

APGAULINGAS BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMAS KAIP MOKESČIŲ  
VENGIMO BŪDAS: ADMINISTRACINĖ IR BAUDŽIAMOJI ATSAKOMYBĖ

Gytis Kuncevičius \*

*Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius  
Telefonas 271 45 45  
Elektroninis paštas atk@mruni.lt*

Pateikta 2006 m. balandžio mėn. 3 d., parengta spausdinti 2006 m. gruodžio 4 d.

**Santrauka.** Straipsnyje nagrinėjamas apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip labiausiai teisinėje praktikoje paplitęs mokesčių vengimo būdas. Už šį pažeidimą Lietuvos Respublikos įstatymai numato administracinę ir baudžiamąją atsakomybę, tačiau šių teisės normų taikymo sąveika nėra suderinta, nenustatyti aiškūs atskirų teisinės atsakomybės rūšių atribojimo kriterijai. Tai sukelia pažeidimų ir nusikalstamų veikų kvalifikavimo bei veiksmingo teisinės atsakomybės taikymo problemų, todėl straipsnyje mėginama suformuoti, autoriaus nuomone, logiškesnę ir suderintą teisinės atsakomybės priemonių sistemą, kuri leistų laiku reaguoti į kylančias grėsmes asmens, visuomenės ir valstybės finansiniams interesams.

Straipsnį sudaro trys dalys. Pirmoje dalyje pateikiama apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo bendra charakteristika ir atskleidžiama jo samprata, parodoma, kaip mokesčių vengimas per buhalterinę apskaitą realizuojamas teisinėje praktikoje.

Antroje dalyje analizuojamas administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą santykio klausimas, išryškunami ir teisiškai įvertinami galiojančių teisės normų formuluočių, taikomų teisės reguliavimo ir apsaugos srityje, trūkumai, sukelti šiuo dviejų atsakomybės rūšių kvalifikavimo konkurenciją. Trečioje straipsnio dalyje nagrinėjamas ir pagrindžiamas naujos redakcijos apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimo sudėties poreikis rengiamame Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso projekte, apžvelgiamos šio pažeidimo sudėties taikymo perspektyvos.

Straipsnyje suformuluotos apibendrinančios išvados ir teikiamas pasiūlymas dėl naujos apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimo sudėties formuluotės naujajame Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekse.

**Pagrindinės sąvokos:** apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, mokesčių vengimas, administracinė atsakomybė, baudžiamoji atsakomybė.

## IVADAS

**Probleminė situacija.** Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas pagrįstai gali būti nurodytas kaip pažeidimas, kurio teorinis vertinimas ir taikymo praktika yra itin daugiaspektis reiškinys. Šios pažeidimo sudėties teisinė konstrukcija, įtvirtinta ir Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų (toliau – LR ATPK), ir Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (toliau – LR BK), nuolat keista. Padarytų administracinių teisės pažeidimų ir nusikaltimų, susijusių su mokesčių vengimu, statistika nedviprasmiškai byloja apie

tai, kad būtent šios pažeidimo sudėties tobulinimui būtina skirti ypač daug dėmesio. Literatūros lietuvių kalba šiuo klausimu beveik nėra, trūksta išsamios analizės. Manytume, šios problemos atsiradimą nulėmė tai, kad bet kokie teisės pažeidimai, pasireiškiantys buhalterinės apskaitos srityje, itin sunkiai tiriami, nes reikia taikyti tarpdisciplininio pobūdžio žinias. Temos aktualumą itin sustiprina tai, kad ne visai aiškūs apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėties, numatytos LR ATPK ir LR BK, santykis bei formuluočių koreliacija, taip pat visiškai neaiškios administracinės atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą ateities perspektyvos naujajame LR ATPK.

**Straipsnio tyrimo tikslas:** išanalizuoti apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimo sudėtį ad-

\* Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedros lektorius.

ministracinės ir baudžiamosios atsakomybės plotmėje, atskleisti esamų teisės normų formuluočių trūkumus, juos teisiškai įvertinti ir pateikti galimą jų pašalinimo būdą.

**Straipsnio tyrimo objektas:** administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, taikymo ir atribojimo sąlygos ir problemos.

**Taikyti metodai:**

**Anketinis metodas.** Apklausti Finansinių nusikaltimų tyrimų tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Vilniaus apskrities skyriaus pareigūnai.

**Metaanalizės metodas.** Naujai vertinta informacija žiniasklaidoje, monografijose, moksliniuose straipsniuose.

**Dokumentų analizės metodas.** Analizuota FNTT Vilniaus apskrities skyriuje atliekamų išteisminių tyrimų dėl apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo, bylą medžiaga.

**Analitinis-kritinis metodas.** Į LR ATPK ir LR BK formuluojamas apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtis pažvelgta kaip į vientisos visumos – teisinės atsakomybės elementus, išryškinant ir kritiškai įvertinant šių sudėčių trūkumus.

**Statistinis metodas** – rašant straipsnį naudoti įvairiose ataskaitose ir interneto tinklalapiuose nurodyti, taip pat autoriaus surinkti ir suklasifikuoti statistikos duomenys.

## 1. APGAULINGO BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMO SAMPRATA IR SAŠAJOS SU MOKESČIŲ VENGIMU

Apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo kategorija vartojama ir LR ATPK, ir LR BK, nes už šį pažeidimą numatyta administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Nors šis sudėtingas žodžių junginys vartojamas minėtuose teisės aktuose, nė viename iš jų apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo kategorijos turinys nėra atskleistas. Minėta kategorija susideda net iš keturių savarankiškų terminų, jos turinio išaiškinimui reikia pasitelkti lingvistinę įstatymų sąvokų analizę ir teisės filosofijos žinias – atskleisti praktinius apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo teisinės objektyvacijos aspektus.

Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnyje pateikiamas toks buhalterinės apskaitos apibrėžimas: „bhalterinė apskaita – ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti“ [1]. Iš pateiktos sąvokos matome, kad buhalterinės apskaitos esmė ir paskirtis siejamos su tam tikros konkrečios, ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti skirtos informacijos gavimo, fiksavimo, apdorojimo ir pavertimo tinkama vartoti procesu. Tuo požiūriu galutinis buhalterinės apskaitos tikslas yra gautos apibendrintos informacijos apie subjekto ūkinės ir ko-

mercinės veiklos rezultatus tinkamas ir objektyvus naudojimas. Jis nustatomas minėto įstatymo 4 straipsnio nuostatomis: informacija „turi būti tinkama, objektyvi ir palyginama; pateikiama laiku; išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams“ [1].

Greta buhalterinės apskaitos sąvokos turime išskirti ir jos tvarkymo sąvoką. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas pateikia keletą žodžio „tvarkymas“ reikšmių, iš kurių tinkamiausia nagrinėjamam atvejui būtų tokia: „Kalbos tvarkymas ir norminimas. Terminų darymas, jų tvarkymas, sisteminimas ir vartojimas“ [2]. Iš esmės galima teigti, kad šią reikšmę pagal analogiją galime pritaikyti ir buhalterinės informacijos formavimo procesams pažymėti. Atsižvelgdami į tai, siūlytume buhalterinės apskaitos tvarkymą vertinti kaip tam tikrą procesą, vyksmą, kurio metu atliekami įvairūs veiksmai siekiant registruoti, grupuoti ir apibendrinti ūkines operacijas ir įvykius, tokiu būdu gaunant informaciją, reikalingą ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti.

Atskleidę, kas yra buhalterinės apskaitos tvarkymas, turime išsiaiškinti, ką reiškia apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas. Žodis „apgaulingas“ lingvistine prasme reiškia „kuris su apgaulė, klaidingas“. Apgaulė – veiksmai, elgesys ar žodžiai, kuriais sąmoningai norima apgauti, suklaidinti [2]. Šios sąvokos lingvistinė prasmė labai informatyvi ir leidžia tvirtai teigti, jog apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas nukreiptas prieš pagrindinį buhalterinės apskaitos tikslą – parengti tinkamą ir objektyvią informaciją, kaip to reikalauja jau minėtas buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnis. Kitaip tariant, apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą ne tik renkama ir kaupiama tokia informacija, kuri neatspindi tikrųjų ūkio subjekto veiklos rezultatų, bet dar daugiau – juos slepia. Tokios iškreiptos informacijos vienintelis ir esminis tikslas – suklaidinti konkrečius buhalterinės informacijos vartotojus.

Kaip matome iš jau minėto įstatyme pateikto buhalterinės apskaitos apibrėžimo, buhalterinės informacijos vartotojai skirstomi į dvi grupes – vidinius ir išorinius. „Vienas esminių buhalterinės apskaitos uždavinių yra pilnos ir patikimos informacijos apie organizacijos veiklą, jos turtinę padėtį, formavimas, kuri yra būtina tiek vidaus (vadovams, steigėjams, savininkams), tiek ir išorės (investuotojams, kreditoriams, tame tarpe ir mokesčių inspekcijai) vartotojams“ [3, p. 44]. Taigi iš to išplaukia, kad buhalterinės apskaitos procese gaunama informacija gali būti klastojama dėl įvairių tikslų: siekiant užmaskuoti tikrąjį ūkio subjekto finansinę būklę, gauti banko kreditą, nuslėpti svetimo turto grobstymą, kai, tarkime, įmonėje direktorius yra samdomas darbuotojas, ir pan. Praktika rodo, kad daugiausia apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo atvejų nukreipta būtent į mokesčių vengimą, t. y. ne vidaus, bet išorės buhalterinės informacijos vartotojų – mokesčių administratoriaus funkcijas vykdančių institucijų suklaidinimą.

Apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo santykis su mokesčių vengimu išplaukia iš buhalterinės apskaitos paskirties. „Neretai laikoma, kad mokesčių mokėtojų, pagal įstatymą įpareigotų vesti apskaitą, veda-

mos buhalterinės apskaitos tikslas yra tikrų (faktinių) mokėtojo galimybių mokėti mokesčius patvirtinimas ir tuo pačiu siekis panaikinti mokesčių vengimą arba nors sumažinti jį iki tam tikrų visuomenei priimtinių ribų“ [4, p. 134]. Vis dėlto praktikoje tokia idėja paneigiama tuo, jog daugelis mokesčių mokėtojų falsifikuoja (klastoja) savo veiklos rezultatus arba, kaip tai skamba kalbant finansiniu žargonu, „sušukuoja“ komercinę dokumentaciją prieš pristatydami ją mokesčių tarnyboms. Buhalterinė apskaita dažniausiai tarnauja kaip mokesstinės apgaulės pagrindas. Galiausiai būtent ši technika, kuri, kaip buvo manoma, turėtų sudaryti sąlygas, leidžiančias patvirtinti faktines ekonomines mokesčių mokėtojų galimybes, praktikoje turėjo didelių trūkumų. Būčiau konstatuoti, kad tokie mokesčių instrumentai, kaip buhalterinė apskaita, suteikia dideles galimybes nesąžiningiems mokesčių mokėtojams realizuoti savo neteisėtus ketinimus, užuot atspindėjęs jų tikrąją ekonominę padėtį. Buhalterinė apskaita naudojama ne pagal paskirtį, ji tampa tarsi patikimu metodu, sudarančiu galimybes paslėpti, užmaskuoti neteisėtą mokesčių vengimą.

Praktiškai visose šiuolaikinėse valstybėse į mokesčių mokėtojų (ir įmonių, ir fizinių asmenų, vykdančių savarankišką veiklą) pareigas įeina komercinės dokumentacijos tvarkymo pareiga, leidžianti nustatyti tikrąsias šių subjektų pajamas. Mokesčių mokėtojai, suvokdami buhalterinės technikos teikiamas galimybes, veikiama didelės pagundos buhalterinėje dokumentacijoje suformuoti ne teisės aktų reikalaujamą, o savo naudai nukreiptą informaciją.

Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, kad apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas gali būti suprantamas kaip: 1) bet kokie sąmoningi, tikslingi veiksmai, pasireiškiantys buhalterinės informacijos formavimo procese; 2) šiais veiksmais siekiama iškreipti arba iškreipiami faktiniai ūkio subjekto veiklos rezultatai, būtini buhalterinės informacijos vartotojams ekonominiams sprendimams priimti, taip pat mokesčių tarnyboms nustatyti mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių apimtį bei įgyvendinti kitas savo funkcijas; 3) už šiuos veiksmus įstatymuose numatyta teisinė atsakomybė.

Praktikoje apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas dažniausiai būna nukreiptas į mokesčių vengimą, todėl šį pažeidimą nagrinėsime būtent pastarojo neigatyvaus socialinio reiškinio kontekste.

## 2. ADMINISTRACINĖS IR BAUDŽIAMOSIOS ATSAKOMYBĖS UŽ APGAULINGĄ BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMĄ SANTYKIO PROBLEMA

Minėta, kad už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą Lietuvos Respublikos teisės aktai numato ir administracinę, ir baudžiamąją atsakomybę, todėl aktualus šių dviejų atsakomybės rūšių santykio bei atribojimo klausimas. Bet kuri teisinė atsakomybės rūšis turi įgyvendinti tam tikrus tikslus savomis priemonėmis, todėl valstybėje turi būti sukurta lanksti ir veiksminga atskirų

atsakomybės rūšių sistema, leidžianti tinkamiausiu būdu reaguoti į neteisėtą ir visuomenei pavojingą elgesį.

Administracinę atsakomybę už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą numato galiojančio LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalys:

- apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas **siekiant nuslėpti arba nuslepiančiam nuo dešimties iki penkiasdešimties minimalių gyvenimo lygių dydžio sumos mokesčius**, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, užtraukia baudą **nuo dešimties tūkstančių iki dvidešimties tūkstančių litų**,
- apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas **siekiant nuslėpti arba nuslepiančiam daugiau kaip 50 minimalių gyvenimo lygių (MGL) dydžio sumos mokesčius**, kurie turėjo būti sumokėti pagal įstatymus už tikrinamąjį laikotarpį, užtraukia baudą **nuo dvidešimties tūkstančių iki keturiasdešimties tūkstančių litų** [5].

Baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą numatyta LR BK 222 straipsnio 1 dalyje:

„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**, baudžiamas **bauda arba areštu, arba laisvės atėmimu iki ketverių metų**“ [6].

Lyginant LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalyse bei LR BK 222 straipsnyje numatytas veikas reikia atkreipti dėmesį į itin svarbią aplinkybę. Nepaisant to, kad daugeliu sudėties elementų apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip administracinis teisės pažeidimas ir kaip nusikaltimas yra panašūs ir net tapatūs, tačiau šiuos du pažeidimus, kaip mokesčių vengimo būdus, lyginti problemiška, tai turi tam tikrų niuansų. Reikalas tas, kad LR ATPK ši sudėtis formuluojama išimtinai kaip mokesčių vengimo būdas, tuo tarpu LR BK 222 straipsnio 1 dalyje formuluotė tiesiogiai apie mokesčių vengimą nekalba. Tai reiškia, kad LR BK įtvirtinta apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtis apima platesnes nusikalstamas veikas, o mokesčių vengimo aspektas iš šios nusikaltimų sudėties išvedamas tik sistemiskai ją analizuojant, atsižvelgiant į šio nusikaltimo objektą ir susiklosčiusią praktiką, t. y. kokių tikslų siekiant šis nusikaltimas dažniausiai padaromas. Galima sakyti, kad esmė yra šių dviejų pažeidimų sudėčių subjektyviosios pusės loginės konstrukcijos: LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalyse kaip būtinas subjektyviosios pusės požymis numatomas tikslas išvengti mokesčių, tuo tarpu LR BK 222 straipsnio 1 dalies formuluotėje šio požymio nėra. Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, kaip administracinis teisės pažeidimas, gali būti vertinamas išimtinai kaip mokesčių vengimo būdas. Apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo, kaip nusikaltimo, taip griežtai apibrėžti negalima, nes jo formuluotė yra abstraktesnė, apima daugiau veikų (pvz., buhalterinės informacijos klatojimą siekiant suklaidinti vidaus informacijos vartotojus, kad būtų nuslėptas mate-

rialinių vertybių pasisavinimas arba iššvaistymas ir pan.). Tai reiškia, kad lyginti šias dvi teisinės atsakomybės rūšis yra prasmė tik tada, kai apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą suprantame kaip mokesčių vengimo būdą, nes už tyčines, kryptingas veikas, pasireiškiančias buhalterinės apskaitos srityje, tačiau nenukreiptas į mokesčių išvengimą, administracinė atsakomybė nenumatoma<sup>1</sup>.

Dar vienas svarbus akcentas, kurį būtina tinkamai išnagrinėti lyginant apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą kaip administracinę teisės pažeidimą ir kaip nusikaltimą – objektyviosios pusės formuluotė. Esmė ta, kad LR BK 222 straipsnio 1 dalyje numatytas būtinas objektyviosios pusės požymis – žalingi padariniai, kuriuos sukelia apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas – negalėjimas visiškai arba iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo arba įsipareigojimų dydžio arba struktūros. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog būtent šis požymis daro nagrinėjamo nusikaltimo sudėtį abstrakčią, nepriklausomą nuo subjektyviosios pusės, t. y. tikslų, kurių siekiama apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą. Būtina pabrėžti, kad nurodytas požymis turi ne tik teorinę reikšmę, lyginant šias dvi sudėtis, bet ir sukelia problemų nustatant administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, santykį.

Pateikta situacijos analizė suponuoja faktą, jog galiojančiame LR ATPK apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtis suformuluota taip, kad praktinėje plotmėje jis gali susikirsti su baudžiamuoju įstatymu ir kelti klausimą, kurią atsakomybės rūšį reikėtų taikyti.

Prisiminkime jau minėtas LR ATPK bei LR BK formuluotes ir atkreipkime dėmesį į tai, kad LR ATPK 173<sup>1</sup> 3 ir 5 dalyje bei LR BK 222 straipsnio 1 dalyje nustatytos apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtys suformuluotos kaip tapačios, o tai sukelia nedviprasmišką administracinės ir baudžiamosios atsakomybės konkurenciją. Aiškumo dėlei pakomentuosime šiuos teiginius plačiau, iliustruodami paprastu pavyzdžiu apie tradicinį pelno mokesčio vengimo pasinaudojant buhalterine apskaita mechanizmą.

Baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą kyla tada, kai atsiranda baudžiamajame įstatyme numatyti žalingi pavojingos veikos padariniai: negalėjimas visiškai arba iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo arba įsipareigojimų dydžio, struktūros. Turėkime omenyje tai, kad nagrinėjamos LR ATPK formuluotėse įtvirtintos konkrečios mokesčių, kuriuos siekiama nuslėpti, sumos, todėl neretai gali atsitikti taip, kad padarius jose numatytą veiką, savaime gali atsirasti baudžiamajame įstatyme numatyti žalingi padariniai. Šią situaciją patvirtina klasikinis pelno mokesčio vengimo pavyzdys: atsakingas įmonės darbuotojas, norėdamas nuslėpti įmonės gaunamas pajamas, nuo kurių pagal įstatymą skaičiuo-

jamas pelno mokestis, tam tikrą laiką teikia paslaugas arba pardavinėja prekes, tačiau savo veiklos neiformina dokumentuose ir taip „išveda“ minėtas pajamas iš apmokestinimo objekto ribų. Tai reiškia, kad šios operacijos įmonės buhalterinėje apskaitoje neparodomos, todėl į buhalterinės apskaitos dokumentus bus įtraukti neteisingi (nepilni) duomenys, o tai leis nuslėpti tam tikrą sumą mokesčių. Iš pirmo žvilgsnio ši veika, atrodo, atitiktų LR ATPK 173<sup>1</sup> 3 ir 5 dalyje aprašytos pažeidimo sudėties požymius, nes siekiant nuslėpti tam tikrą sumą mokesčių apgaulingai tvarkoma buhalterinė apskaita – į apskaitą neįtraukiamos visos ūkinės operacijos, kurios faktiškai buvo padarytos, neužpajamuojamos visos gautos pajamos ir automatiškai sumažinama mokėtina mokesčio suma. Ta pati veika tikriausiai atitiks ir baudžiamajame įstatyme nustatytus požymius, nes jeigu į apskaitą nebuvo įtrauktos visos faktiškai padarytos ūkinės operacijos ir už jas gautos pajamos, savaime atsiras baudžiamąją atsakomybę keliantys padariniai – negalėjimas visiškai arba iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dydžio arba struktūros, nes nebus galima nustatyti, kiek iš tiesų pajamų įmonė gavo, kiek ir kokių suteikė paslaugų ar pardavė prekių, kiek liko kam nors skolinga, kiek jai koks nors subjektas yra išiskolinęs ir pan. Štai jeigu įmonė apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą siekdama išvengti, pavyzdžiui, 50 minimalių gyvenimo lygių mokesčių, suma, kurios ji neįtrauks į apskaitą, bus keletą kartų didesnė. Šiuo pagrindu specialistas turės konstatuoti, kad minėtoje veikoje yra baudžiamajame įstatyme reikalaujamos pasekmės. Tai leistų traukti asmenį baudžiamojon atsakomybėn. Taigi išeitų, kad už tą pačią veiką asmuo gali būti patrauktas ir administracinėn, ir baudžiamojon atsakomybėn, todėl natūraliai kyla klausimas, kokią atsakomybės rūšį – administracinę ar baudžiamąją – tokiais atvejais reikėtų taikyti?

Reikia konstatuoti, kad panašių problemų kyla nagrinėjant ne tik šią, bet ir daugelį kitų administracinių teisės pažeidimų bei nusikaltimų sudėčių, nes jas sukelia administracinės ir baudžiamosios teisės normų nesuderinimas. Kaip teigia doc. dr. A. Abramavičius, „visų pirma, konstatuojant kai kurias tokio pobūdžio nusikaltimų sudėtis, nebūna atsižvelgta į tai, kad už tam tikrus pažeidimus šioje srityje jau yra numatyta administracinė atsakomybė LR ATPK. Visa tai lėmė tokių pačių normų nustatymą LR ATPK ir LR BK. Savaime suprantama, kyla klausimas: ar asmuo, padaręs tokią veiką, traukiamas administracinėn, ar baudžiamojon atsakomybėn“ [7, p. 11]? Iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad problemos tarsi nėra, nes į šį klausimą lyg ir atsako LR ATPK 9 straipsnio 2 dalies nuostata, jog administracinė atsakomybė už šiame kodekse numatytus teisės pažeidimus atsiranda, jeigu savo pobūdžiu šie pažeidimai pagal galiojančius įstatymus neužtraukia baudžiamosios atsakomybės. Taigi išeitų, kad tais atvejais, kai už analogiškas veikas numatyta ir administracinė, ir baudžiamoji atsakomybė, turėtų būti taikomos Baudžiamojo kodekso normos. „Tačiau vargu ar šią Administracinių teisės pažeidimų kodekso nuostatą galima vertinti vienareikšmiškai. Reikia turėti omeny, kad dar nuo Senovės Ro-

<sup>1</sup> Jeigu atsakomybe už tokias veikas nelaikysime LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 1 dalyje numatytos pažeidimo sudėties, nes manome, kad tokia abstrakti sudėtis gali būti taikoma tik aplaidiems arba smulkiems pažeidimams įvertinti, tačiau netinkama vertinti kryptingus į apgaulingumą nukreiptus veiksmus.

mos laikų teisėje vadovaujamasi principu, jog visi abejotini klausimai yra sprendžiami kaltinamojo naudai. Remiantis pateiktu principu galima teigti, kad tokiais atvejais, kada iškyla administracinės ir baudžiamosios atsakomybės santykio problema, prioritetas turėtų būti teikiamas administracinei atsakomybei“ [7, p. 11]. Be to, reikėtų atsižvelgti dar ir į tai, jog baudžiamoji sankcija yra „ultima ratio“, todėl prieš ją taikant turi būti išnaudotos visos kitos valstybės prievartos priemonės. Taigi galime konstatuoti, kad į šį klausimą iki galo lieka neatsakyta, o tai neginčijamai patvirtina, kad problema egzistuoja.

Žvelgiant iš pateiktos pozicijos reikėtų išsiaiškinti, kaip ši problema sprendžiama praktikoje ir kurios rūšies atsakomybei – administracinei ar baudžiamajai – teikiamas prioritetas. Reikia konstatuoti, kad praktinis administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą klausimo sprendimas visiškai sutampa su įstatymo raide, t. y. su jau minėto LR ATPK 9 straipsnio 2 dalimi – pirmiausia sprendžiamas baudžiamosios atsakomybės klausimas ir tik vėliau, nustačius, kad baudžiamojon atsakomybėn patraukti negalima, asmuo traukiamas administracinėn atsakomybėn. Kitaip tariant, vertinant buhalterinės apskaitos srityje pasireiškiančius neteisėtus veiksmus ir nustačius, jog asmens veikoje nėra baudžiamajame įstatyme reikalaujamų žalingų padarinių, sprendžiamas administracinės atsakomybės klausimas. Iš esmės tai savaime suprantama, nes atsakomybės priemonės turi būti proporcingos padaryto pažeidimo pavojingumui, todėl logiška, kad nesant nusikaltimo sudėties ta pati veika gali būti vertinama kaip administracinis teisės pažeidimas. Būtina pabrėžti ypač svarbų faktą: pareigūnai, įgalioti tirti ir nagrinėti administracinių teisės pažeidimų bylas dėl apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo pagal LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalis, praktikoje šių normų netaiko. Tai reiškia, kad, pavyzdžiui, nutraukus ikiteisminį tyrimą dėl apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo, tačiau nustačius esamus pažeidimus, asmenys administracinėn atsakomybėn traukiami ne pagal LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalis, o pagal to paties straipsnio 1 dalį, t. y. už apskaitos taisyklių pažeidimą. Pabrėšime, kad už pastarąjį pažeidimą galiojančiame LR ATPK numatyta bauda nuo 100 iki 200 litų. Būtina pasakyti, kad tokie atvejai neginčijamai leidžia teigti apie situacijos absurdiškumą. Tai, kad asmens padarytoje veikoje nėra nusikaltimo sudėties, savaime dar nereiškia, jog ta veika nėra pavojinga ir už ją galima jaustis nebaudžiamam. Visa tai patvirtina esant didelį atskirų atsakomybės priemonių atotrūkį, nes netaikant baudžiamosios atsakomybės asmuo administracine tvarka nubaudžiamas simboline bauda, neproporcinga pažeidimo pavojingumui, todėl tokios sankcijos auklėjamasis poveikis mažų mažiausiai abejotinas.

Pateikta situacija suponuoja klausimą: dėl kokių priežasčių LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalis netaikoma, o tais atvejais, kai veiksmai turėtų būti kvalifikuojami būtent kaip apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, pasinaudojama bendro pobūdžio norma, numatančia atsakomybę už apskaitos taisyklių pažeidi-

mą? Manytume, kad formuluojant atsakymą galima būtų daryti dvi prielaidas. Pirmą, minėtos normos netaikomos todėl, kad jų subjektyviosios pusės formuluotėje kaip būtinas požymis įvardytas tikslas išvengti konkrečios sumos mokesčių, kuri pagal visas taisykles būtina įrodinėti. Žinant, kad neretai į administracinės atsakomybės taikymą, lyginant su baudžiamąja atsakomybe, žiūrima atsainiai, neįrodinėjant šio tikslo pasirenkamas lengvesnis kelias. Antra prielaida kartu rodo ir akivaizdžią problemą: LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalyse numatytų sankcijų dydį. Už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, vadovaujantis minėtais LR ATPK straipsniais, asmuo gali būti nubaustas bauda nuo dešimties iki keturiasdešimties tūkstančių litų. Iš tiesų galima teigti, kad sankcijos griežtumu šis pažeidimas visiškai prilygsta kriminaliniam nusikaltimui. Štai LR BK 222 straipsnio numatyta sankcija bauda, areštas arba laisvės atėmimas iki keturių metų. Vadovaujantis LR BK 47 straipsniu maksimali bauda už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą gali būti iki 200 minimalių gyvenimo lygių (MGL) dydžio. Atliktos apklausos rezultatai parodė, jog baudžiamųjų bylų praktikoje už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą teismai dažniausiai skiria 5–8 tūkstančių litų dydžio bausdas. Įvertinę LR BK 55 straipsnio nuostatą, kad už apysunkį nusikaltimą, koks ir yra apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, pirmą kartą laisvės atėmimo bausmė neskiiriama. Turime konstatuoti, kad iš tiesų šio pažeidimo pagrindu gali vykti stipri administracinės ir baudžiamosios atsakomybės konkurencija. Be abejo, reikia nepamiršti ir baudžiamosios atsakomybės padarinio – teistumo. Manytume, kad teistumas yra subjektyviai vertinama kategorija, todėl vienam žmogui jis gali būti negatyvesnio pobūdžio už pinigines sankcijas, o kitam – priešingai. Akivaizdu, kad nagrinėjamu atveju administracinės ir baudžiamosios atsakomybės priemonės aiškiai prasilenkia tarpusavyje, nors siekia vieno tikslo. Tai patvirtina mintį, kad neretai LR ATPK ir LR BK normos mažų mažiausiai nedera tarpusavyje ir kartu kelia klausimą, ar minėtos LR ATPK normos ignoruojamos ne dėl to, kad nedrįstama bausti sankcijomis, didesnėmis už tas, kurios būtų pritaikytos asmenį patraukiant baudžiamojon atsakomybėn?

Apibendrinant galima pasakyti, kad administracinės ir baudžiamosios atsakomybės konkuravimas yra ydingas dalykas, nes atsakomybės už pažeidimus, kuriais vengiama mokesčių, sistema turėtų būti konsoliduota, darni, lanksti ir, svarbiausia – proporcinga. Tikslinga spręsti LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalių sudėčių korekcijos klausimą panaikinant tokias nuostatas kaip „siekiama išvengti arba išvengiant nuo 10 iki 50 (ar daugiau nei 50) minimalių gyvenimo lygių sumos mokesčių“, taip pat mažinant numatytų baudų (nuo 10 iki 20 bei nuo 20 iki 50 tūkstančių litų) dydžius. Tai leistų išvengti administracinių ir baudžiamųjų normų konkurencijos ir dispozicijos formuluočių, ir sankcijų dydžio atžvilgiu. Konkretūs baudų, kaip administracinių nuobaudų, dydžiai turėtų būti parenkami atlikus atskirus tyrimus. Tai nėra šio straipsnio dalykas, todėl šio klausimo plačiau nenagrinėsime.

### 3. APGAULINGO BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMO SUDĖTIES POREIKIS IR PERSPEKTYVOS NAUJAJAME LR ATPK

Minėta, kad darnios teisinės atsakomybės sistemos poreikis, taikomas už pažeidimus, padarytus vengiant mokesčių, yra akivaizdus. Šis aspektas yra aktualus šiandieninės Lietuvos teisinės realybės reiškiny, nes pateikti faktai leidžia teigti, jog tokios teisinės atsakomybės sistemos iki šiol nėra. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas pasisakė apie trijų rūšių atsakomybės už tokio pobūdžio pažeidimus taikymą: finansinės, administracinės ir baudžiamosios [8].

Iš tiesų atsakomybės už pažeidimus, susijusius su mokesčių vengimu, užuomazgos be LR ATPK bei LR BK glūdi ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – LR MAĮ). Iki 2004 m. balandžio 30 d. galiojusios šio įstatymo redakcijos 49 straipsnyje buvo nurodyti piktybiniai mokesčių įstatymų pažeidimai, iš kurių dauguma sudėčių buvo analogiškos LR ATPK ir LR BK numatytų pažeidimų sudėtimis [9]. Tai reiškė, kad už tokius pačius pažeidimus buvo numatyta tarsi trijų rūšių atsakomybė, tai savo ruožtu sukeldavo nemažai klausimų. Apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo, kaip ir kitų su mokesčių vengimu susijusių pažeidimų atžvilgiu, galima sakyti, naujasis LR MAĮ pateikė tam tikrų naujovių [10]. Šiame įstatyme konkrečios pažeidimų sudėtys nepateikiamos, abstrakčiai kalbama apie mokesčių įstatymų pažeidimus. Mokesčių įstatymų pažeidimu laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. LR MAĮ 139 straipsnio analizė leidžia teigti, kad užsimeinama tik apie vieną iš daugelio galimų apgaulingumo buhalterinėje apskaitoje aspektų – neteisingą mokesčio tarifo pritaikymą. Taigi galima teigti, jog žiūrint formaliai, atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą pagal LR MAĮ lyg ir nebeliko. Kita vertus, reikėtų įvertinti aplinkybę, kad apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą kartu pažeidžiami ir mokesčių įstatymai. Tai pagal minėtą įstatymą turėtų būti laikoma mokesčių įstatymų pažeidimais, už kuriuos numatomos vadinamosios finansinės sankcijos. Drąsiai teigti, kad už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą numatyta ir finansinė atsakomybė, negalime, nes tokios atsakomybės, kaip savarankiškos atsakomybės rūšies, statusas apskritai nėra aiškus ir pagrįstas. Profesoriaus A. Vaišvilos nuomone, galima skirti šias deliktinės teisinės atsakomybės rūšis: baudžiamąją, administracinę, civilinę, drausminę, materialiąją [11, p. 451]. Be to, reikėtų paminėti literatūroje randamą ir, mūsų nuomone, pagrįstą poziciją, jog atsakomybė, numatyta kituose įstatymuose ir pasireiškianti finansinio pobūdžio sankcijų taikymu, yra ne finansinė, o administracinė atsakomybė [12, p. 70]. Kaip teigia doc. dr. S. Šedbaras, pagal LR ATPK baudžiamai fiziniai asmenys, o pagal LR MAĮ – juridiniai asmenys, tačiau tai yra ta pati administracinė atsakomybė [13, p. 159–160]. Galima daryti prielaidą, kad tokia situacija suponuoja fakto, kad galiojantis LR ATPK nenumato galimybės traukti atsakomybės juridinius asmenis, todėl tai numatyta kituose įstatymuose.

Išgaliojus LR ATPK projektui [14] ši padėtis pasikeis, todėl vargu ar tikslinga tokias pažeidimų sudėtis išbarsyti po daugelį teisės aktų, nes tai galima padaryti susistemintuose kodeksuose – LR ATPK ir LR BK, atsižvelgiant į pavojingumą visuomenei.

Reikia pabrėžti dar vieną aspektą: pagal galiojančio ATPK 225<sup>3</sup> ir 246<sup>1</sup> straipsnius teisę nagrinėti administracinių teisės pažeidimų bylas ir skirti nuobaudas už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą turi Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMĮ) bei FNTT pareigūnai. Atkreiptinas dėmesys, jog pagal LR MAĮ veikia tik VMĮ pareigūnai, tuo tarpu FNTT mokesčių administravimo funkcijų nevykdo, todėl akivaizdu, kad šios tarnybos pareigūnai negali veikti pagal LR MAĮ ir jų veiklos minėtas įstatymas nereglamentuoja. Konkretų pažeidimų, susijusių su mokesčių vengimu, sudėtys turėtų būti įtvirtintos tik LR ATPK, o administracinė prievarta už šiuos pažeidimus turėtų būti taikoma tik pagal būsimąjo Administracinio procesinio kodekso nustatytas bendras taisykles. Atsižvelgiant į išdėstytą ir į bendros nuobaudų ir jų taikymo tvarkos sistemos būtinumą teigti, jog administracinė atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą turi būti numatyta būtent LR ATPK, o ne kituose įstatymuose.

Nagrinėjamos situacijos plotmėje gali kilti dar vienas klausimas – ar tikrai reikalinga apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtis LR ATPK, galbūt pakanka, kad ji jau numatyta LR BK? Atsakant į šį klausimą reikėtų atkreipti dėmesį į LR BK 222 straipsnio formuluotę. Kitaip tariant, gvildenant apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėties naujajame LR ATPK poreikio klausimą, būtina turėti omenyje baudžiamąjį nusizengimo institutą. Reikalas tas, kad, priešingai nei daugelio kitų nusikalstamų veikų, apgaulingo buhalterinės apskaitos atveju nenumatyta baudžiamąjį nusizengimo sudėtis, taip nenumatant atsakomybės skirstymo atsižvelgiant į veikos pavojingumo galimybes. Tai reiškia, jog bet kokie neteisėti veiksmai, pasireiškiantys buhalterinės apskaitos srityje, turi būti vertinami arba kaip nusikaltimas, arba kaip mažareikšmis pažeidimas, niekuo nesiskiriantis nuo, pavyzdžiui, dėl aplaidumo įveltų keleto klaidų. Tokia padėtis suponuoja didelį neteisėtų veiksmų vertinimo atotrūkį atskirų atsakomybės rūšių požiūriu. Mūsų nuomone, tai yra gana svarus argumentas, pagrindžiantis apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėties poreikį LR ATPK.

Kaip žinome, galiojančiame LR ATPK ši sudėtis numatyta, tiesa, su tam tikrais netikslumais, kurie užkerta kelią veiksmingai ją taikyti praktikoje. Kyla klausimas, koks apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėties likimas naujajame LR ATPK? Pažvelgę į jau minėtą LR ATPK projektą pamatysime, kad iš dalies atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą nėra naikinama. Štai projekto 188 straipsnyje numatoma atsakomybė už buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimą yra viską apimančio pobūdžio, dispozicija formuluojama abstrakčiai ir apima visą senojo LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnį, t. y. ir apskaitos taisyklių pažeidimą, ir apgaulingą bei aplaidų apskaitos tvar-

kymą. Tam tikra prasme turime sutikti, kad mokesinės srities specifiskumas, dinamiškumas ir tokių pažeidimų blanketiskumas reikalauja abstraktesnių formuluočių, bet ar visada jos teisingai suderinamos su administracinės atsakomybės paskirtimi? Atrodytų, jog pateiktas projekto straipsnis yra humaniškesnis, labiau orientuotas į teisingumą ir administracinės atsakomybės prigimtį, jos atskyrimą nuo baudžiamosios kilmės sankcijų, nes už apgaulingą apskaitos tvarkymą asmuo galės būti nubaustas maksimaliai ne keturiasdešimties, kaip tai numato galiojančio LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 5 dalis, o dviejų tūkstančių litų bauda. Iš tiesų, jeigu padaryta veika, kuri neužtraukia baudžiamosios atsakomybės, nesuprantamas baudimas sankcijomis, griežtumu prilygstančiomis kriminalinėms bausmėms. Pažvelkime ir į kitą dalyko aspektą – LR ATPK projektas tyčinius ir neat-sargius pažeidimus sujungia į vieną grupę, parinkdamas sankciją nuo tūkstančio iki dviejų tūkstančių litų. Manytume, kad nagrinėjamoje situacijoje toks siūlymas vertintinas kaip ydingas, nes sukelia tam tikrų neaiškumų. Išėitų, jog asmuo, padaręs keletą nereikšmingų smulkių pažeidimų, pagal galiojantį LR ATPK bus nubaustas nuo šimto iki dviejų šimtų litų bauda (t. y. pagal 173<sup>1</sup> str. 1 d.), tuo tarpu pagal projektą už tą patį pažeidimą asmuo bus nubaustas nuo tūkstančio iki dviejų tūkstančių litų bauda, tai yra lygiai taip pat kaip tas, kuris, piktybiškai vengdamas mokesčių, sąmoningai apgaulingai vedė buhalterinę apskaitą, tačiau jo veikoje nebuvo pasekmių, užtraukiančių baudžiamąją atsakomybę. Kaip matome, tokia situacija kelia abejonių apie projekte numatomų sankcijų proporcingumą ir humaniškumą. Atsižvelgiant į nagrinėjamos srities pažeidimų ypatumus reikėtų įvertinti tai, jog negalima suformuluoti viską apimančios sudėties, kurioje būtų numatyta teisingai sankcijas skirstanti sistema. Minėtas projekto 188 straipsnis sumažinus sankcijas galėtų būti taikomas aplaidiems buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimo atvejams, taip pat smulkiems pažeidimams, kuriuose nebūtų įžvelgta tyčios išvengti mokesčių. Už apgaulingumą šioje srityje turėtų būti nustatomos griežtesnės poveikio priemonės, todėl manytume, kad už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą turi būti numatyta dviejų pakopų atsakomybės sistema, o šio pažeidimo sudėtys, įtvirtintos LR ATPK ir LR BK, turi būti suderintos tarpusavyje, turi būti aiškūs šių veikų atribojimo kriterijai ir sutvarkyta sankcijų sistema, atsižvelgiant į kiekvienos atsakomybės esmę ir paskirtį.

## IŠVADOS

1. Lietuvoje nėra aiškios ir darnios teisinės atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą sistemos, o tai kelia problemų praktikoje kvalifikuojant tokių pažeidimų ir nusikaltimų sudėtis.

2. Galiojančios redakcijos LR ATPK 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalies formuluotės yra ydingos, nes suponuoja nereikalingą administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už tapačias veikas konkurenciją, papildomai atitraukia specialistų dėmesį teisės aiškinimo klausimų sprendimams.

3. LR ATPK projekto 188 straipsnyje siūloma bendro pobūdžio abstrakti nusižengimo sudėtis dėl buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimo yra neracionali ir nepagrįsta, nes apima ir aplaidžius, ir tyčinius šios srities pažeidimus, o tai neleidžia parinkti proporcingų sankcijų ir tinkamai jų skirstyti atsižvelgiant į veikos pavojingumo laipsnį.

4. Naujajame LR ATPK būtina įtvirtinti apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimo sudėtį, atsisakant dabar galiojančių 173<sup>1</sup> straipsnio 3 ir 5 dalyse formulavimų trūkumų ir išdėstant ją taip: „Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas, siekiant išvengti arba išvengiant mokesčių, užtraukia baudą fiziniam asmeniui nuo „x“ iki „y“ litų, juridiniam asmeniui – nuo „q“ iki „z“ litų“.

## LITERATŪRA

1. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas//Valstybės žinios, 2001, Nr. 99-3515.
2. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. Internetinė versija, <http://www.lkz.lt/startas.htm>
3. Ларичев В. В., Решетняк Н. С. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. – Москва: „Юр-инфор“, 1998.
4. Тупанческий Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве. – Москва: „Закон и право“, 2001.
5. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodeksas//Valstybės žinios, 1985, Nr. 1-1.
6. Lietuvos Respublikos baudžiamasis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 89-2741.
7. Abramavičius A. Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos. Jurisprudencija: mokslo darbai. – Vilnius, 1998. Nr. 10(2).
8. 1997 m. liepos 10 d. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 55 straipsnio 2 dalies 1 punkto, 36 straipsnio 4 dalies 1, 2 punktų ir 58 straipsnio 3 dalies atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ //Valstybės žinios, 1997, Nr. 31-770.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 1995, Nr. 61-1525.
10. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
11. Vaišvila A. Teisės teorija. – Vilnius: Justitia, 2004.
12. Мудрых В. В. Ответственность за нарушение налогового законодательства. – Москва, 2001.
13. Šedbaras S. Administracinė atsakomybė. – Vilnius: Justitia, 2005.
14. Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso projektas. <http://www.lrs.lt>.

## THE FRAUDULENT MANAGEMENT OF FINANCE ACCOUNTING AS THE MEAN OF TAX EVASION: ADMINISTRATIVE AND CRIMINAL RESPONSIBILITY

Gytis Kuncevičius \*

Mykolas Romeris University

### Summary

The fraudulent management of finance accounting is one of the most common means of tax evasion. The legal acts of Lithuania lay criminal and administrative responsibility for this infringement. However the legal acts are not harmonized with each other, there is no clear division between different kinds of responsibility. In order to avoid the consequences of gaps of the laws, there is a need to pay reasonable attention to the issues concerning the administrative and criminal responsibility for the infringements of tax evasion. There is a need to form logical and harmonized system of means of responsibility which could help to react to the threats to state's and societies and every person's financial interests on time. The criminal and administrative responsibilities are not harmonized with each other and therefore some problems occur. One of the problems is that the dispositions of parts 3 and 5 of article 173<sup>1</sup> of Code of Infringements of Administrative Law of Republic of Lithuania (CIAL) establish the situation where the scope of administrative infringement collides with scope of criminal act creating the competition between administrative and criminal responsibility. That means that the analogical infringement could fall under either administrative or criminal responsibility. In order to harmonize criminal and administrative norms in this field, there is need to remove the indication of exact amounts of money which offenders are trying to avoid from the dispositions of parts 3 and 5 of article 173<sup>1</sup> of CIAL.

There is also need to remove disproportion between criminal and administrative sanctions. The draft CIAL does not provide the constitution of the fraudulent management of finance accounting at all. The article 188 of draft CIAL provides only general constitution of this infringement, where the responsibility for the infringement of finance accounting legal acts is provided. Such a proposal is not rational because intentional and negligent infringements are joined into one group. Such a constitution will not allow choosing proper sanction for different gravity infringements. We suggest that the constitution as it is in draft CIAL could be used for reckless and minor infringements and the fraudulent management of finance accounting should be punished more strictly. Therefore there is need to embed the constitution of the fraudulent management of finance accounting in the draft CIAL and to harmonize it with the article 222 of Criminal Code of Lithuania. We suggest that the constitution of the fraudulent management of finance accounting could be formulated as follows: "the fraudulent management of finance accounting in order to avoid or avoiding taxes is punished with the fine from x to y Litas to natural persons and from q to z Litas to legal persons."

**Keywords:** the fraudulent management of finance accounting, tax evasion, administrative responsibility, criminal responsibility.

---

\* Lecturer of Administrative Law and Procedure Department of Law Faculty of Mykolas Romeris University.