
APGAULINGOS IR APLAIDŽIOS APSKAITOS KRIMINALIZAVIMO IR VERTINIMO PROBLEMOS

Laurynas Pakštaitis

Mykolo Romerio universiteto Viešojo saugumo akademijos
Teisės katedra
Elektroninis paštas: pakstaitis@mruni.eu

Pateikta 2021 m. balandžio 25 d., parengta spaudai 2021 m. birželio 11 d.

DOI: 10.13165/JUR-21-28-1-12

Santrauka. Straipsnyje analizuojami apgaulingos ir aplaidžios apskaitos, numatytos Baudžiamojo kodekso 222 ir 223 straipsniuose probleminiai kriminalizavimo aspektai, baudžiamajame įstatyme egzistuojančios spragos bei trūkumai. Pasitelkus tyrimo, teismų praktiką ir patirtį baudžiamosiose bylose, nurodomos baudžiamojo įstatymo silpnosios vietos bei neatitikimai baudžiamosios teisės teorijai, pripažintiems principams, taip pat trūkumai, susiję su padarinių aprašymu įstatyme, administracinės ir baudžiamosios atsakomybės atribojimu, kritikuojama situacija, kai praktikoje dėl įstatymo neapibrėžtumo nukenčia tikslingumo, represijos ekonomijos ir kiti pripažinti principai. Analizuojama ir kritikuojama praktika, kai veikos inkriminuojamos formaliai, sistemingai nevertinant apskaitos proceso, terminų, o padariniai kaip vertinamasis požymis, neturintis objektyvių ribų, priklauso vien nuo specialiųjų žinių taikymo ir iš esmės gali būti nustatyti dauguma atvejų. Akcentuojama ir tai, kad specialiųjų žinių pritaikymas turi ypatingą reikšmę ne tik įrodinėjant, bet ir nustatant veikos nusikalstamumą. Dėmesys skiriamas adekvačių kriminalizavimo kriterijų paieškai, kaip vienas iš jų iškeliamas žalos principas.

Reikšminiai žodžiai: apgaulinga apskaita, aplaidi apskaita, apskaitos nusikaltimai, nusikalstama apskaita.

Įvadas

Lietuvoje teisinis verslo reguliavimas, jo kontrolė, apsauga, apskaitos reguliavimo klausimai – gana nauji, tad susiduriama su įvairiais sunkumais¹. Verslas, siekdamas pelno, nuolat plečiasi, imasi nestandartinių sprendimų, pasitelkia ir kūrybinę, manipuliacinę apskaitą². Nuostatos, numatančios baudžiamąją atsakomybę už apskaitos pažeidimus, turi sisteminių trūkumų ir spragų.

Lietuvoje egzistuoja gana represyvi sistema, kai baudžiama už apskaitą, turinčią trūkumų, kurie nulemia įstatyme deklaruojamą padarinį – „negalėjimą visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“. Laikoma, kad vienos ar kelių verslo operacijų nefiksavimas gali lemti BK 222, 223 straipsniuose nurodytų padarinių atsiradimą, neatsižvelgiant į nefiksuotų operacijų mastą, išvengtų mokesčių dydį.

Teorijoje apskaitos pažeidimų kriminalizavimas analizuojamas dogmatiškai, tačiau dažnai nesusimąstoma, ar tokia konstrukcija pagrįsta ir pateisinama³, ar ji neprasilenkia su esminiais baudžiamosios teisės principais. Retai keliamas klausimas, ar valstybei tikslinga baudžiamosiomis priemonėmis reguliuoti ūkinę veiklą, nors kai kuriais atvejais tam nėra objektyvios būtinybės, užtektų švelnesnių priemonių (administracinės, mokesstinės atsakomybės). Nepakankamai diskutuojama, ar apskaita, turinti trūkumų, iš esmės pakenkė, koks tikrasis žalos mastas, ar verta baudžiamąja tvarka persekioti pavienių sąskaitų neįtraukimo į apskaitą faktus, nesukėlusius žalos (ar sukėlusius menką žalą, mažesnę nei persekiojimo kainą). Baudžiamasis įstatymas įtvirtina abstrakčius požymius, nesuteikiančius aiškumo, teisėsauga apkraunama bylomis, finansinės žalos išieškojimas tampa sudėtingesnis, smulkūs verslo pažeidėjai sulyginami su stambiais. Todėl aktualios kriminalizavimo ir sudėčių konstravimo problemos: už kokius apskaitos pažeidimus turi kilti baudžiamoji atsakomybė ir kokia valstybės baudžiamoji politika apskaitos teisinio vertinimo srityje turi būti numatyta, kad baudžiamasis įstatymas atitiktų *ultima ratio* principą? Ar įstatyme gali būti užfiksuoti padariniai išimtinai vertinamaisiais požymiais ir koks šių požymių detalumas baudžiamajam įstatymui leistinas,

- 1 Net terminijos klausimai kelia rimtų metodologinių sunkumų, pvz.: Gintaras Černius, „Klaidinančios terminologijos įtaka įmonės finansams“, *Socialinių mokslų studijos* 4, 2 (2012): 539–558.
- 2 T. y. sąmoningą pasirinkimą leistinių apskaitos metodų, būdų siekiant parodyti geresnius ar blogesnius įmonės veiklos rezultatus, siekiant tam tikrų tikslų, tačiau nepažeidžiant svarbiausių reglamentų nuostatų bei pagrindinių apskaitos principų. Jonas Mackevičius ir Vilius Savickas, „Manipuliacinės kūrybinės apskaitos anatomija ir jos informacijos naudojimas“, *Informacijos mokslai* 71 (2015): 124–125.
- 3 Kritiką dėl BK 222 ir 223 straipsnių išsakė A. Dambrauskienė, bet platesnio palaikymo pozicija kol kas nesulaukė. Aušra Dambrauskienė, „Ultima ratio principo įgyvendinimas kriminalizuojant veikas LR BK“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2017), https://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2017/11/2017-10-31_DS_disertacija_Dambrauskiene.pdf.

kad atitiktų įstatymo aiškumo, *nullum crimen sine lege* principus? Ar baudžiamajam įstatymui leistinas padarinių aprašymo būdas, kai norma gali būti pritaikoma daugumai atvejų, nepriklausomai nei nuo apskaitos pažeidimų tęstinumo, laiko, nefiksuotų ūkinių operacijų kiekio, apimčių, piniginės išraiškos, santykio su bendra subjekto veikla? Ar įstatyme turi būti numatyta sukelta žala (didelė žala) kaip nusikalstamas padarinys? Ar baudžiamoji atsakomybė turi kilti tik už apgaulingą ar ir už aplaidžią apskaitą? Kokia turėtų būti atsakomybės už aplaidumą riba? Kokia kaltė sietina su apskaitos pažeidimais ir turi būti numatyta įstatyme? Kartu plačiau diskutuotina dėl teisinio poveikio, socialinės kontrolės ribų – kokia valstybės baudžiamoji politika verslo priežiūros srityje turėtų būti užtikrinama: ar represyvi ir baudžiančioji, ar efektyvi, lanksti ir bendradarbiaujanti?

Sunkumą kelia ir įsisenėjusios įstatymo spragos, nes BK 223 str. nenurodyta galima neatsargi kaltė ir šis klausimas paliktas spręsti teismų praktikai. Lieka neaišku, ar neatsargumas yra pakankamas pagrindas baudžiamajai atsakomybei kilti, ar neturėtų lemti švelnesnės kategorijos veikos buvimą.

Administracinė ir baudžiamoji atsakomybė neturi aiškiai nustatytos ribos, tradiciškai siejamos su padarinių ar dalyko dydžiu, nėra būdingo laipsniavimo pagal mastą ar žalą, ir kadangi baudžiamajame įstatyme numatyta padarinių formuluotė neapibrėžta, beveik visada galima taikyti baudžiamąjį įstatymą. Nemaža dalis veikos, iš esmės neturinčios baudžiamajai teisei būdingo pavojingumo ir neatitinkančios kriminalizavimo kriterijų, gali būti laikoma nusikaltimais.

Mokslinėje literatūroje apskaitos kriminalizavimo, baudžiamumo, teisinio vertinimo klausimais nemaža dalis problemų identifikuota, tačiau ne iki galo. Daug tyrimų apsiriboja dogmatiniu, loginiu, sisteminiu esamų normų aiškinimu, kuris iliustruojamas kasacinio teismo praktika. Problemos praktikoje gilesnės, nes didelė veikos dalis ištiriama ir įvertinama iki kasacinio teismo, o teisingumas vykdomas pagal netobulą įstatymą. Dėl neapibrėžto įstatymo ir nusistovėjusios įrodinėjimo sistemos labiausiai kenčia žemiausia teisingumo grandis – tyrimo institucijos, specialistai, atliekantys tyrimus, subjektai, atsidūrę tyrimo akiratyje.

Apie apskaitos baudžiamąjį teisinio vertinimo, atribojimo klausimus rašė A. Gušauskas, M. Greičius, G. Kuncevičius, J. S. Pečkaitis; apie ekonominius ir finansinius nusikaltimus rašė A. Abramavičius, taiklių įžvalgų pateikė ir principų pažeidimo problemas atskleidė A. Dambrauskienė. Ekonominių veikų kriminalizavimą ir jo pagrįstumą tyrė O. Fedosiuk ir kt.

Autoriaus nuomone, šiuo metu reikia kritiško požiūrio į nusistovėjusių kriminalizaciją, racionalaus teisinio vertinimo paiešką, platesnės mokslinės diskusijos dėl nusikalstamos apskaitos baudžiamąjį vertinimo. Straipsnyje keliamas tikslas – atskleisti baudžiamajame įstatyme esančias svarbiausias apskaitos nusikalstamos veikos (BK 222 ir 223 str.) spragas, sudėčių požymių aprašymo trūkumus, apskaitos baudžiamąjį teisinio vertinimo problemas. Siekiant šio tikslo, keliami tyrimo uždaviniai: nurodyti esmines problemas; nagrinėti sudėties požymių aprašymą; pateikti kritinių pastabų dėl padarinių aprašymo; aptarti kriminalizavimo apimtį; pateikti samprotavimų dėl galimų kriminalizavimo kriterijų, atsakomybės rūšių konkuren-

cijos išvengimo, tobulinimo gairių; pateikti aktualios praktikos, iliustruojančios problemas ir galimus jų sprendimo būdus.

Straipsnyje dėl vietos stokos neanalizuojamos kitos su apskaitos baudžiamuoju teisiniu vertinimu susijusios problemos, kurių yra daugiau: procesinės padarinių įrodinėjimo problemos, susijusios su specialių žinių panaudojimu; procesinės prievartos taikymo tiriant finansinius ir apskaitos nusikaltimus problemos; suklastotų dokumentų panaudojimo apgaulingoje apskaitoje ir tokių atvejų vertimas; neteisėtos apskaitos sutapčių su kita ekonomine, finansine ir turtine veika klausimai; mokesčių patikrinimų ir mokesstinės atsakomybės santykis su baudžiamąją atsakomybe; juridinių asmenų atsakomybės už neteisėtą apskaitą klausimai; ekonominės politikos poveikio teisinės kontrolės mechanizmais klausimai ir kt.

Tobulinant įstatymus, būtina įvertinti socialinį kontekstą, ieškoti kriminalizavimo pateisinimo, aptarti nusikaltimų apibrėžimų kokybę, nepalikti jurisprudencijos defektų ir dviprasmiškumų pildyti praktikai. Straipsnyje nagrinėjamos normos BK 222, 223 str. įvardijamos ir kaip „apskaitos nusikaltimai“.

Rašant straipsnį taikyti šie tyrimo metodai: dokumentų analizės, loginis, lyginamasis, apibendrinimo.

1. Baudžiamąjo įstatymo trūkumai ir spragos, susijusios su apskaitos teisiniu vertinimu

Su apskaitos baudžiamuoju teisiniu vertinimu siejamos spragos. Jos rodo conceptualumo stoką ir norą baudžiamajam įstatymui suteikti atgrasančios, disciplinuojančios verslą reikšmės, išreiškia verslo kontrolės baudžiamąją politiką. Siekiant aiškumo, būtina šias spragas dar kartą įvardyti.

Pirma problema – įstatymas nekonkretus. BK 222 str. ir 223 str. padarinių požiūriu aprašyti abstrakčiai, vertinamaisiais požymiais, yra visiškai neapibrėžti, neturintys objektyvios ribos. Dispozicija neatitinka principo *nullum crimen sine lege*. Pagal dispozicijoje aprašytą veiką ir padarinius neaišku, ar pati veika pavojinga ir kiek ji pavojinga. Veikos pavojingumas ir socialinis žalingumas nekonkretus tiek, kiek reikalauja BK 11 str. 1 d. apibrėžimas. Problemą pagilina tai, kad pavojingų padarinių vertinamasis požymis „jeigu dėl to negalima nustatyti veiklos, turto...“ dar labiau išplečiamas neapibrėžta aplinkybe „iš dalies“⁴. Tai tiesiogiai susiję su įrodinėjimo problema, kai neaiškius, abstrakčius ir neapibrėžtus padarinius byloje įtvirtinti padeda specialistai, atsakantys ir į teisinius klausimus, kartais taikantys ne specialias žinias, o sprendžiantys nusikaltimo buvimo ar net kaltės klausimą⁵.

4 Suprantama, logiška, pateisinama, kai veiklos negalima nustatyti „visiškai“; tačiau kai negalima nustatyti iš dalies, ši dalis gali būti labai maža, net bereikšmė (pvz., viena sąskaita). Praktikoje tuo piktnaudžiaujama.

5 Marina Gušauskienė ir Linas Belevičius, „Ar visada specialiųjų žinių panaudojimo baudžiamąjoje byloje rezultatai laikytini patikimu įrodymų šaltiniu?“, *Teisės apžvalga Law review* 2, 14 (2016): 335–336, https://www.vdu.lt/cris/bitstream/20.500.12259/32447/1/ISSN2029-4239_2016_N_2_14.PG_327-342.pdf.

Dėl šių aplinkybių teisės taikymas yra išimtinai priklausomas nuo specialių žinių pritaikymo.

Kita problema – konkuruoja teisės šakos (administracinė ir baudžiamoji), atsakomybės rūšys (administracinė, mokestinė, baudžiamoji)⁶. Baudžiamosios atsakomybės nuostatos dėl apskaitos nusikaltimų neatitinka *ultima ratio* principo⁷. Apgaulingai ir aplaidžiai apskaitai aprašyti baudžiamajame kodekse ir administracinių nusižengimų kodekse taikomi skirtingi kriterijai, nes nagrinėjamos normos sukonstruotos tada, kai verslas, komercinė veikla Lietuvoje tik formavosi, todėl kriminalizuota be koncepcijos ir deramo sistemingumo.

Esminė problema susijusi su kaltės rūšimi. Nors jau seniai pastebėtos akivaizdžios įstatymo spragos dėl kaltės, BK 223 straipsnis aprašytas kaip tyčinė veika⁸, įstatymų leidėjas jas ignoruoja. Nors problema esminė ir spręstinas įstatymo teisėtumo klausimas, ji tariamai išspręsta plečiamai aiškinant įstatymą⁹, o tai akivaizdžiai prieštarauja principui *nullum crimen sine lege*¹⁰, yra analogijos taikymo pavyzdys¹¹. Dėl to nukentčia ir *teisėtumo principas*¹², taip pat kyla procesinių principų pažeidimo grėsmė, pvz., kaltinamojo teisė žinoti, kuo jis kaltinamas¹³, dėl to gali nukentėti tikro, ne formalus teisingumo vykdymas. Mechaninis BK 223 str. dispozicijos papildymas neatsargios kaltės galimybe taip pat negalimas, pati tokios normos koncepcija turi būti peržiūrėta.

Kriminalizavimas išreiškia baudžiamosios politikos kryptingumą. Valstybė, deklaruojanti verslo svarbą visuomenės gyvenime, turi nustatyti ne tik aiškią verslo, jo plėtros, apskaitos tvarką, bet ir nerepresyvią, neinvazinę, ne atgrasančią kontrolės politiką, kur baudžiamoji atsakomybė būtų išties paskutinė, o ne pirma priemonė. Šiuo požiūriu verta įtvirtinti laipsniškos, adekvačios, žalingumą ir pavojingumą atitinkančios teisinės atsakomybės nuostatas, kai aplaidi apskaita nebebūtų neatsargus nusikaltimas¹⁴, o taptų baudžiamuoju nusižengimu arba administracine veika (administracinis veikos ir jos baudžiamumo pobūdis turėtų dominuoti, atsizvelgiant į šios

6 Gytis Kuncevičius, „Apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas kaip mokesčių vengimo būdas: administracinė ir baudžiamoji atsakomybė“, *Jurisprudencija* 1, 91 (2007): 51–58.

7 Dambrauskienė, *supra note*, 3: 271–274.

8 Justinas Sigitas Pečkaitis, „Baudžiamoji atsakomybė už aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą“, *Jurisprudencija* 20, 1 (2013): 350; Dambrauskienė, *supra note*, 3: 278–283.

9 „2009 m. spalio 13 d. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus plenarinės sesijos 2009 m. spalio 13 d. nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-P-305/2009“.

10 BK 2 str. 4 d, 16 str. 4 d. reikalavimų pažeidimas.

11 Gintaras Švedas ir Jonas Prapiestis, „Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso dešimtmetis: raidos pamokos ir perspektyvos“, iš *Lietuvos Respublikos Baudžiamajam kodeksui – 10 metų*, vyriausiasis mokslinis redaktorius Gintaras Švedas (Vilnius: Registrų centras, 2011): 13–30.

12 Principų sistemos klausimais plačiau žr., pvz. Aušra Dambrauskienė, „Ultima ratio principo samprata“, *Teisė* 97 (2015): 126.

13 Dambrauskienė, *supra note*, 3: 283.

14 Pečkaitis, *supra note*, 8: 354.

veikos specifika)¹⁵. Valstybė turėtų susitaikyti su baudžiamosios kontrolės praradimu (kuris apsaugotų teisėsaugos institucijas nuo itin brangių ir sudėtingų tyrimų). Apgaulinga apskaita paprastai yra didelės finansinės klastos dalis. Tokia klaida dažnai motyvuota savanaudiškumu, siejama su tam tikros neteisėtos finansinės naudos gavimu, apskaitos vartotojų, ypač investuotojų ir kreditorių apgaule¹⁶. Tai sąmoningas neleistinas manipuliavimas įrašomais duomenimis, siekiant gauti naudos bendrovės veiklai ir ją parodyti geresnę nei yra tikrovėje¹⁷. Ekonominiu požiūriu apskaita laikytina nusikalstama tada, kai ja siekiama pateikti netikroviškas finansines ataskaitas, išvengti reikšmingų mokesčių sumų. O aplaidi apskaita (BK 223 str.) neatitinka kriminalizavimo esmės, veikos pavojingumo, sankcijos konstrukcijos, nes pagal galiojančią normą šis nusikaltimas iš esmės tapatus apgaulingai apskaitai, skiriasi tik veikos padarymo būdas (neveikimas). Spragas būtina pildyti, todėl siūlytina įstatymų leidėjui numatyti tokį reguliavimą, kai formalūs apskaitos pažeidimai, nesukėlę žalos, baudžiami administracine tvarka, o žymios žalos sukėlimas būtų esminis baudžiamosios atsakomybės kriterijus. Aplaidumo faktai apskaitos požiūriu taip pat sietini su administracine atsakomybe (numatančia adekvaciais sankcijas baudų pavidalu). Toliau pateikiamos idėjos, kurios padėtų spręsti dėl atsakomybės rūšių, ribų.

2. Principiniai teisėtos apskaitos reikalavimai ir jų pažeidimas.

Teisinės atsakomybės ribos, reikalavimai, rūšys

Apskaita parodo verslo apimtis ir efektyvumą, yra viena iš ekonominės veiklos esminių sąlygų. Tik po to apskaita užtikrina viešą interesą, duodama pagrindą spręsti, kiek mokesčių turi sumokėti subjektas, ir orientuoja valstybę dėl verslo reguliavimo krypčių. Individuali mokestinė našta skaičiuojama nuo teisingos mokestinės bazės, kuri nustatoma tik pagal vedamą apskaitą. Šių prioritetų eiliškumas būtent toks, o tai svarbu sprendžiant teisinio vertinimo ir kriminalizavimo pagrįstumo klausimus. Apskaita taip, kaip ji apibrėžiama įstatyme, yra ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimant ekonominius sprendimus, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui sudaryti¹⁸. Apskaitos reikalavimai taikomi bet kokiam asmeniui, vykdančiam veiklą ir vedančiam turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų buhalterinę apskaitą, vykdančiam jos organizavimą ir tvarkymą.

15 Aurelijus Gutauskas, „Baudžiamosios atsakomybės už apgaulingą apskaitos tvarkymą ypatumai“, iš *Ke-tvirtis amžiaus tiriant ir reformuojant Lietuvos teisinę sistemą. Recenzuotų mokslinių straipsnių rinkinys* (Vilnius: Akademine leidyba, 2016): 327.

16 Anuj Sharma ir Prabin Kumar Panigrahi, „A Review of Financial Accounting Fraud Detection based on Data Mining Techniques“, *International Journal of Computer Applications* 39, 1(2012): 37.

17 *Ibid.*

18 „Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 2 str. 4 d.“, TAR, žiūrėta 2021 m. vasario 20 d., <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.43178AA9832E/asr>.

Verslo organizavimo principai, sąžiningo verslo tvarka, viešasis interesas reikalauja, kad apskaita būtų patikima – atsekama ir patikrinama. Principiniai reikalavimai įtvirtinti įstatyme, kuris reikalauja, kad apskaitos informacija būtų tinkama, objektyvi ir palyginama; pateikiama laiku; išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams (Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – įstatymas), 4 str.). Į apskaitą privaloma įtraukti visus ūkinius įvykius ir operacijas, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, finansavimo sumų, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu (įstatymo 6 str. 2 d.). Visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais (įstatymo 12 str. 1 d.). Apskaitos registruose ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną arba iškart po to, kai yra galimybė, bet ne vėliau kaip per keturis mėnesius (įstatymo 12 str. 4 d.). Už apskaitos dokumentų surašymą laiku ir teisingai, juose esančių duomenų tikrumą ir ūkinių operacijų teisėtumą atsako apskaitos dokumentus surašę ir pasirašę asmenys (įstatymo 14 str. 2 d.).

Todėl pirmas apskaitos pažeidimų vertinimo kriterijus, svarbus kriminalizavimui, yra apskaitos principinių reikalavimų pažeidimas: apskaitos tinkamumo, objektyvumo ir palyginamumo, savalaikiškumo, išsamumo ir naudingumo vartotojams pažeidimas. Šių reikalavimų pažeidimas savaime nėra tiek žalingas (pavojingas), kad užtrauktų baudžiamąją atsakomybę. Jo pakaktų administracinei atsakomybei kilti.

Nuo ko turi priklausyti baudžiamosios atsakomybės kilimas? Ar ji turi kilti nuo neapskaitytų sumų dydžio, masto, veiklos apimčių, kitų objektyvių faktorių, subjektyvių požymių, tikslo išvengti mokesčių ar privalomų mokėjimų? Kiek griežta atsakomybė turi būti ir ko siekia valstybė: drausti, nubausti, užtikrinti prevenciją, nustatyti verslo (veiklos) reguliavimo rėmus?

Galiojantis baudžiamasis įstatymas nenurodo sumos, nuo kurios kiltų atsakomybė, nenurodo žalos, kurią sukėlė apgaulinga ar aplaidi apskaita, laikotarpio, kuriuo metu tokia apskaita vedama, neįtrauktų dokumentų skaičiaus, kiekio, neapskaitytos veiklos dalies, palyginti su apskaityta. Jis taikomas ir visiškai smulkiam verslo subjektui, individualia veikla užsiimančiam asmeniui, ir stambiai bendrovei. Įstatyme nustatyti padariniai – ko negalima nustatyti, taip pat taikomi universaliai, nepriklausomai nuo veikos ypatybių, nors pagal pavojingumą, veiklos esmę taip būti neturėtų. Todėl kitas orientacinis kriminalizavimo kriterijus būtų baudžiamąją atsakomybę sieti su neapskaitytos veiklos mastu, priklausančiu nuo subjekto veiklos apimčių, apyvartos.

Apskaitos nusikaltimai yra *mala prohibita* (blogis, nes uždrausta). Todėl kalbėti apie apskaitos pažeidimus kaip objektyviai „pavojingus“ neracionalu. Moraliu požiūriu tokie nusikaltimai vertinami nevienareikšmiškai¹⁹, visuomenė neretai į juos žiūri atlaidžiau²⁰, nelaiko pavojingais. Nemaža visuomenės dalis užsiima individualia

19 Stuart P. Green, „Moral Ambiguity in White Collar Criminal Law“, *Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy* 18, 2 (2004): 504.

20 Straipsnio autorius anaipol nepalaidiškai ir nepamatuoto švelninimo pozicijos, nes esmė –

veikla, todėl dėl šių pažeidimų gali tapti potencialiais pažeidėjais, veikų subjektais. Kodėl baudžiamąja tvarka vertinama tai, kas neatrodo labai pavojinga, kas tuo pat metu aprašyta kaip administracinis nusizengimas? Baudžiamasis teisinis apibrėžimas turi būti konkretus ir aiškus: kodėl tai nusikaltimas, kas uždraudžiama ir už ką baudžiama. Prie moralinio nusikaltimo esmės devalvavimo prisideda per plati kriminalizacija ir „lipnios baudžiamojo įstatymo normos“²¹. Bloga, neapibrėžta neaiškios ir morališkai nesmerktinos veikos konstrukcija veda prie neaiškios kaltės – kaip ją aprašyti ir nustatyti, jei pats pažeidimas neaiškus?²² Ganėtinai neutralaus, socialaus, abejotino pavojingumo elgesio kriminalizavimas demoralizuoja įstatymą.

Galiojančio BK 222, 223 straipsnių sudėtyse pagrindinės problemos susijusios ne su pavojinga veika, specialiaisiais subjektais, bet su padariniais, jų aprašymu, nustatymu ir vertinimu. Nuo padarinių tiesiogiai priklauso baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimas. Galiojanti sistema paini ir netobula. Konkuruoja teisės šakos (administracinė ir baudžiamoji), atsakomybės rūšys (administracinė, mokesstinė, baudžiamoji)²³. Apgaulingai ir aplaidžiai apskaitai aprašyti baudžiamajame kodekse ir administracinių nusizengimų kodekse taikomi skirtingi kriterijai: nesilaikoma dalyko, žalos masto, dydžio, kitų objektyvių kriterijų. administracinė atsakomybė numato papildomą subjektyvų požymį – tikslą išvengti mokesčių. Sutiktina su tuo, kad tam pačiam reguliuojamam (kriminalizuojamam) elgesiui negali būti taikomi skirtingi kriterijai nesant būtinybės, nes klaidinamas ir taikytojas, ir potencialus subjektas.

A. Gutauskas teigia, kad „Lietuvoje nėra aiškios teisinės atsakomybės už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą sistemos, o tai kelia problemų praktikoje kvalifikuojant šias nusikalstamas veikas. <...> buhalteriai <...> tampa įmonių ar bendrovių vadovų kaltės „įkaitais“. Jo nuomone, aplaidžios buhalterinės apskaitos kriminalizavimas yra perteklinis, tam visiškai pakaktų administracinės atsakomybės“²⁴. Su tokia pozicija galima sutikti, nes aplaidumui nebūdingas toks pavojingumas, žalingumas. Pavyzdžiui, UAB „I“ buhalterė apkaltinta aplaidžiai tvarkiusi įmonės buhalterinę apskaitą – į ją įtraukė vairuotojų pateiktus užsienio kelionių kvitus, kurie „atskirais atvejais“ neturėjo visų rekvizitų, dėl to „į sąnaudas įtraukė 10200 eurų sumą“, dėl ko „iš dalies nebuvo galima nustatyti UAB „I“ turto, veiklos rezultatų ir įsipareigojimų dydžio <...>“²⁵. Nors valstybei žalos nepadaryta, dėl padidintų veiklos sąnaudų sumažintas pelno mokestis sumokėtas, bendrovė yra nemažas regioninis darbdavys, turintis daugiamilijoninę apyvartą, formali buhalterės veika laikoma nusikaltimu.

teisinio poveikio sistemingumas ir neleidimas išvengti atsakomybės.

21 Green, *op. cit.*, 507.

22 Green, *op. cit.*, 512.

23 Kuncevičius, *supra note*, 6.

24 Gutauskas, *supra note*, 15: 327.

25 „Rokiškio teismo rūmų baudžiamoji byla Nr. 1-82-504/2021“.

Šioje byloje, kaip ir kitose panašiose, kuriose deklaruojami padariniai – negalėjimas iš dalies nustatyti įmonės veiklos, turto, kapitalo, įsipareigojimų dydžio, struktūros, – susiduriama su dviprasmiškumu: nors visos operacijos (apskaitytos ir neapskaitytos) turi aiškią piniginę išraišką, jas lengva suskaičiuoti, laikoma, kad negalima nustatyti įstatyme nurodomų rodiklių. Tai neteisinga: jei yra aiški piniginė išraiška, galima nustatyti ir įsipareigojimus, jų dydį, ir kitus veiklos rodiklius. Sprendžiant apie tikrąjį buhalterio veikos žalingumą, visiškai pakaktų administracinės atsakomybės.

Siekiant „iš dalies nustatyti“ abstraktų negalėjimą ir vykdyti baudžiamąjį persekiojimą, kaltinti ir nuteisti (kartais išteisinti), gali užtekti įtrauktų (neįtrauktų) į apskaitą pirminių dokumentų – vienos sąskaitos (neapskaityta 30 164,30 Lt, arba 8736,18 Eur suma)²⁶, trijų sąskaitų (64 369,86 Lt, 76 088,95 Lt ir 13 010,15 Lt, iš viso už 153 468,96 Lt (44 447,68 Eur), kaltinamasis išteisintas)²⁷, keturių sąskaitų ir kelių žiniaraščių²⁸, pirkimų ir parduotų dviejų žemės sklypų užsienyje (keturių operacijų, dviem mokėjimais buvo atliktos operacijos 353 734,89 USD ir 353 734,89 USD, iš viso 707 469,78 USD (ekvivalentas eurais – 643 271 Eur)²⁹, aštuonių sąskaitų ir ūkinių įvykių (3146 Eur, 2662 Eur, 484 Eur, 88 Eur, 21,14 Eur, 2000 Eur, 1992 Eur, 2000 Eur (iš viso 12 393,14 Eur)³⁰; to, kad advokato darbo užrašuose nurodytos trys pinigų sumos (500 eurų), kurios neįtrauktos į jo pajamų žurnalą. Kartais ilgo laikotarpio (pvz., nuo 2009 m. balandžio 1 d. iki 2016 m. gegužės 31 d., suklastojant dokumentus ir juos įtraukus į apskaitą bei panaudojant M. rajono savivaldybei buvo padaryta didelė 23 559,89 Eur žala)³¹, suklastotų dokumentų, didelio kiekio dokumentų³² įtraukimas nelaikomas apgaulinga apskaita. Teorijoje pasitaikė teiginių, esą, užtenka vieno dokumento nustatyti apgaulingos apskaitos veiką³³. Kadangi apskaitos kokybė ne tas pats, kas kiekybė, taikomas ko-

26 Byloje akivaizdus skirtingas padarinių požymio aiškinimas kaltinimo ir skirtingų instancijų teismų motyvuose: į apskaitą neįtraukta viena sąskaita buvo pagrindas išteisinti, vėliau nuteisti bendrovės vadovą. Kasacinis teismas apeliacinį nuosprendį panaikino, palikdamas išteisinimą. Žr. „Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-426/2013“.

27 „Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-277-696/2017“.

28 N. G. įtraukė į apskaitą 2003 m. kovo 31 d. kasos išlaidų orderį Nr. 29 ir 2003 m. liepos 4 d. kasos išlaidų orderį Nr. 72, pagal kuriuos A. D. buvo tariamai išmokėtas autorinis atlyginimas – 7337,20 Lt už darbą, kurio jis neatliko, bei įtraukė 2003 m. kovo 13 d. kasos išlaidų orderį Nr. 18 ir 2003 m. gegužės 30 d. kasos išlaidų orderį Nr. 53, pagal kuriuos R. Ž. tariamai išmokėjo autorinį atlyginimą – 7337,20 Lt, kurių R. Ž. negavo; tęsdamas N. G. įtraukė į apskaitą 2002 m. lapkričio ir gruodžio mėnesių bei 2003 m. sausio, vasario ir kovo mėnesių laikaraščius dėl A. L. atliktų darbų ir šių laikaraščių pagrindu surašytus darbo užmokesčio apskaičiavimo žiniaraščius. Žr. „Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-216/2010“.

29 „Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-123-1073/2020“.

30 „Panevėžio apygardos teismo baudžiamoji byla Nr. 1-3-491/2021“.

31 „Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-226-976/2020“.

32 „Lietuvos Aukščiausio Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-189-689/2020“.

33 Mindaugas Greičius, „Nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko samprata ir įtaka veikos kvalifikacijai“, *Jurisprudencija* 45, 37 (2003): 133.

kybės principas³⁴, leidžiantis specialistui spręsti, ar pažeidimas lemia negalėjimą nustatyti veikos rodiklius.

Problema ta, kad buhalterinės apskaitos pažeidimuose „visuomet kyla baudžiamosios ir administracinės atsakomybės atribojimo problema. Atribojimo kriterijai neaiškūs, praktiškai jų nėra. Todėl lengviau kaltinti kriminalinio pobūdžio veika, galutinį vertinimą paliekant teismų praktikai“³⁵. Šios dvi atsakomybės rūšys gyvuoja nepriklausomai viena nuo kitos, joms atskirti nenaudojamas žalos, padarinių ar dalyko dydis, išreikštas atitinkama pinigų suma. Baudžiamoji atsakomybė kyla, kai padaroma pavojinga veika ir egzistuoja įstatyme numatyti padariniai – pagal apskaitos dokumentus negalima visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ar struktūros. Administracinė atsakomybė kyla už formalius apskaitos taisyklių pažeidimus, jų nesiejant su papildomais požymiais (ANK 205 str. 1, 2, 3 dalys) arba už pažeidimus, kai dėl jų nesumokama nuo 30 iki 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie turėjo būti sumokėti už tikrinamąjį laikotarpį arba nesumokama daugiau kaip 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti (ANK 205 str. 4, 5 dalys). Apgaulingos apskaitos atveju administracinei atsakomybei kilti būtina nustatyti kaltininko tikslą – siekiant nuslėpti arba nuslepiančiam nuo 10 iki 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti, arba siekiant nuslėpti ar nuslepiančiam daugiau kaip 50 bazinių bausmių ir nuobaudų dydžių mokesčių, kurie už tikrinamąjį laikotarpį turėjo būti sumokėti (ANK 205 str. 6, 7 dalys).

Aukščiausiojo Teismo aiškinimu, „baudžiamąją atsakomybę už apgaulingą ar aplaidų buhalterinės apskaitos tvarkymą nuo administracinės atsakomybės atribojama tai, kad baudžiamajai atsakomybei kilti būtinos pasekmės, nurodytos BK 222 ir 223 straipsnių dispozicijose: negalėjimas visiškai ar iš dalies nustatyti asmens veiklos, turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio, struktūros. Administracinei atsakomybei kilti pakanka apskaitos taisyklių pažeidimo fakto“³⁶. Bet toks aiškinimas neužkerta galimybės, esant smulkiam pažeidimui, nustatyti BK nurodytus padarinius. Abstrakti taisyklė negali būti suformuluota pernelyg abstrakčiam įstatymui, reikia konkretumo. „BK 222 straipsnio 1 dalyje, BK 223 straipsnio 1 dalyje numatytų padarinių nustatymas ar nenustatymas yra svarbiausias baudžiamosios ir administracinės atsakomybės už buhalterinės apskaitos taisyklių pažeidimus atribojimo kriterijus“³⁷. Kadangi tai neinformatyvu, teismas nurodo papildomus požymius, leidžiančius

34 Marius Barkauskas, Audrona Spiečiūtė, Gabrielė Juodkaitė-Granskienė, „Ekonominių ekspertinių tyrimų galimybės tiriant ūkines ir finansines nusikalstamas veikas“, *Teisės apžvalga Law review* 2, 14 (2016): 300.

35 Gutauskas, *supra note*, 15: 327.

36 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo teisėjų senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimas „Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose (BK 214, 215, 219, 220, 221, 222, 223 straipsniai)“, 32 punktus.

37 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-143/2009“.

pagrįsti baudžiamąją atsakomybę³⁸ – „nustatytų buhalterinės apskaitos tvarkos pažeidimų skaičius yra didelis, buhalterinės apskaitos tvarkos pažeidimai buvo daromi pakankamai ilgą laiką, apskaitos dokumentuose aptikta daugybė prieštaravimų, daug ūkinių operacijų ir gautų pajamų neužfiksuota apskaitos registruose, tikrintojui nepateikta kai kurių būtinų apskaitos dokumentų, kai kurie iš jų iš viso nebuvo vedami. Iš to galima spręsti, kad buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimai neatsitiktiniai ir kad dėl tokio apskaitos tvarkymo neįmanoma nustatyti tikrųjų įmonės turtinių, ūkinių bei finansinių rodiklių“. Tik tada, kai neįtraukta viena sąskaita, kurioje nurodyta nedidelė suma, teismas nurodo esant galimybę taikyti administracinę atsakomybę³⁹. *Ultima ratio* požiūriu neigiama tai, kad praktika orientuojama į baudžiamąją atsakomybę, nes „pirmiausia vertintina šių pažeidimų atitiktis būtent nusikalstamų veiksmų finansų sistemai (BK XXXII skyrius) požymiams.“⁴⁰

Teorijoje kritikuojamos situacijos, kai administracinė ir baudžiamoji atsakomybė tapatinamos, o kartais konkuruoja. Anot G. Kuncevičiaus, problemą nagrinėjusio dar 2006 metais, „apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo sudėtis suformuluota taip, kad praktinėje plotmėje kertasi su baudžiamuoju įstatymu, neaišku, kurią atsakomybės rūšį reikėtų taikyti <...> Sudėtys suformuluotos kaip tapačios <...>“⁴¹, tai „yra ydingas dalykas, nes atsakomybės už pažeidimus, kuriais vengiama mokesčių, sistema turėtų būti konsoliduota, darni, lanksti ir svarbiausia – proporcinga“⁴². Nuo šių tyrimo išvadų problemos neišspręstos, jos įsisenėjo. A. Dambrauskienės teigimu, „padarius pažeidimus, numatytus minėtose ANK 205 straipsnio 4 ir 6 dalyse nustatytų mokesčių dydžių ribose, atsiras baudžiamajame įstatyme numatyti žalingi padariniai <...> ta pati veika gali atitikti ir baudžiamajame įstatyme nustatytus požymius, nes jeigu siekiama išvengti 50 BBND (MGL) dydžio mokesčių sumos, tai suma, kurios subjektas (įmonė) neįtrauks į apskaitą, bus keletą kartų didesnė, todėl tokiu atveju specialistas konstatuotų, kad tokioje veikoje yra baudžiamajame įstatyme reikalaujamos pasekmės“⁴³.

Netikslus normų konstravimas, sukeliantis baudžiamosios ir administracinės atsakomybės konkuravimą, trukdo taikyti tai, kas pripažinta: „Teisėje vadovaujamosi principu, jog visi abejotini klausimai yra sprendžiami kaltinamojo naudai <...> tokiais

38 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-285/2012“.

39 R. B. buvo nuteistas, bet apeliacinės instancijos išteisintas ir už tai, kad 2009 m. rugsėjo mėn. antroje pusėje gavęs iš A. B. 1548 Lt sumą pagal 2009 m. rugsėjo 10 d. vandens tiekimo paslaugų teikimo sutartį Nr. (duomenys neskelbtini), neišrašė nė vieno iš apskaitos dokumentų (prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvito, sąskaitos faktūros ar kasos kvito), dėl to nebuvo galima iš dalies nustatyti fizinio asmens R. B., besiverčiančio individualia veikla, turto, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. Prokuroro nuomone, tai, kad buvo nustatytas tik vienas pinigų sumokėjimo atvejis, nepaneigia to fakto, kad jie buvo skirti už tam tikrą tęstinį laikotarpį, kurio metu tariamai buvo teikiamos vandens tiekimo paslaugos. Žr. „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-159/2014“.

40 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-176-303/2015“.

41 Kuncevičius, *supra note*, 6: 54.

42 *Ibid*, 55.

43 Dambrauskienė, *supra note*, 3: 272.

atvejais, kada iškyla administracinės ir baudžiamosios atsakomybės santykio problema, prioritetas turėtų būti teikiamas administracinei atsakomybei⁴⁴. BK numatyti neapibrėžti padariniai atmeta administracinės atsakomybės taikymą ir „paskutinės priemonės“ principą. Būtų logiška, jei iki tam tikros ribos kultų administracinė, o virš jos – baudžiamoji atsakomybė. Todėl BK normos turėtų būti konstruojamos taip, kad nebūtų galimybės kvalifikuoti kaip nusikalstamus pavienius veiksmus, nevirsijančius tam tikros sumos, neiškraipiančius tęstinio apskaitos proceso (vienos ar kelių ūkinių operacijų nefiksavimas, nesudarantis, pavyzdžiui, 250 MGL sumos: tokia suma atitiktų ir „didelės žalos“ sąvoką, apibrėžtą to paties BK skyriaus 224¹ str. 3 d.)⁴⁵.

3. Kriminalizavimo apimtis ir esmė.

Padariniai kaip kriminalizavimo pagrindas

Padariniai, aprašyti BK 222 ir 223 str., nėra objektyvūs ar akivaizdūs. Tyrimo eigoje galima tik prielaida jiems egzistuojant. Nei dokumentai, nes asmens paaiškinimai nerodo padarinių. Tik pasitelkus specialias finansų ir apskaitos žinias, atlikus specialų tyrimą, galima nustatyti padarinių buvimą. Dauguma mokslininkų ir praktikų⁴⁶ problemos galiojančiose normose neįžvelgia. Tačiau problemų yra. Didžiausia jų yra kelių lygių neapibrėžtumas, o būtent – nurodymas normose, kad negalima nustatyti veiklos rodiklių „iš dalies“. Įstatyme pateisinama formuluotė, susijusi su negalėjimu nustatyti „visiškai“. Bet „iš dalies“ neteisinga, nes tai normą padaro pritaikomą daugumai atvejų. Neįmanoma pamatuoti dalies, ji nesiejama su konkrečia išraiška, todėl net ir maža dalis, kuri atitiktų administracinę veiklą, apimama BK draudimo. Autoriaus nuomone, būtina įstatymą konkretizuoti panaikinant neleistiną baudžiamojo įstatymo neapibrėžtumą, susijusį su formuluote „iš dalies“.

Aukščiausiasis Teismas, aiškindamas padarinius nurodo, kad „padariniai turi būti nustatomi tik iš apskaitos dokumentų“⁴⁷. Tokia nuostata nėra įtvirtinta įstatyme, įstatymo reikalavimas bendras. Siauriamajam įstatymo aiškinimui, manytina, nėra pagrindo ir būtinybės. Kartais Aukščiausiasis Teismas koreguoja kategorišką poziciją ir teigia kitaip: nors byloje specialistas konstatavo esą „negalima <...> iš dalies nustatyti <...> asmens veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros“, tačiau byloje neįtrauktų sąskaitų buvo nedaug, vos kelios, todėl baudžiamoji atsakomybė negalima, turi būti nustatyta, kad padaryta daug Buhalterinės

44 Armanas Abramavičius, „Ūkininkavimo tvarkos ir finansinių nusikaltimų kvalifikavimo problemos“, *Jurisprudencija* 10, 2 (1998): 11.

45 Įvertinus tai, kad ANK 205 str. 7 d. numato atsakomybę už apgaulingą apskaitą siekiant nuslėpti ar nuslėptus daugiau kaip 2500 eurų, ir standartinį pajamų mokesčio 15 procentų tarifą, 2500 eurų suma turėtų būti mokama nuo 16666 eurų pelno sumos. Šie ribiniai dydžiai turėtų būti sudaryti darnią kontrolės sistemą.

46 Mackevičius, *supra note*, 2.

47 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-11/2008, 2K-426/2013, 2K-16/2014, 2K-233/2014“.

apskaitos įstatymo pažeidimų, į apskaitą neįtraukta ar apgaulingai įtraukta ne viena, o keliolika, net keliadesimt buhalterinių operacijų. Jei į buhalterinę apskaitą neįtraukta viena buhalterinė operacija ir tiksliai žinoma jos piniginė išraiška, teisėjų kolegijos nuomone, vargu ar pateisinama būtų išvada dėl negalimumo visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros⁴⁸. Viena sąskaita, vienas ūkinis įvykis – nepakankamas pagrindas konstatuoti apgaulingą apskaitą⁴⁹. Vadinasi, reikalavimas, kad nustatyti veiklos rodiklius turi būti įmanoma tik iš apskaitos dokumentų, – perteklinis ir ne pats svarbiausias. Todėl ir kitais atvejais, kai nustatyta nedaug operacijų, palyginti su visa subjekto veikla (dvi trys, pirktą žemę užsienyje, vėliau parduota, todėl nesumokėtas pajamų mokestis), o neįtrauktų operacijų nedidelis kiekis jau nebėra svarbus kriterijus⁵⁰; vos kelios operacijos su nedidele suma laikoma nusikaltimu⁵¹. Teigiama vertintina tai, kad kasacinis teismas kartais linkęs išskirti papildomus vertinamuosius kriterijus, kurie lemtų apskaitos nusikalstamumą – ar buhalterinė apskaita buvo esmingai sutrikdyta, nustatytas piktybiškumas, tvarkoma atskira neoficialių piniginių lėšų apskaita, „dvi-guba buhalterija“, „juodoji kasa“⁵².

„Negalėjimas objektyviai, nepasitelkiant pašalinės pagalbos nustatyti ir įvertinti baudžiamojo įstatymo normoje įtvirtinto būtinojo nusikalstamos veikos padarinių požymio, apsunkina teisės taikytojo darbą, tačiau neatitinka ir baudžiamojo įstatymo aiškumo reikalavimo, kad asmuo iš baudžiamojo įstatymo teksto aiškiai galėtų suprasti, už kokius veiksmus yra numatyta baudžiamoji atsakomybė ir pagal tai koreguoti savo elgesį“⁵³. Vertinamieji požymiai negali būti palikti nustatyti specialistui (ekspertui). P. Veršekys taikliai pastebėjo, kad „vertinamųjų požymių atveju teisės taikymo subjektų diskreciją riboja ne tik išsamaus motyvavimo ar precedentų laikymosi reikalavimai, bet ir itin dažnai specialistų išvados ar ekspertizės aktai“⁵⁴. Jis teigia: „<...> nors specialiosios žinios, atskleidžiant atskirų vertinamųjų nusikalstamos veikos sudėties požymių turinį, turi svarbią reikšmę, jų suabsoliutinti negalima <...> ekspertų ir specialistų funkcijos procese nėra ir negali būti siejamos su oficialiu nusikalstamos veikos kvalifikavimu“⁵⁵. Išties, „ekspertų ir

48 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-498/2011, 2K-224-976/2019“.

49 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-426/2013, 2K-159/2014, NR. 2K-498/2011, 2K-355-696/2017“.

50 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-123-1073/2020“.

51 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-216/2010“.

52 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-7-304-976/2016, Nr. 2K-226-976/2020“.

53 Dambrauskienė, *supra note*, 3: 275

54 Paulius Veršekys, „Vertinamieji nusikalstamos veikos sudėties požymiai“ (daktaro disertacija, Vilniaus universitetas, 2013), 296, <http://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:2027563/datastreams/MAIN/content>

55 *Ibid*, 297.

specialistų misija baudžiamajame procese įstatymo apribota – faktų, bet ne teisės, nustatymu⁵⁶, tačiau praktikoje nesigilinama: kadangi reikia specialių žinių, padarinių klausimas „perkeliamas“ specialistui. Padarinio neaiškumas, abstraktumas ir leidimas „tik iš dalies“ „negalėti nustatyti“ visą veiką rikiuoja į vieną nusikaltimų eilę ir iš esmės atmeta kitų rūšių teisinės atsakomybės taikymą. Todėl pagal „<...> praktines realijas – ekspertų ar specialistų vaidmuo, atskleidžiant vertinamojo nusikalstamos veikos sudėties požymio turinį, dažniausiai suabsoliutinamas, o tai traktuotina kaip vienas baudžiamojo proceso teisės pažeidimų ir galimai nulemia netinkamą baudžiamojo įstatymo pritaikymą“⁵⁷.

Dėl plataus ir griežto įstatymo buhalteriai, bijodami prarasti nepriekaištingą reputaciją, pripažįsta nesunkų nusikaltimą, kad būtų atleisti nuo baudžiamosios atsakomybės pagal laidavimą ar dėl nusikaltimo mažareikšmiškumo⁵⁸.

Su padarinių nustatymu susiję dar keli svarbūs aspektai. Nors įstatymas nurodo alternatyvius padarinių požymius, turinčius konkretų turinį, praktikoje apsiribojama abstrakčiu visų požymių išvardijimu. „BK 222 str. 1 d. nustatytos nusikalstamos veikos padariniai yra alternatyvūs, todėl teismų procesiniuose dokumentuose turi būti nurodomi ne visi įstatyme išvardyti padariniai, o tik tam atvejui nustatyti. Specialistų išvados dėl kilusių padarinių negali būti tik nemotyvuotas pažodinis įstatymo teksto perrašymas, paliekant tik alternatyviai suformuluotus padarinius“⁵⁹. Todėl kritikuotina ir taisytina tai, kad praktikoje pasitenkinama abstrakčiu blanketinės normos perrašymu, esą, negalima nustatyti visko – „asmens veiklos, jo turto ar įsipareigojimų dydžio“. Turi būti konstatuota, kokių konkrečių rodiklių nustatyti negalima.

Sisteminio požiūrio neatitinka tai, kad įrodinėjama ne ištisus finansinius metus trunkanti nusikalstamos apskaitos veika, o bet koks periodas. Kadangi apskaita yra tęstinis procesas, tiesiogiai priklausantis nuo subjekto veiklos ir finansinių metų, būtų logiška ir teisinga baudžiamojo įstatymo 222, 223 straipsnių nuostatas aiškinti sistemingai jas siejant su finansiniais metais. Tyrimas dažnai ignoruoja faktą ne tik apie nesibaigusius finansinius metus, bet ir tai, kad Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymas numato reikalavimą, kad apskaitos registruose ūkinių operacijų duomenys užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius (12 str. 4 d.). Todėl, per kratą metų viduryje paėmus visus subjekto dokumentus, nebėra galimybės papildyti apskaitos, nors kai kuriais atvejais tai niekam neprieštarautų.

56 Veršekys, *supra note*, 54: 297.

57 *Ibid*, 300.

58 „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-541/2011“; Dambrauskienė, *supra note*, 3: 271.

59 Gutauskas, *supra note*, 15: 333.

4. Žalos principas. Alternatyvių kriminalizavimo kriterijų paieška

Sprendžiant apie ekonominės, finansinės veikos kriminalizavimą, tinkamas kriterijus – žalos principas. Anot O. Fedosiuk, tai „žalos valstybei elementas, kuris yra svarbus kriminalizacijai tinkamo pavojingumo ir ekonominio-finansinio pažeidimo pobūdžio rodiklis“⁶⁰. Laikydami siūlomą žalos elementą tinkamu kriminalizuoti pavojingumo rodikliu, labiau pagrįstume įstatymą. O. Fedosiuk išskiria galimas žalos rūšis: ES ir Lietuvos valstybės finansinius praradimus nuslėpus mokesčius, sąžiningos verslo konkurencijos iškreipimą⁶¹. Nusikalstamos apskaitos žala turėtų pasireikšti kaip sunkūs padariniai, didelė žala valstybei ar verslo subjektui, finansų sistemos veiklos sutrikdymas. Žalos svarbą nusikalstamos apskaitos atveju yra nurodžiusi ir A. Dambrauskienė⁶².

Reikia pritarti O. Fedosiuk ir tikslingumu, represijos ekonomijos aspektu: „Legitimus kriminalizavimo aktas turi būti pagrįstas tiek vertinamo elgesio pavojingumu ir ginamo teisinio gėrio svarba, tiek baudžiamosios atsakomybės būtinumu, efektyvumu, ekonominiu tikslingumu“⁶³. Praktikoje 223 str. inkriminuotas ir tada, kai bankroto administratorius į administruojamos įmonės apskaitą neįtraukė aštuonias ūkines operacijas patvirtinančių dokumentų⁶⁴. Verslo subjektas neveikia, įtrauktų operacijų skaičius ir sumos nedidelės, objektyviai žala niekam nepadaryta. Finansinė verslo kontrolė ta prasme, kurios siekia įstatymų leidėjas, neaktuali. Adekvačios žalos kriterijus leistų atriboti tokias situacijas, kai veika nėra itin pavojinga, jas laikyti nusikalstamomis.

Žalos kriterijaus įtvirtinimas leistų išvengti *de minimis principio* pažeidimo – esminio baudžiamojo įstatymo reikalavimo, kad būtų baudžiama tik už rimtus pažeidimus ir kriminalizuojami tik esminiai, socialiai žalingi dalykai. „<...> *de minimis* paskirtis – apibrėžti nusikalstamos veikos požymius <...> įstatymuose gali būti tiksliai nurodyta, kokios žalos dydžio reikia, kad veika būtų pripažinta nusikaltimu. Kai įstatymuose nėra aiškiai apibrėžtų standartų, kiekybiškai įvertinamų kriterijų (pavyzdžiui „esminė žala“, „sunkūs padariniai“ ir pan.), *de minimis* yra netiesiogiai įtrauktas aiškinti vertinamuosius nusikalstamos veikos požymius“⁶⁵.

Dar vienas svarbus kriminalizavimo kriterijus sprendžiant kriminalizavimo problemą – subjektyviųjų požymių, tikslo ir motyvo⁶⁶ numatymo galimybė. Nusikalsta-

60 Oleg Fedosiuk, „Muitų teisės pažeidimas kaip nusikalstama veika: kokį kriminalizavimo modelį turime?“ *Jurisprudencija* 25, 2 (2018): 335, 339.

61 *Ibid*, 339.

62 Dambrauskienė, *supra note*, 3: 277.

63 Oleg Fedosiuk, „Baudžiamoji atsakomybė kaip kraštutinė priemonė (*ultima ratio*): teorija ir realybė“, *Jurisprudencija* 19, 2 (2012): 722.

64 *Supra note*, 30.

65 Kristina Grinevičiūtė ir Iveta Vitkutė-Zvezdinienė, „Mažareikšmiškumo koncepcijos kilmė ir baudžiamoji teisinė reikšmė Lietuvos teismų praktikoje“, *Jurisprudencija* 27, 1 (2020): 136.

66 Neretai buhalterinė apskaita apgaulingai tvarkoma siekiant nuslėpti mokesčius valstybei ar neteisėtai įgyti svetimą turtą, t. y. daromus nusikaltimus finansų sistemai ir nuosavybei („Lietuvos Aukščiausiojo

ma apskaita yra tarp veikų, „kurių pagrindinis padarymo motyvas – siekis išvengti mokesčių, įteisinti nusikalstamu būdu gautą turtą ir toliau jį naudoti, realizuoti kaip teisėtą, nuslėpti juridiniam asmeniui priklausančio turto pasisavinimą“⁶⁷. Autoriaus nuomone, tikslo išvengti mokesčių nurodymas galėtų būti kaip alternatyvus sudėties požymis.

Svarstyteni ir kiti galimi nusikalstamos apskaitos padarinių įtvirtinimo variantai. Galimas variantas – sistemingumas, kai apskaitos pažeidimai apima didelį mastą ir tęsiasi laikotarpi, ilgesnį nei vieni (arba dveji) finansiniai metai. Tokia pozicija turėtų ir bendrosios prevencijos bruožų, skatintų atsakingai organizuoti verslą ir suteiktų formalaus aiškumo.

Neatmetama galimybė pasitelkti ir finansinius kriterijus. Vienas jų – numatyti į apskaitą neįtrauktų operacijų kiekį (mastą), siejamą su absoliučia pinigine išraiška. Absoliuti pinigine išraiška gali būti pakeista subjekto veiklos apimties dydžiu.

Išvados

1. Baudžiamasis įstatymas apskaitos nusikaltimų požiūriu turi spragų, o tai menkina įstatymo efektyvumą, paneigia teorijoje puoselėjamus principus, verčia teismus ieškoti papildomų kriterijų. Įstatymas nekonkretus padarinių požiūriu, nes BK 222 str. ir 223 str. jie aprašyti abstrakčiai, vertinamaisiais požymiais, neturi objektyvių ribų. Dėl padarinių neapibrėžtumo dispozicijos jie neatitinka principo *nullum crimen sine lege* principo. Kaip rodo įstatymų analizė, kriminalizuota be koncepcijos, nėra sistemingumo, konkuruoja administracinė ir baudžiamoji atsakomybė. Aktualios ir spragos dėl kaltės, nes BK 223 straipsnis aprašytas kaip tyčinė veika. Nors teismų praktikoje suformuota pozicija šią veiką vertinti kaip neatsargią, teisinio reguliavimo ir atitikties principams problema neišspręsta.
2. Aplaidi apskaita kaip nusikaltimas (BK 223 str.) neatitinka kriminalizavimo esmės, veikos pavojingumo, nes pagal galiojančią normą šis nusikaltimas iš esmės tapatus apgaulingai apskaitai, skiriasi tik veikos forma (neveikimas) ir padarymo būdai. BK 223 str. dispozicijos papildymas neatsargios kaltės galimybe taip pat neteisingas, nes tokios normos koncepcija turi būti peržiūrėta iš esmės, aplaidumą apskaitos požiūriu siejant su administracine atsakomybe. Administracinė atsakomybė pagal savo apimtį, poveikį, sankcijų ypatybes būtų tinkamiausia alternatyva. Galima ir alternatyvi pozicija tokią veiką įtvirtinti kaip baudžiamąjį nusižengimą.

Teismo nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-7-29-942/2016, 2K-356-696/2017, 2K-159-696/2018, 2K-254-895/2020“).

67 Rūta Kazilūnaitė, „Baudžiamąją atsakomybę užtraukiančių savanaudiškos veiklos aspektų įtaka iš šios veiklos gaunamo turto statusui“, *Socialinių mokslų studijos* 5, 1 (2013): 356.

3. Sprendžiant apie įstatymuose įtvirtintinus ir atsakomybės rūšis padedančius atskirti kriterijus, turėtų būti atsižvelgiama į tai, kokie padaryti apskaitos principinių reikalavimų pažeidimai (apskaitos tinkamumo, objektyvumo ir palyginamumo, savalaikiškumo, išsamumo ir naudingumo vartotojams pažeidimai). Šių reikalavimų formalus pažeidimas savaime nėra tiek žalingas (pavojingas), kad užtrauktų baudžiamąją atsakomybę, todėl pakaktų administracinei atsakomybei kilti. Kitas orientacinis kriminalizavimo kriterijus būtų baudžiamąją atsakomybę sieti su neapskaitytos veiklos mastu, priklausančiu nuo veiklos apimčių, apyvartos. Būtų logiška, jei iki tam tikros ribos neapskaitytos veiklos masto, išreikšto piniginiu ar santykinu dydžiu, kiltų administracinė, o virš jos – baudžiamoji atsakomybė. BK normos turėtų būti konstruojamos taip, kad nebūtų galimybės kvalifikuoti kaip nusikalstamus pavienius veiksmus, neiškraipančius tęstinio apskaitos proceso (vienos ar kelių ūkinių operacijų nefiksavimas, kai tokių operacijų išraiška nesudaro 250 MGL dydžio). Tokia suma atitiktų ir didelės žalos sąvoką, apibrėžtą BK 2241 str. 3 d.
4. Ieškant nusikalstamos apskaitos kriminalizavimo kriterijų, tinkamas kriterijus galėtų būti žalos principas, siejamas su ekonomine ir finansine veika, kaip adekvataus pavojingumo ir ekonominio-finansinio pažeidimo pobūdžio rodiklis. Nusikalstamos apskaitos žala turėtų pasireikšti kaip didelė žala valstybei ar verslo subjektui, finansų sistemos veiklos sutrikdymas. Žalos kriterijus leistų atriboti tokias situacijas, kai veika nėra itin pavojinga ją laikyti nusikalstama. Galimas kriminalizavimo variantas – baudžiamosios atsakomybės siejimas su apskaitos reikalavimų nesilaikymo sistemingumu, kai apskaitos pažeidimai apima didelį mastą ir tęsiasi laikotarpi, ilgesnį nei vieni (dveji) finansiniai metai. Tokia pozicija turėtų ir bendrosios prevencijos bruožų, skatintų atsakingai vertinti apskaitą ir suteiktų formalaus aiškumo atsakomybės atribojimo požiūriu.

THE PROBLEMS OF CRIMINALIZATION AND CONSTRUCTION OF FRAUDULENT AND NEGLIGENT ACCOUNTING

Laurynas Pakštaitis

Mykolas Romeris University, Lithuania

Summary. *This article reveals problematic aspects of the criminalization and construction of criminal acts of fraudulent and negligent accounting according to the Criminal Code of Lithuania. As the existing wording of the Criminal Code suffers from particular shortcomings, the author aims to identify them, provide a reasonable critique, and offer suggestions for improvement. With the help of the analysis of courtroom practice*

and personal experience in criminal cases, the author notes the obvious shortcomings of the law – such as the lack of adequacy in the wording of criminal acts regarding criminal consequences (i.e., “inability to determine, in whole or in part, the size or structure of a person’s activities, assets, equity, or liabilities”). The weaknesses of criminal law and inconsistencies with the theory of criminal law, as well as recognized principles and the delimitation of administrative and criminal liability, are analyzed. The author also criticizes the practice of investigation when acts are formally incriminated, as this often takes place without systematic evaluation of the accounting process, without deadlines, and with criminal consequences as an evaluative feature without objective limits. The author provides suggestions for adequate criteria for criminalization and suggestions for the improvement of the criminal law – one of which is the principle of harm.

Keywords: *fraudulent accounting, negligent accounting, accounting crimes.*

Laurynas Pakštaitis, Mykolo Romerio universiteto Viešojo saugumo akademijos Teisės katedros lektorius, daktaras. Mokslinių tyrimų kryptys: nusikalstama veika valstybės tarnybai ir viešiesiems interesams, teroristiniai nusikaltimai, teisėkūra.

Laurynas Pakštaitis, doctor of social sciences, lecturer at the Department of Law at the Public Security Academy of Mykolas Romeris University. Research interests: criminal acts against public service and the public interests, terrorist crimes, legislation.