

## APGAULĖ IR PADARINIAI KAIP APGAULINGOS BUHALTERINĖS APSKAITOS POŽYMIAI

**Liutauras Lukošius**

Lietuvos socialinių mokslų centro Teisės institutas  
Mykolas Romeris universiteto Teisės mokyklos  
Baudžiamosios teisės ir proceso institutas  
Elektroninis paštas: liutauras.lukosius@gmail.com

Pateikta 2021 m. balandžio 12 d., parengta spaudai 2021 m. birželio 1 d.

DOI: 10.13165/JUR-21-28-1-11

**Santrauka.** Straipsnyje analizuojami baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą probleminiai aspektai. Autorius nagrinėja apgaulės ir nusikalstamų padarinių santykį, atskleidžia baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymą atribojimo nesuderinamumą. Analizuojamos apgaulės buhalterinėje apskaitoje formos, ryšys su nusikalstamais padariniais ir vertinimas. Remiantis Lietuvos teismų praktika, apibendrinami vertinamieji apgaulingos buhalterinės apskaitos padarinių kriterijai. Straipsnyje analizuojama buhalterinės apskaitos klaidos sąvoka ir jos įtaka vertinant buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimus, taip pat skirtumą nuo apgaulės buhalterinėje apskaitoje.

**Reikšminiai žodžiai:** apgaulinga apskaita, apgaulė buhalterinėje apskaitoje, buhalterinės apskaitos klaida, apgaulingos buhalterinės apskaitos padariniai.

### Įvadas

Šiuolaikinėje rinkos ekonomikoje buhalterinė apskaita yra itin reikšminga. Tai savotiška *pirminė ląstelė*, leidžianti siekti identifikuoti ekonominių santykių dalyvių

veiklą ir veiklos išraišką piniginiiais vienetais, kurių dalis yra valstybės nustatyta prievolė – mokesčiai. Sąžiningas buhalterinės apskaitos vedimas yra reikšminga tinkamo ekonominio valstybės vystymosi prielaida, kadangi valstybės piniginiai fondai (biudžetas) yra planuojami į ateitį pagal atskiras finansuotinos veiklos sritis. Buhalterinė apskaita – tai ne tik formali apmokestinamų ir neapmokestinamų sandorių registravimo, grupavimo sistema, tai informacijos šaltinis, kurio apibendrinimai, finansinės ataskaitos, yra reikšmingi duomenys (informacija) valstybės institucijoms ir finansų sektoriui: bankams, kredito unijoms, draudimo bendrovėms, rizikos kapitalo fondams ir pan. Tinkamos buhalterinės apskaitos pagrindu sudarytos finansinės atskaitomybės duomenys *a priori* laikomi teisingais, todėl buhalterinės apskaitos pažeidimams, o galbūt apgaulė, turi būti kruopščiai įvertinti ir tik tada sprendžiama, ar gali kilti, ir jeigu taip, tai kokia teisinė atsakomybė.

Lietuvoje yra numatyta atsakomybė tiek už aplaidų, tiek už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą. Atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą numatyta Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekse (ANK)<sup>1</sup> ir Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse (BK)<sup>2</sup>. Tinkamas apgaulės požymio suvokimas svarbus atribojant atsakomybę už apskaitos taisyklių pažeidimus, jis leidžia skirti apgaulingą apskaitos tvarkymą nuo aplaidumo ar apskaitos klaidos. Padarinių požymis yra esminis atribojant nusikalstamą apgaulingą apskaitos tvarkymą nuo administracinio nusižengimo.

Lietuvos teisės moksle daug dėmesio skiriama apgaulės suvokimui analizuojant baudžiamąją atsakomybę už sukčiavimą (BK 182 straipsnis), taip pat atribojant civilinį deliktą nuo nusikalstamos veikos<sup>3</sup>, tačiau stinga mokslo darbų, kurie nagrinėtų apgaulės specifiką apgaulingos buhalterinės apskaitos kontekste.

- 1 „Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo tvarkos įstatymas. Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodeksas“, TAR, žiūrėta 2021 m. kovo 30 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/4ebe66c0262311e5bf92d6af3f6a2e8b/asr>, 205 straipsnio 5 dalis: „Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti arba nuslepiant nuo dešimt iki penkiasdešimt bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus“, 205 straipsnio 6 dalis: „Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas siekiant nuslėpti arba nuslepiant daugiau kaip penkiasdešimt bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti pagal įstatymus“.
- 2 „Lietuvos Respublikos Baudžiamojo kodekso patvirtinimo ir įsigaliojimo įstatymas“, TAR, žiūrėta 2021 m. kovo 30 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.111555>, 222 straipsnio 1 dalis: „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.“
- 3 Žr., pvz.: Vytautas Piesliakas, „Nusikalstamų veikų atribojimo nuo civilinės teisės pažeidimų problemos Lietuvos teisėje ir teismų praktikos pavyzdžiai“, *Justitia* 2 (2005): 2–12; Albertas Čaplinskas, Antanas Dapšys ir Jonas Misiūnas, „Baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo teorinės problemos“, *Teisės problemos* 4, 46 (2004): 44–80; Darius Pranka, „Nusikalstamos veikos ir civilinės teisės pažeidimo atribojimo koncepcija Lietuvos baudžiamojoje teisėje“ (daktaro disertacija, Mykolo Romerio universitetas, 2012), žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://repository.mruni.eu/handle/007/15968>; Oleg Fedosiuk, „Baudžiamosios ir civilinės atsakomybės takoskyra turtinių prie-

Teisinėje literatūroje baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą apskaitos tvarkymą nagrinėjo R. Kaziliūnaitė<sup>4</sup>, M. Greičius<sup>5</sup>, A. Gutauskas<sup>6</sup>, G. Kuncevičius<sup>7</sup>, O. Fedosiuk<sup>8</sup>, A. Dambrauskienė<sup>9</sup>, tačiau tik dalyje darbų analizuotas baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą atribojimas.

Šio straipsnio tikslas – įvertinti nacionalinio BK 222 straipsnyje įtvirtintą apgaulės požymio ir nusikalstamų padarinių santykį, atskleisti apgaulės ir klaidos buhalterinėje apskaitos skirtumą, išgryninti administracinės ir baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą atribojimo (ne)galimumą.

## 1. Apgaulė ir klaida buhalterinėje apskaitoje

### 1.1. Apgaulė buhalterinėje apskaitoje

Apgaulės požymiai buhalterinėje apskaitoje, palyginti su kitomis baudžiamojo įstatymo sritimis, kuriose išskiriamas apgaulės požymis, pavyzdžiui, turtiniuose nusikaltimuose, turi tam tikrų ypatumų. Aptikti apgaulę buhalterinėje apskaitoje nėra paprasta, ji nėra *a priori* akivaizdi, todėl neretai be teisėsaugos ar mokesčių administratoriaus pagalbos neįmanoma išsiaiškinti ir nustatyti kitą, ne buhalterinėje apskaitoje užfiksuotą informaciją apie ekonominius procesus ir jų rezultatus.

---

volių išvengimo byloje“, *Jurisprudencija* 7, 85 (2006): 70–76, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/2849>; Darius Pranka, „Apgaulės samprata ir reikšmė atribojant sukčiavimą ir civilinės teisės pažeidimą“, *Socialinių mokslų studijos* 4, 2 (2012): 663–683, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://repository.mruni.eu/handle/007/10946>.

- 4 Rūta Kaziliūnaitė, „Baudžiamąją atsakomybę užtraukiančių savanaudiškų veiklos aspektų įtaka iš šios veikos gaunamo turto statusui“, *Socialinių mokslų studijos* 5, 1 (2003): 347–365, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2013~1367189159279/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>.
- 5 Mindaugas Greičius, „Nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko samprata bei reikšmė kvalifikacijai“, *Jurisprudencija* 45, 37 (2003): 123–124, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3367>.
- 6 Aurelijus Gutauskas, „Baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą apskaitos tvarkymą ypatumai“, iš *Ketvirtis amžiaus tiriant ir reformuojant Lietuvos teisinę sistemą: Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys*, Lina Bieliūnienė ir kt. (Vilnius: Akademinei leidyba, 2016), 327–341, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://teise.org/wp-content/uploads/2017/01/Ketvirtis-amziaus-rinkinys.pdf>.
- 7 Gytis Kuncevičius, „Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė“, *Jurisprudencija* 1, 91 (2007): 51–58, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/2774>.
- 8 Oleg Fedosiuk, „Mokesčių slėpimas kaip nusikalstama veika: sisteminė normų analizė ir aktualūs taikymo klausimai“ *Teisės apžvalga* 2 (2017): 58–76, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://www.vdu.lt/cris/handle/20.500.12259/35282>.
- 9 Aušra Dambrauskienė, „Ultima ratio principo įgyvendinimas kriminalizuojant veikas Lietuvos Respublikos baudžiamajame kodekse“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017), žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://epublications.vu.lt/object/elaba:24866994/>.

Siekiant atskleisti *apgaulės* buhalterinėje apskaitoje ypatumus, tikslinga aptarti esminius reikalavimus, keliamus buhalterinei apskaitai. Pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis buhalterinę apskaitą, yra Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas<sup>10</sup> (BAĮ). Šis įstatymas – ne vienintelis, reglamentuojantis buhalterinę apskaitą. Atskiri įstatymai, poįstatyminiai teisės aktai nustato ir detalizuoja buhalterinės apskaitos vedimo taisykles pagal subjektus, ūkinės veiklos sritį ir kt.<sup>11</sup> BAĮ buhalterinę apskaitą apibūdina kaip ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistemą, skirtą informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui (finansinės ataskaitos) sudaryti<sup>12</sup>. Ūkio subjektai apskaitą privalo tvarkyti taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku bei išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams<sup>13</sup>. Tai esminiai reikalavimai, keliami asmenims, organizuojantiems ir tvarkantiems buhalterinę apskaitą. Kitaip tariant, buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma tinkamai, laikantis įstatymų, poįstatyminių teisės aktų reikalavimų, apskaitoje privalo būti fiksuojama tik objektyvi informacija, kurią būtų galima palyginti su kitų asmenų turima informacija buhalterinėje apskaitoje arba lyginti skirtingų laikotarpių to paties asmens finansinius rodiklius.

Buhalterinę apskaitą reglamentuojantys teisės aktai asmeniui, turinčiam pareigą organizuoti ir tvarkyti buhalterinę apskaitą, imperatyviai nurodo pareigų laikymąsi, kai pareiga įstatymo normose formuluojama žodžiais „privaloma“ ar „turi būti“. BAĮ 6 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad į apskaitą *privaloma* įtraukti visas ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu, o finansinės ataskaitos *turi būti* sudaromos taip, kad tikrai ir teisingai parodytų įmonės turtą, nuosavą kapitalą, įsi-

10 „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *Valstybės žinios*, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154657/asr>.

11 Žr., pvz., „Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas“, *TAR*, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>, reglamentuoja bendrųjų apskaitos principų taikymą įmonėms sudarant finansines ataskaitas (5 straipsnis). Audito, apskaitos, turto vertinimo ir nemokumo valdymo tarnyboje prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rengiami ir priimami Verslo apskaitos standartai (VAS), kuriais tvarkydami buhalterinę apskaitą turi vadovautis ribotos civilinės atsakomybės juridiniai asmenys, savo veikla siekiantys pelno. Tarnyba rengia VAS įgyvendinant Europos Sąjungos direktyvos, reglamentuojančios finansinių ataskaitų ir konsoliduotųjų finansinių ataskaitų (finansinės ataskaitos) sudarymą, taip pat perkeltiant Europos Sąjungos direktyvų, reglamentuojančių finansinių ataskaitų sudarymą, nuostatas į VAS (VAS rengiami remiantis tarptautinių finansinės atskaitomybės standartais (TFAS), kurie yra patvirtinami Europos Komisijos reglamentais. „Verslo apskaitos standartų rengimo principai“ 3 p. Viešosios įstaigos Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus 2009 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VAS-2, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <http://www.bankrotode.lt/assets/Veiklos-sritys/Apskaita/VAS/Priimti-standartai/VAS-rengimo-principai-patvirtinti2009-05-05.pdf>, taip pat „Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklės“, *Valstybės žinios*, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.205455/asr>.

12 „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *supra note*, 10: 2 straipsnio 4 dalis.

13 *Ibid*, 4 straipsnis.

pareigojimus, pajamas, sąnaudas ir pinigų srautus, jeigu įmonė sudaro pinigų srautų ataskaitą, kaip nurodyta Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo<sup>14</sup> (ĮFAĮ) 5 straipsnio 1 dalyje. Asmuo dėl įstatymo ar poįstatyminio teisės akto imperatyvių normų, susijusių su svarbiausiais buhalterinės apskaitos rodikliais, neturi alternatyvų elgtis kitaip. Kita vertus, apskaitoje registruojamas ūkinės operacijos galima suprasti dvejopai. Pirma, įvykdytos ūkinės operacijos gali būti vertinamos teisiniu požiūriu, ir antra, įvykdytos ūkinės operacijos gali būti vertinamos ekonominiu požiūriu, t. y. pagal jų poveikį įmonės finansinei būklei ir veiklos rezultatams, kurie pateikiami finansinėse ataskaitose. ĮFAĮ 15 straipsnis įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą apskaitoje ir nurodo, jog ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą registruojami pagal jų turinį ir ekonominę prasmę, o ne tik pagal jų juridinę formą.

Analizuojant BAĮ įtvirtintą buhalterinės apskaitos sąvoką, manytina, reikia išskirti du esminius elementus: **pirma**, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių registravimą, grupavimą ir apibendrinimą, **antra**, šios apibendrintos informacijos panaudojimą finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti. Neregistruojant ar klaidingai registruojant ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, finansinių ataskaitų rinkinys nebus teisingas, kartu informacija, reikalinga ūkio subjekto ekonominiams sprendimams priimti, nebus tinkama.

Apgaulė buhalterinėje apskaitoje gali pasireikšti dviem aspektais: (1) nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, nors teisės aktai reikalauja tai atlikti, ir (2) melagingos informacijos fiksavimu buhalterinėje apskaitoje.

Pirmuoju atveju, vertinant ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių nefiksavimą buhalterinėje apskaitoje, svarbus yra laiko aspektas. BAĮ 12 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, kurie surašomi ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio metu arba jiems pasibaigus ar įvykus. Išimtis numatyta to paties straipsnio antroje dalyje, nustatant, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai, kurie negali būti pagrįsti apskaitos dokumentais, pagrindžiami su jais susijusių ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių apskaitos dokumentais ir (arba) surašant buhalterinę pažymą. ĮFAĮ 11 straipsnyje įtvirtintas bendrasis apskaitos kaupimo principas, nurodantis, kad ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai į įmonės apskaitą registruojami tada, kai jie įvyksta, ir pateikiami tų ataskaitinių laikotarpių finansinėse ataskaitose, neatsižvelgiant į pinigų gavimą arba išmokėjimą. Pagal kaupimo principą pajamos registruojamos tada, kai jos uždirbamos, o sąnaudos – tada, kai jos patiriamos. Nefiksavus ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio apskaitos dokumente, tai nebus fiksuota ir apskaitos registre, galiausiai ši informacija nebus panaudota ir finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti<sup>15</sup>.

14 „Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas“, *Valstybės žinios*, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.154658/asr>.

15 „Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas“, *supra note*, 14: 20 straipsnis. Finansų ataskaitų rinkinį sudaro dvi pagrindinės finansinės ataskaitos – balanso ir pelno (nuostolių).

Antruojų atveju, apgaulingos buhalterinės apskaitos vedimas gali pasireikšti melagingos informacijos fiksavimu pirminiuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, apskaitos registruose ir finansinėse ataskaitose<sup>16</sup>. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog neteisingos (melagingos) informacijos fiksavimas galimas aukščiau išvardytuose dokumentuose todėl, kad duomenys apie ūkinius įvykius ir ūkines operacijas atskiruose buhalterinės apskaitos dokumentuose gali būti fiksuojami skirtingu laiku. Galimi atvejai, kai pirminiai apskaitos dokumentai, apskaitos registrai gali būti teisingi, tačiau dėl tam tikrų nusikalstamų motyvų finansinės ataskaitos sudaromos apgaulingai, siekiant iškreipti tikruosius ūkio subjekto ekonominius rodiklius. Melagingos

---

Priklausomai nuo įmonės dydžio keliami skirtingi reikalavimai finansinių ataskaitų rinkinio sudėčiai, pavyzdžiui, pagal šio įstatymo 20 straipsnio 3 dalį vidutinėms ir didelėms įmonėms, be balanso ir pelno (nuostolių) ataskaitos, būtina sudaryti pinigų srautų, nuosavo kapitalo pokyčių ataskaitas, taip pat pateikti aiškinamąjį raštą.

- 16 Tai patvirtina ir kasacinio teismo praktika, nors dėl nusikaltimo numatyto BK 222 straipsnio dalyko kasacinio teismo praktika keitėsi. LAT 2005 m. gruodžio 29 d. teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose apibendrinimo apžvalgoje (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2005 m. gruodžio 29 d. Teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose apibendrinimo apžvalga Nr. 55. Teismų praktika. 2005, 24) nurodoma, kad „aptariamuose BK straipsniuose numatytų nusikaltimų dalykas yra apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai. Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnio 5 dalyje buhalterinė apskaita apibrėžta kaip ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti. Iš šių įstatymo nuostatų ir apskritai įstatymo sisteminės analizės kyla išvada, kad finansinė atskaitomybė yra už buhalterinės apskaitos sistemos ribų ir nėra BK 222 ir 223 straipsniuose numatytų nusikalstamų veikų dalykas.“ Doktrinoje buvo pritariama (Greičius, *supra note*, 5) tokiai LAT pozicijai, kartu atkreipiant dėmesį į tai, kad „nevertinant Buhalterinės apskaitos įstatyme suformuluotos buhalterinės apskaitos sampratos tinkamumo ir nepaisant to, kad finansinė atskaitomybė nėra nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalykas, šis dokumentas, net ir esant tokiai buhalterinės apskaitos reglamentacijai, vis dėlto svarbus nusikalstamo buhalterinės apskaitos įrodinėjimo procese, nes lygindami apskaitos dokumentus bei registrus su finansinės atskaitomybės dokumentais tam tikrais atvejais galime spręsti apie nusikalstamo buhalterinės apskaitos dalyko buvimą.“ LAT pozicija keitėsi po to, kai kasacine tvarka buvo nagrinėjama BK 222 straipsnio taikymui reikšminga baudžiamoji byla dėl organizuotos grupės narių sukurto apgaulės mechanizmo, siekiant išgryninti pinigines lėšas už nebūtas ūkines operacijas, o po to užfiksuoti visas suklasztotas operacijas finansinėje atskaitomybėje. Šioje baudžiamajoje byloje, be kita ko, buvo analizuota ir apgaulingos buhalterinės apskaitos dalyko samprata ne tik per BAJ įtvirtintą buhalterinės apskaitos sąvoką, bet kartu atsižvelgiant į finansinės atskaitomybės sudarymo mechanizmą ir jos tikslus. Baudžiamajoje byloje buvo vertintas 2000–2004 m. įmonių ūkinių finansinių metų laikotarpis ir konstatuota, kad už minėtą laikotarpį finansinėje atskaitomybėje buvo neteisingai užfiksuotas bendrovių turtas, nuosavas kapitalas, įsipareigojimai ir sąnaudos. Teismas atkreipė dėmesį, kad šioje baudžiamajoje byloje yra reikšminga ne paskutinė atlikta buhalterinė operacija, o visi įmonių finansiniai rodikliai per kalendorinius finansinius metus. Šios baudžiamosios bylos kontekste buvo vertinami ne tik pirminiai dokumentai, registrai, bet ir visa įmonių finansinė atskaitomybė, pripažįstant pirminius apskaitos dokumentus, buhalterinės apskaitos registrus ir finansinės atskaitomybės dokumentus nusikalstamos buhalterinės apskaitos dalykais („Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2016 m. kovo 3 d. nutartis baudžiamajoje byloje Nr. 2K-7-29-942/2016“. Teismų praktika, 2016, 45, 244–316). Dėl pasikeitusios nusikalstamos buhalterinės apskaitos dalyko sampratos pritariama ir doktrinoje, pavyzdžiui, Gutauskas, *supra note*, 6.

manipuliacijos buhalterinės apskaitos informacija sudarant finansinę atskaitomybę yra apgaulingos apskaitos tvarkymo pasekmė<sup>17</sup>.

Abiem nurodytais atvejais apgaulė buhalterinėje apskaitoje turi būti suprantama kaip sąmoningas bendrųjų ir specialiųjų teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinės apskaitos tvarkymą, imperatyvių normų pažeidimas, siekiant iškreipti svarbiausius asmens ekonominius rodiklius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu (BAĮ 6 straipsnio 2 dalis).

## 1.2. Klaida buhalterinėje apskaitoje

Buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimų gali atsirasti ne tik dėl apgaulės, bet ir dėl intelektinių ar techninių klaidų. Buhalterinėje apskaitoje techninėmis galima laikyti aritmetines klaidas, buhalterinių sąskaitų supainiojimą, sąskaitoje esančios informacijos nepastebėjimą ir panašius klaidas, susijusias su dėmesio trūkumu. Intelektinės klaidos susijusios su turimos informacijos klaidingu interpretavimu ar žinių trūkumu.

Buhalterinę apskaitą ir audito procedūras analizuojantys autoriai ieško būdų ir metodų, kaip atpažinti apgaulę finansinėse ataskaitose, atskirti ją nuo klaidos. R. Kanapickienė ir Ž. Grundienė, vertindamos apgaulių finansinėse ataskaitose nustatymo atvejus, nurodo, kad apskaitos teorijos literatūroje paprastai analizuojamos finansinės ataskaitos apgaulės, kurios traktuojamos kaip finansinių duomenų manipulavimas padidinat turtą, pardavimus ir pelną arba sumažinant įsipareigojimus, išlaidas ar nuostolius. Autorės teigia, kad dėl apgaulės kylanti pasekmė – tai apgaulingas duomenų pateikimas, o audito požiūriu daugiau akcentuojamas tyčinis neteisingas finansinių duomenų pateikimas ar nepateikimas, norint išvengti mokėti mokesčių ir apgauti finansinių duomenų naudotojus<sup>18</sup>.

D. Razinienė ir G. Juškaitė nurodo, kad pagrindinis skirtumas tarp klaidos ir apgaulės yra veiksmas – tyčinis ar netyčinis. Apgaulė atliekama specialiai, siekiant savanaudiškų tikslų<sup>19</sup>. Tyrimai, kuriais siekiama nustatyti metodus ir būdus dėl klaidų ir

17 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. birželio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-144-788/2017“. Teismų praktika, 2017, 47, 499–519. Kaip galima manipuluoti finansinės atskaitomybės duomenimis nurodė teismo apklausta specialistė „perrašant iš paskolos į finansinį turtą, bendra turto suma nesikeičia, tačiau visiškai pasikeičia turto esmė ir struktūra, turtas gali būti trumpalaikis ar ilgalaikis, bet jis turi būti fiksuotas toks, koks faktiškai yra.“ Teismas, vertindamas, ar yra nusikalstami BK 222 straipsnyje nurodyti padariniai, analizavo finansinės atskaitomybės dokumentus, aiškinamuosius raštus, bendrovės apskaitos registrus, didžiąją knygą. Tai leido aiškiai identifikuoti apgaulingos apskaitos požymius. Taip pat žr. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2020 m. gegužės 28 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-123-1073/2020“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 kovo 30 d., <https://eteismai.lt/byla/79552599468326/2K-123-1073/2020>.

18 Rasa Kanapickienė ir Živilė Grundienė, „Apgaulių finansinėse ataskaitose nustatymo veiksmai“, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika* 15A (2014): 38, žiūrėta 2021 m. kovo 30 d. <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/13080/11913>.

19 Gintarė Juškaitė ir Daiva Raziūnienė, „Apskaitos klaidų ir apgaulės nustatymas: atvejo analizė“, *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika* 21 (2020), žiūrėta 2021 m. kovo 30 d. <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/17048/16627>.

apgaulės finansinėje atskaitomybėje aptikimo, – universalūs ir yra atskiras mokslinio tyrimo objektas. Klaidas ir apgaulę itin siekia aptikti auditą tiriantys mokslininkai<sup>20</sup>, o po reikšmingų įmonių bankrotų į šią sritį atkreipia dėmesį ir valdžios institucijos<sup>21</sup>.

BAĮ nėra apibrėžta, ką galima laikyti apskaitos klaida<sup>22</sup>, tačiau yra įtvirtintos konkrečių buhalterinėje apskaitoje pasitaikančių klaidų taisymo taisyklės (pavyzdžiui, BAĮ įstatymas imperatyviai nurodo, kad pinigų apskaitos dokumentus, dokumentų surašymo datas taisyti draudžiama, klaidos apskaitos registruose gali būti taisomos taip, kad būtų galima nustatyti padarytą taisyamą, prirėkus surašant buhalterinę pažymą ir kt.).

Apskaitos klaidos apibrėžimą galima rasti 7-ajame verslo apskaitos standarte<sup>23</sup> (VAS) „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ 3.3 punkte: apskaitos klaida – klaida, kuri atsiranda dėl neteisingo skaičiavimo, netinkamo apskaitos metodo taikymo, neteisingo ūkinės operacijos ar įvykio registravimo ar dėl apsirikimo. Matyti, kad apskaitos klaida sietina su aplaidumu vertinant tam tikrus ūkinius įvykius ir ūkines operacijas bei jas fiksuojant. Kita vertus, netinkamai skaičiuoti, neteisingai pasirinkti taikyti apskaitos metodą ar neteisingai fiksuoti apskaitos registre ūkinę operaciją ar įvykį galima sąmoningai ir tikslingai, kitaip tariant – apgaulė. To paties 7-ojo VAS 18 punkte nurodoma, kad „apskaitos klaidų gali atsirasti dėl netikslių matematinių skaičiavimų, neteisingo apskaitos politikos taikymo ar faktų interpretavimo, *apgaulės* (paryškinta autoriaus) ar apsirikimo.“ Manytina, kad apskaitos informacijos iškraipymas dėl apgaulės negalėtų būti laikomas *klaida*, nes, kaip minėta, apgaulė buhalterinėje apskaitoje yra tikslingas veiksmas, todėl 7-ajame VAS vartojama apgaulės sąvoka nėra tiksli ir korektiška.

Aiškiau apgaulę nuo klaidos skiria tarptautiniai audito standartai (TAS). 240-ajame Tarptautiniame audito standarte (toliau TAS) „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių ataskaitų auditą“ nurodoma, kad finansinės atas-

20 Žr., pvz.: Marco Tutino ir Matteo Merlo, „Accounting Fraud: A Literature Review“, *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions* 9, 1 (2019): 8–25, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://virtusinterpress.org/IMG/pdf/rgcv9i1p1.pdf>. Michael John Jones, *Creative Accounting, Fraud and International Accounting Scandals* (Hoboken: Wiley, 2011).

21 Po vadinamojo „Wirecard“ skandalo, kai audituojamos įmonės sąskaitoje buvo „pasigesta“ 1,9 mlrd. eurų, Vokietijos vyriausybė paskelbė kovos su apskaitos sukčiavimu ir kapitalo rinkų kontrolės stiprinimo veiksmų planą, kartu tai atkreipė ir Europos Parlamento dėmesį, kurio Ekonomikos ir pinigų politikos komiteto prašymu buvo atlikta išsami šio atvejo analizė „What are the wider supervisory implications of the Wirecard case“, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., [https://www.europarl.europa.eu/think-tank/en/document.html?reference=IPOL\\_STU\(2020\)651385](https://www.europarl.europa.eu/think-tank/en/document.html?reference=IPOL_STU(2020)651385). Pastaba: „Wirecard AG“ buvo Vokietijos „FinTech“ įmonė, teikianti elektroninių mokėjimų apdoravimo paslaugas ir veikė tarptautiniu mastu. Įmonė buvo įtraukta į Frankfurto vertybinių popierių biržą, tačiau 2020 metais „Wirecard AG“ netikėtai pateikė prašymą pradėti bankroto bylą, įtariama, dėl apskaitos sukčiavimo, kuris vyko daug metų.

22 „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *supra note*, 10: 18 straipsnis.

23 „Įsakymas „Dėl 7-ojo verslo apskaitos standarto „Apskaitos politikos, apskaitinių įvertinimų keitimas ir klaidų taisymas“ tvirtinimo“, LRS, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/t/TAD/TAIS.416027/asr>.



kaitos gali būti iškraipomos dėl apgaulės ir klaidos. Skiriamasis apgaulės ir klaidos bruožas yra susijęs su tuo, ar veiksmas, dėl kurio iškraipytos finansinės atskaitos, yra tyčinis ar netyčinis<sup>24</sup>. Šiame 240-ajame TAS taip pat nurodoma, kad, nors teisiškai prasme apgaulė yra plati sąvoka, taikant TAS, auditoriui yra svarbi apgaulė, dėl kurios finansinėse ataskaitose atsiranda reikšmingų iškraipymų. Auditoriui svarbios dvi tyčinio iškraipymo rūšys – iškraipymai, atsirandantys dėl apgaulingos finansinės atskaitomybės, ir iškraipymai, atsirandantys dėl turto pasisavinimo.

VAS išskiria dviejų rūšių apskaitos klaidas – esmines ir neesmines. Esminė klaida 7-ojo VAS 3.4 punkte apibrėžta kaip praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinėse ataskaitose padaryta klaida, dėl kurios tos finansinės atskaitos negali būti laikomos patikimomis. Neesminė klaida, nors ir nėra apibrėžta šiame 7-ajame VAS, galėtų būti laikoma klaida, kuri nedaro esminės ir reikšmingos įtakos finansinėms ataskaitoms. To paties VAS 19 punkte nurodoma, kad esminės klaidos gali daryti tokį didelį poveikį praėjusio ar kelių praėjusių laikotarpių finansinių atskaitų duomenims, kad tų laikotarpių finansinės atskaitos negali būti laikomos patikimomis. Duomenų nepateikimas arba neteisingas pateikimas yra reikšmingi ir laikomi esmine klaida, jei jie atskirai ar kartu gali daryti įtaką vartotojų sprendimams, priimamiems remiantis finansinėmis ataskaitomis.

Deja, nei BAĮ, nei 7-asis VAS nenurodo aiškių kriterijų, kaip būtų galima atskirti, kada apskaitos klaidos yra padaromos dėl apsimetimo, aplaidumo ar sąmoningu veiksmu, t. y. apgaule. BAĮ ir VAS nurodo ir apibrėžia veiksmus, kai pats ūkio subjektas identifikuoja apskaitos klaidą buhalterinėje apskaitoje ir siekia ją ištaisyti. Pritaikant tokias pozicijas: jeigu, ištyrus apskaitos neatitikimus, nepasitvirtina hipotezė, kad tai apgaulė, tada darytina prielaida, kad rastas netikslumas yra klaida<sup>25</sup>. Apskaitos klaida daro įtaką finansinei atskaitomybei, tačiau ją pastebėjus, vertinama, ar ji buvo esminė, ar neesminė, o tai savotiškai *deklaruojama* ją taisant ar bandant ištaisyti.

## 2. Padariniai ir jų reikšmė atribojant baudžiamąją ir administracinę atsakomybę už apgaulingą buhalterinę apskaitą

Esminis kriterijus, atribojant baudžiamąją ir administracinę atsakomybę už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, yra padariniai. Nors, pagal BK 222 straipsnio ir 205 straipsnio 5, 6 dalis priešingą teisei veikia sieja analogiškas – apgaulės – požymis, skiriamajam požymiui – padariniams – įstatymų leidėjas suteikė skirtingą turinį. BK apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo padariniai sietini su tiesos nustatymo kriterijumi konkrečiuose buhalterinės apskaitos elementuose, o ANK

---

24 „240-asis Tarptautinis audito standartas „Auditoriaus atsakomybė dėl apgaulės, atliekant finansinių atskaitų auditą““, Tarptautinių auditų ir užtikrinimų standartų valdyba, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d. <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>, lietuvių kalba <https://lar.lt/www/new/page.php?724>.

25 Juškaitė, *supra note*, 19.

įtvirtinta atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos vedimą, siekiant nuslėpti arba nuslepiant atitinkamo dydžio mokesčių. Skirtingų teisinių atsakomybių atribojimas už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą nėra suderintas ir aiškus, taigi ir įstatymo taikymas analogiškais atvejais gali būti skirtingas.

Toliau siekiama išnagrinėti du aspektus, kurie, teigtina, yra esminiai ir problematiškiausi: (i) atskleisti apgaulės ir nusikalstamų padarinių santykį bei (ii) įvertinti BK 222 straipsnyje ir ANK 205 straipsnio 5, 6 dalyse įtvirtintų padarinių santykį.

## 2.1. Apgaulės ir nusikalstamų padarinių santykis

Apgaulės turinys BK 222 straipsnio ir ANK 205 straipsnio 5, 6 dalyse, manytina, yra analogiškas, tai – (1) nefiksavimas buhalterinėje apskaitoje ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, nors teisės aktai reikalauja tai atlikti arba (2) melagingos informacijos fiksavimas buhalterinėje apskaitoje. Neteisingos informacijos fiksavimas arba jos nefiksavimas buhalterinėje apskaitoje pažeidžia esminius buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimus, kadangi buhalterinė apskaita turi būti tvarkoma taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku, išsami ir naudinga vidaus ir išorės vartotojams<sup>26</sup>. Kiekviena ūkinė operacija, kaip ūkio subjekto veikla ir ūkinis įvykis, kaip nuo ūkio subjekto nepriklausantis faktas, keičia to asmens turto ir (arba) nuosavo kapitalo, finansavimo sumų bei įsipareigojimų dydį ir (arba) struktūrą<sup>27</sup>. Šiais buhalterinės apskaitos elementais yra apibrėžiami BK 222 straipsnyje numatyti padariniai, jeigu dėl apgaulingos buhalterinės apskaitos tvarkymo „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimo dydžio ar struktūros“.

Apgaulė buhalterinėje apskaitoje turi tiesioginės įtakos nustatant konkretaus ūkio subjekto veiklą, turtą, nuosavą kapitalą, įsipareigojimų dydį ir struktūrą. Įmonės, sudarydamos finansines atskaitas, tvarkydamos buhalterinę apskaitą, taip pat įvertina turtą, nuosavą kapitalą ir įsipareigojimus<sup>28</sup>, o šie ekonominiai rodikliai atspindi balanse<sup>29</sup>.

BK 222 straipsnyje numatyti būtinieji padariniai, taikant baudžiamąją atsakomybę, kritikuojami teisės literatūroje. O. Fedosiuk nuomone, negalėjimas nustatyti tam tikrų ekonominės veiklos rodiklių kaip teisinis kriterijus pasižymi abstraktumu ir subjektyvumu, nurodoma, kad kiekvienoje byloje specialistas sugeba apskaiciuoti mokesčio mokėtojo padarytą žalą, todėl atsakomybėn traukiamas asmuo gali kelti pagrįstą klausimą, kodėl jam inkriminuojama tai, kad ekonominės veiklos rodikliai

26 „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *supra note*, 10: 4 straipsnis.

27 *Ibid*, 2 straipsnio 18, 19 punktai.

28 „Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymas“, *supra note*, 14: 17 straipsnio 1, 2 dalys.

29 „Įsakymas „Dėl 1-ojo verslo apskaitos standarto „Finansinė atskaitomybė“ tvirtinimo“, LRS, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.372546/asr>.

negali būti nustatyti<sup>30</sup>. A. Dambrauskienė atkreipia dėmesį: jeigu nustatoma bent dalis veiklos, asmens turto ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, nėra aišku, kuri dalis ir kokio dydžio, didelė ar maža, liko nenustatyta, ir tuo atveju, jeigu tampa aišku, kokia dalis negali būti nustatyta, galima kelti klausimą, ar asmens veiksmuose yra nusikalstamos veikos sudėtis. Autorės nuomone, formaliai žiūrint, net ir nedidelio masto pažeidimo padariniai gali būti menki, o tai leidžia abejoti padarytos veikos itin dideliu pavojingumu ir baudžiamosios atsakomybės už ją taikymo tikslingumu bei pagrįstumu<sup>31</sup>. G. Kuncevičius BK 222 straipsnyje įtvirtintus padarinius mokesčių slėpimo kontekste kritikuoja dėl jų abstraktumo ir nepriklausymo nuo subjektyviosios pusės, t. y. tikslų, kurių siekiama apgaulingai tvarkant buhalterinę apskaitą<sup>32</sup>.

Kritika dėl BK 222 straipsnyje įtvirtintų padarinių formuluotės racionali. Priklausomai nuo to, kaip bus interpretuojama padarinių formuluotė „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti“ gali būti sprendžiama, ar tokie padariniai pagrįstai numatyti normos dispozicijoje.

Baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą pagal BK 222 straipsnį apima: apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, buhalterinės apskaitos dokumentų paslėpimą, sugadinimą ar sunaikinimą, jeigu dėl to negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros.

Teigina, kad, vertinant aptariamą padarinių formuluotę, pirmiausia turėtų būti kreipiamas dėmesys į pagrindinius buhalterinei apskaitai keliamus reikalavimus, kurie jau ne kartą buvo aptarti, t. y. apskaitos informacija turi būti tinkama, objektyvi ir palyginama, pateikiama laiku ir išsami, naudinga vidaus bei išorės vartotojams. Jeigu buhalterinė apskaita tvarkoma įterpiant apgaulės požymį, apskaitos informacija negali būti laikoma nei patikima, nei objektyvia ar palyginama.

Galima kelti klausimą: ar, nustačius ir identifikuojant buhalterinėje apskaitoje apgaulę, visada kyla BK 222 straipsnyje nurodyti padariniai? Atsakymas gali būti dvjopas. **Pirma**, jeigu keliamas tikslas tik nustatyti apgaulės elementą buhalterinėje apskaitoje, tokiu atveju nustatomi asmens buhalterinės apskaitos svarbiausi ekonominiai rodikliai (-is), kartu identifikuojant ir buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimus. Apgaulės identifikavimas buhalterinėje apskaitoje kartu yra BAĮ, VAS ir kitų teisės aktų, pavyzdžiui mokestinių įstatymų, konkrečių normų pažeidimo konstatavimas. BK 222 straipsnio dispozicijoje įtvirtinti padariniai kyla tada, kai jų „negalima visiškai ar iš dalies nustatyti“. Galimybė (ne) *nustatyti* svarbiausius ekonominius rodiklius sietina su: i) paslėptų, sunaikintų ar sugadintų apskaitos dokumentų trūkumu arba ii) kitos nei buhalterinės apskaitos dokumentuose užfiksuotos informacijos surinkimu, šią informaciją surenkant mokesčių administratorių ar

30 Fedosiuk, *supra note*, 8: 67.

31 Dambrauskienė, *supra note*, 9: 271.

32 Kuncevičius, *supra note*, 7: 54.

atliekant ikiteisminį tyrimą. Galimybė nustatyti asmens svarbiausius ekonominės veiklos rodiklius siejama su pareigos tinkamai organizuoti buhalterinės apskaitos tvarkymą ir saugoti apskaitos dokumentus bei registrus teisės aktų nustatyta tvarka vykdymu. Šių pareigų tyčinis nevykdymas nėra suderinamas su BAĮ keliamais tikslais buhalterinei apskaitai ir finansinei atskaitomybei. Toks santykinai „techniškas“ požiūris, kai apgaulės elementas buhalterinėje apskaitoje nustatomas valstybės institucijų pagalba, neturėtų būti laikytinas pateisinamu ar racionaliu, atsižvelgiant į BAĮ keliamus reikalavimus apskaitai.

**Antra**, jeigu buhalterinei apskaitai keliami reikalavimai būti patikimai, objektyviai ir palyginamai, naudingai išorės ir vidaus vartotojams, bet, nustačius apgaulės požymius, visada kyla BK 222 straipsnyje nurodyti padariniai. Apgaulė buhalterinėje apskaitoje negali nesukelti pokyčių pagrindiniuose ūkio subjekto finansiniuose rodikliuose. Priešingas teigimas reikštų, kad apgaule suformuota finansinė atskaitomybė galėtų būti laikoma tinkama, objektyvia ir palyginama.

Padarinių požymis „visiškai ar iš dalies“ turėtų būti aiškinamas juos siejant su konkrečiu padarinių rodikliu (elementu) – veikla, turtu, nuosavu kapitalu, įsipareigojimo dydžiu ar struktūra, kadangi tai atskiros buhalterinės apskaitos kategorijos<sup>33</sup>, nors ir tarpusavyje susijusios. Kiekvienas iš šių ekonominių rodiklių turi savo struktūrą priklausomai nuo aplinkybių, dėl apgaulės nebus galima nustatyti konkretaus ekonominio rodiklio visiškai ir tik iš dalies. Pavyzdžiui, įmonės mokestinius įsipareigojimus gali sudaryti ne vienos rūšies mokesčiai, o apgaulės būdu gali būti suformuotos tik pridėtinės vertės mokesčio prievolės, todėl tokiu atveju negalima tik „iš dalies“ nustatyti įsipareigojimų, o ne „visiškai“ visų mokestinių prievolių kaip įsipareigojimų konkrečiu tiriamuoju laikotarpiu.

Nesant kitų kiekybinių kriterijų, nustatytų baudžiamuosiuose padariniuose, galima kelti abejonę, ar kiekvienu atveju, kai užfiksuojamas apgaulės požymis buhalterinėje apskaitoje, tokia veika yra tiek pavojinga, kad būtų taikytina būtent baudžiamoji atsakomybė.

Vertinamuosius padarinių kriterijus, galinčius padėti konkrečiose situacijose įvertinti BK 222 straipsnyje numatytus padarinius, pateikia teismų praktika. Kasacinės instancijos teismas nurodo, kad padarinių konstatavimas visų pirma yra **teisės klausimas**<sup>34</sup>, todėl, pirma, ar kilo BK 222 straipsnio 1 dalyje numatyti padariniai,

33 „Finansinė atskaitomybė“, *supra note*, 29, „Įsakymas „Dėl 2-ojo verslo apskaitos standarto „Balansas“ tvirtinimo“, LRS, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/09c579d0146411e5a3b4e978a14c356f?jfwid=rivwzvpvg>; „Įsakymas „Dėl 4-ojo verslo apskaitos standarto „Nuosavo kapitalo pokyčių ataskaita“ tvirtinimo“, LRS, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/c727fad0064e11e5b0d3e1beb7dd5516>; „Įsakymas „Dėl 8-ojo verslo apskaitos standarto „Nuosavas kapitalas“ pakeitimo“, LRS, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.280875>; ir kt.

34 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 17 d. nutartis baudžiamojame byloje Nr. 2K-356-696/2017“, *eteismai.lt*, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://eteismai.lt/byla/102298795659776/2K-356-696/2017>.

sprendžia teismas, antra, priimdamas sprendimą, teismas remiasi specialisto išvada<sup>35</sup>, kuri yra techninio pobūdžio, ir teismas ją vertina teisės požiūriu visų bylos duomenų kontekste<sup>36</sup>. Išskirtini šie pagrindiniai, bet ne vieninteliai kasacinio teismo suformuluoti vertinamieji BK 222 straipsnyje numatytų padarinių kriterijai:

- Išvada dėl negalimumo visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros, teismas turi nustatyti, kad padaryta **daug** buhalterinės apskaitos įstatymo pažeidimų, t. y. į apskaitą neįtraukta ar apgaulingai įtraukta ne viena<sup>37</sup>, o keliolika ar net keliasdešimt buhalterinių operacijų<sup>38</sup>.

35 Norinti kvalifikuoti nusikalstamą apgaulingą buhalterinę apskaitą, reikia ne tik teisinių, bet ir specialiųjų žinių. Teismų praktikoje ir doktrinoje nurodoma, kad apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo padariniai nustatomi kompetentingų įstaigų patikrinimo, revizijos aktais, audito ataskaita arba specialisto išvada, ekspertizės aktu. Kasacinis teismas yra išaiškinęs, kad išvada dėl padarinių buvimo pagrįsti ar paneigti paprastai būtini specialiosiomis žiniomis pagrįstų tyrimų metu gauti duomenys: specialisto išvada, ekspertizės aktas, tačiau galutinę išvadą apie nusikalstamų padarinių buvimą ar nebuvimą daro tik teismas, įvertinęs visas bylos aplinkybes. Žr. Armanas Abramavičius ir kt., *Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso komentaras. Specialioji dalis (213–330 straipsniai)* (Vilnius: Registrų centras, 2010), 70. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gegužės 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-71-976/2017“; „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. birželio 10 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-233/2014“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://eteismai.lt/byla/240362812289737/2K-233/2014>.

36 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 17 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-356-696/2017“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://eteismai.lt/byla/102298795659776/2K-356-696/2017>.

37 Baudžiamųjų bylų praktikoje galima rasti pavyzdžių, kai baudžiamoji atsakomybė už apgaulingą buhalterinę apskaitą buvo už vienos gautos piniginės sumos neapskaitymą ar dvejų neoficialių darbo užmokesčių išmokėjimą darbuotojams pažeidžiant buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimus. Pavyzdžiui, „Nuteistasis V. I. pagal atstovavimo sutartį su nukentėjusiąja V. G. gavo 9000 Lt avansą, išduodamas laisvos formos pakvitavimą. Šio dokumento jis neapskaitė pajamų apskaitos žurnale ir jame nurodytos sumos neįtraukė į individualios veiklos pajamas VMI pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje. Apgaulinga buhalterinė apskaita pasireiškė tuo, kad, turėdamas tokią pareigą, jis neapskaitė buhalterinėje apskaitoje 2009 m. rugpjūčio 31 d. atliktos ūkinės operacijos.“ Žr. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. sausio 21 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-16/2014“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/186268963620463/2K-16/2014>. „Apgaulingai tvarkytos teisės aktų reikalaujamos apskaitos kilę padariniai byloje nustatyti vadovaujantis specialisto išvada. Joje pažymėta, jog notarė (nuteistoji), pažeisdama buhalterinės apskaitos įst. reikalavimus, išmokėdama 2 biuro darbuotojoms po 6459 Lt, nesurašė kasos išlaidų orderių ar kitų šias ūkinės operacijas pagrindžiančių LR teisės aktais nustatytų apskaitos dokumentų ir neįregistravo šių ūkinių operacijų notaro biuro buhalterinėje apskaitoje. Todėl nebuvo galima iš dalies nustatyti notarės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dydžio.“ Žr. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2012 m. balandžio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-170/2012“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/117438269116782/2K-170/2012>. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2011 m. lapkričio 22 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-498/2011“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/10252215710088/2K-498/2011>, „Lietuvos apeliacinio teismo 2020 m. gruodžio 22 d. nuosprendis, priimtas baudžiamojoje byloje Nr. 1A-394-870/2020“, Liteko, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <http://liteko.eteismai.lt/viesaspresindimupaiaska/tekstas.aspx?id=043096fb-2bbc-4c22-ac12-718666ed907b>.

38 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-355-696/2017“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/46693382145655/2K-355-696/2017>.

- Teismas neturi apsiriboti vien **formaliu buhalteriniu vertinimu**, sprenddamas, ar yra BK 222 straipsnyje numatyti padariniai. Būtina įvertinti, ar yra nustatyta sistema veikų, neįtraukiant į apskaitą realiai įvykusių operacijų ar įtraukiant į apskaitą realiai neįvykusias operacijas, ir dėl to negalima nustatyti, kokios pinigų sumos nebuvo įtrauktos į apskaitą ar kokios pinigų sumos buvo nepagrįstai įtrauktos į apskaitą, ir pan.<sup>39</sup>

Kaip papildomi kasacinio teismo padarinių vertinimo kriterijai išskirtini šie: baudžiamųjų padarinių nustatymas siejamas su galimybe nustatyti ekonominius rodiklius iš asmens buhalterinės apskaitoje esančių dokumentų ir informacijos, o ne atliekant priešpriešinius patikrinimus, ikiteisminį tyrimą ir pan.<sup>40</sup>. Tikrinant specialisto išvadą dėl kilusių padarinių, būtina nustatyti priežastinį ryšį tarp buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimų ir kilusių padarinių<sup>41</sup>. Smulkūs ir nereikšmingi buhalterinės apskaitos pažeidimai gali taip pat neturėti įtakos BK 222 straipsnio 1 dalyje nustatytų padarinių kilimui<sup>42</sup>. Atkreipiama dėmesys ir į tai, jog nors BK 222 straipsnyje nusi-

- 39 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. birželio 15 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-144-788/2017“. Teismų praktika, 2017, 47, 499–519, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d. <https://eteismai.lt/byla/66681413114738/2K-144-788/2017>.
- 40 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2014 m. balandžio 8 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-180/2014“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/21212846558530/2K-180/2014>.
- 41 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. rugsėjo 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-224-976/2019“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/14913248644003/2K-224-976/2019>. Baudžiamosiose bylose dėl apgaulingos apskaitos specialistas ar ekspertas gali pateikti tik sąlyginę specialisto išvadą ar ekspertizės aktą, kadangi tik teismas gali vertinti kitus, ne buhalterinėje apskaitoje esančius duomenis, susijusius su tam tikrų išvadų dėl ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio tikrosiomis aplinkybėmis ar jų turiniu, padarymu. Baudžiamosios bylos metu nepasitvirtinus abejonėms dėl ginčytinų buhalterinės apskaitos pažeidimų, sąlyginės specialisto išvados nelaikytinos įrodymu, pavyzdžiui, „specialistės padaryta išvada, kad analizuojant vien tik UAB „G.“ buhalterinės apskaitos dokumentus, nebuvo galima nustatyti šios bendrovės 2017 m. veiklos ir įsipareigojimų dydžio, šiuo atveju nėra pagrįsta, ji sąlyginė ir neatitinka realios faktinės situacijos. Pažymėtina ir tai, kad pagal specialistės išvadą UAB „G.“ buhalterinė apskaita 2016–2018 metų laikotarpiu šiaip, be šių jos nustatytų trūkumų, buvo vedama tvarkingai ir kitokių žymesnių pažeidimų patikrinimo metu ji nustatė. Todėl, kolegija pripažįsta, jog G. M. veika, kai jis į UAB „G.“ buhalterinę apskaitą neįtraukė ginčijamų dviejų UAB „S.“ išrašytų 2017 m. spalio 31 d. ir 2017 m. lapkričio 3 d. PVM sąskaitų – faktūrų, realiai nesukėlė BK 222 straipsnio 1 dalyje numatytų padarinių. Todėl, jis dėl šios veikos nuteistas nepagrįstai.“ Žr. „Panevėžio apygardos teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2019 m. rugsėjo 11 d. nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-181-491/2019“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://e-teismai.lt/byla/243429342880605/1A-181-491/2019>.
- 42 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2019 m. rugsėjo 30 d. nutartis baudžiamosiose bylose 2K-224-976/2019“. Pavyzdžiui: „Kiti D. B. inkriminuoti pažeidimai – kasos išlaidų orderio kasos knygoje neužfiksavimas jo išrašymo metu, o vėliau, pinigų likučio dienos pabaigoje ir kitos dienos pradžioje neteisingas apskaitymas – dviem atvejais jį sumažinus, tačiau kitu atveju tokia pačia suma padidinus, ir vienos ūkinės operacijos į apskaitą neįtraukimas – šiuo atveju nesukėlė įstatyme nurodytų būtinųjų padarinių, t. y. kad dėl šių smulkių apskaitos pažeidimų būtų negalima visuškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Šio pobūdžio pažeidimai yra nereikšmingi ir priežastiniu ryšiu nesusiję su BK 222 straipsnio 1 dalyje aprašytais padariniais, todėl nėra šio nusikaltimo sudėties objektyvusis požymis.“ Žr. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2020 m. spalio 20 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-189-689/2020“, eteismai.lt, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/7913314567272/2K-189-689/2020>.

kaltimo motyvas nėra būtinasis požymis, tačiau vertinama, ar buhalterinė apskaita apgaulingai tvarkoma siekiant nuslėpti mokesčius valstybei, ar neteisėtai įgyti svetimą turtą, t. y. ar daromi kiti nusikaltimai finansų sistemai ir nuosavybei<sup>43</sup>. Kiekvienu individualiu atveju teismas turi nustatyti, kad asmens veika, kvalifikuojant ją pagal BK 222 straipsnį 1 dalį, būtų padaryta tyčia, nors tyčios rūšys nusikalstamos veikos kvalifikavimui neturi reikšmės<sup>44</sup>.

Vertinant aukščiau pateiktas teismų praktikoje suformuotas taisykles, matyti, kad teismai iš esmės siaurina baudžiamojo įstatymo normos aiškinimą, nes formalus jos taikymas pernelyg išplėtų baudžiamosios atsakomybės taikymą ir tai nebūtų proporcinga veikos pavojingumui.

Kasacinės instancijos teismas nustatytus padarinius vertina atsižvelgdamas į jų pavojingumą, ryšį su kitomis nusikalstamomis veikomis, buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimą (-us) ir jų pastovumą (sistemingumą), skaitlingumą, galimybę nustatyti konkretaus pažeidimo turinį ir informacijos šaltinį, taip pat atsižvelgia į asmens kaltės formą. Kiek konkrečių atveju BAĮ ir kitų teisės aktų, reglamentuojančių buhalterinę apskaitą, pažeidimų yra daug (vienas, du ar penki?) ir ar tai gali būti pažeidimo (-ų) sistema, ar turi reikšmės žalos dydis kitiems asmens, turi būti nustatyta kiekvienu konkrečiu atveju atsižvelgiant ir į nusikalstamos veikos subjektyviąją pusę. Kaip jau minėta, ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio registravimui, apskaitos registru ir finansinių ataskaitų sudarymui yra svarbus ir laiko faktorius. Siekiant išvengti savotiškai automatinio baudžiamosios atsakomybės taikymo kiekvieno apgaulingo BAĮ pažeidimo atveju, kasacinės instancijos teismas pagrįstai nustato vertinamuosius nusikalstamų padarinių vertinimo kriterijus.

Doktrinoje išsakoma nuomonė<sup>45</sup>, jog būtų racionalu nustatyti apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo, kaip nusikalstamos veikos atribojimo nuo administracinės atsakomybės, kriterijų, kuris būtų siejamas su nuslėptų mokesčių dydžiu mokesčių slėpimo atveju arba gautos turtinės naudos dydžiu ar kilusiais kitais sunkiais padariniais, pavyzdžiui, bankrotu. Tai galėtų būti ir administracinės bei baudžiamosios atsakomybės aiškus atribojimo kriterijus.

Kita vertus, negalėjimas visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ar struktūros, apgaulingai tvarkant buhalterinę

43 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2017 m. lapkričio 30 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-313-696/2017“, [eteismai.lt](https://eteismai.lt/byla/68850661877444/2K-313-696/2017), žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://eteismai.lt/byla/68850661877444/2K-313-696/2017>; „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. gegužės 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje 2K-159-696/2018“, [eteismai.lt](https://eteismai.lt/byla/180064375356487/2K-159-696/2018), žiūrėta 2021 m. kovo 31 d., <https://eteismai.lt/byla/180064375356487/2K-159-696/2018>.

44 „Lietuvos apeliacinio teismo 2020 m. gruodžio 22 d. nuosprendis, priimtas baudžiamojoje byloje Nr. 1A-8-870/2020“, Liteko, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <http://liteko.teismai.lt/viesaspresdimu-paieska/tekstas.aspx?id=673fa57d-9220-4629-9f33-659263241e17>; „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2012 m. balandžio 3 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-170/2012“, [eteismai.lt](https://eteismai.lt/byla/117438269116782/2K-170/2012), žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/117438269116782/2K-170/2012>.

45 Fedosiuk, *supra note*, 8: 67; Dambrauskienė, *supra note*, 9: 271.

apskaitą, gali būti padaromas ir nesukeliant turtinės žalos kitiems asmenis ar slepiant mokesčius. Apgaulingos buhalterinės apskaitos vedimas gali būti būdas daryti kitą nusikalstamą veiką, pavyzdžiui, sukčiavimą (BK 182 straipsnis), turto pasisavinimą (BK 183 straipsnis), turto iššvaistymą (BK 184 straipsnis), kredito, paskolos, tikslinės paramos, subsidijos ar dotacijos panaudojimą ne pagal paskirtį ar nustatytą tvarką (BK 206 straipsnis), kreditinį sukčiavimą (BK 207 straipsnis), skolininko nesąžiningumą (BK 208 straipsnis), nusikalstamą bankrotą (BK 209 straipsnis), neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą (BK 220 straipsnis) ir kt., o asmens veiksmai kvalifikuotini sutapyje kartu su kita nusikalstama veika, todėl vienintelio tik turtinės žalos požymio įtvirtinimas nebūtų pakankamas. Kasacinės instancijos teismas taip pat yra nurodęs, kad apgaulinga buhalterinė apskaita ne visais atvejais turėtų būti siejama su nusikalstamu mokesčių slėpimu ar turtine žala kitiems asmenims<sup>46</sup>. Nusikalstamų motyvų apgaulingai tvarkyti apskaitą gali būti įvairių – įmonės finansinės padėties slėpimas tyčia nurodant neteisingą turto vertę, nesamų (suklastotų) įsipareigojimų atvaizdavimas įmonės finansinėse ataskaitose siekiant gauti subsidiją ar paramą ir kt.

Ieškant optimalios BK 222 straipsnio padarinių formuluotės, turėtų būti derinami svarbiausių asmens ekonominių rodiklių (asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ar struktūros) nustatymo ir turtinės žalos padarymo kitiems asmenims požymiai.

## 2.2. Nusikalstamo ir administracinio apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo padarinių santykis

Pagal ANK 5 straipsnio 1 dalį administracinis nusižengimas yra šiame kodekse uždrausta kaltininko padaryta pavojinga veika (veikimas arba neveikimas), atitinkanti administracinio nusižengimo, už kurį nustatyta administracinė nuobauda, požymius. Kaip jau minėta, ANK administracinė veika už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą formuluojama per asmens subjektyvų siekį *nuslėpti* arba *nuslepiant* (nesumokant) atitinkamo dydžio mokesčius, apgaulingai tvarkant teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą.

46 „BK 220 ir 222 straipsniais saugomi valstybės finansiniai interesai, tačiau to negalima suprasti taip, kad atsakomybė už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą būtina sietina su mokesstinės prievolės valstybės biudžetui nevykdymu. Valstybės finansiniai interesai, be kita ko, suponuoja ir tai, kad ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi, palyginama, laiku pateikiama, išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams (Buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnis). Buhalterinės apskaitos taisyklių laikymasis savo ruožtu užtikrina ir mokesčių surinkimo kontrolę. Atitinkamai teisingas mokesčių ir valstybinio socialinio draudimo įmokų apskaičiavimas ir mokėjimas – būtina valstybės biudžeto surinkimo sąlyga, taigi tokio pobūdžio mokesstiniai pažeidimai pirmiausia laikytini priešingais būtent finansų sistemai.“ Žr. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus 2018 m. gruodžio 12 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-245-1073/2018“. Teismų praktika, 2018, 50, 299–316, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://eteismai.lt/byla/128710490754827/2K-245-1073/2018>.



Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą (MAĮ) mokesstinė prievolė<sup>47</sup> – tai mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Mokesčio mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, taip pat mokesčio apmokestinimo momentas yra įtvirtinti konkreta mokesčio įstatyme, pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio<sup>48</sup>, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio<sup>49</sup> įstatymuose ir kt. Būtina akcentuoti, kad buhalterinėje apskaitoje fiksuojamos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai yra tiesiogiai susiję su konkretų mokestį reglamentuojančiais teisės aktais ir juose nustatytais mokesčio apskaičiavimo bei deklaravimo taisyklėmis. BAĮ nenustato atitinkamo mokesčio apmokestinimo momento, sąlygų ir pan., o numato bendruosius buhalterinės apskaitos tvarkymo reikalavimus.

BAI 2 straipsnio 9 dalis nurodo, kas buhalterinėje apskaitoje laikytina įsipareigojimu. Tai prievolė, atsirandanti dėl atliktų ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, už kuriuos ūkio subjektas privalės ateityje atsiskaičiuoti turtu ir kurių dydį galima objektyviai nustatyti. Taigi, mokesstinė prievolė buhalterinėje apskaitoje yra įsipareigojimas. Ūkinių operacijų sukeltiems pokyčiams registruoti, grupuoti ir apibendrinti buhalterinėje apskaitoje naudojamos sąskaitos, kurios yra įmonės sąskaitų plane. BAĮ 7 straipsnio 1, 3 dalyse nustatyta pareiga ribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims, savo veikloje siekiantiems pelno, turėti buhalterinės apskaitos sąskaitų planą, kurį sudaro ir tvirtina ūkio subjekto vadovas<sup>50</sup>. Audito ir apskaitos tarnybos direktoriaus įsakymu<sup>51</sup> yra patvirtintas pavyzdinis įmonės sąskaitų planas, kuriame

47 „Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas“, *Valstybės žinios*, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr>, 2 straipsnio 20 punktas.

48 „Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas“, *Valstybės žinios*, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.163423/asr>, 14 straipsnio 1 dalyje nurodytas pridėtinės vertės mokesčio apmokestinimo momentas „prievolė apskaičiuoti PVM už šalies teritorijoje tiekiamą prekę arba teikiamą paslaugą atsiranda, kai šio įstatymo nustatyta tvarka išrašoma PVM sąskaita-faktūra, kuria įforminamas šis prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip“.

49 „Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas“, *Valstybės žinios*, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://www.e-tar.lt/portal/legalAct/TAR.C677663D2202/asr>, 8 straipsnio 1 dalyje nurodyta: „Pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip“.

50 „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymas“, *supra note*, 10: 7 straipsnio 2, 4 dalyse nustatyta, kad viešojo sektoriaus subjektams privalomąjį bendrąjį sąskaitų planą, kitiems pelno nesiekiantiems ribotos civilinės atsakomybės juridiniams asmenims pavyzdinį sąskaitų planą rengia, tvirtina ir Teisės aktų registre skelbia Finansų ministerija. Viešojo sektoriaus subjekto, kurio apskaita tvarkoma centralizuotai, sąskaitų planą sudaro biudžetinė įstaiga, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai, ir tvirtina biudžetinės įstaigos, kuri viešojo sektoriaus subjektų apskaitą tvarko centralizuotai, vadovas arba jo įgaliotas asmuo.

51 „Įsakymas „Dėl pavyzdinio sąskaitų plano patvirtinimo“, LRS, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <https://www.e-tar.lt/portal/legalAct/edddfd0082c1e588da8908dfa91cac/asr>.

detaaliai nurodytos sąskaitų rūšys, o prievolės, kylančios iš mokesčių, sąskaitų plane priskiriamos įsipareigojimams<sup>52</sup>.

Vertinant ANK 205 straipsnio 5 ir 6 dalies administracinę veiką už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą „siekiant nuslėpti arba nuslepiančią“ nuo dešimt iki penkiasdešimt ir daugiau kaip penkiasdešimt bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti, galima teigti, kad ši veikla yra tyčinis mokesstinės prievolės, formuojamos per ūkinės operacijos ir ūkinio įvykio atvaizdavimą buhalterinėje apskaitoje kaip asmens įsipareigojimą, kai mokesčio prievolė formuojama melagingos informacijos pagrindu arba nefiksuojant buhalterinėje apskaitoje ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, nors teisės aktai reikalauja tai atlikti, vengimas.

Apgaulingai suformuotos mokesstinės prievolės iškreipia ūkio subjekto buhalterinės apskaitos dalį, kurioje šios prievolės vertinamos kaip to asmens įsipareigojimai. Tai leidžia teigti, kad ūkio subjekto apskaitos informacija nėra tinkama, objektyvi ir palyginama. Vadinasi, apgaulingai suformuotos mokesstinės prievolės, nepriklausomai nuo to, ar buvo tik siekiama nuslėpti, ar nuslepiančią ANK 205 straipsnio 5 ir 6 dalyje nurodyto atitinkamo dydžio mokesčių, sukelia BK 222 straipsnyje numatytus padarinius – dėl tokios veikos negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens įsipareigojimų.

Taigi, vertinant BK 222 straipsnio ir ANK 205 straipsnio 5 ir 6 dalies normų konstrukcijas, galima teigti, kad nėra užtikrinamas aiškus baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimas už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą.

## Išvados

1. Pagrindinis skirtumas tarp apskaitos klaidos ir apgaulės yra buhalterinės apskaitos pažeidimo atsiradimo priežastis: apgaulės atveju tyčinis (sąmoningas), o klaidos – netyčinis veiksmas.
2. Esminis kriterijus, atribojant baudžiamąją ir administracinę atsakomybę už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą, yra padariniai. BK 222 straipsnio ir ANK 205 straipsnio 5, 6 dalyse priešingą teisei veiką sieja analogiškas –

52 „1-ojo verslo apskaitos standarto Finansinė atskaitomybė metodinės rekomendacijos“, Audito ir apskaitos tarnyba, žiūrėta 2021 m. balandžio 8 d., <http://www.avnt.lt/assets/Apskaita/Metodins-rekomendacijos-2020/1-VAS-MR.pdf>; metodinių rekomendacijų 17 punkte komentuojant įsipareigojimus nurodoma: „Įsipareigojimas yra prievolė veikti arba elgtis tam tikru būdu. Įsipareigojimai – tai atskaitinių ar praėjusiais atskaitiniais laikotarpiais susidariusios skolos, kurių dydį galima objektyviai nustatyti, ir pagrįstai tikimasi, kad juos padengus sumažės ekonominė nauda, nes bus sunaudotas įmonės turtas. Įsipareigojimai – tai konkreti skola (tiekėjams – už perduotas prekes, kredito įstaigoms – už suteiktas paskolas, darbuotojams – už atliktus darbus, biudžetui – apskaičiuoti mokesčiai ir pan.) arba būtinybė veikti tam tikru būdu ar atlikti tam tikrus veiksmus (pašalinti perduotos produkcijos trūkumus, atlikti darbus, už kuriuos buvo gautas avansas, perduoti pirkejams prekes, už kurias jau sumokėta ir pan.). Pagal įvykdymo laiką įsipareigojimai skirstomi į ilgalaikius ir trumpalaikius. Pagal skolų pobūdį įsipareigojimai skirstomi į dotacijas ir subsidijas, atidėjinius, finansines skolas, skolas tiekėjams, gautus avansus, su darbo užmokesčiu susijusias skolas, skolas biudžetui, įmonių grupės įmonėms, asocijuotojoms įmonėms mokėtinas sumas ir kitas mokėtinas sumas.“

apgaulės – požymis, tačiau skiriamajam požymiui – padariniams – įstatymų leidėjas suteikė skirtingą turinį.

3. BK 222 straipsnio ir ANK 205 straipsnio 5 ir 6 dalies normų konstrukcijos tarpusavyje nedera, kadangi apgaulingai suformuotos mokestinės prievolės, nepriklausomai nuo to, ar buvo tik siekiama nuslėpti, ar nuslepiant ANK 205 straipsnio 5 ir 6 dalyje nurodyto dydžio mokesčių, sukelia BK 222 straipsnyje numatytus padarinius – dėl tokios veikos negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens įsipareigojimų.
4. Teismų praktikoje suformuoti vertinamieji BK 222 straipsnio padarinių kriterijai siaurina baudžiamosios atsakomybės taikymą kiekvienos apgaulės buhalterinėje apskaitoje nustatymo atveju. Padarinių vertinimas yra teisės klausimas, todėl ne kiekvienas buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimas (-ai), formaliai atitinkantys normoje nurodytus padarinius, gali užtraukti baudžiamąją atsakomybę.

## DECEPTION AND HARM AS ELEMENTS OF FRAUDULENT ACCOUNTING

**Liutauras Lukošius**

Law Institute of the Lithuanian Centre for Social Sciences, Lithuania  
Mykolas Romeris University, Lithuania

**Summary.** *This article analyzes the problematic aspects of criminal liability for fraudulent accounting. The author examines the relationship between deception and harm as elements of fraudulent accounting, and reveals the incompatibility of the delimitation of criminal and administrative liability for the management of fraudulent accounting. Forms of accounting fraud, deception, and harm, and the main elements of fraudulent accounting are considered. Based on the case law of Lithuanian courts, the evaluative criteria for the consequences of fraudulent accounting are summarized. This article analyzes the concept of accounting error and its influence on the assessment of violations of legal acts regulating accounting, as well as its differentiation from deception in accounting.*

**Keywords:** *fraudulent accounting, deception in fraudulent accounting, accounting error, harm as elements of fraudulent accounting.*

---

**Liutauras Lukošius**, Lietuvos socialinių mokslų centro Teisės instituto ir Mykolo Romerio universiteto Teisės mokyklos Baudžiamosios teisės ir proceso instituto doktorantas. Mokslinių tyrimų kryptys: baudžiamoji teisė, nusikaltimai finansų sistemai.

**Liutauras Lukošius**, PhD candidate at the Law Institute of the Lithuanian Centre for Social Sciences and the Institute of Criminal Law and Procedure at the Law School at Mykolas Romeris University. Research interests: criminal law, crimes against the financial system.