



## **MOKESČIŲ SLĖPIMAS KAIP NUSIKALSTAMA VEIKA: SISTEMINĖ NORMŲ ANALIZĖ IR AKTUALŪS TAIKYMO KLAUSIMAI**

Oleg Fedosiuk<sup>1</sup>

DOI: <http://dx.doi.org/10.7220/2029-4239.16.4>

### **SANTRAUKA**

*Straipsnyje analizuojama teisinė mokesčių slėpimo sąvoka ir jos atitikmenys baudžiamosios teisės specialiosios dalies normų sistemoje. Autorius, pabrėždamas baudžiamosios teisės subsidiarumą mokesčių teisės atžvilgiu, vertina atitinkamų normų baudžiamajame kodekse kokybę ir suderinamumą, kriterijų taikyti baudžiamąją atsakomybę racionalumą, pasisako dėl teisinio reguliavimo tobulinimo krypčių, atkreipia dėmesį į mokestinio pobūdžio veikų kvalifikavimo aktualijas, savo išvadas iliustruoja nuorodomis į reikšmingus kasacinės instancijos teismo precedentus. Kaip į teisinio reguliavimo trūkumą atkreipiamame kodekse<sup>2</sup> (toliau – BK) nėra, tačiau yra ištisa normų, atitinkančių šią sąvoką, sistema, tiksliau pasakius, nesistemiškai susiformavęs tokių normų rinkinys. Šį rinkinį sudaro tiek normos, išdėstytos nusikalstamų veikų finansų sistemai skyriuose (BK XXXII skyrius), tiek ir normos, kurių apsaugos objektas yra kitoks: nusikalstamos veikos nuosavybei, turtinėms teisėms ir turtiniams interesams (BK XXVIII skyrius), taip pat nusikalstamos veikos ekonomikai ir verslo tvarkai (XXXI skyrius).*

*Pagrindinė straipsnyje pabrėžiama mintis yra tai, kad nustatant ir taikant baudžiamąją atsakomybę už mokestinio pobūdžio pažeidimus ir atribojant juos nuo nenusikalstamo mokesčių naštos mažinimo, būtina paisyti mokesčių teisėje priimtos mokestinės naštos mažinimo klasifikacijos ir mokėti atskirti mokesčių optimizavimą, mokesčių vengimą ir mokesčių slėpimą. Labai svarbūs yra ir baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą atribojimo kriterijai, jų aiškumas ir racionalumas. Autorius kritiškai vertina esamą baudžiamąjį teisinį reguliavimą, pagal kurį normos, atitinkančios mokesčių slėpimo sąvoką, išmėtytos skirtinguose BK skyriuose, tarpusavyje nesuderintos, pagrįstos skirtinga teisine logika. Straipsnyje išsakoma idėja, kad visų mokesčių slėpimo nusikalstamų veikų baudžiamumą turi*

<sup>1</sup> Autorius yra Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Baudžiamosios teisės ir proceso instituto profesorius, Lietuvos Aukščiausiojo Teismo teisėjas.

<sup>2</sup> LR Baudžiamasis kodeksas. Žin. (2000-10-25, Nr. 89-2741).

lemti vienodas kriterijus – nuslėptų ar siekiamų nuslėpti mokesčių dydis, visos tokios normos turėtų būti pateiktos nusikalstamų veikų finansų sistemai skyriuje.

## REIKŠMINIAI ŽODŽIAI

*Mokesčių vengimas, mokesčių slėpimas, neteisingų duomenų apie pajamas, pilną ar turtą pateikimas, apgaulingas apskaitos tvarkymas, neteisėtas praturtėjimas, vertimasis neteisėta ekonomine veikla, kontrabanda, muitinės apgaule, sukčiavimas.*

## IVADAS

Ko gero, sudėtinga būtų rasti painesnę baudžiamosios teisės sritį nei ta, kuri nustato baudžiamąją atsakomybę už mokesčius pažeidimus. Pradėti būtina nuo to, kad, teoriškai maštant, normos, nustatančios baudžiamąją atsakomybę už šios srities pažeidimus, turi pasižymėti akivaizdžiai išreikštu subsidiarumu<sup>3</sup>, t. y. jos turi tik papildyti mokesčių teisės reguliavimą tiek, kiek ši teisės šaka nėra veiksminga atskleidžiant nesažiningus mokesčių mokėtojų veiksmus ir užtikrinant tinkamą valstybės reakciją į juos. Kitais žodžiais tariant, baudžiamosios teisės normos kaip *ultima ratio* turėtų kriminalizuoti pavojingiausias ir sunkiausiai atskleidžiamas mokesčių srities pažeidimus. Mokesčių teisėje tokius pažeidimus įprasta vadinti mokesčių slėpimu. Kita vertus, baudžiamieji įstatymai, formuluodami nusikalstamų veikų definicijas, naudoja ne mokesčių slėpimo, bet vengimo sąvoką, suteikdami jai visai kitokią prasmę nei įprasta mokesčių teisėje, kuri mokesčių vengimą traktuoja kaip neteisėtą veiklą, į kurią reaguojama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo<sup>4</sup> (toliau - MAĮ) nustatytais priemonėmis. Be to, dalis mokesčių slėpimą kriminalizuojančių veikų suformuluota nesilaikant finansinių terminų ir ne visos jos išdėstytos finansinių nusikalstamų veikų skyriuje. Pasakytina ir tai, kad didelė dalis mokesčių pažeidimų vengiant (slepiant) mokesčius suformuluota Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekse<sup>5</sup> (toliau – ANK), o tvirtų kiekybinių kriterijų, skiriančių administracinę ir baudžiamąją atsakomybes, nenumatyta.

Tokioje situacijoje nereikėtų tikėtis ir darnios teismų praktikos šioje srityje: dėl tokių pat pažeidimų vienu atveju vykdomas baudžiamasis procesas, kitu atveju – administracinio nusižengimo procesas, trečiu atveju – MAĮ nustatytos procedūros ir teisminis procesas pagal administracinių bylų teisenos taisyklės. Pavyzdžiui, prirėkė vos kelių minučių surasti duomenų bazėje tris teismų sprendimus: vienas priimtas baudžiamojoje byloje, kitas – administracinės teisės pažeidimo byloje, trečias – administracinėje (mokestinio ginčo) byloje. Antai asmuo

<sup>3</sup> Subsidiarumo principas baudžiamojoje teisėje reiškia, kad demokratinėje valstybėje ši teisės šaka nedubliuoja kitų teisės šakų reguliavimą, suteikia tik papildomą apsaugą kitų teisės šakų reguliuojamai sričiai (išskyrus kai kurias grynai kriminalines sritis), proporcingai kriminalizuoja tik pavojingiausias kitų teisės šakų reikalavimų pažeidimus.

<sup>4</sup> LR mokesčių administravimo įstatymas, *Žin.* (2004, Nr. 63-2243).

<sup>5</sup> LR administracinių nusižengimų kodeksas. *TAR* (2015-07-10, Nr. 11216).

baudžiamojoje byloje pripažintas kaltu už tai, kad, vykdydamas individualią teisinę veiklą, į apskaitą neįtraukė 9000 Lt (2607 Eur) pajamų ir jų nedeklaravo, taip pat nesumokėjo 2024 Lt (586 Eur) mokesčių<sup>6</sup>. Administracinės teisės pažeidimo byloje buvo vertinamas toks mokestinis pažeidimas: UAB direktoriaus pareigas einančio asmens nurodymu buhalterė į 2008 m. pelno mokesčio deklaraciją įrašė neteisingus duomenis apie bendrovės veiklos sąnaudas - jas padidino 106 148 Lt (30 743 Eur), taip 96 836 Lt (28 046 Eur) sumažino apmokestinamąjį pelną ir 14 525 Lt (4207 Eur) sumažino mokėtiną pelno mokestį už 2008 m., šiuos neteisingus duomenis pateikė Šiaulių apskrities valstybinei mokesčių inspekcijos Šiaulių skyriui. Byla teismo nutraukta pasibaigus administracines nuobaudos skyrimo terminui<sup>7</sup>. O štai informacija iš administracinės mokestinių ginčų bylos: mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad pareiškėjas buhalterinėje apskaitoje neapskaitė įvykusių ūkinių operacijų, sudarė neteisingą finansinę atskaitomybę, dėl to buvo nesumokėtas 26 864 Lt (7780 Eur) ir 24 702 Lt (7154 Eur) pelno mokesčio. Be to, nustatyta, kad pareiškėjas savo darbuotojams „vokeliuose“ išmokėjo 15 754 Lt (4563 Eur) darbo užmokestį<sup>8</sup>. Visais šiais atvejais buvo nagrinėjami tos pačios prigimties pažeidimai apgaulingai tvarkant apskaitą ir slepiant mokesčius, tačiau dėl jų buvo taikoma skirtingos rūšies teisinė atsakomybė ir vyko skirtingi teisiniai procesai. Teisiniai kriterijai, pagal kuriuos minėti mokesčių slėpimo atvejai buvo priskirti trims skirtingoms teisės šakoms, lieka visiškai neaiškūs.

2010 m. į BK buvo įtraukta dar viena iš esmės mokestinės prigimties norma – neteisėtas praturtėjimas. Šio nusikaltimo (BK 189<sup>(1)</sup> str.) esmė – tai brangaus turto turėjimas neturint tam pakankamų pajamų. Šis įstatymų leidybos žingsnis lėmė neprognuotą situaciją, kai dėl tų pačių faktų vykdomi du alternatyvūs teisiniai procesai: mokestinio proceso metu siekiama apskaičiuoti ir apmokestinti neaiškios kilmės pajamas bei nubausti turto turėtoją MAĮ nustatyta tvarka, suteikiant pažeidėjui galimybę toliau bylinėtis mokestinių ginčų komisijoje ir administraciniuose teismuose, o baudžiamojo proceso metu siekiama asmenį nuteisti ir konfiskuoti tą patį pajamomis nepagrįstą turtą. Nors Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas konstatavo, kad tokia situacija „savaiame nesuponuoja nurodytų nusikaltimo ir mokesčių įstatymų pažeidimo tapatumo“, reiškia ir *non bis in idem* principo pažeidimo<sup>9</sup>, vis dėl to skirtingų tarpusavyje nesuderintų procesų vykdymas prieš tą patį asmenį dėl to paties turto turėjimo natūraliai kelia klausimą, kokiais racionaliais argumentais galima pagrįsti tokią teisinę tvarką.

Painūs yra ir kai kurie mokesčių slėpimo kvalifikavimo klausimai – vienu atveju tokios veikos vertinamos kaip finansinės nusikalstamos veikos, kitu atveju – kaip turtinis sukčiavimas, trečiu atveju – kaip dokumentų suklastojimas ir suklastotų dokumentų panaudojimas. Visos šios problemos verčia įdėmiau pasidomėti mokesčių slėpimo sąvoka ir šios srities baudžiamojo teisinio reguliavimo racionalumu ir bent teoriškai pasamprotauti apie tai, kaip būtų galima pagerinti jo kokybę.

<sup>6</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-16/2014.

<sup>7</sup> Šiaulių apygardos teismo 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinės teisės pažeidimo byloje Nr. ATP-280-309/2011.

<sup>8</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijos 2015 m. lapkričio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015.

<sup>9</sup> LR Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 189<sup>(1)</sup> straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai. TAR. (2017-03-15, Nr. 4356).

## MOKESČIŲ TEISĖJE VARTOJAMOS SAŲOKOS: MOKESČIŲ PLANAVIMAS, MOKESČIŲ VENGIMAS, MOKESČIŲ SLĖPIMAS

Kalbant apie mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo teisėtumo/neteisėtumo klausimus, mokesčių teisėje paprastai išskiriamos šios mokesčių mokėtojo elgesio formos: 1) mokesčių planavimas arba optimizavimas; 2) mokesčių vengimas; 3) mokesčių slėpimas. Tokia mokestinės naštos mažinimo trejopa klasifikacija pripažinta ir tarptautiniu lygmeniu – Tarptautinės Lyginamosios Teisės Akademijos 18-ajame Kongrese (Vašingtonas, 2010)<sup>10</sup>. Iš esmės tokia pat klasifikacija vadovaujamsi ir Europos Sąjungos teisėje, kartu dar išskiriant vadinamą agresyvių mokesčių planavimą<sup>11</sup>.

Mokesčių planavimas arba optimizavimas (angl. *Tax Mitigation, Tax Planning, Tax Optimisation*) laikomas teisėtu mokesčio mokėtojo elgesiu. Pripažįstama, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę pasirinkti tokį veiklos modelį, kuris užtikrina didžiausio pelno gavimą (siekimą gauti) mažiausiomis mokestinėmis sąnaudomis<sup>12</sup>. Mokesčių planavimo (optimizavimo) teisėtumo rodikliu laikoma tai, kad atliekamų sandorių ir ūkinių operacijų pagrindinis tikslas yra verslo poreikio ar kitų teisėtų tikslų tenkinimas, o mokestinė nauda atsiranda kaip papildomas tokios veiklos rezultatas<sup>13</sup>. Pats paprasčiausias mokesčių planavimo (optimizavimo) pavyzdys yra ekonominės veiklos konstravimas tokiu būdu, kad būtų galima pasinaudoti įvairiomis įstatymo nustatytais mokestinėmis lengvatomis.

Mokesčių vengimas – tai neteisėta veikla, kuriai apibūdinti paprastai naudojamos tokios sąvokos kaip piktnaudžiavimas teise, nepagrįstos mokestinės naudos siekimas, išsisukinėjimas nuo mokesčių, prieštaravimas mokesčių įstatymų esmei ir principams, nesąžiningumas, dirbtinumas, imitavimas ir pan. Savo turiniu terminas *mokesčių vengimas* atitinka anglų teisinės kalbos terminą *Tax Avoidance*. Mokesčių vengimas aiškinamas kaip naudojimas mokesčių įstatymu kitaip nei planavo įstatymo leidėjas, vadovavimasis netobula įstatymo raide, o ne jo turiniu<sup>14</sup>. Tai legali, bet įstatymo tikslams prieštaraujanti veikla, pasinaudojimas įstatymo

<sup>10</sup> K. Brown, General Report Regulation of Corporate Tax Avoidance. International Academy of Comparative Law (18th Congress, Washington DC. 2010), p 1.

<sup>11</sup> Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo (2012/772/ES). Europos Sąjungos oficialusis leidinys (L 338, 2012 m. gruodžio 12 d., t. 55), p. 41.

<sup>12</sup> V. Vasiliaskas, “Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?”. Apskaitos ir mokesčių apžvalga (2005, Nr. 5), p. 28-29.

<sup>13</sup> A. Paulauskas, “Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu”. Viešoji politika ir administravimas (2006, Nr. 15), p. 31.

<sup>14</sup> B. C. Prebble, Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory. A dissertation submitted in partial fulfillment of the degree of Bachelor of Laws (Honours) at the University of Otago (2011), p. 8. <<http://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>>. (Žiūrėta 2017-04-20).

„spragomis“ savo naudai<sup>15</sup>. Mokesčių vengimą galima išvelgti tada, kai mokesčių mokėtojo sandoriai prieštarauja apmokestinimo prasmei, o mokesstinės naudos siekimas dažniausiai būna vienintelis dirbtinai sukurto verslo modelio ar sandorių sekos konstravimo tikslas, įprastinėje veikloje jie nebūtų pasirinkti<sup>16</sup>. Šiuo tikslu sudaromi apsimestiniai ir tariami sandoriai, kuriais šalys slepia tikruosius savo ketinimus, pavyzdžiui: darbdavys darbo užmokestį maskuoja nuompinigiais už neva darbuotojui išnuomotą automobilį; turtas dirbtinai parduodamas už mažesnę negu rinkos kainą, taip sumažinant gautas pajamas, kurie yra apmokestinimo objektas<sup>17</sup>. „Piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokesčio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokesčio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis“<sup>18</sup>. Administracinių teismų praktikoje mokesčių vengimas taip pat siejamas su dirbtiniais ir ekonominės logikos stokojančiais sandoriais: „<...> 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 mokesstinės 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“<sup>19</sup>.

Nepaisant tam tikrų apgaulės elementų siekiant nepagrįstos mokesstinės naudos ir mokesčių administratoriaus klaidinimo, mokesčių vengimas demokratinio pasaulio mokesčių teisėje nepriskiriamas nusikalstamiems veiksams ir įveikiamas mokesčių administratoriui suteiktomis teisinėmis priemonėmis ir tvarka – mokesčių administratorius apmokestina mokesčių mokėtoją pagal sandorių tikrąjį turinį, o ne pateiktą formą, skiria baudą, delspinigius. Dėl tokių mokesčių administratoriaus sprendimų vyksta mokesstiniai ginčai, kuriuos nagrinėja mokesčių ginčų komisija ir administraciniai teismai. Lietuvoje suformuota plati tokių ginčų nagrinėjimo praktika užtikrinant tiek valstybės interesus, tiek mokesčių mokėtojų teises ir teisėtus lūkesčius<sup>20</sup>. Mokesčių optimizavimo ir vengimo atribojimas yra aktuali problema ir Europos Sąjungos Teisingumo teismo jurisprudencijoje<sup>21</sup>.

Kaip jau minėta anksčiau Europos Sąjungos teisėje išskiriamas vadinamas agresyvus mokesčių planavimas, kuris taip pat siejamas su piktnaudžiavimu ir dėl to tampa labai panašus į

<sup>15</sup> Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, International Tax Compact (ITC) (Eschborn, 2010), p. 9. <[https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09\\_GTZ\\_Address-ing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Address-ing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)> (Žiūrėta 2017-04-20).

<sup>16</sup> Žr. išnašą Nr. 12: V. Vasiliauskas, p. 30.

<sup>17</sup> Žr. ten pat, p. 28-30.

<sup>18</sup> E. Puzinskaitė, „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą”. Jurisprudencija (2013, Nr. 20(4)), p. 1422.

<sup>19</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A1-495-05.

<sup>20</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos taikant mokesčių apskaičiavimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas. I ir II dalys. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis „Administracinė jurisprudencija“, (2011, Nr. 21, 2012, Nr. 22).

<sup>21</sup> K. Lenaerts, Tax Mitigation v. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice. Teisė (2013, Nr. 89).

mokesčių vengimą<sup>22</sup>, kita vertus, šią problemą valstybėms narėms siūloma spręsti ne administracinėmis priemonėmis, bet tobulinant teisinę bazę ir sugriežtinant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis.

Mokesčių mokėtojo neteisėti veiksmai, peržengiantys mokestinės atsakomybės ribas ir užtraukiantys baudžiamąją atsakomybę (Lietuvoje – dėl mažesnio pavojingumo veikų ir administracinę atsakomybę), mokesčių teisėje vadinami *mokesčių slėpimu*, kartais – *mokestiniu sukčiavimu*. Savo turiniu sąvoka *mokesčių slėpimas* atitinka tokias teisinės anglų kalbos atitikmenis kaip *Tax Evasion*, *Tax Fraud*. Įvairūs teisės žodynai, lakoniškai apibrėždami mokesčių slėpimą, paprastai pabrėžia jo neteisėtą ir apgaulingą pobūdį – tai mokestinės prievolės sumažinimas nelegaliais būdais<sup>23</sup>; neteisėtas bandymas sumažinti mokėtiną mokestį apgaulės būdu<sup>24</sup>; procesas, kai asmuo, naudodamas apgaulę, sumoka mažiau mokesčių nei reikalauja įstatymas<sup>25</sup> ir pan. Mokesčių teisės mokslininkai, aiškindami mokesčių slėpimo sąvoką, taip pat pabrėžia šiuos du aspektus: „Slėpiant mokesčius turint tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas <...>. Kadangi tokiais savo veiksmais mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčių įstatymą, jo mokesčio bazės apskaičiuoti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka yra neįmanoma”<sup>26</sup>. Kaip tokios veiklos pavyzdžiai paprastai nurodoma tai, kad buhalterinėje apskaitoje nėra fiksuojami mokesčio mokėtojo atliekami veiksmai, nesiregistruojama mokesčių mokėtoju, sąmoningai pateikiami neteisingi duomenys deklaracijose ir pan. Administracinių teismų praktikoje taip pat pabrėžiama, kad „mokesčių slėpimo atveju mokesčių bazė sumažinama slėpiant 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”<sup>27</sup>. Tokia pat mokesčių slėpimo samprata vadovaujama ir Europos Sąjungos teisėje. Antai Europos Komisijos 2013 m. gegužės 22 d. pranešime Europos Vadovų Tarybos posėdžiui pateikiamas toks apibrėžimas: „Mokestinis sukčiavimas yra tam tikros formos tyčinis mokesčių slėpimas, už kurį paprastai baudžiama pagal baudžiamąją teisę. Terminas apima atvejus, kai tyčia

<sup>22</sup> Antai Europos komisija apibūdina agresyvių mokesčių planavimą taip: „(1) visame pasaulyje mokesčių planavimas tradiciškai laikomas teisėta praktika. Vis dėlto ilgainiui mokesčių planavimo struktūros kaip niekada išbulėjo. Jos plėtojamos įvairiose šalyse ir teritorijose ir dėl jų apmokestinamasis pelnas realiai perkeliamas į palankią apmokestinimo tvarką taikančias valstybes. Pagrindinė aptariamų praktikos savybė yra ta, kad mokestinė prievolė mažinama visiškai teisėtomis priemonėmis, kurios vis dėlto prieštarauja teisės esmei; (2) vykdant agresyvių mokesčių planavimą mokestinė prievolė mažinama pasinaudojant mokesčių sistemos techniniais aspektais arba dviejų ar daugiau mokesčių sistemų neatitikimais. Agresyvus mokesčių planavimas gali pasireikšti daugeliu pavidalų. Jo padariniai, be kita ko, apima dvigubą atskaitą (pvz., tas pats nuostolis atskaitomas ir kilmės valstybėje, ir gyvenamosios vietos valstybėje) ir visišką neapmokestinimą (pvz., kilmės valstybėje neapmokestintos pajamos yra neapmokestinamos ir gyvenamosios vietos valstybėje)“. Žr. Išnašą Nr. 11: Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo, p. 41.

<sup>23</sup> Dictionary.com. <<http://www.dictionary.com/browse/tax-evasion?s=t>> (žiūrėta 2016-09-16).

<sup>24</sup> The Law Dictionary. Featuring Black's Law Dictionary, Free Online Legal Dictionary, 2nd Ed. <<http://thelawdictionary.org/tax-evasion/>> (žiūrėta 2016-09-16).

<sup>25</sup> The Free Dictionary by farlex. <<http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/tax+evasion>> (žiūrėta 2016-09-16)

<sup>26</sup> Žr. išnašą Nr. 13: A. Paulauskas, p. 38.

<sup>27</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A<sup>1</sup>-495-05.

pateikiama klaidinga informacija arba klastojami dokumentai. Mokesčių slėpmas apskritai apima neteisėtus veiksmus, kuriais prievolė mokėti mokestį yra nuslepiama arba ignoruojama, t. y. mokesčių mokėtojas, nuo mokesčių administratoriaus nuslėpęs pajamas arba informaciją, sumoka mažiau mokesčių, nei teisiškai privalo<sup>28</sup>.

Taigi esminė mokesčių slėpimo savybė yra tai, kad mokesčių mokėtojas tyčia nuslepia nuo mokesčių administratoriaus tikrąsias aplinkybes, nuo kurių priklauso teisingas apmokestinimas, kitaip kalbant, siekdamas gauti mokestinės naudos apgauna mokesčių administratorių. Laikantis subsidiarumo principo, baudžiamosios atsakomybės taikymas tokiais atvejais grindžiamas tuo, kad dėl panaudotos apgaulės tikrųjų aplinkybių atskleidimas reikalauja baudžiamąjį persekiojimo institucijų turimų įgaliojimų atlikti tyrimą, kurių mokesčių administratorius paprasčiausiai neturi.

Kalbant apie mokesčių slėpimą, atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad kai kuriais aspektais jis panašus į mokesčių vengimą ir jų atskyrimas toli gražu nėra akivaizdus. Taip yra todėl, kad mokesčių vengimas taip pat gali būti susijęs su kai kuriais apgaulės elementais – tariamais, apsimestiniais, ekonominės logikos neatitinkančiais sandoriais, kurių pagalba siekiama gauti nepagrįstos mokestinės naudos. Skirtumas, matyt, yra toks, kad mokesčių vengimo atveju šių sandorių įforminimas atitinka formalius teisėtumo reikalavimus, sandorių kiekybiniai parametrai neklastojami, jų nesiekiami nuslėpti nuo mokesčių administratoriaus, taigi iš jo neatimama galimybė identifikuoti mokesčių įstatymų iškreipimo faktą ir tinkamai į tai reaguoti. Mokesčių mokėtojas tokiais atvejais tiesiog pateikia mokesčių administratoriui sau palankią tų sandorių turinio versiją, kuri iš tikrųjų neatitinka apmokestinimo principų ir nėra teisinga. Mokesčių slėpimo atveju apgaulės elementas yra agresyvesnis ir dažniausiai susijęs su faktų suklastojimu.

Anksčiau minėta mokestinės naštos mažinimo klasifikacija ir atskirų jos rūšių skirtumai, manytina, turi būti baudžiamosios justicijos pareigūnų akiratyje. Sprendimas pradėti baudžiamąjį procesą dėl mokestinio pobūdžio pažeidimo, reikšti įtarimus ir kaltinimus, priimti apkaltinamąjį nuosprendį tokio pobūdžio byloje visada turi būti pagrįstas atitinkamo pareigūno ar teisėjo įsitikinimu, kad nagrinėjamas atvejis atitinka būtent mokesčių slėpimo, bet ne optimizavimo ar vengimo požymius.

Lietuvos teisės sistemoje mokesčių slėpmas baudžiamas taikant tiek baudžiamąją, tiek administracinę atsakomybę. Taigi atsakomybės už mokesčių slėpimą ribos ir jos taikymo praktika pirmiausia priklauso nuo BK ir ANK esančių definicijų (jų tikslumo, aiškumo, atribojimo kriterijų). Pasakytina tai, kad, nors didžioji dauguma normų, atitinkančių mokesčių slėpimo sąvoką, numatyta būtent ANK, tačiau šios normos, remiantis ANK 5 straipsnio 2 dalimi, gali būti taikomos tik tada, kai padarytas teisės pažeidimas neužtraukia baudžiamosios atsakomybės. Taigi sprendžiant atsakomybės už mokesčių slėpimą klausimą, pirmiausia žiūrima, ar nėra pagrindo taikyti BK normų, ir tik neigiamo atsakymo atveju gali būti taikoma administracinė atsakomybė<sup>29</sup>.

Nepaisant to, kad mokesčių teisė, kaip jau sakyta, „deleguoja“ mokesčių slėpimą baudžiamajai ir administracinių nusižengimų teisei, tai anaipol nereiškia, kad mokesčių teisė

<sup>28</sup> Europos Komisija. Kova su mokestiniu sukčiavimu ir mokesčių slėpimu (Komisijos pranešimas 2013 m. gegužės 22 d. Europos Vadovų Tarybos posėdžiui), p. 1. <[http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lt.pdf)> (žiūrėta 2016-09-16).

<sup>29</sup> Administracinė atsakomybė numatyta už daugybę bendrojo ir specialaus pobūdžio mokestinių pažeidimų, tačiau jų analizė nėra šio straipsnio tikslas.

nenumato jokių teisinių priemonių prieš mokesčių slėpimą. Atvirkščiai, MAĮ numatytos priemonės aktyviai taikomos ir mokesčių slėpimo atveju. Nepaisant to, koks procesas vykdomas dėl mokesčių slėpimo, mokėtino mokesčio apskaičiavimas ir išieškojimas atliekamas pasinaudojant mokesčių administravimo įstatyme nustatytais priemonėmis. Pirminė mokesčių slėpimo atskleidimo stadija dažnai susijusi su mokėstinių patikrinimų ir tyrimų rezultatais, kurie tampa ikiteisminio tyrimo arba administracinių nusižengimų procedūrų pradėjimo pagrindu. Pagaliau, ne visi baudžiamieji ir administracinių nusižengimų procesai būna sėkmingi ir tai neatima iš mokesčių administratoriaus galimybių ginti pažeistus valstybės interesus mokesčių administravimo įstatyme nustatytais priemonėmis. Kai kuriais atvejais baudžiamieji procesai dėl mokesčių slėpimo apskritai yra beprasmingi, nes tik apsunkina valstybės finansinių interesų gynimą. Tai ypač pasakytina apie atvejus, kai nuslėptų mokesčių dydžiai nėra dideli, bet dėl vienokių ar kitokių priežasčių byla atsiduria prokuroro rankose. Pavyzdžiui, vienoje byloje ilgas baudžiamasis procesas pagal BK 202 straipsnio 1 dalį vyko dėl fizinio asmens neteisėtos veiklos skolinant pinigus, nors jo nesumokėtų mokesčių dydis pagal VMI paskaičiavimus buvo tik 166 Lt. Galiausiai bylai pasiekus kasacinę instanciją, ji buvo nutraukta dėl nepakankamo pavojaus ir veikos atitikties administracinio nusižengimo požymiams<sup>30</sup>. Dar vienoje baudžiamosioje byloje ikiteisminis tyrimas pradėtas dėl mokesčių inspekcijos pranešimo, pagal kurį restorano veikloje tikėtina buvo slepiamos pajamos, t. y. dideliame kiekiui klientų buvo neišduodami kompiuterinio kasos aparato kvitai ir dienos gale neišduotų kvitų sumai buvo pritaikoma 99% nuolaida, kurią bandoma pateisinti reprezentacinėmis išlaidomis. Pažymėtina, kad mokesčių inspekcija pripažino šias pernelyg dažnai taikomas nuolaidas pajamomis, kurios turi būti apmokestintos tiek pelno, tiek pridėtinės vertės mokesčiais, tačiau atlikus ikiteisminį tyrimą, pajamų slėpimo faktų įrodyti nepavyko. Matyt, norint „išgelbėti bylą“, kaltinimas restorano vadovui buvo suformuluotas taip, kad iš restorano lankytojų iš tikrųjų nebuvo imami pinigai už jiems teikiamus patiekalus, bet toks nemokamas vaišinimas kaltinamajame akte įvardytas kaip restorano turto iššvaistymas. Visų instancijų teismai atsisakė pripažinti nemokamą vaišinimą iššvaistymu, taigi restorano vadovas buvo išteisintas<sup>31</sup>. Taigi tenka pripažinti, kad tai, kas gali būti palyginti lengvai nustatyta mokesčių administratoriaus, kartais labai sudėtinga įrodyti baudžiamosio proceso metu, taikant griežčiausius faktų įrodomumo standartus, vadovaujantis nekaltumo prezumpcija, nustatant veikos tinkamą pavojingumą ir pan.

## **MOKESČIŲ SLĖPIMĄ ATITINKANČIOS BAUDŽIAMOJO KODEKSO NORMOS IR JŲ SYSTEMINIS VERTINIMAS**

Kaip sakyta anksčiau, mokesčių slėpimu pavadintos normos BK nėra, tačiau yra ištisa normų, atitinkančių šią sąvoką, sistema, tiksliau pasakius, nesistemiškai susiformavęs tokių

<sup>30</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamosioje byloje Nr. 2K-515/2014.

<sup>31</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamosioje byloje Nr. 2K-26-788/2017.



normų rinkinys. Šį rinkinį sudaro tiek normos, išdėstytos nusikalstamų veikų finansų sistemai skyriuje (BK XXXII skyrius), tiek ir normos, kurių apsaugos objektas yra kitoks: nusikalstamos veikos nuosavybei, turtinėms teisėms ir turtiniams interesams (BK XXVIII skyrius), taip pat nusikalstamos veikos ekonomikai ir verslo tvarkai (XXXI skyrius).

Kalbant apie finansinių nusikalstamų veikų skyrių, mokesčių slėpimo sąvoką pirmiausia atitinka BK 220 straipsnyje nurodyta veika – neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas siekiant išvengti mokesčių. Nuo 2017 m. sausio 1 d. šiame straipsnyje įvestas ir baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijus – jeigu buvo siekiama išvengti daugiau kaip 10 MGL dydžio mokesčių. Gerai, kad toks kriterijus pagaliau atsirado, tačiau jis yra akivaizdžiai per žemas. Iš esmės tai reiškia, kad valstybė įsipareigoja vykdyti baudžiamąjį persekiojimą visais atvejais, kai mokesčių mokėtojas siekė nuslėpti daugiau kaip 380 Eur mokesčių; tai neatrodo nei racionalu, nei realu, ypač kalbant apie didelių įmonių, sumokančių per metus milijonus mokesčių, vadovus ir finansininkus. Tai, kad šis kriterijus nepaaiškinamai žemas, patvirtina kita mokesčių slėpimą atitinkanti norma – BK 221 straipsnis (deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas siekiant išvengti mokesčių). Šioje normoje baudžiamumo kriterijus yra daug didesnis – 500 MGL (19 000 Eur) siekiamų išvengti mokesčių dydis. Vargu, ar kas nors sugebėtų įtikinamai paaiškinti, kodėl vienodos teisinės prigimties normose įtvirtintas toks skirtingas požiūris į mokesčių slėpimo pavojingumą.

Vertinant mokesčių slėpimo variantus, įtvirtintus BK 220 ir 221 straipsniuose, akivaizdu, kad tai tos pačios teisinės prigimties, be to, dirbtinai atskirtos, normos. Vieną veiką apibūdina veikimas – melagingų duomenų pateikimas, o kitą veiką apibūdina neveikimas – nepateikimas, tačiau abiem atvejais veika daroma norint išvengti (nuslėpti) mokesčius. Taigi abiem atvejais mokesčių mokėtojas, kaip mokesčių slėpimo būdą, naudoja apgaule. Todėl šių veikų atskyrimas suteikiant joms skirtingą pavojingumą (vienu atveju baudžiamoji atsakomybė siejama su 10 MGL, kitu – 500 MGL nuslėptų mokesčių dydžiais) laikytinas dirbtiniu ir nelogišku. Visiškai nesudėtinga suformuluoti vieną normą, apimančią abi šias veikas ir numatančią vieną baudžiamumo ir atribojimo nuo administracinės atsakomybės kriterijų. Autoriaus nuomone, turint galvoje mokesčių slėpimui būdingą tęstinumą (nuslėptų mokesčių dydis apskaičiuojamas už pakankamai ilgus laikotarpius), tokį vieną minimalų baudžiamumo kriterijų galėtų sudaryti 250 MGL (9500 Eur) nuslėptų (siektų nuslėpti) mokesčių vertė. Kartu normoje turėtų atsirasti ir viena ar keletas kvalifikuotų nusikaltimų sudėčių, atsižvelgiant į tą patį nuslėptų (siektų nuslėpti) mokesčių dydį. Pvz., pirmojoje straipsnio dalyje galėtų būti suformuluota nesunkaus (kai nuslėpiama 250 ar daugiau MGL mokesčių), antrojoje – apysunkio (500 ar daugiau MGL), trečiojoje – sunkaus (1000 ar daugiau MGL) nusikaltimų sudėtys<sup>32</sup>. Toks mokesčių slėpimo gradavimas pagal sunkumą paskatintų vienodos praktikos kvalifikuojant finansinius nusikaltimus formavimą ir sulaukėtų nuo nepagrįsto turtinio sukčiavimo inkriminavimo tokiais atvejais. Pageidautina, kad tokia norma būtų pavadinta mokesčių slėpimu.

<sup>32</sup> Lietuvos Respublikos Seime yra užregistruotas Lietuvos Respublikos Prezidento parengtas įstatymo projektas, pagal kurį baudžiamoji atsakomybė pagal BK 220 ir 221 straipsnius kiltų tuomet, kai siekiama išvengti mokesčių, kurių suma viršija 50 MGL. Tokia veika būtų baudžiama kaip apysunkis nusikaltimas. Jei mokesčių suma viršytų 500 MGL arba veika būtų padaryta dalyvaujant organizuotoje grupėje, tokia veika pagal projektą būtų baudžiama kaip sunkus nusikaltimas. Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas. TAR. (Reg. data: 2017-01-04, Reg. Nr.:XIIP-273).

Dar viena mokesčių slėpimą atitinkanti norma numatyta BK 222 straipsnyje – apgaulingas apskaitos tvarkymas. Būtų logiška, jei šios nusikalstamos veikos baudžiamumo (atribojimo nuo administracinio nusižengimo) kriterijus, kaip ir anksčiau minėtos normose, būtų išreikštas tam tikru siekiamu nuslėpti mokesčių dydžiu. Idealu būtų, jei šie dydžiai sutaptų, juk apgaulingo apskaitos tvarkymo esmė yra ta pati – slėpti mokesčius. Jeigu apgaulingas apskaitos tvarkymas nėra susijęs su neteisėtu mokesstinės naštos mažinimu, tokia veika iš viso neturėtų būti priskiriama prie nusikaltimų finansų sistemai. Tokiais atvejais, manytina, visiškai pakaktų administracinės atsakomybės taikymo už apskaitos taisyklių pažeidimą. Tačiau BK 222 straipsnyje baudžiamosios atsakomybės taikymo už apgaulingą apskaitą kriterijus suformuluotas neatsižvelgiant į slepiamų mokesčių (reiškia ir valstybei daromos žalos) piniginę išraišką ir susijęs su tiesos nustatymo buhalterijoje apsunkimu – „jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“. Šis baudžiamumo kriterijus (padariniai) vertintinas kritiškai dėl kelių aspektų. Pirma, negalėjimas nustatyti tam tikrų ekonominės veiklos rodiklių, kaip teisinis kriterijus, pasižymi abstraktumu ir subjektyvumu; antra, kiekvienoje byloje specialistas vis dėlto sugeba apskaičiuoti mokesčių mokėtojo padarytą žalą, taigi atsakomybėn trauktinas asmuo visad gali kelti pagrįstą klausimą, kodėl jam inkriminuojama tai, kad ekonominės veiklos rodikliai negali būti nustatyti; trečia, ANK normos, nustatančios administracinę atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą, sieja šią atsakomybę būtent su nuslėptu (siekiamu nuslėpti) mokesčių dydžiais. Antai pagal ANK 205 straipsnio 6 dalį baudžiamas apgaulingos apskaitos subjektas, bandęs nuslėpti nuo 10 iki 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių (toliau – BBND)<sup>33</sup> mokesčių, o pagal 7 dalį – daugiau kaip 50 BBND. Tokiame kontekste BK 222 straipsnyje nurodytas baudžiamosios atsakomybės taikymo už apgaulingą apskaitą kriterijus (negalėjimas nustatyti ekonominės veiklos rodiklių) ne sprendžia, bet painioja atriojimo nuo administracinio nusižengimo klausimą, kuris tokio pobūdžio bylose yra itin aktualus. Iš esmės galima situacija, kai už mažesnio mokesčių slėpimą bus taikoma baudžiamoji, o už didesnio mokesčių – administracinė atsakomybė. Iš viso to galima daryti išvadą, kad būtent nuslėptų (siekiant nuslėpti) mokesčių dydis turėtų būti apgaulingos apskaitos pavojingumo matavimo kriterijus.

Kaip mokesčių slėpimą iš dalies galima traktuoti ir aplaidų apskaitos tvarkymą (BK 223 str.) – tiek, kiek ši veika gali būti padaryta tyčia. Neatsargūs mokesčių mokėtojo daromi buhalterinės apskaitos pažeidimai, suprantama, neatitinka mokesčių slėpimo sąvokos, tačiau šioje normoje nurodytos ir tokios veikos kaip teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos netvarkymas arba buhalterinės apskaitos dokumentų nesaugojimas. Šios veikos gali būti padarytos tiek neatsargiai, tiek tyčia<sup>34</sup>. Žinoma, nėra normalu, kad veika, įstatymo įvardijama kaip aplaidus apskaitos tvarkymas, apima ir dalį tyčinių pažeidimų, bet tai ne vienintelė šios normos yda. Šio straipsnio autoriaus nuomone, aplaidus apskaitos tvarkymas apskritai kriminalizuotas be pagrindo, o šios normos pašalinimas ne tik nesukeltų kokių nors neigiamų padarinių baudžiamajai justicijai, bet vargu ar net būtų pastebėtas. Pabrėžtina ir tai, kad administracinė atsakomybė numatyta ir už nedidelę žalą sukeliančius apgaulingos apskaitos atvejus (ANK 205 str. 6, 7 d.), todėl baudžiamosios atsakomybės įtvirtinimas už aplaidžius

<sup>33</sup> BBND ir MGL dydžiai yra vienodi.

<sup>34</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos 2009 m. spalio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-93/2014.

pažeidimus – tai tikras teisinis nonsensas, juo labiau, baudžiamumo kriterijus (padariniai) suformuluotas ypač neinformatyviai. Už neatsargius buhalterinius pažeidimus visiškai pakanka administracinės atsakomybės, o visų tyčinių pažeidimų nusikalstamas pobūdis galėtų būti vertinamas pagal apgaulingos apskaitos požymius.

Kalbant apie turtinių nusikalstamų veikų skyrių, mokesčių slėpimo kategorijai galime priskirti „garsia naujovę“ Lietuvos baudžiamojoje teisėje tapusį neteisėtą praturtėjimą (BK 189<sup>(1)</sup> str.). Nors pirminė neteisėto praturtėjimo kaip nusikalstamos veikos idėja kildinama iš siekio pažaboti valstybės pareigūnų korupciją<sup>35</sup>, Lietuvoje buvo pasirinktas kitas variantas – šios normos veikimas neribojamas specialaus subjekto požymiu ir ji įtraukta į turtinių nusikalstamų veikų sąrašą. Kita vertus, tiek jos turinys, tiek ir įrodinėjimo praktika akivaizdžiai rodo finansinę jos esmę. Primintina, kad neteisėtas praturtėjimas – tai nuosavo didesnės negu 500 MGL (19 000 Eur) vertės turto turėjimas *žinant arba turint ir galint žinoti, kad tas turtas negalėjo būti įgytas teisėtomis pajamomis*. Realybėje ši paini teisinė konstrukcija reiškia, kad kaltinimas gali būti pareikštas kiekvienam turto savininkui, kuris neturi tiek teisėtų pajamų, kad galėtų pagrįsti tokios vertės turto turėjimą. Norint įrodyti šią veiką, būtina atlikti visų įtariamojo pajamų (oficialių ir neoficialių) ir išlaidų analizę, turimo turto įsigijimo aplinkybes, įvertinti jo realias galimybes teisėtai sukaupti resursus tokiam turtui įsigyti ir pan. Tokios analizės pagrindu apskaičiuojamos realios to asmens pajamos ir iš jų nesumokėtų (nuslėptų) mokesčių dydis. Taigi neteisėtas praturtėjimas – tai niekas kita kaip pajamų (reiškia ir mokesčių) slėpimas, kai asmuo turi oficialiai nerodomų pajamų ir iš jų įgyja brangų turtą. Neproporcingai brangaus turto turėjimas pats savaime nepasižymi jokių pavojingumu, tai tik būtina prielaida išvadai apie tai, kad asmuo slėpė savo pakankamai dideles pajamas ir nemokėjo iš jų mokesčių. Todėl būtų logiška, kad baudžiamoji atsakomybė už neteisėtą praturtėjimą priklausytų būtent nuo nuslėptų pajamų dydžio, bet ne nuo turimo turto vertės. Dabartinis 500 MGL (19 000 Eur) turimo turto vertės kriterijus iš tikrųjų neparodo nei veikos pavojingumo, nei pagrindo pradėti ikiteisminį tyrimą, nes asmenų, turinčių tokios vertės turtą, šalyje yra daug ir jokio įtarimo jie dėl to nekelia. Realybėje ikiteisminiai tyrimai prasideda, kai gaunama duomenų, kad kažkas turi savo pajamoms neproporcingai brangų turtą, taigi viską lemia oficialių pajamų nepakankamumas, o ne tai, kad turimo turto vertė yra didesnė nei 500 MGL.

Norint suderinti neteisėto praturtėjimo koncepciją su teisine logika, kurios taip stokoja dabartinis variantas, vienas iš būdų tai padaryti – įtraukti į ją nuslėptų pajamų dydžio kriterijų. Toks žingsnis būtų patogus ir praktine prasme, nes neteisėto praturtėjimo dalyką (kaip iš pradžių manė prokurorai) sudaro ne visas asmens turimas turtas, o tik ta jo dalis, kuri negalėjo būti įgyta iš teisėtų pajamų<sup>36</sup>. Patikimų metodikų šiai turto daliai nustatyti baudžiamosiose bylose nėra, todėl visad gali likti abejonių, ar pajamomis nepagrįsto turto dalis nenustatyta vien tik prielaidomis. Tuo tarpu nuslėptų pajamų ir mokesčių apskaičiavimo metodikos, nesant aiškumo dėl pajamų šaltinio, plačiai taikomos mokesčių administratoriaus veikloje ir pripažįstamos

---

<sup>35</sup> Teisinis pagrindas, kuriuo grindžiama neteisėto praturtėjimo norma baudžiamojoje teisėje, siejamas su 2003 m. gruodžio 10 d. Meridoje (Meksika) pasirašytos Jungtinių Tautų konvencijos prieš korupciją 20 straipsniu, kuriame kalbama apie žymų pajamomis nepagrįstą valstybės pareigūno praturtėjimą. Jungtinių Tautų konvencija prieš korupciją. *Žin.* (2006, Nr. 136-5145).

<sup>36</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos 2014 m. balandžio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-93/2014.

administracinių teismų praktikoje<sup>37</sup>. Situacija, kai tik nustačius įstatyme įtvirtintą nuslėptų pajamų dydį, būtų daroma išvada dėl neteisėto praturtėjimo nusikalstamo pobūdžio, įneštų aiškumo į teisinius procesus, sutaupyty teisėsaugos institucijų resursą. Pati kriminalizacija tuomet įgautų teisinę prasmę, nes niekas nesiginčija, kad mokesčius mokėti reikia. Be to, pabrėžus neteisėto praturtėjimo normoje mokesčių slėpimo elementą, pati norma nebekeltų abejonių dėl atitikties nekaltumo prezumpcijos principui, t. y. kad asmuo gali būti pripažintas kaltu vien todėl, jog nesugebėjo įtikinti teismo dėl turėtų pajamų šaltinio. Nuslėptų pajamų dydžio kriterijus, kad pagrįstų baudžiamosios atsakomybės taikymo proporcingumą (turint galvoje, kad pajamų šaltinis lieka nenustatytas, be to, reikiamos lėšos gali būti sukauptos per ilgą laikotarpį), neteisėto praturtėjimo normoje turi būti pakankamai didelis. Kaip pavyzdį galima būtų pateikti tokią neteisėto praturtėjimo formuluotę: *Tas, kas įgijo arba apmokėjo kito asmens įgytą turtą neteisėtai nuslėpęs tokiam turtui įgyti būtinas pajamas, jeigu nuslėptos pajamos viršija 3000 MGL dydį, baudžiamas <...>. .* Natūralu, kad taip reformuota neteisėto praturtėjimo norma turėtų užimti vietą nusikaltimų finansų sistemai skyriuje.

Kalbant apie nusikalstamų veikų ekonomikai ir verslo tvarkai skyrių, mokesčių slėpimo sąvoką atitinka keletas šio skyriaus normų. Pirmiausia tai neteisėtas vertimasis ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla (BK 202 str. 1 d.). Mokesčių slėpimu šią normą galime vadinti tiek, kiek ji kriminalizuoja oficialiai neįformintą ir nuo mokesčių administratoriaus nuslėptą vertimąsi ekonomine veikla. Natūralu, kad iš tokios neįteisintos veiklos nemokami jokie mokesčiai, tai ir yra vienintelis tokios veiklos kriminalizavimo pagrindas. Būtina pasakyti ir tai, kad už nuo mokesčių administratoriaus nuslėptą vertimąsi ekonomine veikla numatyta ne tik baudžiamoji, bet ir administracinė atsakomybė (ANK 127 str.), todėl ir čia aktualu, kaip suformuluoti baudžiamosios atsakomybės taikymo kriterijai. Vienas kriterijus – stambus veiklos mastas – išreikštas kiekybiniais parametrais, tiesa, šie parametrai nurodyti ne BK, o ANK normoje: administracinė atsakomybė taikoma, kai gaunamos pajamos (įplaukos) ar paskutinių 12 mėnesių pajamos (įplaukos), ar nustatyta tvarka neįtrauktų į apskaitą prekių vertė neviršija 500 BBND (ANK 127 str. 5 d.). Logiškai mąstant, būtent šio kriterijaus viršijimas rodo būtinumą taikyti baudžiamąją atsakomybę. Tačiau atribojimo klausimą komplikuoja tai, kad šalia stambaus masto kriterijaus BK 202 straipsnio 1 dalyje nurodytas ir kitas alternatyvus kriterijus – versliškumas. Taigi, nenustačius veiklos stambaus masto, visada yra galimybė oficialiai neįformintą veiklą įvardyti terminu „versliška“ ir taip pagrįsti baudžiamosios atsakomybės taikymą. Toks teisinis reguliavimas verčia teisės taikytoją svarstyti absurdišką klausimą, koks verslininkavimas yra versliškas, o koks – neveršliškas. Kartu toks teisinis reguliavimas tiesiog programuoja perteklinius baudžiamuosius procesus prieš smulkia veiklą neįforminčius piliečius, kaltinant juos versliška veikla. Kaip reakcija į tokius nepagrįstus kaltinimus kasacinėje praktikoje su laiku atsirado siaurinameji versliškumo požymio išaiškinimai, pabrėžiantys būtinumą nustatyti ne tik veiklos pastovumą, bet ir didesnę nusikalstamai veikai būdingą pavojingumą, palyginti su administracinio nusižengimo pavojingumu<sup>38</sup>. Kita vertus, aiškesnės teismų praktikos galima būtų

<sup>37</sup> S. Bikelis ir kiti. *Kad nusikaltimai neapsimokėtų. Tradiciniai ir modernūs turto konfigūracijos mechanizmai* (Vilnius: Justitia, 2014), p. 346-361.

<sup>38</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijų nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-574/2011, 2K-335/2012, 2K-7-58/2013, 2K-515/2014.

tikėtis tik visiškai atsakius versiškumo požymio BK 202 straipsnio 1 dalyje suformuluotoje nusikaltimo sudėtyje.

Dar viena normų grupė, kuri gali būti siejama su mokesčių slėpimu, tai normos, kriminalizuojančios muitinių procedūrų pažeidimus (BK 199, 199<sup>(1)</sup> ir 200 str.) ir neteisėtą disponavimą akcizais apmokestinamomis prekėmis (BK 199<sup>(2)</sup> str.). Baudžiamumo kriterijus visose šiose normose yra toks pat – gabenamų ir turimų daiktų (prekių) 250 MGL vertė, kuri apskaičiuojama pagal jų muitinę vertę, įskaitant privalomus sumokėti mokesčius (BK 212 str. 2 d.). Šio straipsnio autoriaus nuomone, trijų normų, kriminalizuojančių muitinių procedūrų pažeidimus, atskyrimas yra dirbtinis, šios normos persipina, ypač muitinės apgaulė (BK 199<sup>(1)</sup> str.) ir priekių ar produkcijos neišvežimas iš Lietuvos Respublikos (BK 200 str.). Dirbtinai atrodo ir kontrabandos atribojimas nuo muitinės apgaulės pagal tai, ar prekės gabenamos Europos Sąjungos teritorijos viduje ar ne. Vis dėlto visų šių pažeidimų kriminalizacijos pagrindas yra tai, kad gabenamoms prekėms (daiktams) taikomos muitinės kontrolės priemonės, kurių siekiama vienaip ar kitaip išvengti ir, kaip rezultatas, nesumokėti visų privalomų mokesčių (išskyrus narkotikų ir kitų draudžiamų daiktų gabenimą). Todėl logiška būtų visas šias tris normas apjungti į vieną normą, kuri galėtų būti pavadinta, pvz., „Muitinės kontrolės išvengimas ar apgaule“. Baudžiamumo kriterijų tokioje normoje taip pat būtų logiška formuluoti pagal nuslėptų (siektų nuslėpti) mokesčių dydį, kuris tiksliau nei prekių (daiktų) vertė identifikuoja daromo pažeidimo pavojingumą. Būtent pagal siekiamų nuslėpti mokesčių dydį skaičiuojama kontrabandos vertė visoje Europoje, išskyrus Lietuvą ir Latviją<sup>39</sup>. Narkotikų ir kitų draudžiamų daiktų gabenimas per valstybės sieną, turint galvoje, kad toks gabenimas baudžiamas nepriklausomai nuo gabenamų daiktų vertės, galėtų likti atskiroje nusikaltimo sudėtyje, kuriai geriausia vieta būtų šalia normų, kriminalizuojančių neteisėtą disponavimą įvairiais uždraustais ir ribotos civilinės apyvartos daiktais (BK XXXVI skyrius).

Neteisėto disponavimo akcizais apmokestinamomis prekėmis (BK 199<sup>(2)</sup> str.) baudžiamumą taip pat būtų logiška sieti su valstybei nesumokėtų mokesčių dydžiu. Pagal dabartinę šios nusikalstamos veikos formuluotę veika pasireiškia kaip nustatytos disponavimo minėtomis prekėmis tvarkos pažeidimas, tačiau ne visi tvarkos pažeidimai yra vienodai pavojingi. Tokių prekių importą, eksportą ir prekybą vykdančių įmonių veikloje pasitaikantys formalūs tvarkos pažeidimai, nelemiantys akcizų nesumokėjimą, iš viso neturėtų būti kriminalizuojami. Tą rodo ir praktika, nes realiai atsakomybėn traukiami tik šešėlinio verslo atstovai, esantys visiškai už akcizais apmokestinamų prekių apyvartos kontrolės ribų. Todėl nesumokėtų mokesčių baudžiamumo kriterijus suteiktų pačiai normai apibrėžtumo ir suderintų ją su jos mokesetine prigimtimi.

## **KAI KURIE AKTUALŪS MOKESČIŲ SLĖPIMO VEIKŲ KVALIFIKAVIMO KLAUSIMAI**

Teismų praktika, atsižvelgdama į specifinį pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) reguliavimą, tiksliau į galimybę neteisėtai grąžinti šį mokestį, įteisino įvairių PVM grobimo schemų kvalifikavimą pagal turtinio sukčiavimo (BK 182 straipsnis) normą. Tačiau ši praktika

---

<sup>39</sup> S. Bikelis, „Permaštant sankcijas už kontrabandą: proporcingumo problema (I). Proporcingumo principas ir bausmės už kontrabandą“. Teisės problemos (2012. Nr. 4 (78)), p. 15.

turėjo ir šalutinį poveikį – turtinio sukčiavimo norma pradėjo stumti sunkumo stokojančias finansinių nusikaltimų normas iš mokesčių slėpimo bylų. Elementarus mokesčių slėpimas kaltinimuose vis dažniau buvo apibūdinamas kaip „turtinės prievolės išvengimas/panaikinimas apgaule“. Turint galvoje, kad tiek BK, tiek ANK numato ištiesią sistemą normų, numatančių atsakomybę būtent už mokestinius pažeidimus, ši tendencija pradėjo kelti pavojų, kad skirtumai tarp pagrindų administracinei, mokesčiai ir baudžiamajai atsakomybei už mokesčių slėpimą bus visiškai ištrinti, kartu tai reikštų sunkiai prognozuojamą baudžiamosios teisės invaziją į mokesčių administravimo sritį. Juk panorėjus, bet kurį tariamą arba apsimestinių sandorį įmanoma įvardyti apgaulės požymiu, o sutaupytus mokesčius – turtinės prievolės išvengimu. Taip bet kurį mokestinį ginčą būtų įmanoma dirbtinai paversti baudžiamąja sukčiavimo byla (investicinis šalies patrauklumas nuo to tikrai nepagerėtų).

Šiandien jau galima sakyti, kad Lietuvos Aukščiausiasis Teismas nuosekliais precedentais užkirto kelią šiai mokestinių santykių „sukčiamizacijos“ tendencijai ir suformavo praktiką dėl turtinio sukčiavimo atirbojimo nuo mokestinio nusikaltimo. Pamatiniai šios teismų praktikos aspektai yra šie: 1) Sprendžiant dėl sukčiavimo (BK 182 straipsnis) ir neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimo (BK 220 straipsnis) skirtumų, atsižvelgtina į tokius pagrindinius šių nusikalstamų veikų atirbojimo kriterijus: kėsinosi objektą, atitinkamo mokesčio reglamentavimo specifiką, naudojamos apgaulės pobūdį, grobimo požymių buvimą ar nebuvimą, tyčios turinį; 2) Nors mokestinė prievolė bendriausia prasme gali būti traktuojama kaip turtinės prievolės rūšis, tačiau teisės sistemoje joms suteikiamas skirtingas teisinis statusas ir teisinis režimas. Teisingas mokesčių ir valstybinio socialinio draudimo įmokų apskaičiavimas ir mokėjimas – būtina valstybės biudžeto surinkimo sąlyga, taigi tokio pobūdžio mokestiniai pažeidimai pirmiausia laikytini priešingais būtent finansų sistemai; 3) BK įtvirtintas skirtingas požiūris į nusikaltimus mokesčių srityje ir sukčiavimo, kaip turtinio nusikaltimo, pavojingumą; 4) Baudžiamosiose bylose neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas mokesčių administratoriui paprastai yra kvalifikuojamas pagal BK 220 straipsnį, taip pat, priklausomai nuo bylos aplinkybių, ir kaip apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas pagal BK 222 straipsnį; 5) Veikos, padaromos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje, gali būti kvalifikuojamos kaip turtinis sukčiavimas tuomet, kai jomis iš esmės fiktyviu pagrindu grobiamos valstybės biudžeto lėšos, pvz., imituojant sandorius, pagal kuriuos neva sumokėtas pirkimo PVM, įtraukiant šį realiai nesumokėtą PVM į VMI pateikiamas deklaracijas, sukuriama fiktyvi teisė į PVM atskaitą; nėsčiosios moterys fiktyviai įdarbinamos, imituojamas neįprastai didelio atlyginimo mokėjimas, surašomi ir VSDFV pateikiami melagingi dokumentai apie jų pajamas, taip sukuriama fiktyvi teisė į atitinkamo dydžio motinystės (tėvystės) pašalpą; 6) Tokios praktikos įsitvirtinimas PVM ir motinystės (tėvystės) pašalpų grobstymo bylose nereiškia, kad bet kuris mokestinis nesąžiningumas kvalifikuotinas kaip sukčiavimas; 7) Slepiamų mokesčių dydis, asmenų organizuotumo lygis ir kitos panašios aplinkybės, rodančios didesnę veikos pavojingumą, negali būti traktuojami kaip turtinio ir finansinio nusikaltimų atirbojimo kriterijai; 8) Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas mokesčių administratoriui, pareigos įsiregistruoti mokesčių mokėtoju nevykdymas, neteisėtai gautų pajamų nedeklaravimas, taigi ir atitinkamų mokesčių nesumokėjimas teismų praktikoje taip pat nelaikomi turtiniu sukčiavimu<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų teisėjų kolegijų nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-7-398/2013, 2K-515/2014, 2K-189/2014, 2K-7-176-303/2015, 2K-156-788/2016, 2K-7-304-976/2016.

Būtent tokia kasacinės instancijos teismo praktika pagaliau paskatino įstatymo leidėją svarstyti klausimą dėl mokesčių nusikalstamų veikų normų reformos atsižvelgiant į baudžiamosios justicijos realijas.

Kvalifikuojant nusikalstamas veikas, atitinkančias mokesčių slėpimą, svarbu laikytis dar vienos svarbios taisyklės: šių veikų negalima kvalifikuoti kaip tikro dokumento suklastojimą ir tokio dokumento panaudojimą pagal BK 300 straipsnį. Toks mokesčio pobūdžio veikos kvalifikavimas visad bus dirbtinis ir štai dėl kokių priežasčių. Dokumento suklastojimo koncepcija, kuria vadovaujamosi Lietuvos baudžiamosios teisės teorijoje ir teismų praktikoje, apima ir vadinamą intelektualinį suklastojimą, t. y. įrašymą į dokumentą melagingos informacijos, tokios informacijos patvirtinimas parašu ar antspaudu ir pan. Turint galvoje, kad mokesčių slėpimas neišvengiamai susijęs su melagingų deklaracijų ir kitų dokumentų surašymu ir tokių dokumentų pateikimu mokesčių administratoriui, taip pat turint galvoje, kad už daugybę mokesčių slėpimo atvejų nustatyta ne baudžiamoji, o administracinė atsakomybė, BK 300 straipsnio taikymas paneigtų pačią idėją, kad ne visi tokio pobūdžio pažeidimai pripažintini nusikalstamais. Tuomet administracinei atsakomybei iš viso nebeliktų vietos, nes bet kuri pažeidimą būtų įmanoma kvalifikuoti kaip tikro dokumento suklastojimą ir tokio dokumento panaudojimą. Kasacinės instancijos teismas, vienoje byloje susidūręs su BK 300 straipsnio taikymu dėl melagingų duomenų pateikimo Sodrai, bylos dalį pagal šį kaltinimą nutraukė nurodydamas šiuos argumentus: „Pažymėtina, kad nusikalstamas mokesčių vengimas (slėpimas) įrašant į atitinkamus dokumentus žinomai neteisingus duomenis apie asmens pajamas, pelną, turtą ar jų naudojimą ir teikiant šiuos dokumentus valstybės įgaliotai institucijai, kriminalizuotas ne BK 300 straipsnyje, bet BK 220 straipsnyje, o nusikalstamas buhalterinės apskaitos tvarkymas mokesčių slėpimo tikslais – BK 222 straipsnyje, iš dalies – BK 223 straipsnyje. Baudžiamosios atsakomybės taikymas už tokio pobūdžio veiksmus įmanomas tik išsprendus atbaidymo nuo administracinės atsakomybės klausimą. Antai, administracinė atsakomybė numatyta už tyčinį darbo užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos pažeidimą <...>, už neteisingų duomenų apie pajamas, turtą, pelną ir mokesčius pateikimą siekiant nuslėpti arba nuslepiant mokesčius <...>, už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą siekiant nuslėpti mokesčius <...>, už valstybinio socialinio draudimo įmokų, išmokų apskaičiavimo ir jų mokėjimo tvarkos pažeidimą <...>. Pastaroji norma, be kita ko, tiesiogiai numato ir atsakomybę už klaidingos informacijos, reikalingos draudžiamosioms pajamoms, socialinio draudimo įmokoms, išmokoms ir socialinio draudimo stažui apskaičiuoti, suteikimą, taip pat už veiką, dėl kurios neteisėtai buvo sumažintos valstybinio socialinio draudimo įmokos. Administracinė atsakomybė taip pat numatyta už nelegalų darbą <...>, kuris paprastai susijęs su mokesčių slėpimu ir melagingos informacijos teikimu VMI ir VSDFV. Jeigu visais atvejais išvardyti administraciniai teisės pažeidimai būtų pripažįstami dokumentų suklastojimu ir suklastotų dokumentų panaudojimu pagal BK 300 straipsnį, administracinės atsakomybės taikymas už juos būtų visiškai neįmanomas ir paneigtų pirmiau minėtų ATPK normų prasmę. Sisteminis įstatymų aiškinimas suponuoja išvadą, kad melagingų dokumentų surašymas ir jų pateikimas VMI ir VSDFV siekiant išvengti VSD įmokų ir kitų mokesčių inkorporuotas į pirmiau minėtų specialių ATPK ir BK normų turinį<sup>41</sup>. Visus šioje kasacinės instancijos teismo nutartyje išsakytus argumentus galima apibendrinti labai

<sup>41</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-429-788/2016.

paprasta išvada – dokumento suklastojimo koncepcija, įtvirtinta BK 300 straipsnyje, neturi tapti administracinio pobūdžio mokestinio pažeidimo dirbtinio kriminalizavimo instrumentu.

## IŠVADOS

1) Nustatant ir taikant baudžiamąją atsakomybę už mokestinio pobūdžio pažeidimus ir attribojant juos nuo nenusikalstamo mokesčių naštos mažinimo, būtina paisyti mokesčių teisėje priimtos mokestinės naštos mažinimo klasifikacijos ir užtikrinti, kad baudžiamoji atsakomybė būtų taikoma tik tas veikas, kurios mokesčių teisėje įvardijamos kaip mokesčių slėpimas.

2) Nors mokesčių slėpimu pavadintos normos BK nėra, tačiau yra nesistemiškai susiformavęs normų, atitinkančių šią sąvoką, rinkinys. Šį rinkinį sudaro tiek normos, išdėstytos nusikalstamų veikų finansų sistemai skyriuje (BK XXXII skyrius), tiek ir normos, kurių apsaugos objektas yra kitoks: nusikalstamos veikos nuosavybei, turtinėms teisėms ir turtiniams interesams (BK XXVIII skyrius), taip pat nusikalstamos veikos ekonomikai ir verslo tvarkai (XXXI skyrius).

3) Mokesčių slėpimą atitinkančios normos BK turi būti suderintos tiek tarpusavyje, tiek ir su mokestine jų prigimtimi, jose turi būti suformuluoti aiškūs ir racionalūs baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už mokesčių slėpimą attribojimo kriterijai, išreiškiami nuslėptų ar siekiamų nuslėpti mokesčių ar pajamų dydžiais.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### TEISĖS AKTAI

1. Europos Komisijos 2012 m. gruodžio 6 d. rekomendacija dėl agresyvaus mokesčių planavimo (2012/772/ES). Europos Sąjungos oficialusis leidinys (L 338, 2012 m. gruodžio 12d. t. 55).
2. LR mokesčių administravimo įstatymas, *Žin.* (2004, Nr. 63-2243).
3. LR administracinių nusižengimų kodeksas. *TAR.* (2015-07-10, Nr. 11216).
4. LR Baudžiamasis kodeksas. *Žin.* (2000-10-25, Nr. 89-2741).
5. Jungtinių Tautų konvencija prieš korupciją. *Žin.* (2006, Nr. 136-5145).
6. LR Baudžiamojo kodekso 220 ir 221 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas. *TAR.* (Reg. data: 2017-01-04, Reg. Nr.:XIIIIP-273).

### SPECIALI LITERATŪRA

1. A. Paulauskas, “Mokesčių vengimo sąvoka, požymiai bei santykis su mokesčių slėpimu”. *Viešojo politika ir administravimas* (2006. Nr. 15).
2. Addressing tax evasion and tax avoidance in developing countries, *International Tax Compact (ITC)* (Eschborn, 2010), p. 9. <[https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09\\_GTZ\\_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf](https://www.taxcompact.net/documents/2011-09-09_GTZ_Addresssing-tax-evasion-and-avoidance.pdf)> (Žiūrėta 2017-04-20).



3. B. C. Prebble, Should Tax Avoidance be Criminalised? Tax Avoidance and Criminal Law Theory. A dissertation submitted in partial fulfillment of the degree of Bachelor of Laws (Honours) at the University of Otago (2011). <<http://www.otago.ac.nz/law/research/journals/otago036330.pdf>>. (Žiūrėta 2017-04-20).
4. Dictionary.com. <<http://www.dictionary.com/browse/tax-evasion?s=t> > (žiūrėta 2016-09-16).
5. E. Puzinskaitė, "Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą". Jurisprudencija (2013, Nr. 20(4)).
6. Europos Komisija. Kova su mokesčių sukčiavimu ir mokesčių slėpimu (Komisijos pranešimas 2013 m. gegužės 22 d. Europos Vadovų Tarybos posėdžiui). <[http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_lt.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_lt.pdf)> (žiūrėta 2016-09-16).
7. K. Brown, General Report Regulation of Corporate Tax Avoidance. International Academy of Comparative Law (18th Congress, Washington DC. 2010).
8. K. Lenaerts, Tax Mitigation v. Tax Evasion in the Case Law of the European Court of Justice. Teisė (2013, Nr. 89).
9. S. Bikelis ir kiti. *Kad nusikaltimai neapsimokėtų. Tradiciniai ir modernūs turto konfiskavimo mechanizmai* (Vilnius: Justitia, 2014).
10. S. Bikelis, „Permąstant sankcijas už kontrabandą: proporcingumo problema (I). Proporcingumo principas ir baumės už kontrabandą“. Teisės problemos (2012, Nr. 4 (78)).
11. The Free Dictionary by farlex. <<http://legal-dictionary.thefreedictionary.com/tax+evasion>> (žiūrėta 2016-09-16)
12. The Law Dictionary. Featuring Black's Law Dictionary, Free Online Legal Dictionary, 2nd Ed. <http://thelawdictionary.org/tax-evasion/> (žiūrėta 2016-09-16).
13. V. Vasiliauskas, "Mokesčių planavimą nuo mokesčių vengimo skirianti riba. Optimizuoti ar vengti?". Apskaitos ir mokesčių apžvalga (2005, Nr. 5).

## TEISMŲ PRAKTIKA

1. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2013 m. gruodžio 23 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-398/2013.
2. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2013 m. vasario 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-58/2013.
3. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2015 m. balandžio 14 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015.
4. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2016 m. gruodžio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016.
5. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos 2009 m. spalio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-93/2014.
6. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos 2014 m. balandžio 11 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-93/2014.
7. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-16/2014.
8. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-515/2014.

9. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2017 m. sausio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-26-788/2017.
10. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2011 m. lapkričio 29 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-574/2011.
11. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2012 m. birželio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-335/2012.
12. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. gruodžio 16 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-515/2014.
13. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2014 m. balandžio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-189/2014.
14. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. gegužės 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-156-788/2016.
15. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegijos 2016 m. gruodžio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-429-788/2016.
16. LR Konstitucinio Teismo 2017 m. kovo 15 d. nutarimas Dėl Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 189<sup>(1)</sup> straipsnio 1 dalies atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai. *TAR.* (2017-03-15, Nr. 4356).
17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. liepos 7 d. nutartis byloje Nr. A<sup>1</sup>-495-05.
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegijos 2015 m. lapkričio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015.
19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos taikant mokesčių apskaičiavimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas. I ir II dalys. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis „Administracinė jurisprudencija“ (2011, Nr. 21, 2012, Nr. 22).
20. Šiaulių apygardos teismo 2011 m. rugsėjo 12 d. nutartis administracinės teisės pažeidimo byloje Nr. ATP-280-309/2011.

## SUMMARY

*The article “Tax evasion as a criminal offense: systematic analysis of norms and important issues of their application” analyzes the legal concept of tax evasion and its equivalents in the system of special part of criminal legislation. The author, emphasizing subsidiarity of criminal law in relation with the tax law, assesses the quality and consistency of relevant norms of criminal code, rationality of criteria to criminalize various forms of tax evasion, discusses the ways to improve the legal regulation, draws attention to the issues of qualification of tax offenses illustrating his conclusions by reference to the relevant precedents of the Court of Cassation.*

*The author draws attention to the lack of Criminal Code regulation, which by misunderstanding uses the notion of tax avoidance instead of tax evasion, while in the Code there is a whole chaotic set of tax evasion corresponding norms, which are scattered in different sections. This collection contains both the articles set out in the chapter of offenses against financial system (Chapter XXXII) and the articles defining offences against property, property*

rights and property interests (Chapter XXVIII), as well as offences against the economy and business (Chapter XXXI).

The basic idea of the presented research is that the application of criminal liability for tax violations and their delimitation from non-criminal activity of tax payers must be based on classification of tax burden reduction adopted in the tax law. In other terms, the criminal justice must be able to distinguish between tax optimization, tax avoidance and tax evasion, as well as to ensure that criminal liability would be applied only for the illegal tax burden reduction which corresponds to the concept of tax evasion. Very important are also criterions of delimitation of the criminal and administrative liability for tax evasion, paying special attention to their clarity and rationality. The author is critical of the existing criminal legal regulation, according to which offences corresponding to the concept of tax evasion are scattered in different chapters of criminal legislation, are not compatible with each other and based on different legal logic. The author criticizes also the provision of article 220 of Criminal Code under which € 380 evasion is sufficient to result in criminal liability. According to the author, this size should be 25 times higher, while the existing criterion is inconsistent with the Code of Administrative Offenses. The author also criticizes part 1 of article 202 of Criminal Code, which establishes the criteria of criminal liability for illegal economic activities, one of them (entrepreneurial way) is very vague and naturally inherent in any business. This complicates the issue of criminal and administrative responsibility delimitation and creates favorable conditions to carry redundant criminal proceedings for minor violations. The article critically evaluates also the norms on deceptive and negligent accounting, in which the criteria of criminalization are extremely abstract. The author also advocates the need for a total decriminalization of negligent accounting as incompatible with the purposes of criminal legislation. The article also criticizes the definition of illicit enrichment which lacks the legal logic and rationality. According to the author, the criminality of illicit enrichment (art. 189<sup>(1)</sup> of CC) should not be associated with the value of the assets held, but to the value of concealed income from such assets are acquired. The article expresses the idea that criminal punishability of all tax evasion offenses must lead to the same criteria – the value of concealed or attempted to conceal taxes and income. All such tax evasion norms should be included into the financial crimes section of criminal legislation.

## **KEYWORDS**

*Tax Avoidance, Tax Evasion, Presentation of False Data on Income, Profits or Assets, Deceptive Accounting, Illegal Enrichment, Pursuit of Illegal Economic Activity, Smuggling, Customs Deceit, Fraud.*