokumentų įvertinimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.

³⁰ **mokėtojo vizitavimas** – tai mokėtojo, jo veiklos vykdymo vietos lankymas ir/ar stebėjimas, mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės tikslais.

³¹ **mokėtojo veiklos kontrolė** – tai mokėtojo komercinės arba gamybinės veiklos, kuria siekiama gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos, stebėjimas ir/ar kontrolė, siekiant nustatyti, kaip mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse.

³² **trūkumas ir/ar prieštaravimas** – tai dėl klaidos atsiradęs neatitikimas tarp mokėtojo turimų, mokesčių administratoriui pateiktų ir/ar jo turimų, įskaitant gautus iš trečiųjų šaltinių, duomenų ir/ar informacijos.

Tyrimo metu atliekama preliminarus mokesčio mokėtojo veiklos tyrimas, kurio metu siekiama nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Be jokios abejonės, tyrimo metu gavus pakankamai duomenų dėl norminių aktų pažeidimų spendžiamas klausimas ar tikslinga atlikti mokesčio mokėtojo mokestinį patikrinimą. Pagal mokestinio tyrimo atlikimo taisykles³³ mokesčių administratorius turi teisę – analizuoti mokesčio mokėtojo veiklą, vizituoti jį, kontroliuoti mokesčio mokėtoją, informuoti jį apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus bei jų pašalinimo būdus, o mokestinio tyrimo metu surinktą informaciją įvertina ir perduoda atitinkamam AVMI padaliniui pagal kompetenciją ir / ar atitinkamai institucijai.

Nagrinėjamai temai, Autorės nuomone, svarbiausias aspektas yra mokesčio mokėtojo trūkumų ir / ar prieštaravimų, atsiradusių dėl klaidos, neatitikimų tarp mokesčių mokėtojo turimų ir mokesčio administratoriui pateiktų ir / ar turimų, įskaitant gautus duomenis iš trečiųjų šalių, pašalinimo galimybė.

Mokesčių administratorius turi galimybę rinkti informaciją apie mokesčio mokėtojo sudarytų sandorių su kitais ūkio subjektais (taip pat mokesčių mokėtojų) duomenis, analizuoti juos, bei gretintis juos. Atlikus minėtus veiksmus, mokesčių administratorius gali nuspręsti, kad duomenys, kuriuos pateikė mokesčių mokėtojas, prieštarauja duomenims, kuriuos turi mokesčių administratorius. Tokiu atveju, nustačius trūkumus ir / ar prieštaravimus, mokesčių mokėtojas turi būti informuojamas, pirmiausia žodžiu, nurodant išdėstytą trūkumų ir / ar prieštaravimų pašalinimo būdus. Jeigu po mokesčių administratoriaus pareigūno žodinio informavimo apie trūkumus ir / ar prieštaravimus, mokesčių mokėtojas jų nepašalina, jam siunčiama užpildyta pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus forma FR0687, kuriame yra nurodoma nustatyti trūkumų ir / ar prieštaravimų aprašymai, jų pašalinimo terminai ir būdai, jų nepašalinimo padariniai. Mokesčių mokėtojas taip pat išpėjamas, kad nepašalinus pranešime nurodytų trūkumų ir / ar prieštaravimų gali būti pradedamas mokestinis patikrinimas, taip pat gali būti taikomos baudos įstatymų nustatyta tvarka už mokesčių įstatymų pažeidimus.

Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse taip pat nurodomi ir mokesčių mokėtojui pasiūloma trūkumų ir / ar prieštaravimų pašalinimo būdai, o jų yra nemažai, tai: mokesčio mokėtojo savanoriškas papildomų dokumentų ar duomenų pateikimas, kurie pagrįstų mokesčio mokėtojo veikas ar jo apskaičiuotų mokesčių sumas; mokesčio mokėtojo pateiktų deklaracijų ar ataskaitų, apyskaitų papildymas duomenimis arba mokestinio tyrimo metu nustatytų papildomų

³³ VMI prie FM viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymo Nr.VA-5 Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr.VA-5 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti / kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ pakeitimo 8 p.

mokestinių prievolių savanoriškas sumokėjimas³⁴. Tokios mokesčių mokėtojo teisės turi užtikrinti klaidų atitaisymo galimybę, kai mokesčių administratorius turi skirtingus duomenis, nei mokesčių mokėtojas apie mokestinę prievolę. Mokesčių administratorius turi būti lankstus šiuo atveju ir padėti mokesčių mokėtojui teisingai apskaičiuoti mokestinę prievolę ir priešingai, mokesčių administratoriui, nustačius, jog turimi duomenys apie mokesčio mokėtoją nesutampa su faktiniais duomenimis, mokestinė prievolė tokiu atveju apskaičiuojama iš turimų duomenų taikant specialias MAĮ normas³⁵. Būtent mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo metu išaiškėjus neteisingų duomenų buvimui faktui, kuriuos pateikė mokesčių mokėtojas, prisiminkime – mokesčių administratorius preziumuoja, kad mokesčio mokėtojo pateiktoje deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi³⁶.

Iš to, kas pasakyta aukščiau, galime daryti keletą išvadų:

1) mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo institutų buvimas Lietuvos mokesčių sistemoje yra viena iš prielaidų, prevenciškai kovoti su neteisingų duomenų pateikimu mokesčių administratoriui;

2) nepriklausomai nuo mokesčio mokėtojo mokestinių prievolių tikrinimo formos, mokesčių mokėtojas turi galimybę ne tik skųsti mokesčio administratoriaus priimtus sprendimus jo atžvilgiu, bet ir teikti informaciją, kuri mokesčio mokėtojo nuomone būtų jam palanki ir gali keisti mokesčio administratoriaus priimtus sprendimus;

3) mokesčių mokėtojas neabejotinai turi galimybę ištaisyti savo per neapdairumą, neprofesionalumą padarytas klaidas, susijusias su mokestinės prievolės vykdymu;

4) pagal gautus mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo rezultatus, galima daryti išvadą apie mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus skirtingų duomenų buvimą aplinkybės, o būtent – ar neteisingi duomenys apie mokesčio mokėtojo mokestinę prievolę atsirado dėl klaidos, neatsargumo ar tyčia. Jeigu neteisingi duomenys atsirado dėl klaidos ar neatsargumo, mokesčių mokėtojas gali ištaisyti klaidas, o mokesčių administratorius paraginti jas ištaisyti. Tačiau tyčinis duomenų nepatikslinimas užtraukia atsakomybę pagal MAĮ.

Mokesčių mokėtojas jam priklausantį mokestį apskaičiuoja pats. Pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, jį perskaičiuoja, tai viena pagrindinių mokesčių mokėtojų pareigų. Jeigu mokesčių mokėtojas padaro mokesčio teisės aktų pažeidimus, priklausiančio mokėti mokesčio sumą apskaičiuoja mokesčių administratorius³⁷ taikdamas

³⁴ VMI prie FM viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymo Nr.VA-5 Dėl valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 28 d. įsakymo Nr.VA-5 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizituoti / kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ 19-20 p.

³⁵ Tokios mokestinės prievolės apskaičiavimo ypatumai bus nagrinėjamos sekančiame skyriuje.

³⁶ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 73 str. 1 d.

³⁷ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 66 str. 2 d.

atitinkamas MAĮ nuostatas.

Jeigu mokesčių mokėtojas suklydo pateikdamas duomenis apie savo pajamas, pelną, turtą ar kita, tai mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, jam privaloma suteikti galimybę pataisyti klaidas, kurios turėjo įtakos mokestinės prievolės apskaičiavimui. Neteisingais duomenimis gali būti laikomi tik tokie duomenys, kurie turi įtakos mokesčio mokėtojo mokestinei prievolei, jos vykdymui, taip pat duomenys, kurie gali iškreipti mokesčio mokėtojo turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimų dydį ar struktūrą. Neteisingų duomenų teikimas mokesčių administratoriui iškreipia mokesčių surinkimo procesą, vieni ūkio subjektai gali atsidurti palankesnėje mokestinėje naštoje, nei kiti, taip pažeidžiant laisvos konkurencijos principą. Šiais atvejais mokesčių administratorius mokestinę prievolę apskaičiuoja taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą arba pagal jo atliekamą įvertinimą. Mokesčius reglamentuojančiuose teisės aktuose negali būti situacijos, kai dėl neteisingų duomenų pateikimo, negalima apskaičiuoti mokesčių.

Neteisingų duomenų pateikimas mokesčių administratoriui yra tyčinis mokesčio mokėtojo veikimas, turint tikslą vengti arba slėpti mokesčius – gauti mokestinę naudą. Lietuvos Respublikoje mokesčių vengimo ir slėpimo reiškiniai nėra itin daug tyrinėti teisinėje literatūroje. Plačiausiai pastaroji tema nagrinėta A.Paulausko daktaro disertacijoje³⁸ „Mokesčių apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos“. Dr. A.Paulauskas³⁹ pastebi, kad „mokesčių vengimą būtina skirti nuo mokesčių slėpimo, nes šios mokesčių įstatymų pažeidimo kategorijos skiriasi savo esme, jos reglamentuojamos skirtingomis teisės normomis, mokesčio bazė apskaičiuojama skirtingais būdais“.

2.2.2. Mokesčių bazės apskaičiavimas, esant mokesčių vengimui

Mokesčių vengimas yra įvardijamas kaip *tax avoidance* ir yra suprantamas kaip mokesčių sumažinimas ar jų nemokėjimas (pasinaudojant mokesčių įstatymų nuostatomis, įtvirtinančiomis įvairias lengvatas, specialias apmokestinimo schemas) imituojant teisės aktų reikalavimus atitinkantį veiklos modelį ar sandorių seką ir taip gaunant mokestinę naudą, t. y. pasinaudojant įstatymų leidėjo gerais ketinimais nustatant tam tikrą mokesčių lengvatą⁴⁰.

Lietuvos Vyriausiasis Administracinis Teismas (toliau – LVAT) yra pasisakęs

³⁸ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006.

³⁹ PAULAUSKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P.161.

⁴⁰ VASILIAUSKAS V. Optimizuoti ar vengti? Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. *Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Nr. 5, 2005 gegužė, p. 30.

mokesčių vengimo ir mokesčių slėpimo skirtumams apibūdinti, taip patvirtindamas, jog mokesčių teisės aktų pažeidimų skirstymas turi praktinę reikšmę. LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartyje⁴¹ administracinėje byloje „Boslita“ ir Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija, konstatuoja, kad „Mokesčių vengimas skiriasi nuo mokesčių slėpimo tuo, jog vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės – komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis. <...>

Lietuvoje mokesčių vengimo turinys yra atskleistas MAĮ 69 straipsnyje⁴²: „Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus <...>“. Dr. A.Paulauskas analizuodamas MAĮ 69 str. išskiria tokius mokesčių vengimo požymius⁴³:

- 1) mokesčių vengimo tikslas yra gauti mokestinę naudą;
- 2) gavus mokestinę naudą padaroma žala biudžetui;
- 3) mokesčių vengiama iškreipiant ar slepiant aplinkybes (neatskleidžiant tikrų sandorio tikslų ir šalių ketinimų);
- 4) vengimo atveju sudaromi ir realiai vykdomi sandoriai, ūkinės operacijos, kurie atvaizduojami mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje, tačiau šie sandoriai prieštarauja ekonominei logikai – nesiekiami maksimalaus pelno minimaliomis sąnaudomis;
- 5) vertinant atliktų veiksmų visumą, jie neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, nors vertinant atliktus veiksmus atskirai vienas nuo kito, jie formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams.

1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo⁴⁴ 24 str. 3 d. pirmą kartą buvo įtvirtinta mokesčių vengimą draudžianti norma, kuri buvo išdėstyta

⁴¹ LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje A-1-495-05 „Boslita“ ir Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija;

⁴² Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.

⁴³ PAULAUŠKAS A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P. 121.

⁴⁴ Žin., 1995-07-26, Nr. 61-1525. 24 str. 3 d. Jeigu mokesčio mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos, pateikia neteisingą mokesčio deklaraciją ar kitaip **vengia mokėti mokestį** ir jeigu mokesčio įstatymas nenustato kitaip, mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti galima ne daugiau kaip už dešimtį praėjusių kalendorinių metų, už kuriuos mokesčio administratoriui turėjo būti pateikta mokesčio deklaracija. Ši taisyklė taip pat taikoma ir mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

sekančiai „jeigu mokesčio mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos, pateikia neteisingą mokesčio deklaraciją ar kitaip *vengia mokėti mokesť* <...>“ LVAT⁴⁵ šios MAĮ normos taikymo aplinkybę siejo su mokesčių administratoriaus pareiga mokesčių mokėtojo veikloje nustatyti mokesčio vengimo požymius, ir vien ta aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas pateikė neteisingą mokesčio deklaraciją, nenustačius vengimo mokėti mokesť fakto, pati savaime nesukuria prielaidų taikyti aptariamą normą. Dar daugiau, LVAT teigė, kad „MAĮ 24 str. 3 d. pavartota sąvoka „vengimas“ lingvistine prasme suprantama kaip stengimasis išsisukti, išsisukinėjimas⁴⁶. Stengimasis išsisukti, tai elgesio būdas, kuris parodo žmogaus sąmonėje susiformavusį valinį elementą – sąmoningą siekimą tam tikrų pasekmių. Todėl aiškinant vengimą mokėti mokesť mokesčių teisinių santykių kontekste, darytina išvada, kad tai yra sąmoninga, tyčinė veika, kuri gali pasireikšti deklaracijos nepateikimu laiku be pateisinamų priežasčių, žinomai neteisingu duomenų apie savo arba įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą įrašymu į deklaraciją; apgaulingu apskaitos tvarkymu, apskaitos dokumentų klastojimu, slėpimu ir pan., t. y. turi būti nustatyti tokie mokesčio mokėtojo faktiškai atlikti veiksmai, kurie įrodytų, kad mokesčio mokėtojas siekė išvengti visiško ar dalinio mokesčio mokėjimo.“ Tokia LVAT pozicija, kai mokesčių vengimu laikomos praktiškai visos veikos, turinčios nusikalstamos veikos administracinių teisės bei MAĮ pažeidimų požymių, yra kritiška. Šiuo atveju, teismas nesuformulavo kriterijų, leidžiančių tinkamai atskirti atsakomybės rūšis už mokesčių vengimą, tame tarpe ir už neteisingų duomenų teikimą mokesčių administratoriui, tačiau teismas nustatė labai svarbią aplinkybę – mokesčių administratoriui, nenustačius mokesčio mokėtoje veikloje mokesčių vengimo požymių ir to neįrodžius, mokesčių mokėtojui negali būti taikomos atitamos MAĮ nuostatos dėl mokesčio prievolės apskaičiavimo. 2002 m. birželio 28 d. įstatymu⁴⁷ papildomas ir pakeičiamas MAĮ, įvedant Lietuvos mokesčių sistemoje naują –

⁴⁵ LVAT 2002 vasario 24 d. nutartis Administracinėje byloje Nr. A-27-03 *BI UAB „Lietpack“ v Valstybinė mokesčių inspekcija*. „Kadangi mokesčio administratorius yra ta institucija, kuri kontroliuoja mokesčių į valstybės biudžetą apskaičiavimą, sumokėjimą bei išieško laiku nesumokėtus mokesčius (MAĮ 16 str. 1 d. 2 p.), t.y. tiesiogiai taiko įstatymus, reguliuojančius mokesčius teisinius santykius, todėl ir teisė taikyti MAĮ 24 str. 3 d. nuostatas jai atsiranda, kai nustato vengimo mokėti mokesčius faktą. Ir priešingai, vien ta aplinkybė, kad mokesčio mokėtojas pateikė neteisingą mokesčio deklaraciją, nenustačius vengimo mokėti mokesť fakto, pati savaime nesukuria prielaidų taikyti mokesčio administratoriui MAĮ 24 str. 3 d. nuostatų. „

⁴⁶ Dabartinės lietuvių kalbos žodynas IV leidimas, Vilnius 2000, psl. 921

⁴⁷ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pateikimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas // *Žin.*, 2002-06-28, Nr. 65-2628. 26(2) straipsnis. Sąžiningas mokesčių apskaičiavimas. 1. Mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, vadovaujantis mokesčių įstatymais. Nustatant taikomas mokesčio įstatymo normas tikrą prasmę, atsižvelgiama į mokesčio įstatymo ir aiškinamos normos tikslus bei uždavinius. Draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiavimu. 2. **Esant piktnaudžiavimui**, mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę ir apskaičiuodamas mokėtiną mokesčio sumą, neatsižvelgia į mokesčio mokėtojo (mokesť išskaičiuojančio asmens) sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, kurių tikslas yra gauti mokesčines naudas, ir atkuria iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. 3. Jeigu mokesčio mokėtojas (mokesť išskaičiuojantis asmuo) įformindamas buhalterinės apskaitos dokumentus suklysta ir dėl to padidėja mokėtina mokesčio suma, ši suma perskaičiuojama atsižvelgiant į aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką, nepaisant klaidos buhalterinės apskaitos dokumentuose.“

piktnaudžiavimo teise institutą, bei iš esmės įteisina turinio viršenybės prieš formą principą, kurio esmė yra mokesčių administratoriaus teisė apskaičiuoti mokesčius, neatsižvelgti į mokesčio mokėtojo sudarytus sandorius, ūkines operacijas ar jų grupes, kurių pagrindinis tikslas yra gauti mokestinę naudą. Piktnaudžiavimas apibrėžiamas kaip mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurių tikslas yra gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai atitolinti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus iškreipiant arba slepiant aplinkybes, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimo tvarką. Tačiau piktnaudžiavimu nelaikoma mokesčio mokėtojo (mokesčių išskaičiuojančio asmens) sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, kurių pagrindiniu tikslu pagrįstai laikytinas verslo poreikių tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda arba gali atsirasti kaip papildomas tokios veiklos rezultatas. Piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu realiai yra atliekamos ir buhalterinėje apskaitoje, neiškreipiant jų turinio, fiksuojamos ūkinės operacijos, kurios formaliai neprieštarauja įstatymų reikalavimams. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės-komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas, piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis. Pateikti įrodymus, kad pagrindinis sandorių tikslas buvo mokestinio pranašumo įgijimas, turi mokesčių administratorius. Šis tikslas įrodomas, analizuojant objektyvius sandorių požymius, o ne subjektyvų mokesčių mokėtojo ketinimą, kuris yra įrodomas ypač sunkiai. Objektyvūs kriterijai, tai sandorių sudarymo aplinkybės, sandorio šalių ketinimai išreikšti dokumentuose, ekonominė įmonės būklė ir pan. Tikslas gali būti suprantamas sutinkamai su MAĮ 69 str. 1 d. nurodytais mokesčio mokėtojo veiksmais – 1) tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus; 2) sumažinti mokėtiną mokesčio sumą; 3) ar visiškai išvengti mokesčio mokėjimo; 4) padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą); 5) ar sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus. Mokesčio mokėtojo tikslo nustatymo svarba konstatuota LVAT nutartyse⁴⁸ kaip būtinas elementas, nustatant mokesčių vengimą.

Reikia pažymėti, kad piktnaudžiavimo institutas neatsiejamai susijęs su mokesčio

⁴⁸ LVAT 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje *G.L. v Valstybinės mokesčių inspekcija*. <...> Įvertinęs paminėtas aplinkybes, pirmosios instancijos administracinis teismas padarė įstatymu pagrįstą išvadą, kad dovanojimo sutartis buvo sudaryta **siekiant išvengti** Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 5 ir 6 straipsniuose numatyto pajamų mokesčio mokėjimo. Šia dovanojimo sutartimi buvo **siekama gauti mokestinę naudą**.“ Taip pat LVAT 2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A² - 1423 – 05 *P.B. v Valstybinė mokesčių inspekcija* <...> Vertindama visumoje paminėtas aplinkybes bei ginčo situaciją, teisėjų kolegija sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad minėtos dovanojimo sutarties **tikslas buvo gauti mokestinę naudą**, t. y. sumažinti mokėtiną į biudžetą pajamų mokesčio sumą.”

mokėtojo sąžiningu mokesčių mokėjimu. Jeigu mokesčių mokėtojas elgėsi sąžiningai ir mokestinė nauda yra šalutinė, tokie veiksmai negali būti kvalifikuojami kaip mokesčių vengimas.

Naujos 2004 m. balandžio 13 d. redakcijos MAĮ 69 str. įtvirtina klasikinę mokesčių vengimo normą, vartojant turinio viršenybės prieš formą principą⁴⁹. Nors ir nėra išskirtas piktnaudžiavimo teise institutas, jis be jokios abejonės, įeina į turinio viršenybės prieš formą principą. Tai patvirtina ir LVAT praktika, o būtent 2005 m. liepos 7 d. nutartis⁵⁰ administracinė⁵¹ byla „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*. Nagrinėjamai temai piktnaudžiavimo teise institutas svarbus tuo, kad vengiant mokesčių yra iškraipomi mokesčio mokėtojo teikiami duomenys piktnaudžiaujant mokesčio įstatymo nuostatomis, su kuriomis mokesčių įstatymas sieja mokestinę lengvatą ir pan. Esant tokioms aplinkybėms, mokesčio mokėtojo duomenys pateikti mokesčių administratoriui laikyti neteisingsais, ir pateiktais vien tik tam, kad būtų gauta mokestinė nauda.

Dar daugiau, LVAT praktikoje piktnaudžiavimo institutas nagrinėjamas atsižvelgiant į subjektyvųjį mokesčio mokėtojo elgesio elementą – sąžiningumą. Šias nuostatas LVAT suformulavo nagrinėdamas mokestines bylas susijusias PVM, kuris kaip rodo praktika, yra pagrindinis „taikiny“ mokesčių vengimo bylose. LVAT 2004 m. spalio 27 d. administracinėje byloje⁵² konstatavo – „Jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja

⁴⁹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 69 str. 1 d. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

⁵⁰ LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje A-1-495-05 „*Boslita*“ ir *Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija*;

⁵¹ „Mokesčių vengimas skiriasi nuo mokesčių slėpimo tuo, jog vengiant mokesčių realiai atliekamos ūkinės operacijos, kurios, neiškreipiant jų turinio, atvaizduojamos buhalterinėje apskaitoje. Tačiau šių ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra ne realios ūkinės – komercinės veiklos vykdymas, o mokestinės naudos gavimas piktnaudžiaujant mokesčio įstatymu. Be to, tokios ūkinės operacijos ir mokesčių mokėtojų elgesys negali būti pateisinamas nei ekonominės logikos, paprastai pasireiškiančios pelno siekimu, nei kitomis svarbiomis aplinkybėmis. <...>

⁵² LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004 UAB „*Tauja*“ v *Valstybinė mokesčių inspekcija*. Taip pat LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 794/2006. „*Galinta ir partneriai*“ v *Valstybinė mokesčių inspekcija*.

atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Mokesčių mokėtojas, įsigydamas prekes ar paslaugas, ir žinodamas ar turėdamas galimybę žinoti, jog pardavėjas už tokia ūkine operacija sukurtą pridėtinę vertę nesumokės pridėtinės vertės mokesčio, elgiasi nesąžiningai, todėl toks mokesčių mokėtojas neįgyja teisės į PVM atskaitą. Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčio mokėtojo žinojimas arba turėjimas galimybės žinoti apima ne visą kitos sandorio šalies ūkinę veiklą, o tik tą jos dalį, kurioje dalyvavo į PVM atskaitą pretenduojantis subjektas. Todėl kitos sandorio šalies padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, kurie tiesiogiai nėra susiję su mokesčio mokėtojo vykdoma ūkine operacija, paprastai neįtakoja mokesčio mokėtojo sąžiningumo.“ Sąžiningas mokesčių mokėtojas nepiktnaudžiauja mokesčių įstatymais, jo pateikiami duomenys laikomi teisingais ir tai yra preziumuojama. Mokesčių mokėtojas ne tik turi pats elgtis sąžiningai, bet ir sudaryti sandorius su tokiais asmenimis, kurie taip pat elgiasi sąžiningai ir nepiktnaudžiauja mokesčių įstatymais. Priešingu atveju, jeigu mokesčio administratorius įrodo, kad mokesčių mokėtojas turėjo galimybę žinoti apie neteisėtą kontrahento veiklą, susijusią su konkrečia ūkine operacija, toks elgesys laikytinas nesąžiningu ir atima iš mokesčio mokėtojo teisę naudotis mokesčinėmis lengvatomis. Pabrėžtina, kad mokesčių administratoriui, vertinant mokesčio mokėtojo sąžiningumą kontrahento atžvilgiu, negalima reikalauti neprotingų priemonių sandorio šalies veiklos teisėtumui nustatyti. Šios aptariamos situacijos turi būti vertinamos visų įrodymų kontekste, jei mokesčių mokėtojas yra verslininkas, tai jo pagrindinis tikslas yra sukurti didžiausią pridėtinę vertę, gauti didžiausią pelną, todėl veiksmai kurie neturi jokios ekonominės logikos, gali būti laikomi nesąžiningais ir turinčiais tik vieną tikslą, gauti mokesčinę naudą.

Mokesčių vengimo atveju, mokesčio bazė apskaičiuojama tiesiogiai taikant atitinkamų mokesčių įstatymų normas, neatsižvelgiant į formalią sandorių sudarymo pusę⁵³, kuri atspindi pagrindinį mokesčio mokėtojo tikslą – gauti mokesčinę naudą. Šiuo atveju duomenys pateikti mokesčių administratoriui, laikyti neteisėtais dėl to, kad jų pagrindu mokesčių mokėtojas nesąžiningai gavo mokesčinę naudą, piktnaudžiaudamas mokesčių įstatymu. MAĮ įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas yra bendroji mokesčių vengimą draudžianti norma, bet be jos, mokesčių administratorius taiko ir specialias mokesčių vengimą draudžiančias normas, kurios taikomos konkrečioms mokesčių vengimo atvejams⁵⁴, tai – kapitalizacijos taisyklės⁵⁵ (*thin capitalization rules*), išmokų tikslinių teritorijų vienetais nepripažinimo taisyklės⁵⁶,

⁵³ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243. 69 str.

⁵⁴ Daugiau apie specialias mokesčių vengimą draudžiančias normų reglamentavimą bei praktinio taikymo problemą PAULASKAS, A. *Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos*. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006. P.132-157.

⁵⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 3 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“ // Žin., 2003-12-12, Nr. 116-5289..

⁵⁶ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001-12-22 įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“

kontroliuojamų užsienio vienetų apmokestinimas⁵⁷ (*controlled foreign corporation*), sandorių kainodaros taisyklės⁵⁸ (*transfer pricing*).

Iš to, kas pasakyta aukščiau galime daryti šias išvadas:

1) pagal bendrąjį principą mokesčių mokėtojo pateikti duomenys laikomi teisingi tol, kol neįrodoma atvirkščiai;

2) mokesčio mokėtojo duomenys gali būti laikomi neteisingais tik tada, kai mokesčio mokėtojo veikloje nustatoma mokesčių vengimo požymių.

3) mokesčio mokėtojo duomenų teisingumas vertinamas atsižvelgiant ne tik į formalią pusę, bet ir nagrinėjama ar nebuvo piktnaudžiaujama įstatymo nuostatomis, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimą;

4) mokesčių mokėtojas, teikdamas duomenis mokesčių administratoriui, turi būti sąžiningas bei turi domėtis ar kita sandorio šalis, kontrahentas, taip pat yra sąžiningas ir nepiktnaudžiauja įstatymu;

5) piktnaudžiavimo ir nesąžiningumo atvejams nustatyti, įrodymus turi pateikti mokesčių administratorius, tačiau mokesčių mokėtojas taip turi pareigą įrodyti, kad konkrečioje situacijoje jis elgėsi sąžiningai.

2.2.3. Mokesčių apskaičiavimas, esant mokesčių slėpimui

Mokesčių slėpimas yra įvardijamas kaip *tax evasion* ir yra suprantamas kaip pats šiurkščiausias mokesčių mokėjimo išvengimas, pasireiškiantis tokiais fiziniais veiksmais kaip akivaizdžiai neteisingų duomenų apie pajamas ir turtą pateikimas, dokumentų klastojimas, sukčiavimas ir kiti tiesmukiški veiksmai, nukreipti į mokesčių bazės nuslėpimą⁵⁹.

„Mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas, fiksuojant kitokio turinio, nei realiai įvyko, ūkines operacijas ir kitais būdais, neleidžiančiais mokesčių bazės apskaičiuoti tiesiogiai.“⁶⁰

// Žin., 2001-12-29, Nr. 110-4021.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002-01-24 įsakymas Nr. 24 „Dėl užsienio valstybių arba zonų kuriose įregistruotiems ar kitaip organizuotiems vienetams netaikomos Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, ir užsienio verslo organizavimo formų, kurioms taikomos Lietuvos Pelno mokesčio įstatymo 39 straipsnio nuostatos, sąrašų patvirtinimo“ // Žin., 2002-01-30, Nr. 10-379.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2004-04-09 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Žin., 2004-04-21, Nr. 58-2074.

⁵⁹ Ten pat.

⁶⁰ LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje A-1-495-05 „Boslita“ ir Ko v Valstybinė mokesčių inspekcija;

MAĮ 70 straipsnyje apibūdinamas mokesčių slėpimas: „Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka <...>“. Mokesčių slėpimo atveju mokesčių mokėtojas gali sumažinti jam priklausantį mokestį fiksuodamas buhalterinėje apskaitoje nesudarytus sandorius arba iškreipti sudarytų sandorių turinį ir aplinkybes, pavyzdžiui, sandorio kainą, laiką ir pan.

MAĮ 70 str. numato galimybę mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčius tais atvejais, kai nėra galimybės to padaryti atitinkamo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka – tiesiogiai, nes mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas. Mokesčių slėpimo atveju mokesčio mokėtojo pareigų nevykdymas ar netinkamas vykdymas yra susijęs su mokesčių apskaičiavimu (nepateikiamos mokesčio deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kiti dokumentai, juose nurodomi neteisingi, nepatikimi arba vieni kitiems prieštaraujantys duomenys ir pan.); bendradarbiavimu su mokesčių administratoriumi (nėra vykdoma mokesčio administratoriaus nurodymai pateikti apskaitos dokumentus, registrus, mokestinio patikrinimo metu nepateikiami paaiškinimai siekiant pašalinti neaiškumus, kitaip trukdoma mokesčių administratoriui atlikti savo funkcijas); apskaitos tvarkymu (apskaita tvarkoma nesilaikant BAĮ nuostatų ir kitų teisės aktų reikalavimų); apskaitos dokumentų ir kitų dokumentų saugojimu (mokesčių mokėtojas nesaugo ar nevisi išsaugoti dokumentai, neužtikrinama jų fizinė apsauga dėl ko dokumentuose negali aiškiai identifikuoti informacijos). Esant aukščiau išvardintiems atvejams mokesčių administratorius priklausančius mokėti mokesčius apskaičiuoja pagal jo įvertinimą. Tokį mokesčių skaičiavimo būdą galima vadinti netiesioginiu.

Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo pagrindas buvo įtvirtintas 1998 m. liepos 2 d. MAĮ papildant⁶¹ 27¹ straipsniu: „Jei mokesčio bazės neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius, atsižvelgdamas į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, turi teisę netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir pasirinkti mokesčio bazės nustatymo metodus. Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus tvirtina Vyriausybė ar jos įgaliota institucija“. Lietuvos Respublikos Vyriausybė vykdydama įstatymą 1998 m. rugsėjo 3 d. priėmė nutarimą⁶² Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“. Šiame nutarime

⁶¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26(1), 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39(1), 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27(1), 27(2), 29(1), 52(1), 56(1) straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas 1998 m. liepos 2 d. Nr. VIII-838 // Žin., 1998-07-31, Nr. 68-1978.

⁶² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimas Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio

buvo nustatyti atvejai kada galima mokesčius apskaičiuoti taikant netiesioginius metodus – lyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų banko sąskaitose, tikslios informacijos, ekonominių modelių.

Minėto MAĮ straipsnio ir netiesioginio mokesčio metodų taikymas teisminėje praktikoje kėlė ginčus⁶³, todėl buvo kreiptasi į LR Konstitucinis Teismas⁶⁴ dėl šių teisės normų atitikimui Konstitucijos 127 str. 3 d. nuostatai „Mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“. LVAT nuomone, mokesčio bazė turi būti nustatyta tik įstatymu, ir abejoja, ar MAĮ 27¹ straipsnio nuostata, suteikianti Vyriausybei teisę tvirtinti mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus, neprieštaruja Konstitucijos 127 str. 3 d. LRKT konstatavo, kad „Teisinėje valstybėje negali būti tokios teisinės situacijos, kai įstatymu nustačius mokestį nebūtų nustatyta, kaip konkreti mokesčio bazė (jos dydis) nustatoma (apskaičiuojama) tuo atveju, kai konkrečios mokesčio bazės (jos dydžio) negalima nustatyti (apskaičiuoti) tiesiogiai. <...> tuo atveju, kai mokesčio bazės negalima nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius ne tik turi teisę, bet ir privalo nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio bazę netiesiogiai. <...> Mokesčio bazės nustatymo (apskaičiavimo) metodų patvirtinimas iš esmės reiškia mokesčio, kurį turi mokėti konkretus mokesčio mokėtojas, apskaičiavimo tam tikrų taisyklių patvirtinimą.“ Minėtų metodų taikymas ne tik neprieštaruja Konstitucijos 127 str. 3 d., bet ir yra būtinas mokesčių administravimo srityje, esant situacijoms kai mokesčių negalima apskaičiuoti tiesiogiai. LVAT praktika, susijusi su mokesčių bazės netiesioginiu nustatymu, plėtota 2004 m. liepos 2 d. nutartyje administracinėje byloje⁶⁵ *UAB „Badžis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija*, kur suformulavo kriterijus taikyti netiesioginio apskaičiavimo metodus:

Pirma, „siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, mokesčio administratorius privalo patikrinti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičių, kuris atsižvelgiant į visas aplinkybes duotų pakankamą pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima

nustatymo“ // Žin., 1998, Nr. 79-2235.

⁶³ LVAT 2003 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵ – 621/2003 *UAB „Pamario žaibas“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija*; LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹–648/2003 *UAB „Palink“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija*;

⁶⁴ Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27(1) straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d. redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtinančių mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai”.

⁶⁵ LVAT 2004 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje *UAB „Badžis“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A8-396-2004; o taip pat LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartį administracinėje byloje „*Boslita“ ir Ko v. Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A1 – 495 – 05; LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartį administracinėje byloje „*Galinta ir partneriai“ v. Valstybinė mokesčių inspekcija* Nr. A1 – 794/2006.

nustatyti tiesiogiai ir likusių ūkinių operacijų atžvilgiu“. Pakankamas pagrindas yra, kai mokesčių mokėtojas į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis, buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio ir kt.

Antra, „mokesčio bazė netiesiogiai gali būti nustatoma tik analogiškoms ūkinėms operacijoms, kurias sieja bendras požymis – atliekamų operacijų sistemiskumas.“

Trečia, „siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu įsitikinti, kad laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis (pvz., neišaugo ar nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių ar paslaugų asortimentas ir kt.). Taigi laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas atsižvelgiant į minėtas ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes“.

Ketvirta, „tiek atitinkamų mokesčio administratoriaus patikrintų konkrečių ūkinių operacijų rezultatas, tiek per atitinkamą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų visumos rezultatas turi rodyti, kad mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai pasireiškiančiai pelno siekimu“.

Nagrinėjamai temai aukščiau nagrinėtų MAĮ nuostatų ir teisminė praktika svarbu tuo, kad mokesčių administratorius mokesčio mokėtojo duomenis gali pripažinti kaip neteisingus net ir tais atvejais, kai nėra galimybės tiesiogiai apskaičiuoti mokesčius iš pirminių dokumentų, kurių pagrindu yra skaičiuojami mokesčiai. Šių netiesioginių metodų taikymas yra sudėtingas ir nevienareikšmiškai vertinamas mokesčių teisės institutas, kadangi už dokumentų neišsaugojimą gali kilti ir baudžiamoji atsakomybė. Netiesioginių mokesčių apskaičiavimo metodų taikymo būtinybę turi įrodyti mokesčių administratorius ir tik esant visoms MAĮ numatytoms sąlygoms, o tai gali būti padaryta tik atlikus mokesčio mokėtojo nuodugnų tyrimą. Atkreiptinas dėmesys dar į vieną aplinkybę, duomenys kurie mokesčių administratoriaus yra vertinami ir kurie gali būti pripažinti kaip neteisingi, turi būti pateikiami turint tikslą slėpti mokesčius, tai taip pat turi įrodyti mokesčių administratorius. Jeigu paaiškėja aplinkybė, kad duomenys kuriuos mokesčių mokėtojas pateikė mokesčių administratoriui yra žinomai neteisingai, pavyzdžiui, suklastoti, tokiu atveju mokesčių administratorius surinktą medžiagą turi perduoti ikiteisminį tyrimą atliekančioms institucijoms kaip nusikalstamos veikos požymių turinčią medžiagą. Taigi, ne kiekvieni mokesčio mokėtojo duomenys, kurie pripažinti kaip neteisingi, gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę. Mokesčių administratorius turi įvertinti tokius duomenis tinkamai, kadangi netinkamas mokesčio mokėtojų duomenų kvalifikavimas gali sukelti skirtingus padarinius.

2.3. Administracinė atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą

Administracinės atsakomybė yra viena iš teisinės atsakomybės rūšių, taikoma kaltiems asmenims, padariusiems administracinius teisės pažeidimus, skiriant jiems ir realizuojant įstatymų numatytas administracines nuobaudas, turint tikslą kovoti su teisės pažeidimais, užtikrinti teisėtumą ir teisėtvarką⁶⁶. Kaip nustatyta Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 20 straipsnyje, administracinės atsakomybės priemonė yra administracinė nuobauda, kuri skiriama administracinių teisės pažeidimą padariusiems asmenims nubausti bei siekiant auklėti, kad jie laikytųsi įstatymų, gerbtų bendro gyvenimo taisykles, taip pat kad tiek pats teisės pažeidėjas, tiek ir kiti asmenys nepadarytų naujų teisės pažeidimų⁶⁷.

Administracinė atsakomybė turi daug panašumų su baudžiamąja atsakomybe pagal savo reguliavimo turinį bei metodus, baudžiamoji ir administracinė teisė priklauso viešajai teisei, tačiau tarp šių teisinės atsakomybės rūšių yra ir nemažai skirtumų.

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 9 straipsnyje nustatyta, kad administracinė atsakomybė už šiame kodekse numatytus teisės pažeidimus atsiranda, jeigu savo pobūdžiu šie pažeidimai pagal galiojančius įstatymus neužtraukia baudžiamosios atsakomybės⁶⁸. Ši įstatymo nuostata aiškiai nurodo, kad administracinė atsakomybė yra švelnesnė teisinės atsakomybės rūšis, kadangi teisės doktrinoje pripažįstama, jog baudžiamoji atsakomybė yra *ultima ratio*, t.y. kraštutinė priemonė, taikoma už padarytus teisės pažeidimus tuomet, kai kitomis teisės normomis negalima užtikrinti visuomenės vertybių apsaugos. Vienas iš pagrindinių administracinės teisės pažeidimo ir nusikaltimo bei baudžiamojo nusižengimo atribojimo kriterijų yra veikos pavojingumo visuomenei laipsnis⁶⁹. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarime pažymima, kad administracinis teisės pažeidimas ir nusikaltimas skiriasi taip pat ir pagal veikos priešingumą teisei bei teisinei pasekmei⁷⁰. Teisės doktrinoje pripažįstama, kad nusikaltimo pavojingumas yra didesnis, jį lemia ne tik objekto, bet ir kitų objektyvių bei subjektyvių požymių visuma. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1997 m. balandžio 8 d. nutarime yra pažymėjęs, kad atsakomybės esmę sudaro kryptingi atitinkamose teisės normose numatyti asmens suvaržymai

⁶⁶ Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 1996. P. 14; Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 72.

⁶⁷ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

⁶⁹ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 176.

⁷⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997, Nr. 104-2644.

dėl jo smerktino veikimo ar neveikimo⁷¹. Administracinės atsakomybės taikymo atveju šie suvaržymai yra mažesnės apimties: griežčiausia administracinė nuobauda kaip administracinės atsakomybės forma yra administracinis areštas iki trisdešimties parų, dėl administracinės atsakomybės taikymo asmeniui neatsiranda teistumas, o tik vienerius metus išlieka baustumas ir pan. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas taip pat yra pažymėjęs, kad iš esmės administracinės nuobaudos yra švelnesnės⁷².

Išskiriami trys administracinės atsakomybės elementai: 1) norminis (teisės normos egzistavimas), 2) faktinis (konkreto subjekto veika – administracinės teisės pažeidimas), 3) procesinis (kompetentingo subjekto aktas skirti konkrečią nuobaudą už padarytą nusižengimą)⁷³.

Administracinė atsakomybė už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui nustatyta Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnyje⁷⁴. Tai yra norminis administracinės atsakomybės už tokio pobūdžio nusižengimus pagrindas.

Kaip minėta, faktinis administracinės atsakomybės pagrindas yra administracinės teisės pažeidimas. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 9 straipsnyje nustatyta, kad administraciniu teisės pažeidimu⁷⁵ (nusižengimu) laikomas priešingas teisei, kaltas (tyčinis arba neatsargus) veikimas arba neveikimas, kuriuo kėsiniama į valstybinę arba viešąją tvarką, nuosavybę, piliečių teises ir laisves, į nustatytą valdymo tvarką, už kurią įstatymai numato administracinę atsakomybę. Administracinė atsakomybė už šiame kodekse numatytus teisės pažeidimus atsiranda, jeigu savo pobūdžiu šie pažeidimai pagal galiojančius įstatymus neužtraukia baudžiamosios atsakomybės⁷⁶.

⁷¹ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. balandžio 8 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997, Nr. 31-770.

⁷² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997, Nr. 104-2644.

⁷³ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 72.

⁷⁴ 172⁽¹⁾ straipsnis. Ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas bei mokesčių vengimas

Fizinių asmenų, įstaigų arba organizacijų vadovų ir vyriausiųjų finansininkų (buhalterių), individualių įmonių savininkų, asmenų, įgaliotų tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždarytųjų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovų, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkų ar administracijos vadovų, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkų ar valdytojų, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovų, bankrutuojančių įmonių administratorių ar jų įgaliotų asmenų, įmonių likvidatorių ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimas, neteisingų duomenų apie pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimas – užtraukia įspėjimą arba baudą nuo dviejų šimtų iki penkių šimtų litų.

Ta pati veika, padaryta asmens, bausto administracine nuobauda už šio straipsnio pirmojoje dalyje numatytus pažeidimus, – užtraukia baudą nuo penkių šimtų iki vieno tūkstančio litų.

Šio straipsnio pirmojoje dalyje numatyta veika, padaryta siekiant nuslėpti arba nuslepinti mokesčius, jeigu tai neužtraukia baudžiamosios atsakomybės, – užtraukia baudą nuo dviejų tūkstančių iki keturių tūkstančių litų.

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

⁷⁵ S. Šedbaras siūlo vartoti ne *administracinio* teisės pažeidimo, bet *administracinės teisės* pažeidimo terminą, būtent pastarasis terminas ir bus vartojamas šiame darbe.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

Tam, kad būtų galima konstatuoti esant padarytą administracinės teisės pažeidimą, turi būti nustatyti visi administracinės teisės pažeidimo sudėties elementai: objektas, objektyvioji pusė (pavojinga veika, tam tikrais atvejais ir padariniai bei priežastinis ryšys tarp veikos ir padarinių), subjektas ir subjektyvioji pusė (kaltė, tam tikrais atvejais ir motyvas, tikslas). Nenustačius bent vieno iš šių elementų nėra pagrindo asmens veiksmus laikyti administraciniu teisės pažeidimu.

Teisės pažeidimo objektu laikoma tai, į ką kėsinama arba kas pažeidžiama neteisėta veika⁷⁷. Teisės normomis saugomos įvairios konkrečioje visuomenėje pripažįstamos vertybės. Būtent šios vertybės yra teisės pažeidimo, kuriuo pažeidžiamos galiojančios teisės normos, objektas. Visuomenės pripažįstamų vertybių, susijusių su normaliu ir saugiu žmonių gyvenimu, tinkamu valstybės funkcionavimu ir pan., pažeidimas lemia nusižengimo pavojingumą. Asmens veiksmai, kuriuose nėra pavojingumo požymio, nelaikytini administracinės teisės pažeidimu.

Siekiant nustatyti Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172⁽¹⁾ straipsnyje įtvirtintos teisės normos saugomą objektą reikėtų atsižvelgti į jos vietą teisės normų sistemoje, konkrečiai į šio kodekso skyriaus, kuriame įtvirtina minėta teisės norma, pavadinimą. Tačiau skyriaus pavadinimas („Administraciniai teisės pažeidimai prekybos, finansų, apskaitos ir statistikos srityje“) šiuo atveju yra informatyvus tik iš dalies, jis nurodo, kad administracinis teisės pažeidimas, įtvirtintas Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172⁽¹⁾ straipsnyje, yra susijęs su finansų sritimi. Reikėtų pažymėti, kad baudžiamąją atsakomybę už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą numatantis Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 220 straipsnis yra priskirtas skyriui, kurio pavadinimas – „Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai“⁷⁸. Taigi, minėtos nusikalstamos veikos baudžiamumą nustatančios teisės normos saugomas objektas yra finansų sistema. Atsižvelgiant į su neteisingų duomenų pateikimu susijusių nusikaltimo bei baudžiamojo nusižengimo ir administracinio teisės pažeidimo sudėčių panašumą, taip pat į teisės normų sistemos vientisumo principą, galima daryti išvadą, kad administracinę atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui nustatančios teisės normos objektas taip pat yra finansų sistema.

Administracinės teisės pažeidimo subjektas yra asmuo, pažeidęs teisės normų reikalavimus⁷⁹. Išanalizavus Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso normas, reglamentuojančias šiame kodekse nustatytą administracinės teisės pažeidimų subjektą, darytina išvada, kad administracinė atsakomybė už šiame kodekse nustatytus administracinės

⁷⁷ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 182.

⁷⁸ Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89-2741.

⁷⁹ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 190.

teisės pažeidimus yra taikoma tik fiziniams asmenims, turintiems bendrąjį ar specialųjį administracinį teisinį statusą, bet ne juridiniams asmenims. Bendrieji fizinio asmens kaip administracinės teisės pažeidimo subjekto požymiai yra: 1) įstatymo nustatytas amžius, kurio sulaukus už administracinės teisės pažeidimą gali būti taikoma administracinė atsakomybė; 2) pakaltinamumas, kuris yra apibrėžiamas kaip asmens galėjimas suprasti savo veiksmų reikšmę ir juos valdyti⁸⁰. Administracinė atsakomybė traukiami asmenys, kuriems iki administracinio teisės pažeidimo padarymo sukako šešiolika metų (Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 12 straipsnis), taip pat pakaltinami asmenys (Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 19 straipsnis)⁸¹. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 16 straipsnyje nustatyta, kad Lietuvos Respublikoje esantys užsieniečiai, padarę administracinės teisės pažeidimą, atsako pagal šį kodeksą, jeigu ko kito nenumato kiti įstatymai ir Lietuvos Respublikos tarptautinės sutartys⁸².

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172⁽¹⁾ straipsnyje įtvirtinto administracinės teisės pažeidimo subjektų ratas yra pakankamai platus. Nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektai yra fiziniai asmenys, taip pat specialieji, kitaip tariant, specialųjį administracinį teisinį statusą turintys subjektai: įstaigų arba organizacijų vadovai ir vyriausieji finansininkai (buhalteriai), individualių įmonių savininkai, asmenys, įgalioti tvarkyti ūkinių bendrijų reikalus, uždarytų akcinių bendrovių ir akcinių bendrovių administracijos vadovai, žemės ūkio bendrovių valdybų pirmininkai ar administracijos vadovai, kooperatinių bendrovių valdybų pirmininkai ar valdytojai, valstybės bei savivaldybės įmonių administracijos vadovai, bankrutuojančių įmonių administratoriai ar jų įgalioti asmenys, įmonių likvidatoriai. Šiuos subjektus galima suskirstyti į tris grupes: 1) fiziniai asmenys, 2) juridinių asmenų dalyviai, vadovai, vyriausieji finansininkai (buhalteriai), 3) bankrutuojančių įmonių administratoriai bei įmonių likvidatoriai.

Pirmoji subjektų grupė apima tiek fizinius asmenis, turinčius pareigą teikti duomenis apie pajamas, turtą bei mokesčius, tiek ir fizinius asmenis, teikiančius tokius duomenis savanoriškai, pavyzdžiui, asmenis kurie teikia gyventojų pajamų mokesčio deklaraciją tam, kad iš pajamų galėtų atimti per mokestinį laikotarpį patirtas išlaidas.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo administracinio teisės pažeidimo subjektais nelaikomi tikrosios karo tarnybos kariai, taip pat policijos, vidaus reikalų tarnybų pareigūnai ir jiems prilyginti asmenys, Specialiųjų tyrimų tarnybos pareigūnai, Valstybės saugumo departamento pareigūnai, kadangi nagrinėjamas administracinės teisės pažeidimas nėra įtrauktas į Lietuvos

⁸⁰ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 192.

⁸¹ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

⁸² Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta administracinės teisės pažeidimų, už kurių padarymą minėti asmenys traukiami administracinėn atsakomybėn bendrais pagrindais, sąrašą. Už nagrinėjamo administracinio teisės pažeidimo padarymą tikrosios karo tarnybos kariai, policijos, vidaus reikalų tarnybų pareigūnai ir jiems prilyginti asmenys atsako pagal drausmės statutus, Specialiųjų tyrimų tarnybos pareigūnai – pagal Specialiųjų tyrimų tarnybos statutą, o Valstybės saugumo departamento pareigūnai – pagal Valstybės saugumo departamento statutą⁸³.

Kaip jau minėta, *antrajai* grupei priskirtini juridinių asmenų dalyviai, vadovai bei vyriausieji finansininkai (šiuose skyriuose juos kartu vadinsime atsakingaisiais asmenimis). Į pastarąją grupę patenkančių subjektų išdėstymas nagrinėjamo straipsnio dispozicijoje pasižymi tuo, kad dalis juridinių asmenų, kurių atsakingieji asmenys yra atsakomybės subjektai pagal nagrinėjamo straipsnio normas, yra nurodomi apibendrintai (įstaigos ir organizacijos), tačiau kita dalis – išvardijama pagal atskiras teises formas (individualios įmonės, ūkinės bendrijos, uždarnosios akcinės bendrovės, akcinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės, kooperatinės bendrovės, valstybės bei savivaldybės įmonės). Pastebėtina, kad visi juridiniai asmenys, kurie yra išvardijami nurodant konkrečią teisinę formą, išskyrus valstybės bei savivaldybės įmones, yra privatūs juridiniai asmenys. Todėl nagrinėjant antrajai grupei priskirtinus subjektus kyla du pagrindiniai klausimai: a) ar visų juridinių asmenų atsakingieji asmenys yra nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektai? b) ar nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektai yra privačių juridinių asmenų vyriausieji finansininkai?

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekse nėra pateikiama, įmonių, įstaigų ir organizacijų apibrėžimo. Šie terminai įstatymuose minimi tik epizodiškai. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 2.33 straipsnio 1 dalyje pateikiamame juridinio asmens apibrėžime nurodoma, kad juridinis asmuo yra savo pavadinimą turinti įmonė, įstaiga ar organizacija, kuri gali savo vardu įgyti ir turėti teises bei pareigas, būti ieškovu ar atsakovu teisme⁸⁴. Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymo 3 straipsnio 4 dalyje apibrėžiant ūkio subjektą taip pat vartojami įmonių, įstaigų, organizacijų terminai, papildomai nurodant, kad ūkio subjekto samprata apima ir kitus juridinius asmenis⁸⁵.

Teisės doktrinoje įstaigos ir organizacijos priskiriamos viešiesiems juridiniams asmenims. Jeigu, aiškinant lingvistiškai, viešojo įstaiga ir biudžetinė įstaiga yra neabejotinai priskirtinos įstaigų grupei, tai kitų viešųjų juridinių asmenų (asociacijos, labdaros ir paramos fondo, politinės partijos, profesinės sąjungos, religinės bendruomenės ar bendrijos, daugiabučių

⁸³ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

⁸⁴ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios: 2000, Nr.74-2262.

⁸⁵ Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 30-856.

namų savininkų bendrijos, sodininkų bendrijos) priskyrimas įstaigų ir organizacijų grupei jau nėra toks neabejotinas. Abejones sustiprina tai, kad įstatymų leidėjas atskirai išskiria valstybės bei savivaldybės įmones, kurios pagal Valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymo 2 straipsnio 4 dalį taip pat yra viešieji juridiniai asmenys⁸⁶. Tačiau, kaip matyti iš Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 15 d. nutarties, kurioje nurodoma, kad Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnio 1 dalyje „numatyta atsakomybė *įstaigų* arba *organizacijų* vadovams už *įmonės* neteisingų duomenų apie mokesčius pateikimą“⁸⁷, teismų praktikoje įmonės, įstaigos bei organizacijos terminai vartojami turint omenyje bet kokios teisinės formos juridinius asmenis. Teismų praktikoje administracinė atsakomybė už nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo padarymą buvo taikoma labdaros ir paramos fondo vadovui⁸⁸. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į tai, kad nagrinėjamo straipsnio dispozicijoje greta įstaigų bei organizacijų atskirai išskirtos valstybės bei savivaldybės įmonės, kurios, nors ir nepriskirtinos įstaigoms ar organizacijoms, yra viešieji juridiniai asmenys, darytina išvada, kad nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektas yra bet kurio viešojo juridinio asmens vadovas, vyriausiasis finansininkas (buhalteris), bankroto administratorius ar jo įgaliotas asmuo (jeigu konkrečiai viešojo juridinio asmens teisei formai taikomas Lietuvos Respublikos įmonių bankroto įstatymas) bei likvidatorius.

Privačiųjų juridinių asmenų atveju situacija yra kiek kitokia, kadangi nagrinėjamo straipsnio dispozicijoje yra pateikiamas baigtinis privačiųjų juridinių asmenų atskirų teisinių formų sąrašas: individualios įmonės, ūkinės bendrijos, uždarnosios akcinės bendrovės, akcinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės, kooperatinės bendrovės. Papildomai nurodomos ir valstybės bei savivaldybės įmonės, kurios, kaip jau minėta, yra viešieji juridiniai asmenys. Pažymėtina, kad, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172² straipsnio dispozicijoje nurodoma, kad šiame straipsnyje įtvirtinto administracinės teisės pažeidimo subjektai yra juridinių asmenų atsakingieji asmenys⁸⁹. Taigi galima būtų daryti prielaidą, kad įstatymų leidėjas sąmoningai išskyrė tik tam tikras privačiųjų juridinių asmenų teises formas. Tačiau reikėtų atsižvelgti į tai, kad pastarojo straipsnio normos paskutinį kartą buvo keistos 2008 m., o šiame darbe nagrinėjamo straipsnio – 2002 m. Todėl manytina, kad nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektų įvardijimas straipsnio dispozicijoje yra teisėkūros juridinės technikos netobulumas. Manytina, kad nėra jokio objektyvaus pagrindo neįtraukti į nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektų sąrašą kitų privačiųjų juridinių asmenų,

⁸⁶ Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 102-2049.

⁸⁷ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 15 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. N⁹ - 1836/2007.

⁸⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 30 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. N²⁴⁸ - 140/2008.

⁸⁹ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

pavyzdžiui, advokatų profesinių bendrijų, kadangi šių juridinių asmenų atsakingųjų asmenų veiksmai, atitinkantys nagrinėjamo straipsnio dispozicijoje aprašytus veikos požymius, yra ne mažiau pavojingi nei tokie patys veiksmai, atliekami, pavyzdžiui, akcinės bendrovės vadovo. Atsakomybės už tokius pat veiksmus nenustatymas daliai subjektų, neišsiskiriančių kokiais nors reikšmingais požymiais, pažeidžia ir konstitucinį asmenų lygiateisiškumo principą.

Tą patį galima pasakyti ir kalbant apie kitą nagrinėjamo straipsnio normų problemą – tai, kad viešųjų juridinių asmenų vyriausieji finansininkai (buhalteriai) yra, o straipsnio dispozicijoje nurodytų privačiųjų juridinių asmenų vyriausieji finansininkai (buhalteriai) nėra atsakomybės subjektai. Be to, atsakomybės subjektai nėra ir individualių įmonių vadovai, o tik jų savininkai, nors Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymo 7 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad individualios įmonės savininkas gali individualios įmonės vadovu paskirti kitą asmenį, jei tai nustatyta individualios įmonės nuostatuose⁹⁰.

Siekiant išspręsti minėtas problemas, rekomenduotina straipsnio dispozicijoje nurodyti, kad atsakomybės subjektai yra visų juridinių asmenų, išskyrus, pavyzdžiui, valstybę ir savivaldybes, atsakingieji asmenys (vadovai, vienasmenių valdymo organų nariai, kolegialių valdymo organų nariai (pirmininkai) ir pan.), toliau nurodant papildomus subjektus (individualių įmonių savininkai, bankroto administratoriai, likvidatoriai ir pan.) ar tam tikras išimtis.

Pažymėtina, kad nepaisant lygiateisiškumo principo reikalavimų, būtina atsižvelgti ir į Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 4 dalies normą, pagal kurią bausmė gali būti skiriama ar taikoma tik remiantis įstatymu⁹¹. Principas *nulla poena sine lege* yra bendrasis teisės principas, kuris reiškia, kad atsakomybę nustatančių viešosios teisės normų negalima aiškinti plečiamai, jis yra įtvirtintas ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje⁹².

Atsižvelgiant į tai darytina išvada, kad lygiateisiškumo principas nagrinėjamu atveju įtvirtina imperatyvą įstatymų leidėjui nustatyti atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą visiems panašiais požymiais pasižymintiems subjektams, t.y. visų juridinių asmenų atsakingiesiems asmenims, tačiau taikant šiuo metu galiojančios nagrinėjamo straipsnio redakcijos normas negalima pažeisti *nulla poena sine lege* principo. Tai reiškia, kad atsakomybės už neteisingų duomenų pateikimą subjektai yra būtent šių privačiųjų juridinių asmenų – uždarnosios akcinės bendrovės, akcinės bendrovės, žemės ūkio bendrovės – administracijos vadovai, taip pat individualios įmonės savininkas, asmuo, įgaliotas tvarkyti ūkinės bendrijos reikalus, žemės ūkio bendrovės valdybos pirmininkas, kooperatinės bendrovės

⁹⁰ Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 112-4991.

⁹¹ Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.

⁹² Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija // Valstybės žinios. 1995, Nr. 40-987.

valdybos pirmininkas ar valdytojas. Kaip jau buvo minėta, manytina, kad privačiųjų juridinių asmenų, taip pat valstybės ir savivaldybės įmonių vyriausieji finansininkai (buhalteriai) į šį sąrašą nepatenka.

Kyla klausimas, kuris subjektas turėtų būti traukiamas atsakomybėn tuo atveju, kai galimų atsakomybės subjektų už neteisingų duomenų pateikimą yra ne vienas, pavyzdžiui, viešosios įstaigos vadovas ir vyriausiasis finansininkas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas sprenddamas klausimą, ar yra pagrindas taikyti atsakomybę labdaros ir paramos fondo vadovei, tvirtinusiai, kad pagal susitarimą su fondo steigėjais, ji jokių finansinių ar buhalterinių fondo reikalų netvarkė, atsižvelgė į aplinkybę, kad fondo direktorė pagal savo pareigas buvo atsakinga už apskaitos dokumentų tinkamą įforminimą, taip pat ir tą aplinkybę, kad fondo vidaus veiklos organizavimą nustatančių dokumentų, kurie patvirtintų, jog pareigos, susijusios su fondo buhalterinės apskaitos tvarkymu, nebuvo priskirtos fondo direktorei, o buvo perduotos kitam fondo darbuotojui, teismui pateikta nebuvo. Be to, nagrinėtoje byloje teismas atsižvelgė į tai, kad byloje esantys fondo buhalterinės apskaitos dokumentai patvirtina, jog direktorė faktiškai tvarkė fondo buhalterinę apskaitą, nes kituose apskaitos dokumentuose yra jos parašai⁹³. Iš šioje nutartyje pateiktos teismo motyvacijos galima daryti išvadą, kad vadovas, į kurio pareigas neįeina įstaigos ar organizacijos buhalterinės apskaitos tvarkymas, jeigu šios pareigos yra aiškiai perduotos įstaigos ar organizacijos finansininkui, neturėtų būti traukiamas administracinė atsakomybėn už neteisingų duomenų pateikimą.

Trečioji mūsų išskirta grupė (bankrutuojančių įmonių administratoriai ar jų įgalioti asmenys, įmonių likvidatoriai) didesnių problemų nekelia, todėl ji atskirai nebus analizuojama.

Administracinės teisės pažeidimo objektyviają pusę sudaro pavojinga veika, o tam tikrais atvejais ir padariniai bei priežastinis ryšys tarp veikos ir padarinių. Veika – tai išoriškai pasireiškiantys nusižengimo požymiai: aktyvūs veiksmai ar neveikimas nevykdant teisinės pareigos⁹⁴. Pagal tai, ar administracinės teisės pažeidimo padarymui konstatuoti būtina nustatyti pavojingos veikos padarinius, administracinės teisės pažeidimų sudėtys skirstomos į formaliąsias ir materialiąsias.

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnio 1 dalyje aprašyto administracinės teisės pažeidimo sudėtis yra formali, o veika kaip šios sudėties elementas yra aktyvūs veiksmai, pasireiškiantys neteisingų duomenų apie pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimu. Minėtus duomenis asmenys gali teikti tiek vykdydami įstatymų nustatytą pareigą (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 27

⁹³ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 30 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. N²⁴⁸ - 140/2008.

⁹⁴ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 185.

straipsnyje⁹⁵, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 51 straipsnyje⁹⁶, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. vasario 9 d. įsakyme Nr. VA-13 „Dėl metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos formos ir jos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“⁹⁷), tiek ir siekdami pasinaudoti mokesčių lengvatomis, pavyzdžiui, iš pajamų atimti per mokestinį laikotarpį patirtas išlaidas. Tam, kad būtų galima konstatuoti esant padarytą minėtą veiką, būtina nustatyti, jog 1) asmuo pateikė duomenis apie savo, įmonės, įstaigos ar organizacijos pajamas, turtą, pelną ar mokesčius ir 2) šie duomenys yra neteisingi, t.y. neatitinkantys tikrovės. Administracinėje teisėje nėra nustatyti rengimosi ar pasikėsimo padaryti administracinės teisės pažeidimą institutai, todėl neatlikus visų veiksmų, kurie yra būtini laikyti pažeidimą baigtu, pagrindo taikyti administracinę atsakomybę nebus⁹⁸. Atsižvelgiant į tai, nagrinėjama veika negali būti laikoma baigta, jeigu tikrovės neatitinkantys duomenys buvo užrašyti, išspausdinti ar įrašyti į elektroninę laikmeną, tačiau nebuvo įteikti adresatui (mokesčių administratoriui) kuriuo nors būdu (įteikiant asmeniškai, paštu ar elektroninio deklaratavimo sistemos pagalba).

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnio 3 dalyje yra aprašyti iš esmės du administracinės teisės pažeidimai: neteisingų duomenų pateikimas siekiant nuslėpti mokesčius ir neteisingų duomenų pateikimas nuslepianč mokesčius. Pirmojo pažeidimo sudėtis yra formali, antrojo – materialinė. Tokia nagrinėjamo straipsnio dispozicijos konstrukcija reiškia, jog tam, kad būtų nustatytas administracinės teisės pažeidimas, reikia nustatyti veikos padarinius (mokesčių nuslėpimą) ir priežastinį ryšį tarp veikos ir padarinių arba asmens tikslą nuslėpti mokesčius.

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnio 2 dalyje nustatyta atsakomybė už minėtą veiką, kuri yra padaroma pakartotinai. Veika gali būti kvalifikuojama kaip pakartotinė, jeigu ji atitinka minėto straipsnio 1 dalyje aprašytos veikos požymius, jeigu asmeniui už minėto straipsnio 1 dalyje nustatytą administracinės teisės pažeidimą jau buvo paskirta nuobauda, ir jeigu nuo ankstesnės veikos padarymo praėjo ne daugiau kaip vieneri metai⁹⁹.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas, sprenddamas klausimą, ar griežtesnės atsakomybės už pakartotinį to pačios veikos padarymą nustatymas, neprieštarauja Lietuvos

⁹⁵ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 73-3085.

⁹⁶ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

⁹⁷ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. vasario 9 d. įsakymo Nr. VA-13 „Dėl Metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos formos ir jos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 24-742.

⁹⁸ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2002 m. kovo 20 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. 4568/2002.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 32 straipsnio 1 dalies 5 punktą // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintam *non bis in idem* principui, 2005 m. lapkričio 10 d. nutarime pažymėjo, kad Lietuvos Respublikos Konstitucijoje įtvirtintas principas *non bis in idem* nereiškia, kad teisės sistemoje negali būti įtvirtintas pakartotinumų institutas; taip pat pažymėjo, kad pakartotinumų institutas apima ir tokį teisinį reguliavimą, kai asmeniui, vėl padariusiam tos pačios rūšies teisės pažeidimą, t.y. pažeidusiam tą pačią ar kitą įstatyme nurodytą tos pačios teisės šakos normą, ta aplinkybė, kad šis teisės pažeidimas yra padarytas pakartotinai (taigi liudija, kad tas asmuo yra labiau linkęs nepaisyti teisės reikalavimų), yra inkriminuojama kaip aplinkybė, dėl kurios asmuo už šį vėl padarytą teisės pažeidimą gali būti traukiamas kitokion, griežtesnė tos pačios rūšies teisinė atsakomybė, t.y. jam už šį pažeidimą gali būti taikoma kitokia, griežtesnė sankcija - skiriama kitokia, griežtesnė bausmė arba nuobauda nei asmeniui, padariusiam tokią pat veiką pirmąkart. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas pabrėžė, jog konstitucinis principas *non bis in idem* nereiškia, kad įstatymu negalima nustatyti tokio teisinio reguliavimo, kad asmens, jau bausto už teisės pažeidimą, vėl padarytas toks pat teisės pažeidimas būtų kvalifikuojamas pagal kitą tos pačios teisės šakos normą, numatančią formaliai kitą teisės pažeidimą, o asmeniui už tokią pat pakartotinai padarytą teisei priešingą veiką būtų taikoma kitokia, griežtesnė sankcija nei asmeniui, padariusiam tokią veiką pirmąkart¹⁰⁰.

Pažymėtina, kad, nors pakartotinumų yra ir sunkinanti aplinkybė, tačiau Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 32 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad sunkinančios aplinkybės netaikomos tais atvejais, kai straipsnio dispozicijoje jos nurodomos kaip nusizengimą kvalifikuojanti aplinkybė¹⁰¹.

Administracinės teisės pažeidimo subjektyviosios pusės požymiai yra kaltė, motyvas ir tikslas. Kaltė yra būtinas bet kurio administracinės teisės pažeidimo sudėties elementas. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, jog kaltė – tai vienas pagrindinių požymių, kuris parodo, kad asmuo yra padaręs teisės pažeidimą ir gali būti už tai patrauktas atsakomybėn. Jeigu įstatyme būtų nustatyta administracinė atsakomybė be kaltės, taip pat jeigu asmuo būtų nubaustas be kaltės, tai reikštų objektyvųjį pakaltinimą, kuris yra nesuderinamas su teisinės valstybės pamatiniais dėsniais ir visuotinai pripažintais žmogaus teisių gynimo principais¹⁰². Taigi asmens kaltė (tyčia ar neatsargumas) turi būti nustatinėjama visais atvejais. Motyvas ir tikslas turi būti nustatinėjami tik tada, kai šie požymiai yra aprašyti straipsnio dispozicijoje¹⁰³.

Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnyje

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 134-4819.

¹⁰¹ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

¹⁰² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. balandžio 8 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997, Nr. 31-770.

¹⁰³ Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 215.

aprašytuose administraciniuose teisės pažeidimuose kaltės forma yra tyčia. Todėl nustatinėjant šiuos pažeidimus turi būti nustatoma, jog asmuo suprato pavojingą savo veikos pobūdį ir norėjo taip veikti. Konstatuojant Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ 3 dalyje aprašytą veiką – neteisingų duomenų pateikimą nuslepiant mokesčius, turi būti nustatoma, kad asmuo suprato pavojingą savo veikos pobūdį, suvokė, kad dėl šios veikos bus nuslėpta tam tikra mokesčio suma, ir šių padarinių norėjo. Nustatinėjant kitą Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ 3 dalyje aprašytą pažeidimą – neteisingų duomenų pateikimą siekiant nuslėpti mokesčius, turi būti nustatoma, kad asmuo turėjo minėtą tikslą, nors siekiami padariniai ir neatsirado.

Kaip jau minėta, trečiasis administracinės atsakomybės taikymo elementas yra procesinis. Šis elementas pasireiškia kaip kompetentingo subjekto aktas skirti konkrečią nuobaudą už padarytą nusizengimą. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnyje numatytų administracinių teisės pažeidimų bylas nagrinėja valstybinės mokesčių inspekcijos, taip pat Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos¹⁰⁴.

Kalbant apie administracinės atsakomybės už nagrinėjamą administracinės teisės pažeidimą taikymo ypatumus, paminėtina Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacija, kurioje nurodoma, kad Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172¹ straipsnis suteikia teisę mokesčių administratoriui surašyti protokolą už ataskaitų ir dokumentų apie savo (fizinio asmens), įmonės, įstaigos arba organizacijos pajamas, turta, pelną ir mokesčius pateikimo tvarkos pažeidimą bei mokesčių vengimą, todėl, mokesčių mokėtojui pateikus deklaraciją, kurioje nurodyti neteisingi duomenys apie pajamas, turta, pelną ir mokesčius, mokesčių administratorius formaliai turi teisę surašyti protokolą už tokio pobūdžio pažeidimus. Tačiau šioje konsultacijoje pažymima, kad vienas iš mokestinio tyrimo tikslų yra nustatyti mokesčių mokėtojo padarytas klaidas, trūkumus ir / ar prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, siekiant, kad jie būtų pašalinti, taip pat pažymima, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 80 straipsnyje nustatyta teisė mokesčių mokėtojui tikslinti mokesčio deklaraciją, mokestinio tyrimo metu nustačius, kad deklaracijoje pateikti duomenis yra neteisingi. Todėl mokesčių mokėtojui patikslinus mokesčio deklaraciją, Valstybinė mokesčių inspekcija rekomenduoja netraukti mokesčių mokėtojo administracinę atsakomybę už tokį pažeidimą¹⁰⁵.

Palyginus administracinę ir baudžiamąją atsakomybes galime pastebėti, kad jos viena

¹⁰⁴ Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 246-1 ir 225-3 straipsnis // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.

nuo kitos mažai kuo skiriasi ir kartais sunkoka nustatyti kokią atsakomybės rūšį taikyti už mokesčių įstatymų pažeidimus. Todėl pagrindinė problema – atribojimo problema. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senatas 1997-12-22 d. nutarimu Nr.13 išaiškino, kad „Atribojant pažeidimą, nurodytą ATPK 172¹ str. 1 d., kuriame numatyta administracinė atsakomybė už neteisingą duomenų apie pajamas, turta, pelną pateikimą, nuo veikos, numatytos LR BK 220 str., atsižvelgiama į tai, kad veika, numatyta BK 324 straipsnyje, gali būti padaroma tik tiesiogine tyčia, o minėti veiksmai, numatyti ATPK 172¹ str. 1 d., - dėl nerūpestingumo, aplaidumo, patirties stokos ir pan.“

Taigi, tuo atveju kai neteisingai duomenys yra pateikiami dėl neatsargumo (pvz., dėl nerūpestingumo, neapdairumo, aplaidaus požiūrio į darbą ir kt.) kaltininkui užtraukiama administracinė, o ne baudžiamąją atsakomybę.

2.4. Baudžiamoji atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turta pateikimą mokesčių administratoriui

Baudžiamoji atsakomybė yra viena iš teisinės atsakomybės rūšių. Baudžiamosios atsakomybės esmė – tai asmens, padariusio nusikaltimą, pasmerkimas valstybės vardu. Savo pobūdžiu baudžiamoji atsakomybė reiškia valstybės prievartos taikymą ir kartu asmens, padariusio nusikaltimą, elgesio pasmerkimą. Baudžiamąją atsakomybę galima būtų apibrėžti kaip asmens, padariusio nusikaltimą, pareigą atsakyti, kuri paprastai pasireiškia tam tikrais turtinio ar asmeninio pobūdžio suvaržymais.¹⁰⁶

Baudžiamoji atsakomybė yra griežčiausia teisinės atsakomybės rūšis. Galima būtų išskirti tokius pagrindinius baudžiamosios atsakomybės požymius¹⁰⁷:

- ✓ reglamentuota tik įstatymuose;
- ✓ pagrindu yra pavojingos veikos – nusikaltimo padarymas;
- ✓ baudžiamojon atsakomybėn už nusikaltimų padarymą traukiami tik fiziniai asmenys;
- ✓ baudžiamojon atsakomybėn traukiami ne tik už baigto nusikaltimo padarymą, bet ir tuo atveju, kai nusikaltimas lieka nepabaigtas, dėl priežasčių, nepriklausančių nuo asmens valios;
- ✓ traukiami ne tik nusikaltimą padarę asmenys, bet ir bendrininkai;
- ✓ baudžiamoji atsakomybė paprastai realizuojama skiriant už nusikaltimo padarymą kriminalines bausmes;

¹⁰⁶ A. Vaišvila. Teisės teorija. – Vilnius: Vilnius: Justitia, 2000, 350-365 p.

¹⁰⁷ A. Vaišvila. Teisės teorija. – Vilnius: Vilnius: Justitia, 2000, 350-365 p.

- ✓ kriminalines bausmes skiria tik teismas;
- ✓ patraukus asmenį baudžiamojon atsakomybėn atsiranda teistumas, dėl kurio atsiranda tam tikri teisiniai padariniai;
- ✓ baudžiamoji atsakomybė taikoma pagal baudžiamojo proceso teisės normas. Tiriant baudžiamąsias bylas yra atliekami sudėtingi procesiniai veiksmai, ilgesni jos taikymo senaties terminai.

Baudžiamosios atsakomybės pagrindas – nusikalstamos sudėties buvimas kaltininko veiksmuose. Veikos sudėties šerdis – Specialiosios Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso (toliau – LR BK) dalies norma, kur aprašome tiek požymių, kiek jų reikia, kad veiką galėtume laikyti baigta, t.y. nusikaltimo baigtumo momentą apsprendžia LR BK Specialiosios dalies normos konstrukcija, kuri numato visus veiką apibūdinančius objektyviuosius ir subjektyviuosius požymius.

Pats sunkiausias teisės pažeidimas už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui Lietuvoje yra įtvirtintas LR BK¹⁰⁸ (toliau – LR BK) XXXII skyriuje Nusikaltimai ir baudžiamieji nusižengimai finansų sistemai 220 str., kuris nustatyto baudžiamąją atsakomybę už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą valstybės įgaliotai institucijai. Šiame skyriuje bus analizuojama LR BK 220 str. įtvirtinta dispozicija, bus teisiškai analizuojama jos sudėtis, bei pateiktas įvertinimas.

Nusikalstamos veikos analizė geriausiai atsispindi nagrinėjant jos sudėtį – objektą, objektyviąją pusę, subjektą, subjektyviąją pusę.

2.4.1. Nusikalstamos veikos - žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą – samprata ir sudėtis

Teisės teorijoje objektas apibrėžiamas kaip vertybės, kurias įsigyti, kuriomis pasinaudoti siekia teisinio santykio dalyviai, įgyvendindami savo teises¹⁰⁹. Asmens veika, kuria jis kėsina į tam tikras vertybes arba tam tikru savo poelgiu daro joms žalą, laikoma svarbiausiu veiksmu, lemiančiu asmens veikos pavojingumą.

LR BK 220 str. saugoma vertybė yra valstybės finansų sistema, į kurią įeina biudžetiniai fondai bei mokesčius administruojanti sistema.¹¹⁰

¹⁰⁸ Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas // Žin., 2000, Nr. 89-2741.

¹⁰⁹ A. Vaišvila, Teisės teorija, Vilnius: Justitia, 2000, P. 324

¹¹⁰ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223).“

Nagrinėjama nusikalstama veika yra padaroma žala arba gaunama nauda, nesuteikiant jos visuomenei. Tarkime, kaltininkas, suklastodamas duomenis deklaracijoje ir tokiu būdu išvengdamas mokesčių, gauna naudą ta prasme, kad jis pasisavina dalį privalomų mokėti lėšų, nepervesdamas jų į valstybės ar savivaldybės biudžetą, todėl visuomenė, kurios poreikiams tenkinti naudojamos biudžeto lėšos, negauna tam tikrų viešųjų paslaugų. Toks asmuo baudžia ne tik kitus visuomenės narius, bet ir pats save: daugelio vaikai mokosi valdiškose mokyklose, gydomi valdiškose ligoninėse, beveik visus saugo valdiška policija. Taigi, nusikalstama veika kaltininkas, kėsina ne tik į visos visuomenės gerį, bet ir į savo paties.

Nusikaltimo objekto, kaip finansų sistemos, apibrėžimas yra per daug abstraktus, nes finansų sistema yra teisinis gėris, kuris yra saugomas visomis baudžiamosios teisės normomis, numatytomis galiojančio LR BK XXXII skyriuje. Taigi, šalies finansų sistema yra tik bendrasis nagrinėjamo nusikaltimo objektas.

Konkretesnis nagrinėjamo nusikaltimo objektas yra finansiniai teisiniai santykiai, susiję su mokesčių mokėtojų pareiga teisingai pateikti duomenis apie apmokestinimo objektus valstybės institucijoms.¹¹¹

Asmenys, neatliekantys įstatymuose nustatytų pareigų, pažeidžia duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo tvarką. Būtent duomenų pateikimo tvarka yra LR BK 220 str. saugomas gėris. Taigi, tiesioginis šio nusikaltimo objektas yra duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo tvarka.¹¹²

Jeigu mes galime lengvai įvardinti įstatymo saugomą objektą, daug sunkiau apibūdinti nagrinėjamo LR BK straipsnio objektyviusius ir subjektyviusius požymius.

LR BK 220 str. įtvirtina tokia dispozicija:

„Tas, kas siekdamas išvengti mokesčių įrašė į deklaraciją arba nustatytą tvarką patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną turtą ar jų naudojimą ir pateikė juos valstybės įgaliotai institucijai <...>“

Veiką apibūdina šios straipsnio formuluotės „įrašė į deklaraciją arba nustatytą tvarką patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingus duomenis“ ir „pateikė juos įgaliotai valstybės institucijai“. Taigi, nusikaltimo objektyvioji pusė pasireiškia veikimu¹¹³.

Veika nebus laikoma nusikaltimu, jeigu žinomai neteisingi duomenys apie pajamas, pelną ar turtą bus įrašyti į deklaraciją ar kitus dokumentus, tačiau nebus pateikti VMI. Tačiau tokia veika - neteisingų duomenų įrašymas į deklaraciją ar kitus dokumentus - gali būti kvalifikuojama kaip pasikėsinimas padaryti nusikaltimą. Veika, kaip pasikėsinimas padaryti

¹¹¹ Vaitekūnas E., Grockis R., Finansinių (mokestinių) nusikalstamų veikų tyrimo organizavimas, tyrimas ir kontrolė, Vilnius: LR generalinė prokuratūra, 2003, P. 7

¹¹² Abramavičius A., Bieliūnas E. Ir kt., Baudžiamoji teisė: specialioji dalis, Vilnius: Justitia, 2001, P. 455

¹¹³ Abramavičius A., Bieliūnas E. Ir kt., Baudžiamoji teisė: specialioji dalis, Vilnius: Justitia, 2001, P. 455

nusikaltimą, gali būti kvalifikuojama tuomet, kai asmuo, įrašęs neteisingus duomenis į deklaraciją ar kitus dokumentus, turėjo tikslą tuos dokumentus pateikti VMI.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarime Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223) 15 p. išaiškinta, kad „žinomai neteisingais yra laikomi duomenys, neatitinkantys subjekto, kurio vardu pateikiama deklaracija arba nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, pajamų, pelno, turto ar jų panaudojimo“. Tai reiškia, kad į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą įrašomi melagingi duomenys, iškreipiantys mokesčio mokėtojo pajamas, pelną, turtą ar jų panaudojimą. Melagingi duomenys apibūdinami vartojant formuluotę „žinomai neteisingus“.

Žinomai neteisingų duomenų įrašymas gali pasireikšti įvairiai, pavyzdžiui fizinių ar juridinių asmenų pateiktose deklaracijose arba nustatyta tvarka patvirtintose ataskaitose bei kituose dokumentuose įrašoma, kad pajamų (pelno) visiškai negauta arba gauta dalis; nurodomi fiktyvūs (neegzistuojantys) pajamų gavimo šaltiniai; pateikiami fiktyvūs (neatitinkantys tikrovės) duomenys ir kt.

LR BK 220 str. nustatytos nusikalstamos veikos sudėtis yra formali¹¹⁴. Tai reiškia, kad nusikalstamos veikos padariniai yra už LR BK 220 str. dispozicijos ribų ir nusikalstama veika laikoma baigta, kai kaltininkas įrašo žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų panaudojimą į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą ir pateikia juos valstybės įgaliotai institucijai.

Veikos padariniai neturi įtakos nusikaltimo kvalifikavimui. Nepriklausomai nuo to, sumokėti ar ne siekti išvengti mokesčiai, padaryta žala Valstybės biudžetui ar ne, duomenų įrašymas ir pateikimas VMI jau yra nusikaltimas. Taigi, šiuo atveju, nusikaltimo pasekmės lieka už nusikaltimo sudėties ribų.

Nusikaltimo dalykas yra deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kiti dokumentai, į kuriuos įrašomi žinomai neteisingi duomenys apie asmens (fizinio arba juridinio) pajamas, pelną, turtą, ar jų naudojimą¹¹⁵. Mokesčių deklaracijos samprata nurodyta MAĮ 2str.¹¹⁶ Kiekvieno deklaruojamo mokesčio deklaracijos formą nustato atitinkamo mokesčio įstatymas arba jo pagrindu priimtas poįstatyminis aktas¹¹⁷.

Autorės nuomone, dokumentų, kuriuose pateikiami duomenys apie pajamas, pelną ar

¹¹⁴ Abramavičius A., Bieliūnas E. Ir kt., Baudžiamoji teisė: specialioji dalis, Vilnius: Justitia, 2001, P. 455

¹¹⁵ Abramavičius A., Bieliūnas E. Ir kt., Baudžiamoji teisė: specialioji dalis, Vilnius: Justitia, 2001, P. 455

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 6 d. **Deklaracija** - tai mokesčių mokėtojo pateikiamas mokesčių administratoriui dokumentas, kuriame nurodoma informacija apie mokesčių mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą už mokesčio įstatyme nustatytą laikotarpį, taip pat su mokesčio apskaičiavimu ar sumokėjimu susiję kiti duomenys.

¹¹⁷ S.Bagdonavičius „Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, Vilnius: Standartų spaustuvė, 1996

turtą, pildymas yra sudėtingas dėl to, kad šių dokumentų formos nėra iki galo išdirbtos. Nors pagrindiniai minėtų dokumentų pildymo principai nekeičiami, pati tai vienos, tai kitos dokumento, pvz.: metinės gyventojų pajamų mokesčio deklaracijos, forma yra keičiama beveik kiekvienais metais. Taigi, nuo veikos dalyko taip pat priklauso pateiktų duomenų teisingumas. Asmenys gali pateikti neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ar turtą ne iš piktos valios, bet dėl nežinojimo ar neapdairumo. Tokiais atvejais, baudžiamoji atsakomybė už neteisingai pateiktus duomenis negresia.

Šios nusikalstamos veikos subjektyviąją pusę apibūdina formuluoته „siekdamas išvengti mokesčių“. Tai asmens tikslas – išvengti mokesčių, įrašant žinomai neteisingus duomenis į tam tikras deklaracijas ar ataskaitas bei pateikiant juos mokesčių administratoriui. Nusikaltimo motyvai yra savanaudiški – noras praturtėti kitų asmenų bei valstybės sąskaita. Tikslas - išvengti mokesčių - nurodytas kaip privalomas nusikaltimo sudėties požymis, todėl, neturint tokio tikslo, neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą įrašymas yra tik administracinės teisės pažeidimas.

Žinomai neteisingi duomenys, turint aiškų tikslą išvengti mokesčių, gali būti įrašyti į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą tik tiesiogine tyčia¹¹⁸. Teismai, pripažindami asmenį kaltu, padarius LR BK 220 str. numatytą nusikalstamą veiką, nuosprendyje privalo atskleisti kaltininko tyčios turinį.

Nusikaltimo kvalifikavimui reikšmės neturi, ar pajamos, pelnas bei turtas didinami ar mažinami¹¹⁹.

LAT nutarimo¹²⁰ 22 p. išaiškinta, kad šios „nusikalstamos veikos subjektas yra asmuo (fizinis ar juridinis), kurį įstatymas įpareigojo pateikti deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą <...>“. Nusikalstamos veikos subjektas turėtų būti asmuo, turintis prievolę pateikti informaciją apie savo pajamas pelną ar turtą bei susimokėti tam tikrus mokesčius. Jeigu nėra prievolės mokėti mokesčių, tai asmuo neteisingai įrašydamas duomenis į deklaraciją, neturės tikslo nuslėpti mokesčius, tuo pačiu nebus ir nusikalstamos veikos subjektas. Vadinasi šios nusikalstamos veikos subjektas yra mokesčių mokėtojas. Mokesčio mokėtojo samprata pateikta MAĮ¹²¹.

Teismai paprastai teisingai nustato tinkamą šių nusikalstamų veikų subjektą, pvz.:

¹¹⁸ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 22 punktas „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223).

¹¹⁹ Abramavičius A., Bieliūnas E. Ir kt., Baudžiamoji teisė: specialioji dalis, Vilnius: Justitia, 2001, P. 455

¹²⁰ Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223).

¹²¹ Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243, 2 str. 15 d. **Mokesčių mokėtojas** – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Mokesčių mokėtoju pagal šį įstatymą laikomas ir mokesčių išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas).

Ignalinos rajono apylinkės teismas 2004 m. lapkričio 26 d. nuosprendžiu O. J. P. pagal BK 220 straipsnio 1 dalį išteisino, nes nepadaryta veika, turinti nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių. Teismas šį savo sprendimą motyvavo tuo, kad O. J. P., kaip įmonės buhalterė, nėra šio nusikaltimo subjektas. Pagal tuo metu galiojusio 1992 m. birželio 18 d. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 15 straipsnį už pateiktą neteisingą finansinę atskaitomybę, nors ji patikrinta ir patvirtinta auditoriaus, atsakė įmonės administracijos vadovas arba savininkas.¹²²

Juridinių asmenų baudžiamosios atsakomybės sąlygas reglamentuoja LR BK 20 str.¹²³. Pagal minėtą straipsnį juridinis asmuo atsako tik tada, kai žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną arba turtą pateikia atitinkamą teisinį statusą turintys fiziniai asmenys. Jie visais atvejais byloje turi būti nustatyti:

Telšių rajono apylinkės teismo 2005 m. birželio 16 d. nuosprendžiu UAB „Ū.“ pagal BK 219 straipsnio 1 dalį nuteista už tai, kad nuo 2003 m. spalio 27 d. iki 2004 m. gruodžio 15 d. pateikusi Telšių apskrities VMI pridėtinės vertės mokesčio apyskaitų deklaracijas su jose deklaruotu pridėtinės vertės mokesčiu (...) nesilaikė Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 90 straipsnio 1 dalies, 85 straipsnio 1 dalies reikalavimų ir nesumokėjo deklaruoto 49 045 Lt pridėtinės vertės mokesčio į valstybės biudžetą po to, kai 2004 m. rugsėjo 16 d. Telšių apskrities VMI raštu priminė apie pareigą sumokėti mokesčius. Teismas turėjo apkaltinamojo nuosprendžio aprašomojoje dalyje nurodyti turintį atitinkamą teisinį statusą fizinį asmenį (fizinis asmenis), kuris padarė nusikalstamą veiką¹²⁴.

Juridinio asmens baudžiamoji atsakomybė nėra sąlygota aplinkybės, ar nusikalstamą veiką padaręs fizinis asmuo yra pats patrauktas baudžiamojon atsakomybėn. Toks asmuo gali būti atleistas nuo baudžiamosios atsakomybės įstatyme numatytais pagrindais, pvz. vadovaujantis LR BK¹²⁵ 38, 39 str., tačiau tai nepašalina juridinio asmens atsakomybės.

Kita vertus, fizinių asmenų patraukimas baudžiamojon atsakomybėn nereiškia, kad už padarytas veikas visais atvejais baudžiamojon atsakomybėn traukiamas ir juridinis asmuo. Vadovaujantis LR BK 2 str. 3 d.¹²⁶, asmuo atsako pagal baudžiamąjį įstatymą tik tuo atveju, jeigu jis yra kaltas padaręs nusikalstamą veiką. Spręsdami, ar juridinis asmuo trauktinas baudžiamojon atsakomybėn, teismai kiekvienu atveju turi įvertinti, ar juridinis asmuo pakankamai atidžiai kontroliavo nusikalstamą veiką padariusių savo darbuotojų ar atstovų veiklą, ėmėsi pakankamų nusikalstamų veikų prevencijos priemonių, buvo įdiegęs atitinkamų standartų

¹²² Ignalinos r. apylinkės teismo nutartis baudžiamajoje byloje 2004 m. lapkričio 26 d. Nr. 1-107-03/2004

¹²³ Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas // Žin., 2000, Nr. 89-2741. 20 str.

¹²⁴ Telšių r. apylinkės teismo nutartis baudžiamajoje byloje 2005 m. birželio 16 d. byla Nr. 1-116-06/2005

¹²⁵ Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas // Žin., 2000, Nr. 89-2741. 38, 39 str.

¹²⁶ Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas // Žin., 2000, Nr. 89-2741. 2 str.

veikloje laikyimosi programą ir kt.

Nagrinėjamos nusikalstamos veikos subjekto nustatymas gali būti sudėtingesnis nei gali pasirodyti iš pirmo žvilgsnio. Pateiksime pavyzdį. Pagal 2002 m. kovo 5 d. LR Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751, 2 str. 28 p. PVM mokėtojas yra asmuo, mokesčio administratoriaus įregistruotas PVM mokėtoju, įskaitant ir kitokią identifikavimą PVM tikslais, jeigu turimas atitinkamas identifikavimo numeris, išskyrus asmenų identifikavimą kompensacinio PVM tarifo schemos tikslais. PVM mokėtoju gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, jų registravimo ir išregistravimo tvarką reglamentuoja VMI prie FM viršininko įsakymas¹²⁷. Viena svarbiausių PVM mokėtojų prievolė pagal įstatymą yra teikti PVM deklaracijas¹²⁸. Jas apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – AVMI) mokesčių mokėtojas gali teikti tiesiogiai¹²⁹ arba elektroniniu būdu¹³⁰. Užpildytą PVM deklaraciją (jei ji teikiama tiesiogiai) turi pasirašyti PVM mokėtojo vadovas (savininkas) ir vyriausiasis buhalteris (buhalteris) arba tik neribotos civilinės atsakomybės juridinio asmens savininkas (jei savininkas yra vienas asmuo). Jei formas pateikia fizinis asmuo, tai turi pasirašyti pats fizinis asmuo. Jei PVM mokėtojui apskaitos paslaugas teikia ir PVM deklaracijas pagal rašytinę sutartį pildo kitas asmuo (įmonė), tai užpildytas PVM deklaracijas pasirašo ir to asmens (įmonės) įgaliotas asmuo, nurodant savo vardą ir pavardę, tačiau tai turi būti aptarta sutartyje.

Kai pagal PVM įstatymą fizinis asmuo teikia PVM deklaraciją su žinomai neteisingais duomenimis mokesčių administratoriui, nusikalstamos veikos subjekto nustatymas nekelia abejonių, tai konkretus asmuo, kuris yra išregistravęs PVM mokėtoju. O kaip yra su juridinio asmens, PVM mokėtojo, atsakomybe už žinomai neteisingų duomenų pateikimą? PVM įstatyme, poįstatyminiuose aktuose nėra tiesiogiai įtvirtintos nuostatos, kad už neteisingų duomenų pateikimą atsako juridinio asmens vadovas ar vyriausiasis buhalteris. LAT laikosi praktikos¹³¹, kad BK 220 str. subjekto – juridinio asmens vadovo atsakomybė yra grindžiama atitinkamomis LR

¹²⁷ VMI prie LR FM 2008 m. liepos 23 d. viršininko įsakymas Nr. VA-37 „Dėl įregistravimo į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių“, Žin., 2008-08-05, Nr. 89-3594.

¹²⁸ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Žin., 2002, Nr. 35-1271, 77 str. 1 d. PVM mokėtojas privalo: 1) tvarkyti apskaitą ir turėti visus šio Įstatymo reikalaujamus dokumentus; 2) laikytis šio Įstatymo ir kitų teisės aktų reikalavimų dėl prekių tiekimo ir paslaugų teikimo įforminimo; 3) teikti šio Įstatymo reikalaujamas PVM deklaracijas, prekių tiekimo į kitas valstybes nares bei kitas nustatytas ataskaitas ir šio Įstatymo nustatyta tvarka bei terminais mokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotą mokėtiną PVM ir avansinius PVM mokėjimus.

¹²⁹ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004 m. kovo 1 d. viršininko įsakymas Nr. VA-29 // Žin. 2004-03-27, Nr. 46-1545, 11 p. nustatyta, kad AVMI PVM deklaracija gali būti pateikiama a) betarpiškai įteikti AVMI darbuotojui; b) įmesti AVMI patalpose į specialiai tam skirtą dėžę užpildytą deklaraciją; arba c) atsiunčiant paštu.

¹³⁰ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymu Nr. VA-133 „Dėl Mokesčių deklaracijų formų teikimo elektroniniu būdu taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 109-4115, Žin., 2008-05-29, Nr. 61-2328).

¹³¹ LAT baudžiamosios bylos 2008 m. gegužės 12 d. Nr. 2K-222/2008, 2007 m. spalio 9 d. Nr. 2K-599/2007, 2007 m. sausio 23 d. 2K-34/2007, 2006 m. balandžio 11 d. Nr. 2K-213/2006.

buhalterinės apskaitos¹³² (toliau – BAI) ir LR Įmonių finansinės atskaitomybės¹³³ (toliau – ĮFA) įstatymų nuostatomis. Skirtingai nei PVM įstatyme, ar kitame atitinkamo mokesčio įstatyme, šiuose teisės aktuose juridinio asmens vadovo atsakomybė įvardyta aiškiai – BAI 21 str. „už apskaitos organizavimą pagal šios įstatymo reikalavimus atsako ūkio subjekto vadovas“, ĮFA įstatymo 27 str. „Už įmonės finansinių ataskaitų, metinio pranešimo parengimą ir pateikimą Juridinių asmenų registrui atsako įmonės vadovas <...>“. Toks reglamentavimas, kai BK 220 atsakomybės subjektas nustatomas remiantis bendraisiais buhalterinę apskaitą bei įmonės finansinę atskaitomybę reglamentuojančiais teisės aktais nėra korektiškas. Įmonės vadovo atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą pateikimą turi būti įvardinta atitinkamo mokesčio įstatymo straipsnyje, priešingai, įstatymą taikančioms ir teisingumą vykdančioms institucijoms tenka remtis ne konkrečiomis teisės normomis o jų aiškinimu, o tai baudžiamuosiuose teisiniuose santykiuose nėra toleruotina.

Išanalizavus BK 220 str. sudėtį, būtina atkreipti dėmesį į šios nusikalstamos veikos santykį su kitomis nusikalstamomis veikomis, išskiriant sukčiavimą, apgaulingą ir aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą.

2.4.2. Aplaidžios ir apgaulingos buhalterinės apskaitos santykis su žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimu ir jų atribojimas

BAI 2 str. 5 p. nustatyta, kad buhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos) sudaryti. Buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma taip, kad apskaitos informacija būtų – tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Labai svarbu, kad į buhalterinę apskaitą būtų įtraukiamos visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, susiję su turto, nuosavo kapitalo, išipareigojimų dydžio¹³⁴ arba struktūros pasikeitimu. Buhalterinė apskaita yra įstatymu saugoma vertybė,

¹³² Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas // Žin., 2001, Nr. 99-3515.

¹³³ Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas // Žin., 2001, Nr. 99-3516.

¹³⁴ Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymo // Žin., 2001, Nr. 99-3515, 2 str. **Turtas** – materialiosios, nematerialiosios ir finansinės vertybės, kurias valdo ir naudoja ir (arba) kuriomis disponuoja ūkio subjektas, ir kurias naudojant tikimasi gauti ekonominės naudos. **Nuosavas kapitalas** – ūkio subjekto turto dalis, likusi iš viso turto atėmus visus išipareigojimus. **Išipareigojimas** – prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, už kuriuos ūkio subjektas privalės ateityje atsiskaityti turtu ir kurių dydį galima objektyviai nustatyti.

Autorės nuomone, tai viena esminių sąlygų tinkamam ūkio subjektų, mokesčių mokėtojų prievolių, padedančių teisingai apskaičiuoti mokesčius. Tinkamas ir teisingas mokesčio mokėtojo buhalterinės apskaitos tvarkymas yra prielaida gerai ir funkcionaliai finansų sistemai egzistuoti, todėl neveltui už apgaulingai ir aplaidžiai tvarkomą buhalterinę apskaitą kyla baudžiamoji atsakomybė. Priešingu atveju, valstybės įgaliotos institucijos neturėtų tinkamų įstatyminių instrumentų priversti ūkio subjektus, mokesčių mokėtus su savo buhalterine apskaita elgtis atsakingai ir tinkamai pagal įstatymus.

Mokesčio mokėtojui sąmoningai neįtraukus į buhalterinę apskaitą visų ar dalies ūkinių operacijų ar ūkinių įvykių susijusių su jo turto, nuosavu kapitalu, įsipareigojimų dydžiu ar struktūra, kyla negrįžtami padariniai – negalėjimas visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Tokia asmens veikla turi būti kvalifikuota kaip apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas. LR BK 222 str. 1 d. nustatyta:

Tas, kas apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą arba paslėpė, sunaikino ar sugadino apskaitos dokumentus, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, <...>

LR BK 222 straipsnio 1 dalis nustato baudžiamąją atsakomybę už šių alternatyvių veikų padarymą: 1) apgaulingą teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos vykdymą; 2) buhalterinės apskaitos dokumentų paslėpimą; 3) buhalterinės apskaitos dokumentų sunaikinimą; 4) buhalterinės apskaitos dokumentų sugadinimą¹³⁵. Mus labiausiai domina apgaulingas teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymas¹³⁶ – tai buhalterinės apskaitos tvarkymas sąmoningai pažeidžiant teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, reikalavimus (pvz., dvigubos buhalterinės apskaitos vedimas, dalies ar visų ūkinių įvykių nefiksavimas apskaitos dokumentuose ir pan.). BK 223 str. 1 d. nustatyta:

Tas, kas privalėjo tvarkyti, bet netvarkė teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos arba aplaidžiai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą, arba įstatymų nustatytą laiką nesaugojo buhalterinės apskaitos dokumentų, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, <...>

Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo ir kitų įstatymų bei norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos

¹³⁵ LAT Baudžiamoji byla 2007 m. rugsėjo 25 d. Nr. 2K-504/2007.

¹³⁶ LAT senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimo Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223) 25 p.// **Apskaitos dokumentų paslėpimas** – tai veiksmai, kai dokumentas slepiamas turint tikslą, kad juo nebūtų pasinaudota tikrinant asmens veiklą, turta, nuosavą kapitalą ar įsipareigojimų dydį ar struktūrą; **Apskaitos dokumentų sunaikinimas** – tai toks fizinis, cheminis, elektromagnetinis dokumento poveikis, kai neįmanoma atkurti jo turinio; **Apskaitos dokumentų sugadinimas** – tai veiksmai, kuriais sunaikinama dalis buhalterinės apskaitos dokumento (pvz., užpilama cheminiu reaktyvu, išplėšiama, ir pan.).

tvarkymą, netinkamas vykdymas. Pavyzdžiui, nesurašomi, nesurenkami visi buhalterinės apskaitos dokumentai, nesudaromi ir netvarkomi apskaitos registrai, dokumentai ir registrai surašomi nusilaikant Buhalterinės apskaitos įstatymo ar kitų norminių aktų reikalavimų ir pan. Buhalterinės apskaitos dokumentų neišsaugojimas – teisės aktų, nustatančių buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo taisyklių nesilaikymas¹³⁷.

Apgaulingo ir aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo padariniai (negalėjimas visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar išipareigojimų dydžio ar struktūros) nustatomi kompetentingų įstaigų patikrinimo, revizijos aktais, audito ataskaita arba specialisto išvada, o kilus abejonėms dėl pagrįstumo gali būti skiriama – ekspertizė. Jeigu padarinių nustatymas apgaulingo ir aplaidaus¹³⁸ buhalterinės apskaitos tvarkymo atveju abejonių nekelia ir tai yra viena iš būtinųjų sąlygų baudžiamajai atsakomybei atsirasti, tai tokių padarinių nebuvimas žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikime yra vertintinas kritiškai.

LAT išaiškino¹³⁹, kad baudžiamajai atsakomybei pagal LR BK 220 straipsnio 1 dalį kilti yra būtinos šios objektyvios sąlygos: 1) įrašymas į nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą žinomai neteisingų duomenų apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą, siekiant išvengti mokesčių; 2) šių duomenų pateikimas valstybės įgaliotai institucijai. Žinomai neteisingais yra laikomi duomenys, neatitinkantys subjekto, kurio vardu pateikiama nustatyta tvarka patvirtinta ataskaita ar kitas dokumentas, pajamų, pelno, turto ar jų naudojimo. Nusikalstamos veikos sudėtis formali, nes veika laikoma baigta, kai kaltininkas į dokumentus įrašo žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ir pateikia juos valstybės įgaliotai institucijai. Galime klausti, kaip ikiteisminio tyrimo pareigūnas ar prokuroras pranešdamas asmeniui apie įtarimą padarius nusikalstamą veika numatytą BK 220 str. 1 d., nustato kokie duomenys susiję su asmens pajamomis, pelnu, turtu ar jų naudojimu yra žinomai neteisingi? Patvirtinus, kad konkretūs duomenys yra žinomai neteisingi, reikia įvardinti ir asmens tikslą – siektiną išvengti atitinkamo mokesčio sumą. Bet juk ikiteisminio tyrimo pareigūnas ar

¹³⁷ Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 22 d. įsakymas Nr.13 Dėl Buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo terminų // Žin. 1996-02-28, Nr. 18-489, taip pat 2001 m. gruodžio 28 d. įsakymas Nr. 88 Dėl dokumentų tvarkymo ir apskaitos taisyklių patvirtinimo // Žin., 2002, Nr. 5-211, bei Lietuvos Respublikos 2004 m. kovo 30 d. dokumentų ir archyvų įstatymas Nr. IX-2084 // Žin., 2004-04-20, Nr. 57-1982.

¹³⁸ LAT Baudžiamoji byla 2008 m. rugsėjo 23 d. 2K-322/2008. „Aplaidus buhalterinės apskaitos tvarkymas – tai Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo, kitų įstatymų bei norminių aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, nevykdymas arba netinkamas jų vykdymas. Tai neatsargus nusikaltimas, kurio sudėtis yra materiali, todėl baudžiamoji atsakomybė už jį kyla tik tuo atveju, kai yra nustatomi bent vienas iš BK 223 straipsnio 1 dalyje nurodytų alternatyvių nusikalstamų padarinių: negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar išipareigojimų dydžio ar struktūros. Šie padariniai nustatomi kompetentingų įstaigų patikrinimo, revizijos aktais, audito ataskaita arba specialisto išvada, o kilus abejonėms dėl jų pagrįstumo gali būti skiriama ekspertizė.“

¹³⁹ LAT Baudžiamoji byla 2006 m. balandžio 11 d. Nr. 2K- 213/2006

prokuroras nėra mokesčių, buhalterinės apskaitos specialistas, jų funkcijas atitinkamai atlieka kiti valstybės tarnautojai. Tokia teisinė situacija lemia tai, kad LR BK 220 str. praktikoje nėra inkriminuojama kaip pavienė nusikalstama veika, o taikoma kartu su apgaulingu, aplaidžiu apskaitos tvarkymu. Tik atlikus mokesčių tyrimą, ekspertizę ar reviziją, gretinant gautus duomenis su kitais ikiteisminio tyrimo, teismo surinktais duomenis, galima padaryti išvadą ar duomenys susiję su asmens pajamomis, pelnu, turtu ar jų naudojimu yra žinomai neteisingi. Tik po to, galime nustatyti kokią atitinkamo mokesčio sumą asmuo pateikdamas duomenis atitinkamoms valstybės institucijoms siekė išvengti. Pabrėžtina, kad tokiu atveju nėra nustatinėjama ar dėl neteisingų duomenų buvimo asmens buhalterinėje apskaitoje negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, tai yra jau kito nusikaltimo padarinių įrodinėjimas. Bet kokių atveju, LR BK 220 str. sudėtis yra formali, t.y. veika nereikalaujanti padarinių, tokios pozicijos laikosi ir LAT, aiškindamas LR BK 220 str. ir LR BK 222 str. taikymą – Baudžiamoji atsakomybė pagal LR BK 222 straipsnį kyla tuo atveju, kai dėl straipsnio dispozicijoje išvardytų veikų padarymo kyla padarinių, t. y. negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. BK 220 straipsnyje nustatytos nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo sudėtys yra formalios, nusikalstama veika laikoma baigta, kai kaltininkas įrašo žinomai neteisingus duomenis apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą į deklaraciją arba nustatyta tvarka patvirtintą ataskaitą ar kitą dokumentą ir pateikia juos valstybės įgaliotai institucijai¹⁴⁰.

Kvalifikuojant asmens veikas pagal LR BK 220 str. ir LR BK 222 str. ar LR BK 223 str., galima susidurti ir dar su viena, labai netikėta teisine problema – nusikaltimo subjekto. Nagrinėdami BK 220 str. sudėtį mes jau aptarėme šios nusikalstamos veikos subjekto probleminius aspektus, išskiriant tai, jog atsakomybės subjektas išvedamas iš BA¹⁴¹ ir ĮFA¹⁴² įstatymų atitinkamų nuostatų. Štai aplaidaus ir apgaulingo apskaitos tvarkymo subjektais gali būti ne tik ūkio subjekto vadovas, bet ir ūkio subjekto vyriausiasis buhalteris, struktūrinio padalinio, tvarkančio apskaitą, vadovas, apskaitos paslaugas teikiančios įmonės specialistai, kai buhalterinė apskaita tvarkoma pagal sutartį. LAT taip pat išaiškino, kad tais atvejais, kai ūkio subjekto vadovas nėra paskirtas įstatymų ar kitų teisės aktų nustatyta tvarka (pvz., įmonės akcininkų sprendimu buvęs vadovas iš einamų pareigų atleistas, o naujas vadovas nepaskirtas), asmuo, neįteisinęs savo veiklos, nusprendęs vykdyti įmonės ūkinę komercinę veiklą ir realiai ją vykdyti, jei tuo metu buvo nusikalstamai tvarkoma buhalterinė apskaita pripažintinas

¹⁴⁰ LAT Baudžiamoji byla 2008 m. gegužės 12 d. Nr. 2K–222/2008

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas // Žin., 2001, Nr. 99-3515. 21 str.

¹⁴² Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas // Žin., 2001, Nr. 99-3516. 27.

nusikaltimų, numatytų BK 222, 223 straipsniuose, subjektu¹⁴³. Tokia padėtis tiek teisiškai, tiek vienodos praktikos kontekste nėra priimtina. Autorės nuomone, nusikaltimų ir baudžiamųjų nusižengimų finansų sistemai subjektai turėtų būti pripažinti asmenys, kurie faktiškai atlikdavo įstatymų ir kitų teisės aktų reikalaujamus veiksmus susijusius su ūkio subjekto buhalterinės apskaitos tvarkymu, deklaracijų, ataskaitų ar kitų dokumentų teikimu atitinkamoms valstybės institucijoms. Taip užkertant kelią neteisingai interpretuoti buhalterinės apskaitos, atitinkamų mokesčių įstatymų ar poįstatyminių teisės aktų reikalavimus.

Iš to kas pasakyta aukščiau, galime daryti šias išvadas:

1) nors BK 220 str. nustatytos nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo sudėtys yra formali, ikiteisminio tyrimo pareigūnas ar prokuroras, nėra tie baudžiamojo proceso subjektai galintys nustatyti visus BK 220 str. objektyvius požymius – žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajams, pelną, turtą ar jų panaudojimą;

2) BK 220 str. yra inkriminuojamas kartu su apgaulingu ir aplaidžiu apskaitos tvarkymu, o šių nusikaltimų sudėtys yra materialios, reikalaujančios padarinių, todėl atliktų specialistų išvadų, revizijų, ar patikrinimų aktų duomenų naudojimas (nustatant siektinos išvengti atitinkamos mokesčių sumos) yra teisiškai teisingas.

3) nusikaltimų subjektu turėtų būti laikomas asmuo faktiškai darantis nusikaltimą numatytą tiek BK 220 str., tiek BK 222 str. ar BK 223 str., tačiau tesiminė praktika šiuo nėra suformulavusi galutinės taisyklės.

¹⁴³ LAT senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimo Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223) 30 p. LAT 2005 m. kovo 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-184/2005; LAT 2002 m. spalio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-667/2002; LAT nutartis baudžiamojoje byloje 2003 m. gruodžio 2 d. Nr.2K-691/2003.

IŠVADOS

1. Pagal bendrąjį principą mokesčių mokėtojo pateikti duomenys apie pajamas, pelną ar turtą laikomi teisingi tol, kol neįrodoma atvirkščiai. Mokesčio mokėtojo duomenų teisingumas vertinamas atsižvelgiant ne tik į formaliąją pusę, bet ir nagrinėjant ar nebuvo piktnaudžiaujama įstatymo nuostatomis, su kuriomis mokesčio įstatymas sieja apmokestinimą. Neteisingų duomenų pateikimu mokesčių administratoriui dažniausiai yra siekiama išvengti mokesčių arba juos nuslėpti. Įstatymo normos, susijusios su mokesčiu vengimu ir slėpimu sukelia skirtingus teisinius padarinius asmeniui.

2. Mokesčių teisės aktai yra sudėtingi, juose dažnai įtvirtintos bendro pobūdžio taisyklės ir nors mokesčių administratorius teikia ir skelbia apibendrintus mokesčio įstatymo paaiškinimus (komentarų), kuriuose išreiškia savo poziciją atitinkamu įstatymo reglamentuojamu atveju, kyla ginčai. Tokie paaiškinimai mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios, be to, dalyje komentarų pateikiami konkrečių straipsnių praktiniai pavyzdžiai yra pasenę. Išeitis būtų MAĮ įtvirtinti teisiškai įpareigojantį mokesčių administratoriaus teikiamą paaiškinimą mokesčių mokėtojui dėl atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatų taikymų (angl. – *legal binding*). Taip būtų sudaryta prielaida išvengti neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo mokesčių administratoriui.

3. Teisinės atsakomybės nustatymas už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą mokesčių administratoriui yra valstybės viešasis interesas, užtikrinant mokesčių sistemos ir biudžeto formavimo procesą. Yra trys teisinės atsakomybės už neteisingą duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą rūšys: mokesstinė (finansinė), administracinė ir baudžiamoji.

4. Su neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimu susijusių nusikaltimų ar baudžiamųjų nusižengimų ir administracinių teisės pažeidimų sudėtys yra panašios ir kartais sunkoka nustatyti kokią atsakomybės rūšį taikyti už mokesčių įstatymų pažeidimus. Todėl pagrindinė problema – atribojimo problema.

5. Pagrindinis atsakomybių pagal ATPK ir BK atribojimo kriterijus yra kaltės, kurią visuomet reikia įrodyti, forma. Kai kaltės forma yra tyčia, asmens veika, pateikiant neteisingus duomenis apie pajamas, pelną ar turtą, užtraukia baudžiamąją atsakomybę; kai neatsargumas ar aplaidumas – atsakomybė pagal ATPK. MAĮ pažeidimo sudėtis nežino kaltės elemento, t.y. kaltė preziumuojama, todėl tyčia ar ne buvo teikti duomenys naujai paskaičiuojamiems mokėti mokesčiams, kurių buvo tyčia ar netyčia išvengta mokėti, neturi jokios reikšmės, išskyrus sankcijos dydžiui, t.y. baudai ir delspinigiams. Nesant kaltės asmuo gali prašyti nuo jų atleisti,

esant kaltei – gali sulaukti maksimalios baudos. Be to, jeigu neteisingi duomenys apie pajamas, pelną ar turtą atsirado dėl klaidos ar neatsargumo, mokesčių mokėtojas gali ištaisyti klaidas, o mokesčių administratorius paraginti jas ištaisyti. Tačiau tyčinis duomenų nepatikslinimas užtraukia atsakomybę pagal MAĮ.

6. Mokesčių mokėtojas, teikdamas duomenis mokesčių administratoriui, turi būti sąžiningas bei turi domėtis ar kita sandorio šalis, kontrahentas, taip pat yra sąžiningas ir nepiktnaudžiauja įstatymu. Piktnaudžiavimo ir nesąžiningumo atvejams nustatyti, įrodymus turi pateikti mokesčių administratorius, tačiau mokesčių mokėtojas taip turi pareigą įrodyti, kad konkrečioje situacijoje jis elgėsi sąžiningai.

7. Mokestinio patikrinimo ir mokestinio tyrimo institutų buvimas Lietuvos mokesčių sistemoje yra viena iš prielaidų, prevenciškai kovoti su neteisingu duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimu mokesčių administratoriui. Pagal gautus mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo rezultatus, galima daryti išvadą apie mokesčio mokėtojo ir mokesčio administratoriaus skirtingų duomenų buvimo aplinkybes, o būtent – ar neteisingi duomenys apie mokesčio mokėtojo mokestinę prievolę atsirado dėl klaidos, neatsargumo ar tyčia. Mokesčių mokėtojas turi galimybę ištaisyti savo per neapdairumą, neprofesionalumą padarytas klaidas, skųsti mokesčio administratoriaus priimtus sprendimus jo atžvilgiu, teikti informaciją, kuri mokesčio mokėtojo nuomone būtų jam palanki ir gali keisti mokesčio administratoriaus priimtus sprendimus;

8. Mokesčius reglamentuojančiuose teisės aktuose negali būti situacijos, kai dėl neteisingų duomenų pateikimo, negalima apskaičiuoti mokesčių. Mokesčių administratorius mokestinę prievolę apskaičiuoja taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą arba pagal jo atliekamą įvertinimą.

9. Administracinė atsakomybė už šiame kodekse nustatytus administracinės teisės pažeidimus yra taikoma tik fiziniams asmenims, turintiems bendrąjį ar specialųjį administracinį teisinį statusą, bet ne juridiniams asmenims. Šiuos subjektus galima suskirstyti į tris grupes: 1) fiziniai asmenys, 2) juridinių asmenų dalyviai, vadovai, vyriausieji finansininkai (buhalteriai), 3) bankrutuojančių įmonių administratoriai bei įmonių likvidatoriai.

10. Galima teigti, kad neteisingo duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo subjektų įvardijimas ATPK straipsnio dispozicijoje yra teisėkūros juridinės technikos netobulumas, nes nėra jokio objektyvaus pagrindo neįtraukti į nagrinėjamo administracinės teisės pažeidimo subjektų sąrašą kitų privačiųjų juridinių asmenų, tokių kaip advokatų profesinių bendrijų, privačiųjų juridinių asmenų vyriausieji finansininkai (buhalteriai), individualių įmonių vadovai. Atsakomybės už tokius pat veiksmus nenustatymas daliai subjektų, neišsiskiriančių kokiais nors reikšmingais požymiais, pažeidžia ir konstitucinį asmenų lygiateisiškumo principą.

Siekiant išspręsti minėtas problemas, rekomenduotina straipsnio dispozicijoje nurodyti, kad atsakomybės subjektai yra visų juridinių asmenų, išskyrus, pavyzdžiui, valstybę ir savivaldybes, atsakingieji asmenys (vadovai, vienasmenių valdymo organų nariai, kolegalių valdymo organų nariai (pirmininkai) ir pan.), toliau nurodant papildomus subjektus (individualių įmonių savininkai, bankroto administratoriai, likvidatoriai ir pan.) ar tam tikras išimtis.

11. Jei teisės pažeidimas, pateikiant neteisingus duomenis, yra padarytas pakartotinai tai yra inkriminuojama kaip aplinkybė, dėl kurios asmuo už šį vėl padarytą teisės pažeidimą gali būti traukiamas kitokion, griežtesnėn tos pačios rūšies teisinėn atsakomybėn, t.y. jam už šį pažeidimą gali būti taikoma kitokia, griežtesnė sankcija - skiriama kitokia, griežtesnė bausmė arba nuobauda nei asmeniui, padariusiam tokią pat veiką pirmąkart. Konstitucinis principas *non bis in idem* šiuo atveju nepažeidžiamas.

12. Analizuojant teisės aktus ir teisinę praktiką, darytina išvada, kad paprastai LR BK 220 str. įtvirtinta atsakomybė yra taikoma kartu su kitomis nusikalstamomis veikomis. Pirmiausia, tokiomis kaip apgaulingas ar aplaidus apskaitos tvarkymas.

13. Nors BK 220 str. nustatytos nusikalstamos veikos sudėtis yra formali, tačiau dažniausiai BK 220 str. yra inkriminuojamas kartu su apgaulingu ir aplaidžiu apskaitos tvarkymu, o šio nusikaltimo sudėtis yra materialinė, reikalaujanti padarinių, todėl atliktų specialistų išvadų, revizijų, ar patikrinimų aktų duomenų naudojimas (nustatant siektinos išvengti atitinkamos mokesčių sumos) yra teisiškai teisingas.

14. Kaip ir atsakomybei pagal ATPK, taip ir atsakomybei pagal BK, egzistuoja subjekto problema. Nusikalstamos veikos subjektu turėtų būti laikomas asmuo faktiškai darantis nusikaltimą numatytą BK 220 str., tačiau tesiminė praktika šiuo klausimu nėra suformulavusi galutinės taisyklės. Reglamentavimas, kai BK 220 atsakomybės subjektas nustatomas remiantis bendraisiais buhalterinę apskaitą bei įmonės finansinę atskaitomybę reglamentuojančiais teisės aktais nėra korektiškas. Įmonės vadovo atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą pateikimą turi būti įvardinta atitinkamo mokesčio įstatymo straipsnyje, priešingai, įstatymą taikančioms ir teisingumą vykdančioms institucijoms tenka remtis ne konkrečiomis teisės normomis, o jų aiškinimu, o tai baudžiamuosiuose teisiniuose santykiuose nėra toleruotina.

Santrauka

Pagrindinės sąvokos: neteisingi duomenys, mokesčių mokėtojas, mokesčių administratorius, mokesčio bazė, mokesčio bazės apskaičiavimas, baudžiamoji atsakomybė, mokestinė atsakomybė, administracinė atsakomybė.

Santraukos turinys: teisinė atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą nagrinėjama analizuojant teismų praktiką bei Lietuvos Respublikos įstatyminę bazę. Nagrinėjamos mokestinė, administracinė ir baudžiamoji atsakomybės.

Šiame magistro baigiamajame darbe autorė nagrinėja atsakomybę už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ir turtą pateikimą mokesčių administratoriui. Teisinė atsakomybė nagrinėjama sistemingai analizuojant Lietuvos Respublikos įstatymus, poįstatyminius teisės aktus, bei LRKT, LVAT ir LAT jurisprudenciją. Autorė nagrinėja administracinę, mokestinę ir baudžiamąją atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui. Analizuojant nagrinėjamos veikos sudėtį, iškeliamos teisinės atsakomybės rūšių atirbojimo problemos. Daroma vienareikšmė išvada, kad neteisingų duomenų pateikimas mokesčių administratoriui yra valingas mokesčio mokėtojo veikimas siekiant išvengti arba nuslėpti mokesčius. Teisinės atsakomybės rūšies taikymas glaudžiai siejasi su mokesčių mokėtojo pareiga bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tai atskleista nagrinėjant administracinę ir mokestinę atsakomybę už neteisingų duomenų pateikimą mokesčių administratoriui. Baudžiamoji atsakomybė mokesčių mokėtojui kyla tik tada, jeigu mokesčių administratoriui buvo pateikiami žinomi neteisingi duomenys apie savo pelną, turtą ar pajamas, taip siekiant išvengti mokesčių. Baigiamajame darbe taip pat atsakoma į klausimus, kaip mokesčių administratorius vertina mokesčio mokėtojo pateiktus duomenis, kaip nustatoma ar mokesčio mokėtojo duomenys yra neteisingi bei kaip tokiu atveju apskaičiuojami mokesčiai. Teisinė analizė paremta teisės normų taikymo praktika LRKT, LVAT ir LAT, taip pateikiant pagrindines problemas, susijusias su šių normų taikymu.

Summary

Keywords: false data, taxpayer, tax administrator, data submitted by a taxpayer, tax base, assessment of tax base, criminal liability, administrative liability, fiscal liability.

Content of Summary: liability for submission of false data regarding taxpayer's income, profit or assets is analyzed according jurisprudence Courts and a base of laws of Republic of Lithuania. There are fiscal, administrative and criminal liability analyzed in the master thesis.

The author of the thesis deals with liability for submission of false data to tax administrator. The thesis is based on system analysis of laws and bye-laws of the Republic of Lithuania as well as case-law of the Constitutional Court of the Republic of Lithuania, the Supreme Administrative Court of Lithuania and the Supreme Court of Lithuania. The author examines administrative, fiscal and criminal liability for submission of false data to tax administrator. The criteria used by tax administrator to determine whether the data submitted by a taxpayer is true are analyzed in the thesis. Also the methods of assessing tax base, when it is found that the data of a taxpayer is false, are comprehensively described. The conclusion is being drawn that submission of false data to tax administrator is a voluntary act of a taxpayer having an intention to avoid or conceal taxes. Application of type of legal liability is closely related to the duty of a taxpayer to cooperate with tax administrator; this is demonstrated by analyzing administrative and fiscal liability for submission of false data to tax administrator. Criminal liability is incurred only if a taxpayer has submitted knowingly false data regarding taxpayer's profit, assets or income to tax administrator having an intention to avoid taxes. Legal analysis is based on application practice of legal norms by the Constitutional Court of the Republic of Lithuania, the Supreme Administrative Court of Lithuania and the Supreme Court of Lithuania, this way demonstrating the main problems of application of the said norms.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Lietuvos Respublikos įstatymai ir poįstatyminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios. 1992, Nr. 33-1014.
2. Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencija // Valstybės žinios. 1995, Nr. 40-987.
3. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1996 m. vasario 22 d. įsakymas Nr.13 Dėl Buhalterinės apskaitos dokumentų saugojimo terminų // Žin. 1996-02-28, Nr. 18-489.
4. Lietuvos archyvų departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001 m. gruodžio 28 d. įsakymas Nr. 88 Dėl dokumentų tvarkymo ir apskaitos taisyklių patvirtinimo // Žin., 2002, Nr. 5-211.
5. LAT senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimo Nr. 55 „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223)“
6. Lietuvos Respublikos 2004 m. kovo 30 d. dokumentų ir archyvų įstatymas Nr. IX-2084 // Žin., 2004-04-20, Nr. 57-1982.
7. Lietuvos Respublikos Administracinių teisės pažeidimų kodeksas // Valstybės žinios. 1985, Nr. 1-1.
8. Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 89-2741.
9. Lietuvos Respublikos Buhalterinės apskaitos įstatymas // Žin., 2001, Nr. 99-3515.
10. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios: 2000, Nr.74-2262.
11. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2008 m. kovo 31 d. įsakymas Nr. 1K-117 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2008 - 2010-ųjų metų strateginis veiklos planas.
12. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2001-12-22 įsakymas Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ // Žin., 2001-12-29, Nr. 110-4021.
13. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2002-01-24 įsakymas Nr. 24 // Žin., 2002-01-30, Nr. 10-379.
14. Lietuvos Respublikos Finansų ministro 2004-04-09 įsakymas Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ // Žin., 2004-04-21, Nr. 58-2074.
15. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės žinios.

2002, Nr. 73-3085.

16. Lietuvos Respublikos Įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas // Žin., 2001, Nr. 99-3516. 27.

17. Lietuvos Respublikos individualių įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 2003, Nr. 112-4991.

18. Lietuvos Respublikos konkurencijos įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 30-856.

19. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas // Žin., 2004, Nr. 63-2243.

20. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 17, 26, 26(1), 27, 29, 30, 31, 32, 33, 37, 38, 39, 39(1), 49, 50, 52, 54, 55, 56, 57, 58 straipsnių papildymo ir pakeitimo bei papildymo 27(1), 27(2), 29(1), 52(1), 56(1) straipsniais ir 47, 48 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas 1998 m. liepos 2 d. Nr. VIII-838 // Žin., 1998-07-31, Nr. 68-1978.

21. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 8, 19, 27, 29, 38, 38(1), 50, 52(1), 56(1) straipsnių pateikimo ir įstatymo papildymo 26(2) straipsniu įstatymas // Žin., 2002-06-28, Nr. 65-2628. 26(2) straipsnis Žin., 1995-07-26, Nr. 61-1525. 24 str. 3 d.

22. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

23. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Žin., 2002, Nr. 35-1271, 77 str. 1 d.

24. Lietuvos Respublikos valstybės ir savivaldybės įmonių įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 102-2049.

25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugsėjo 3 d. nutarimas Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ // Žin., 1998, Nr. 79-2235.

26. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. gruodžio 3 d. nutarimas Nr. 1575 „Dėl pajamų arba išmokų apibūdinimo iš naujo taisyklės“ // Žin., 2003-12-12, Nr. 116-5289.

27. VMI prie LR FM viršininko 2004 m. liepos 9 d. įsakymas Nr. VA-133 „Dėl Mokesčių deklaracijų formų teikimo elektroniniu būdu taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 109-4115, ir 2008-05-29, Nr. 61-2328.

28. VMI prie LR FM 2004 m. vasario 9 d. įsakymas Nr. VA-13 „Dėl Metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos formos ir jos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2004, Nr. 24-742.

29. VMI prie FM viršininko 2006 m. sausio 24 d. įsakymas Nr. VA-5.

30. VMI prie LR FM 2008 m. liepos 23 d. viršininko įsakymas Nr. VA-37 „Dėl įregistravimo į pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registrą/išregistravimo iš pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų registro taisyklių“, Žin, 2008-08-05, Nr. 89-3594.

Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimai:

31. LRKT 1997 m. balandžio 8 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997, Nr. 31-770.

32. LRKT 1997 m. liepos 10 d. Nutarimas.

33. LRKT 1997 m. lapkričio 13 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1997, Nr. 104-2644.

34. LRKT 2000 m. gruodžio 6 d. Nutarimas

35. LRKT 2000 m. kovo 15 d. Nutarimas

36. LRKT 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 dalies, 27(1) straipsnio, 29 straipsnio 7 dalies (2002 m. spalio 8 d, redakcija) 4 punkto, 56 straipsnio 2 dalies (2001 m. birželio 26 d. redakcija) 1 punkto atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai ir Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 rugsėjo 3 d. nutarimo Nr. 1073 „Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo“ 2 punkto, taip pat šiuo vyriausybės nutarimu patvirtinančių mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo atvejai“ ir skyriaus „Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodai“ atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 2 daliai”.

37. LRKT 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 134-4819.

38. LRKT 2006 m. gruodžio 6 d. nutarimas.

Kita literatūra:

39. Abramavičius A., Bieliūnas E. ir kt., Baudžiamoji teisė: specialioji dalis, Vilnius: Justitia, 2001, P. 455.

40. Abromavičius A., Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos, Jurisprudencija, 1998 m. 10 (2).

41. Abromavičius A., Mikelėnas V. Įmonių vadovų teisinė atsakomybė, Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 1999, P.320

42. Bagdonavičius S. „Mokesčių administravimo įstatymo komentaras, Vilnius: Standartų spaustuvė, 1996

43. Būdvytienė D. Kaip išvengti didelių mokesčių: laiku ir visus juos sumokant - Vilnius, Pačiolis, 1997, P.175

44. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas IV leidimas, Vilnius, 2000, P. 921

45. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. III leidimas, Vilnius: Mokslo ir enciklopedijų leidykla, 1983.

46. Marcijonas A., Sudavičius B. Mokesčių teisė: mokomoji priemonė. – Vilnius: VU, 1998, P.116
47. Palijanskas M. Mokesčių planavimo teisinis reguliavimas//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2003, Nr. 11. P. 82.
48. Paulauskas A., Mokesčių vengimas. Mokesčių žinios 2006 m. vasario 6 d., Nr. 6 (468) ir 2006 vasario 20 d., Nr. 8 (471).
49. Petkevičius P. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 1996. P. 14; Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 72.
50. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. Vilnius: Justitia, 2005. P. 215.
51. Vaitekūnas E., Grockis R., Finansinių (mokestinių) nusikalstamų veikų tyrimo organizavimas, tyrimas ir kontrolė, Vilnius: LR generalinė prokuratūra, 2003, P. 7
52. Vaišvila A. Teisės teorija. – Vilnius: Vilnius: Justitia, 2000
53. Vasiliauskas V. Optimizuoti ar vengti? (Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba)//Apskaitos ir mokesčių apžvalga. 2005, Nr. 5. P. 30.
- Disertacijos:
54. Paulauskas A. Mokesčio bazės apskaičiavimo teisinio reglamentavimo bei praktinio taikymo problemos. Daktaro disertacija. Vilnius, 2006.
- Bylos:
55. Apylinkės teismo nutartis baudžiamojoje byloje 2004 m. lapkričio 26 d. Nr. 1-107-03/2004
56. Apylinkės teismo nutartis baudžiamojoje byloje 2005 m. birželio 16 d. byla Nr. 1-116-06/2005
57. LAT 2002 m. spalio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-667/2002
58. LAT 2003 m. gruodžio 2 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-691/2003
59. LAT 2005 m. kovo 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-184/2005
60. LAT 2006 m. balandžio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-213/2006
61. LAT 2007 m. rugsėjo 25 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-504/2007
62. LAT 2007 m. spalio 9 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-599/2007
63. LAT 2007 m. sausio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-34/2007
64. LAT 2008 m. gegužės 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-222/2008
65. LAT 2008 m. rugsėjo 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-322/2008
66. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2002 m. kovo 20 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. 4568/2002.
67. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 15 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. N⁹ - 1836/2007.

68. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 30 d. nutartis, priimta administracinėje byloje Nr. N²⁴⁸ - 140/2008.
69. LVAT 2002 vasario 24 d. nutartis Administracinėje byloje Nr. A-27-03
70. LVAT 2003 m. liepos 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵ – 621/2003
71. LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹–648/2003
72. LVAT 2004 m. liepos 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A8-396-2004
73. LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1–355/2004
74. LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 495 – 05
75. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 794/2006.
76. LVAT 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1-355/2004
77. LVAT 2005 m. liepos 7 d. nutartis administracinėje byloje A-1–495-05
78. LVAT 2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje G.L. v Valstybinės mokesčių inspekcija
79. LVAT 2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A² - 1423 – 05
80. LVAT 2006 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A1 – 794/2006

Interneto prieigos:

81. www.infolex.lt
82. www.lat.lt
83. www.litlex.lt
84. www.lrinka.lt
85. www.vmi.lt
86. www.tm.lt
87. www.wikipedia.lt

Darbo autorė:

Viktorija Venclovaite

el. p: viktorija.venclovaite@gmail.com

Darbo baigimo data

2008.12.04