

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Vytauto Šapkausko,
V kurso, Finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro baigiamasis darbas

**Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių administravime ir ginčiuose su
mokesčių administratoriumi**

Vadovas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis
Recenzentė: Prof. Dr. Jurgita Paužaitė-Kulvinskienė

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe išsamiai aptariamas įrodymų ir įrodinėjimo institutas administraciniame procese, taip pat palyginamas su kitomis teisės šakomis, analizuojamos pagrindinės Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, apibrėžiančios įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus apskaičiuojant mokesčius arba išskiriančios specialiuosius atvejus iš bendrosios įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės, aptariami specialieji atvejai, kada įrodinėti abejoms šalims nereikia, taip pat analizuojamos Administracinių bylų teisenos įstatymo nuostatos, apibrėžiančios įrodymų sąvoką, požymius, įrodinėjimo priemonės bei teismo aktyvų vaidmenį renkant įrodymus. Taip pat analizuojami minėtų įstatymo nuostatų probleminiai aspektai, kurie perteikiami apžvelgiant teismų praktiką.

Pagrindiniai žodžiai: įrodymų rūšys, įrodymų požymiai, įrodinėjimo naštos paskirstymas, neįrodinėtinos aplinkybės ir faktai, mokesčiai, teisiniai santykiai, įrodymai ir įrodinėjimas civiliniame ir baudžiamajame procese.

This final thesis discusses in detail the Institute of Evidence and Evidence in Administrative Proceedings, as well as compares it with other branches of law, analyzes the main provisions of the Law on Tax Administration defining the burden of proof between the taxpayer and the tax administrator in calculating taxes or distinguishing special cases from the general rule of burden of proof. special cases when both parties do not need to prove, as well as the provisions of the Law on Administrative Procedure, which define the concept of evidence, features, means of proof and the active role of the court in gathering evidence, are analyzed. The problematic aspects of the above-mentioned provisions of the law are also analyzed, which are conveyed by reviewing the case law.

Keywords: types of evidence, features of evidence, distribution of the burden of proof, unprovable circumstances and facts, tax relations, evidence and evidence in civil and criminal proceedings.

TURINYS

IVADAS	3
1. ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO SAMPRATA IR JŲ YPATUMAI ADMINISTRACINIAME PROCESĖ	6
1.1. Įrodymų samprata.....	6
1.2. Įrodymams būdingi požymiai.....	7
1.3. Įrodymų rūšys.....	9
1.4. Įrodinėjimas kaip procesas.....	10
1.5. Įrodymų ir įrodinėjimo ypatumai administracinėse bylose.....	11
1.6. Įrodymų ir įrodinėjimo palyginimas su baudžiamuoju ir civiliniu procesu.....	13
2. ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO INSTITUTO SVARBA SANTYKIUOSE TARP MOKESČIŲ MOKĖTOJO BEI MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS	18
2.1. Bendrieji ypatumai mokesčių administravime.....	18
2.2. Bendrieji ypatumai mokestiniuose ir kituose ginčiuose.....	20
2.3. Įrodinėjimo naštos pasiskirstymo bendrosios taisyklės apskaičiuojant mokesčius....	22
2.4. Specialūs atvejai, kai nukrypstama nuo bendrosios taisyklės.....	25
2.4.1. Specialioji įrodinėjimo pareiga Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme.....	25
2.4.2. Kiti specialieji atvejai, kada mokesčių mokėtojui pirmajam tenka įrodinėjimo našta.....	28
2.4.3. Neįrodinėtinos aplinkybės ir faktai.....	31
2.5. Įrodymų pateikimo momentas ir problematika Mokestinių ginčų komisijoje.....	33
3. AKTUALI DOKTRINA BEI TEISMŲ PRAKTIKA, KURIOJE SVARBUS FAKTO KLAUSIMAS	36
3.1. TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO KONTEKSTE	36
3.1.1. Turinio viršenybės prieš formą principo samprata ir taikymas.....	36
3.1.2. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas mokesčių administratoriaus naudai.....	37
3.1.3. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas mokesčių mokėtojo naudai...41	41
3.2. MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS PAGAL ĮVERTINIMĄ ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO KONTEKSTE	44
3.2.1. Mokesčio apskaičiavimo pagal įvertinimą samprata, metodai ir reguliavimas....	44
3.2.2. Įrodinėjimo problematika apskaičiuojant mokesčių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.....	46
IŠVADOS	53
LITERATŪROS SĄRAŠAS	55
SANTRAUKA	59
SUMMARY	60

IVADAS

Magistrinio baigiamojo darbo temos originalumas. Daugumoje pasaulio valstybių kasdien įvyksta įvairiausių, tiek teisinio, tiek neteisinio pobūdžio, ginčų. Tam, kad ginčas būtų išspręstas tinkamai, būtina jį išspręsti pagrįstai bei teisingai. Net ir Lietuvos Respublikos Konstitucija įtvirtina vieną iš pamatinių vertybių – pagrindinės žmogaus teisės ir laisvės, kurios negali būti pažeistos priimant nepagrįstus sprendimus tiek ikiteisminio, tiek teismo proceso metu. Būtina pabrėžti, kad Lietuvos Respublikos Konstitucija įtvirtina ir nekaltumo prezumpciją, kuri reiškia, jog asmens kaltės nėra tol, kol ji nėra įrodyta ir tai nėra padaryta įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu. Iš šios nekaltumo prezumpcijos galime matyti, kad didelę reikšmę teisiniame procese turi įrodymų ir įrodinėjimo institutas, kuris pasireiškia ir yra itin svarbus kiekvienoje teisės šakoje – tiek civilinėje, tiek baudžiamojoje, tiek viešojoje teisėje. Ypatingai daug specifikos turi mokesčių teisiniuose santykiuose susiklostantys mokesčiai ginčai bei pats mokesčių administravimo procesas, kuriame taip pat svarbios įrodymų ir įrodinėjimo taisyklės. Įrodymų ir įrodinėjimo tvarka nėra tiesiogiai reglamentuojama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ), todėl, kadangi mokesčių teisė yra administracinės teisės sudėtinė dalis, mokesčių ginčuose yra itin dažnai vadovaujama administracinės teisės nustatyta tvarka bei taisyklėmis. Tačiau itin dažnai kyla įvairiausių problemų bei spragų, kurias stengiasi užpildyti mokesčių ginčus nagrinėjantys teismai bei ikiteisminės institucijos. Šiame magistro darbe, skirtingai nuo kitų darbų, dėmesys bus skiriamas mokesčių administratoriaus veiksmams, susijusiems su mokesčių apskaičiavimu bei aptariama įrodymų ir įrodinėjimo specifika šių veiksmų atžvilgiu. Taipogi šiame magistro darbe bus iškeliamas problema dėl naujų įrodymo pateikimo Mokesčių ginčų komisijai apribojimo, o vėliau šio apribojimo netaikymo teisme bei pateiktas pasiūlymas dėl šios problemos išsprendimo, aptariama naujausia teismų praktika, pasikeitęs mokesčių įstatymų teisinis reguliavimas bei kaip skirtingai suvokiamas įrodinėjimas bei įrodymų rinkimas mokesčių administravime bei kilus ginčams.

Magistrinio baigiamojo darbo temos aktualumas. Analizuojama magistro darbo tema aktuali yra iki šiol, kadangi net ir šiais laikais tiek mokesčių administravimo procese, tiek pačių mokesčių ginčų mąstas Lietuvoje nėra sumažėjęs. Norint pasiekti teisėtą ir pagrįstą sprendimą, būtina įrodinėti aplinkybes, kurios objektyviai pagrįstų vienos iš šalies argumentus. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktą naujausią statistiką, 2020 metais net 96 procentai sprendimų Mokesčių ginčų komisijoje pasibaigė mokesčių administratoriaus naudai, 97 procentai – Vilniaus apygardos administraciniame teisme, 96

procentai – Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme. Minėta statistika parodo, kad labai retais atvejais mokesčių mokėtojai pavyksta apginti savo poziciją. Šiame magistriniame darbe, skirtingai nuo jau parašytų magistro darbų, bus aptarti pagrindiniai probleminiai aspektai, kurie kyla pateikiant įrodymus centiniam mokesčių administratoriui, Mokestinių ginčų komisijai arba teismui, taip pat įrodinėjant atitinkamas aplinkybes apskaičiuojant mokestį netiesioginiu būdu arba pritaikant turinio viršenybės prieš formą principą (įskaitant praktiką, kurioje minėtas principas buvo pritaikytas mokesčių mokėtojo naudai). Taipogi šiame magistriniame darbe bus išskirti pagrindiniai įrodymų ir įrodinėjimo instituto panašumai ir skirtumai tarp civilinės bei baudžiamosios teisės, aptarti specialieji atvejai, kada įrodinėti vienai iš šalių arba abejoms šalims nereikia bei kokiais atvejais, pirmiausia įrodinėti privalo pats mokesčių mokėtojas.

Magistrinio baigiamojo darbo tikslas. Atskleisti įrodymų ir įrodinėjimo sampratos esmę, šių institutų problematiką bei pagrindines taisykles mokesčių administravime bei ginčiuose su mokesčių administratoriumi, palyginti su kitomis teisės šakomis bei išskirti esminius teismų praktikoje aptartus probleminius aspektus.

Magistrinio baigiamojo darbo svarbiausi šaltiniai. Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, reglamentuojančios įrodinėjimo pareigos, turinio viršenybės prieš formą bei mokesčio apskaičiavimo pagal MA įvertinimą taisykles, Administracinių bylų teisenos įstatymas, reglamentuojantis įrodymų sąvokas, rūšys, tvarką, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, jos apibendrinimas bei biuletenis, reglamentuojantis įrodymus ir įrodinėjimą administraciniame procese, Aistės Medelienės elektroninis straipsnis „Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese“ bei Aistės Medelienės ir Broniaus Sudavičiaus vadovėlis „Mokesčių teisė“ ir jo skirsnis, aprašantis įrodymų ir įrodinėjimą institutą, kadangi minėtų šaltinių pagalba yra tikslingiausia ir geriausia atskleisti probleminius aspektus minėtos magistro temos atžvilgiu, taip pat atskleisti esminius faktus bei išskylančius iššūkius.

Magistrinio baigiamojo darbo uždaviniai.

1. Apibūdinti įrodymų ir įrodinėjimo sampratą, požymius, rūšis bei atskleisti pagrindinius skirtumus lyginant įrodymų ir įrodinėjimo institutą administraciniame procese su civiliniu bei baudžiamuoju procesu;
2. Atskleisti skirtingą įrodymų ir įrodinėjimo kaip instituto pasireiškimą mokesčių administravimo bei mokestinių ginčų etapuose;

3. Atskleisti bendrą įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklę apskaičiuojant mokesį, taipogi išskirti specialiuosius įrodinėjimo atvejus, kuriuose įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui;
4. Aptarti naujų įrodymų pateikimo Mokestinių ginčų komisijai bei teismui problematiką bei pasiūlyti sprendimo būdą;
5. Išskirti dažniausiai pasitaikančius mokestinius ginčus ir aktualius Lietuvos teismų praktikos pavyzdžius bylose, kuriose esminę reikšmę turi faktinių aplinkybių bei ekonominio turinio įrodinėjimas, netiesioginiai įrodymai ir atskleisti kaip jose sprendžiamas įrodinėjimo klausimas.

Magistrinio baigiamojo darbo objektas. Šio magistrinio darbo objektas – įrodymų ir įrodinėjimo institutas mokesčių administravime bei ginčiuose su mokesčių administratoriumi.

Magistrinio baigiamojo darbo metodai. Lyginamasis metodas. Šiame baigiamajame darbe bus lyginamos Mokesčių administravimo, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymų redakcijos iki 2004 m. su minėtų įstatymų teisiniu reguliavimu nuo 2004 m. iki šių dienų. Taipogi bus lyginamas įrodymų ir įrodinėjimo institutas mokesčių teisėje su kitomis teisės šakomis – baudžiamąja bei civiline teise.

Lingvistinis metodas. Šiame darbe taip pat bus aiškinama mūsų teisės šakų normos vartojant teisinės sąvokas bei bendrinės kalbos žodžius.

Istorinis metodas. Šiame darbe bus aptartos ankstesnės atitinkamų įstatymų redakcijų nuostatos, teismų praktika bei joje suformuluotos taisyklės.

Aprašomasis metodas. Šiame darbe bus aprašomi pagrindiniai įrodymų ir įrodinėjimo aspektai, kurie įtvirtinti Lietuvos Respublikos teisės aktuose arba Lietuvos teismų praktikoje.

Loginis metodas. Šiame darbe pozicija bus grindžiama vadovaujantis loginiu teisės aiškinimu metodu, t.y. tinkamai samprotaujant apie iškeltą naujų įrodymų pateikimo problemą, kurioje teisė susikerta su logika.

Sisteminis metodas. Šiame darbe sisteminio metodo pagalba bus pateikiama bendra teisės aiškinimo metodologija, sistemiškai aiškinamos teisės nuostatos bei įrodymų ir įrodinėjimo samprata skirtinguose teisės šakų procesuose.

Teleologinis metodas. Šiame darbe analizuojami tikrieji įstatymo leidėjo tikslai vertinant atitinkamas teisės normas.

1. ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO SAMPRATA IR JŲ YPATUMAI ADMINISTRACINIAME PROCESE

1.1. Įrodymų samprata

Iš teisėjo teismo proceso metu yra reikalaujama priimti teisingą sprendimą, tačiau ne visada yra sutariama, koks sprendimas yra teisingas. Visų pirma sprendimas turi būti motyvuotas, pagrįstas teisiniais ir faktiniais argumentais. Sutariama, kad teismo sprendimas turi būti logiškas, t.y. naudodamas logikos taisykles, teismas turi pritaikyti konkrečią teisės normą ar precedentą. Tačiau dažniausiai teisėjai susiduria su atvejais, kai bylos faktai ir aplinkybės nėra aiškūs arba įstatymas yra dviprasmiškas, išreikštas vertybiniais terminais. Taip pat nemažiau svarbu yra tinkamai nustatyti bylos faktus, kad juos būtų galima tinkamai panaudoti taikant teisės normą. Tam, kad teismas galėtų nustatyti faktus, ginčo šalys pateikia arba teismas savo iniciatyva renka įrodymus. Vertinti, ar įrodymų pakanka, kad tam tikri faktai būtų nustatyti, o tam tikri paneigti, yra teisėjo prerogatyva. Teisėjas yra laisvas vertinti įrodymus pagal savo įsitikinimą bei patirtį. Tačiau vien faktų nustatyti nepakanka. Faktai kiekvienoje byloje gali būti pateikiami ir interpretuojami labai įvairiai. Teismas turi užimti tam tikrą poziciją faktų atžvilgiu, t.y. pritarti vienos ginčo šalies pateikiamai interpretacijai ar tokią interpretaciją koreguoti. Tačiau vadovaujantis vien tik logika pagrįstais sprendimais nėra gerai teisingumo požiūriu. Loginis aiškinimas ne visada padeda rasti teisingą sprendimą, o logikos trūkumai ypač aktualūs pasidaro sudėtingose bylose, kuriose yra reikalinga visapusiška situacijos analizė. (GUMBIS J., „*Teisės samprata: logikos taikymo problematika*“, 2010).

MAĮ tiesiogiai neapibrėžia įrodymų sąvokos bei nenustato atskirų įrodinėjimo priemonių įrodomosios galios. Tačiau Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatyme (toliau – ABTĮ), kuris reglamentuoja mokestinių ginčų nagrinėjimo ypatumus, yra apibrėžiama įrodymų samprata. Pagal minėtą straipsnį, įrodymais laikomi *visi faktiniai duomenys, priimti bylą nagrinėjančio teismo, kuriais remdamasis teismas įstatymų nustatyta tvarka konstatuoja, kad yra aplinkybės, pagrindžiančios proceso šalių reikalavimus bei atsikirtimus, ir kitokios aplinkybės, turinčios reikšmės bylai teisingai išspręsti, arba kad jų nėra*. Taip pat ABTĮ išvardina įrodinėjimo priemones, kurios yra: proceso šalių ir jų atstovų paaiškinimai, liudytojų parodymai, specialistų paaiškinimai, ekspertų išvados, daiktiniai įrodymai, dokumentai ir kiti rašytiniai, elektroniniai, garso bei vaizdo įrodymai (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „*Mokesčių teisė*“, 2011). Taip pat yra aiškiai įvardijama, kokie duomenys negali būti laikomi įrodymais administracinėje byloje,

pavyzdžiui, duomenys, gauti mediacijos metu. Taipogi, faktiniai duomenys, sudarantys valstybės ar tarnybos paslaptį, paprastai negali būti įrodymais administracinėje byloje, iki jie bus išslaptinti įstatymų nustatyta tvarka. Svarbu paminėti ir tai, jog įstatymų nustatyta tvarka surinktų ir užfiksuotų įrodymų įrodomoji galia išlieka visose proceso stadijose ir jie iš naujo paprastai neperžiūrimi (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. Valstybės žinios, 1999-02-03, Nr. 13-308). Taip pat Lietuvos teisės aktuose yra aiškiai pasakyta, pagal kokius kriterijus teismas įvertina turimus įrodymus. ABTĮ 56 straipsnio 6 dalis numato, jog „jokie įrodymai teismui neturi iš anksto nustatytos galios. Teismas įvertina įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimu, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais“. Todėl mokesčių administratoriaus įrodinėjimo pareiga, įtvirtinta MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje priklauso nuo konkrečios susiklosčiusios situacijos bei surinktų įrodymų įvertinimo ir yra sietina su minėtu ABTĮ straipsniu.

1.2. Įrodymams būdingi požymiai

Kiekvieną sąvoką galima apibūdinti pagal jai būdingus atitinkamus požymius. Pagal teisės doktriną, mokesčių administravime ir mokestiniuose ginčiuose įrodymams būdingi šie požymiai: įrodymų leistinumas (teisėtumas), įrodymų pakankamumas, įrodymų visapusiškumas, įrodymų sąsajumas, įrodymų pilnutinumas bei objektyvusis visų teisiškai reikšmingų aplinkybių išnagrinėjimas. Įrodymų leistinumas (teisėtumas) reiškia tai, jog visi įrodymai turi būti leistini, taip pat surinkti teisėtais būdais bei priemonėmis. Įrodymų pakankamumas reiškia, jog turi būti įsitikinama, kad surinktų įrodymų pakanka, tarp pačių įrodymų nėra jokių prieštaravimų ar abejotinų prielaidų. Kitaip tariant, administraciniame procese visais atvejais turi būti nustatyta objektyvioji tiesa, kuri reiškia, jog yra nustatytos visos teisiniu požiūriu aplinkybės, reikšmingos bylai. Įrodymų visapusiškumas reiškia tai, jog mokesčių administratorius negali ištirti dalies faktinių aplinkybių ir pateikti jų įrodymus, kadangi būtina ištirti visas bylai reikšmingas ir nagrinėjamas aplinkybes bei joms būdingus aspektus, taipogi ištirti tas aplinkybes, kurios yra palankios bei reikšmingos mokesčių mokėtojui. Pavyzdžiui, mokesčių administratorius mato, kad pagal ginčijamą sandorį užsienyje mokesčių mokėtojas pardavė transporto priemonę kitam asmeniui. Tai tokiu atveju, ką turėtų padaryti mokesčių administratorius, tai sekdamas šią informaciją, kreiptis į užsienio mokesčių administratorių, kurioje buvo parduotas automobilis tam, kad galėtų surinkti visą prieinamą informaciją, kuri iš tiesų gali būti teisinga, siekiant išsiaiškinti tos ūkinės operacijos (sandorio) realumą. Įrodymų pilnutinumo požymis yra susijęs su

įrodymų visapusiškumu ir tai reiškia, jog nurodytos aplinkybės bei pateikti įrodymai mokesstinėje byloje turi visapusiškai atskleisti situaciją, kurią pats mokesčių administratorius tiria tam, kad vėliau po mokesčių mokėtojo patikrinimo neatsirastų nežinomų bei neištirtų aplinkybių, kurios yra susijusios su konstatuotu pažeidimu. Objektyvusis visų teisiškai reikšmingų aplinkybių išnagrinėjimas remiasi objektyvumo principu, kuris taipogi yra viešojo administravimo principas ir kurio laikytis bei vadovautis privalo mokesčių administratorius kaip viešojo administravimo subjektas. (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „Mokesčių teisė“, 2011).

Tiesa, užsienio praktikoje pasitaiko ir tokių atvejų, kai mokesčių administratorius nesilaiko įrodymams būdingų požymių, pavyzdžiui, kaip šiuo atveju, įrodymų leistinumą požymio, neteisėtai būdais rinkdamas įrodymus apie mokesčių mokėtojus. Viename iš Šveicarijos bankų “Credit Suisse” dauguma banko sąskaitų turėjo Vokietijos piliečiai mokesčių vengimo tikslais. Šiame banke dirbęs darbuotojas Sina Lapour ranka ant popieriaus užsirašinėjo visą reikalingą informaciją apie šio banko klientus. Laikui bėgant, pavogti duomenys sukaupti daugiau kaip 2 500 banko klientų. Pavogtus duomenis minėtas banko darbuotojas pardavė vienam iš tarpininkų, kuris vėliau šiuos duomenis taipogi pardavė Vokietijos mokesčių administratoriui. Kaip vėliau paaiškėjo, Vokietijos valdžia, siekdama atskleisti potencialius mokesčių vengėjus, investavo milijonus į vogtų duomenų pirkimą. Šioje situacijoje Šveicarija apkaltino Vokietiją vykdant ekonominę šnipinėjimą ir įtarė, kad Vokietija pati ir paprašė Sino Lapour atskleisti įslaptintus duomenis apie mokesčių mokėtojus, kurie turėjo banko sąskaitas minėtame Šveicarijos banke. Šie įtarimai nebuvo visiškai nepagrįsti, kadangi Sino Lapour teigimu, tarpininkas parodė tekstinį pranešimą, kuriame Vokietijos mokesčių inspektoriai reikalavo konkrečios informacijos apie Vokietijos piliečius, kurie turėjo banko sąskaitas būtent “Credit Suisse”. Mano manymu, ši situacija yra puikus pavyzdys, parodantis neteisėtus Vokietijos mokesčių inspekcijos veiksmus gaunant įrodymus neleistinu (neteisėtu) būdu ir minėtų klientų duomenų apsaugos pažeidimus. Taipogi tai yra geras pavyzdys, kai teisėta banko darbuotojo prieiga prie neskelbtinos informacijos vėliau sukelia rimtą saugumo pažeidimą. (El. straipsnis “Special Report: How Germany’s taxman used stolen data to squeeze Switzerland, 2013). Nagrinėjamos temos požiūriu tai svarbus pavyzdys siekiant parodyti, kad mokesčių administratorius visais atvejais rinkdamas įrodymus ir prieš priimdamas atitinkamą sprendimą mokesčio mokėtojo atžvilgiu, privalo atitikti įrodymams būdingų požymių visumą.

1.3. Įrodymų rūšys

Tiek civilinėje, tiek mokesčių teisėje įrodymų klasifikacija yra panaši. Pagal įrodymų turinį, t.y. pagal informacijos, santykio su įrodomuoju faktu pobūdį įrodymai skirstomi į tiesioginius ir netiesioginius įrodymus. Tiesioginiais laikomi įrodymai, kuriuos ištyrus galima daryti kategorišką ir vienintelę išvadą dėl įrodomojo fakto. Šiuo atveju tarp tiesioginio įrodymo ir įrodomojo fakto yra tiesioginis vienareikšmis ryšys, nekeliantis jokių abejonių ir nesudarantis joms prielaidų (LAUŽIKAS, E. *et al.* „*Civilinio proceso teisė I tomas*“, 2003). Pavyzdžiui, banko sąskaitos išrašas yra tiesioginis įplaukų ar išlaidų patvirtinimo įrodymas. Tačiau mokesčiuose ginčiuose, kaip ir civiliniame procese, negalima pernelyg sureikšminti tiesioginių įrodymų reikšmės. Tiesioginius įrodymus visais atvejais būtina gretinti bei lyginti su kitais byloje egzistuojančiais įrodymais, taipogi įsitikinti, kad tarp šių įrodymų nėra jokių prieštaravimų bei tikrinti, ar tiesioginiai įrodymai yra nesuklastoti ir tikri (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „*Mokesčių teisė*“, 2011). Netiesioginiais įrodymais laikoma informacija, daugiareikšmiškai susijusi su įrodomuoju faktu (LAUŽIKAS, E. *et al.* „*Civilinio proceso teisė I tomas*“, 2003). Kaip netiesioginio įrodymo pavyzdį galima paminėti iš užsienio valstybės gautą informaciją, kuria yra patvirtinama, jog tam tikrų prekių, kurios, kaip teigiama, buvo eksportuotos, gavėjas nepirko. Tačiau toks įrodymas vienareikšmiškai neleistų daryti išvados, jog prekės tikrai nebuvo eksportuotos. Pagal teisės doktriną, yra pripažįstama, jog kuo daugiau yra surenkama netiesioginių įrodymų, tuo suklydimo galimybė juos vertinant yra mažesnė, o kai tiesioginis įrodymas yra vienintelis, jo reikšmė bei vertė sumažėja, nes yra daugiau galimybių jį vertinant suklysti. Taigi, remiantis vienu netiesioginiu įrodymu negalima daryti vienareikšmiškos išvados apie įrodomojo fakto buvimą, tačiau galima daryti tik prielaidą, jog viena iš galimų versijų yra tikresnė. Pavyzdžiui, prekių gavėjo neigimas jas gavus (jeigu įrodinėjamas prekių išgabenimas), taipogi įvykių atspindėjimas arba registravimas buhalterinėje apskaitoje arba bendravimas su atitinkamais sudaryto sandorio pirkėjais taipogi gali būti laikomi netiesioginiais įrodymais. Taip pat įrodymai gali būti išskiriami į pirminius ir išvestinius. Pirminiais laikomi įrodymai, kurie atsiranda tiesiogiai iš įrodomojo fakto (pavyzdžiui, PVM sąskaita faktūra) arba paaiškinimai. Išvestiniais įrodymais bus laikoma tokia informacija, kuri yra gauta iš tarpinių šaltinių. Kaip pavyzdį, galima išskirti Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNTT) išvadas, kuriuose yra apibendrinama pirminė informacija, kurios mokesčių administratorius nėra ištyręs ar nagrinėjęs, tačiau svarbiausia tiriant įvertinti, kaip ir kokie pirminiai įrodymai buvo naudojami. (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „*Mokesčių teisė*“, 2011).

1.4. Įrodinėjimas kaip procesas

Kalbant apie įrodinėjimo sąvoką, reikia pridurti, jog įrodinėjimas nėra doktrinos sritis. Įrodinėjimas iš esmės yra logikos dalis, nes kiekviena pažintinė veikla reikalauja įrodinėti tam tikrus reiškinius ar teiginius. Kita vertus, įrodinėjimas teisme nėra grynai loginė, pažintinė veikla, tai yra ir procesinė pozityviosios teisės normų reguliuojama veikla, kadangi teismo įrodinėjimo ypatumus lemia ir pats įrodinėjimo dalykas, kuris yra ne hipotezės, teorijos ar teiginiai, tačiau juridiniai faktai. Antra vertus, teismo metu įrodinėjant operuojama ne moksliniais argumentais ar aksiomomis, tačiau teisminiais įrodymais, tiksliau, tam tikra informacija, kuri patvirtina arba paneigia įrodinėjimo dalyką sudarančius faktus. Įstatymai nustato, ką galima laikyti įrodymu, o ko negalima, taip pat ką reikia įrodinėti, o ko nereikia. Taigi teismo procese įrodinėjama tik įstatymų nustatytais priemonėmis ir tvarka. Įstatymas reikalauja, kad teismas savo sprendime nurodytų, kokios aplinkybės nustatytos, kokiais įrodymais grindžiamos teismo išvados ir kuo argumentuodamas jis atmetė kai kuriuos įrodymus. (LAUŽIKAS, E. *et al.* „*Civilinio proceso teisė I tomas*“, 2003). Nuo įrodinėjimo priklauso faktinių bylos aplinkybių išsiaiškinimas, o tuo pačiu ir tai, ar bus nustatyta tiesa byloje. Nesant aiškaus ir išsamaus teisinio reguliavimo, itin didelė reikšmė užpildant spragas tenka Vyriausiojo administracinio teismo formuojamai teismų praktikai. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Administracinė jurisprudencija Nr. 2 (12), 2007). Labai svarbu nustatyti, ar tikrai tarp šalių yra susiklostę tarpusavio teisiniai santykiai, taip pat nustatyti šių santykių rūšį, nes nuo to priklauso, kokia konkreči teisės norma bus taikytina. Visos šios aplinkybės įvyksta praeityje, o pats teismas jų negali matyti ir žinoti, todėl, prieš taikydamas konkrečią teisės normą, teismas privalo įsitikinti esant aplinkybėms, faktus, kuriais grindžiamas ieškovo reikalavimas, ir, atvirkščiai, nesant faktų, kuriais remiasi atsakovas. Tuo teismas įsitikina vykstant įrodinėjimo procesui, kai siekiant pagrįsti nurodytus faktus pateikiami, tiriami ir vertinami įrodymai. MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinta mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Ši nuostata įtvirtina bendrąją įrodinėjimo pareigą, kuri tenka mokesčių administratoriui. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) dėl šios minėtos nuostatos savo praktikoje yra pabrėžęs, jog, visų pirma, mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais bei nulemti besąlyginiam naikinimui. Tačiau, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotas papildomas mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių

mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais nepagrįštais jokiais įrodymais negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai. Taigi, teismai pabrėžia, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, privalo remtis objektyvia informacija, kuri yra nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527-10).

1.5. Įrodymų ir įrodinėjimo ypatumai administracinėse bylose

Šiuo metu galiojančiame ABTĮ 56-63 straipsniuose yra numatytos nuostatos, būdingos įrodymams ir įrodinėjimui administraciniame procese. Su įrodinėjimo procesu glaudžiai susijęs ir ABTĮ 80 straipsnis, nustatantis administracinio teismo pareigą aktyviai dalyvauti tiriant įrodymus, nustatant visas bylai svarbias aplinkybes ir visapusiškai, objektyviai jas iširti, t.y. įtvirtinant aktyvų teismo vaidmenį administraciniame procese. Be to, ABTĮ 78 straipsnio 1 dalis įtvirtina betarpiškumo principą, įpareigojantį teismą betarpiškai iširti įrodymus byloje, o 81 straipsnio 6 dalis nustato, kokia eilės tvarka tiriami įrodymai teismo posėdyje. Administraciniame procese įrodinėjimas susideda iš kelių etapų: faktų nurodymas, įrodymų nurodymas, įrodymų pateikimas ir rinkimas, įrodymų tyrimas ir vertinimas. Visuose įrodinėjimo etapuose dalyvauja teismas, tačiau jo vaidmuo įvairiuose etapuose yra skirtingas. Faktų nurodymas administraciniame procese priklauso byloje dalyvaujančių asmenų diskrecijai. Pareiškėjas, kreipdamasis su skundu į teismą, išdėsto faktines aplinkybes, kuriomis grindžia savo reikalavimą, ir tokiu būdu suformuluoja skundo pagrindą, o atsakovas, atsikirdamas į skundą, atsiliepime gali nurodyti kitus faktus, kurių nebuvo nurodęs pareiškėjas. Teismas paprastai, kitaip nei iš šalių, nesužino bylai reikšmingų aplinkybių. Tačiau atskirais atvejais šalių nurodytos faktinės aplinkybės teismų praktikoje yra peržengiamos, ir teismas savo iniciatyva imasi tirti faktus, kurių šalys nebuvo nurodžiusios. Įrodymų nurodymas ir rinkimas taip pat priklauso šalims, kurios pateikdamos faktinį skundo ar atsiliepimo į jį pagrindus, kartu nurodo ir įrodymus, pagrindžiančius šias faktines aplinkybes. Todėl administraciniame procese pareiga nurodyti ir pateikti įrodymus tenka šalims, kurios geriausiai žino tarp jų susiklosčiusių materialinių teisinių santykių specifiką, tačiau pagal ABTĮ 56 straipsnio 4 dalį ir teismų praktiką, teismas šalių pateiktais įrodymais nėra ribojamas, ir turi galimybę bylai reikšmingus įrodymus išsireikalauti savo iniciatyva. Administraciniame procese tai vadinama tyrimo principu, kuris įtvirtintas ABTĮ

10 straipsnio 1 dalyje. Tyrimo principas reikalauja, kad, prireikus teismas bylos aplinkybes, turinčias reikšmės bylai teisingai išspręsti, tiria *ex officio*; teismas nustato tokio tyrimo mastą ir nėra saistomas administracinės bylos proceso dalyvių prašymų. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-437-525/2021). Todėl įrodymų nepakankamumu teismo sprendimas turėtų būti grindžiamas tik tais atvejais, kai nei šalių pateiktų, nei teismo iniciatyva surinktų įrodymų pagrindu nepavyksta įrodyti egzistuojant bylai reikšmingas aplinkybes. Pažymėtina, kad teismas turėtų imtis rinkti įrodymus savo iniciatyva ir tada, kai jam kyla abejonų, ar šalys tiksliai nurodė faktines aplinkybes, ar nenuslėpė jas pagrindžiančių įrodymų arba mato, kad šalis yra teisiškai neišprūsusi, pavyzdžiui, jai neatstovauja advokatas ir dėl to gali būti sunku pačiai realizuoti savo procesines teises. Pateikiant ir renkant įrodymus, svarbu nepamiršti, kad turi būti renkami tik tokie įrodymai, kurie sudaro įrodinėjimo dalyką byloje. Įrodinėjimo dalyką sudaro trejopo pobūdžio aplinkybės: materialiojo teisinio pobūdžio juridiniai faktai, įrodomieji faktai ir procesinio teisinio pobūdžio faktai. Taipogi visais atvejais, sprenddamas, ar rinkti kokius nors įrodymus, teismas turi atsižvelgti į tai, kokias aplinkybes šie įrodymai galėtų patvirtinti, ar šios aplinkybės teisiškai reikšmingos byloje, ar jos pagrindžiamos leistinomis įrodinėjimo priemonėmis, t.y. privalu laikytis įrodymų sąsajumo ir leistinumų reikalavimų. Įrodymų tyrimas yra centrinis įrodinėjimo proceso etapas, atliekamas teismo posėdyje, žodžiu nagrinėjant bylą. Jo metu, laikantis betarpiškumo principo, išklausomi šalių paaiškinimai, liudytojų parodymai, specialistų paaiškinimai ir ekspertų išvados, susipažįstama su rašytiniais įrodymais, apžiūrimi daiktiniai įrodymai. Nors ABTĮ aiškios nuorodos ir nėra, tačiau teismas gali savo sprendimą grįsti tik tais įrodymais, kurie buvo ištirti teismo posėdžio metu. Tai išplaukia iš betarpiškumo principo, taip pat iš ABTĮ 81 straipsnio 9 dalies, įpareigojančios teismą atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės, jeigu teisminių ginčų metu paaiškėja naujų aplinkybių. Vienas iš sudėtingiausių įrodinėjimo etapų yra įrodymų vertinimas. Tai paskutinis etapas, kurio metu teismas, remdamasis bylos nagrinėjimo iš esmės metu ištirtais įrodymais ir vadovaudamasis vidiniu savo įsitikinimu, pateikia išvadas dėl konkrečių įrodymų leistinumų, sąsajumo, jų įrodomosios vertės, ryšio su kitais įrodymais, o tuo pačiu – ar konkrečiais įrodymais grindžiamos faktinės aplinkybės yra nustatytos ar ne. Šiame etape pasireiškia jau anksčiau paminėtas laisvo įrodymų vertinimo principas. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Administracinė jurisprudencija Nr. 2 (12), 2007). Administraciniame procese vyrauja ir ikiteisminės ginčų nagrinėjimo institucijos, tokios kaip, Vyriausioji administracinių ginčų komisija, apskričių bei savivaldybių visuomeninės administracinių ginčų komisijos, taipogi Mokestinių ginčų komisija,

sprendžianti tik mokestinius ginčus ikiteismine tvarka. Ikiteisminis šių institucijų nagrinėjimo procesas yra grindžiamas tais pačiais principais, kaip ir administraciniame teisme. Šalys, dalyvaujančios byloje taipogi yra informuojamos apie administracinių ginčų komisijos posėdžio laiką ir vietą, gali dalyvauti tiriant įrodymus, užduoti klausimų kitai šaliai arba gauti sprendimo nuorašus. Administracinių ginčų komisija, sprendžiant ginčą, privalo vertinti tiek fakto, tiek teisės klausimus, taip pat nurodyti ir nustatyti aplinkybes bei jas teisiškai įvertinti. (RAIŽYS D., „Administracinių ginčų komisijų statusas: konvencionalumo diskursas, 2015).

1.6. Įrodymų ir įrodinėjimo palyginimas su baudžiamuoju ir civiliniu procesu

Baudžiamojo proceso paskirtis gali būti pasiekta tik tuo atveju, kai baudžiamasis procesas baigiamas savo turiniu teisingo teismo sprendimo, kuris yra įvykdomas, priėmimu. Reikšmingos teisingam bylos išnagrinėjimui aplinkybės yra nustatomos įvertinus baudžiamojo proceso metu gautus įrodymus. Baudžiamojo proceso metu apie nusikalstamą veiką galintis duoti parodymus asmenys yra apklausiami, o materialūs objektai yra apžiūrimi bei tiriami. Išnagrinėjusio baudžiamąją bylą teismo sprendimas grindžiamas apklausų, apžiūrų ir tyrimų metu gautais duomenimis, kurie vadinami įrodymais. Taip pat įrodymai leidžia daryti išvadas, kad tam tikra nusikalstama veika buvo padaryta ir kad ją padarė konkretus asmuo ar asmenys. Įrodinėjimas sudaro didžiausią baudžiamojo proceso dalį. Kaip ir administraciniame, taip ir baudžiamajame procese, įrodymų leistinumas ir sąsajumas (liečiamumas) yra būtinos (privalomos) duomenų savybės duomenų pripažinimui įrodymais. Susiejant mokesčių teisę su baudžiamąja, labai svarbu paminėti mokesčių slėpimą. Mokesčių slėpimas – atliekami sąmoningi aktyvūs veiksmai, nukreipti į tiesioginį mokesčių bazės sumažinimą. Mokesčių slėpimas eina šalia Baudžiamajame kodekse (toliau – BK) uždraustų veikų, tačiau atskiro straipsnio mokesčių slėpimui BK nėra, tik yra išskiriami 5 straipsniai, kur yra uždraustos veikos, kurias atliekant dažniausiai yra slėpiami mokesčiai ir atlikus šias nusikalstamas veikas, jau yra taikomos bendrosios įrodymų ir įrodinėjimo taisyklės, būdingos baudžiamajai teisei:

- 1) *BK 219 straipsnis – Mokesčių nesumokėjimas;*
- 2) *BK 220 straipsnis – Neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas;*
- 3) *BK 221 straipsnis – Deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimas;*
- 4) *BK 222 straipsnis – Apgaulingas apskaitos tvarkymas;*

5) BK 300 straipsnis – Dokumento suklastojimas ar disponavimas suklastotu dokumentu.

Tiek mokesčių teisėje, tiek baudžiamojoje teisėje yra galimas sukčiavimas, tačiau būtina pabrėžti, jog pagal baudžiamąją teisę, sukčiavimas yra suprantamas kur kas plačiau nei mokesčių teisėje, kadangi pagal baudžiamąją teisę sukčiavimas gali apimti ne tik mokestinės naudos siekimą, o ir kitus atvejus, kurie nesusiję su mokesčiais. Mokesčių administratorius, siekdamas įrodyti, kad mokesčių mokėtojas sukčiavo, privalo įrodyti, ar realiai įvyko, ar neįvyko ūkinės operacijos, taipogi nustatyti, kad vienintelis tikslas, kurio siekė mokesčių mokėtojas atitinkamu sandoriu, buvo siekis gauti mokestinę naudą, o ekonominės logikos iš sudaryto sandorio nėra. Tačiau jeigu baudžiamajame procese buvo priimtas nuosprendis dėl to paties asmens sukčiavimo, šis nuosprendis įgija prejudicialumą ir galioja kituose teismo procesuose, pavyzdžiui, civilinėje ar administracinėje byloje, todėl iš naujo įrodinėti aplinkybių dėl sukčiavimo nebereikia.

Tiesa, skirtumas tarp šių teisės šakų įrodymų ir įrodinėjimo aspektu, yra subjektai, kurie gali surinkti įrodymus atitinkamoje byloje bei juos įrodinėti. Baudžiamojoje teisėje vyrauja visiškai skirtingi subjektai: ikiteisminio tyrimo pareigūnai, prokuroras, ikiteisminio tyrimo teisėjas, bendrosios kompetencijos teismai. Taip pat baudžiamoji atsakomybė yra *ultima ratio* priemonė, pati griežčiausia atsakomybė, todėl ir pats teisinis reguliavimas yra žymiai griežčiau sureglamentuotas. Taigi, įrodinėjant nusikalstamą veiką, kurią draudžia BK, yra taikoma gerokai aukštesnė įrodinėjimo kartelė. Kitas skirtumas yra tas, jog baudžiamojoje teisėje įrodymų klasifikacija yra kur kas platesnė. Yra įprasta įrodymus klasifikuoti pagal keturis kriterijus:

- 1) Pagal informacijos kaupimo būdą (asmeniniai įrodymai ir daiktai);
- 2) Pagal santykį su įrodinėtinomis bylos aplinkybėmis (tiesioginiai, netiesioginiai įrodymai);
- 3) Pagal informacijos šaltinio pirmumą (pirminiai, išvestiniai įrodymai);
- 4) Pagal įrodymų santykį su kaltinamojo versija (kaltinantys, teisinantys įrodymai);

Taipogi vadovaujantis Baudžiamojo proceso kodeksu (toliau – BPK), išskirtini tokie įrodinėjimo proceso etapai:

- 1) Reikšmingų tyrimui ir bylos nagrinėjimui duomenų rinkimas ar pateikimas bei šių duomenų fiksavimas (ikiteisminio tyrimo stadijoje);
- 2) Surinktų ar pateiktų duomenų išankstinis patikrinimas (ikiteisminio tyrimo stadijoje);

- 3) Surinktų, pateiktų ar teismo išreikalautų duomenų tyrimas teismo proceso metu (nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teismo posėdyje, o tam tikrais atvejais ir apeliacinės instancijos teismo posėdyje);
- 4) Duomenų pripažinimas įrodymais ir įrodymų vertinimas (pirmosios instancijos teismui, o dažnai ir apeliacinės instancijos teismui pasitarimo kambaryje analizuojant teismo posėdyje (posėdžiuose) ištirtus duomenis).

Taip pat verta paminėti, kad baudžiamajoje teisėje yra tiek specifinių šiai teisės šakai būdingų įrodymų rūšių, tiek ir tokių, kurios egzistuoja ir mokesčiniuose ginčiuose: kaltinamojo (įtariamojo) parodymai, liudytojo parodymai, nukentėjusiojo parodymai, ekspertizės aktas, specialisto išvada, daiktai ir dokumentai kaip įrodymai. Bet būtent šių įrodinėjimo priemonių tikslas yra atskleisti nusikalstamą veiką padariusio asmens kaltę, o mokesčių teisėje tikslas yra atskleisti mokesčio mokėtojo arba mokesčių administratoriaus kaltę, pažeidžiant atitinkamus mokesčių įstatymus. Taipogi baudžiamasis procesas dažnai prasideda specifiniu institutu – ikiteisminiu tyrimu, kuris būdingas tik šiai teisės šakai ir nuo kurio dažniausiai prasideda visas įrodymų rinkimas, tačiau panašumas su mokesčių teise yra tame, jog ir pats mokesčių administratorius visais atvejais turi atlikti mokesčių tyrimą arba mokesčių patikrinimą, surinkti visus įrodymus mokesčių administravimo etape ir priimti atitinkamą sprendimą mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Taigi tiek baudžiamoji, tiek mokesčių teisė turi pradinius etapus, kuriuose prasideda visas įrodymų rinkimas prieš kylant ginčui tarp pačių šalių. Kalbant apie įrodinėjimą, tikslas yra vienas ir tas pats – nustatyti byloje tiesą. Tik teisėtas, pagrįstas, o kartu ir teisingas sprendimas byloje gali būti priimtas tik tuo atveju, jei išsamiai išaiškinamos reikšmingos bylai aplinkybės. Įrodymai turi būti ant tiek pagrįsti, kad nesukeltų jokios abejonės nustatant nusikalstamą veiką padariusio asmens kaltę, kadangi apkaltinamasis nuosprendis sukelia ir teisinę pasekmę, kuri egzistuoja tik baudžiamajame procese, t.y. teistumą. Apskritai, tiek įrodymų, tiek įrodinėjimo bendrus principus bei specifines taisykles reglamentuoja skirtingi teisės aktai, mokesčių teisėje – ABTĮ, MAĮ arba specialūs mokesčių įstatymai (pavyzdžiui, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas), o baudžiamajoje teisėje – BK ir BPK. Apibendrinant įrodymus ir įrodinėjimą, pagrindinė pareiga įrodinėti baudžiamajame procese tenka valstybės pareigūnams ir institucijoms. Ikiteisminio tyrimo pareigūnas, prokuroras ir teismas privalo siekti, kad būtų išaiškintos visos reikšmingos aplinkybės. Šie proceso subjektai turi nustatinėti tiek patrauktą baudžiamojon atsakomybėn asmenį kaltinančius, tiek jį teisinančius duomenis. Įtariamasis (kaltinamasis) turi teisę aktyviai dalyvauti įrodinėjimo procese, bet tai daryti jis neprivalo (GODA, G., *et al.* „Baudžiamajo proceso teise“, 2011). Baudžiamajoje teisėje reikėtų išskirti ir galiojančią nekaltumo prezumpciją, kuri yra viena

iš kertinių baudžiamosios teisės principų ir kurios pažeidimas gali reikšti ir kitų principų pažeidimą. Šio principo turinys yra griežtai apibrėžtas, o pagrindiniai elementai yra:

- 1) Kol nėra įsiteisėjusio apkaltinamojo nuosprendžio, joks asmuo negali būti laikomas kaltu;
- 2) Asmuo gali būti pripažintas kaltu dėl nusikalstamos veikos padarymo tik pagal įstatyme nustatytas taisykles ištyrus ir išnagrinėjus baudžiamąją bylą;
- 3) Nekaltumo prezumpcija reikalauja procesiniuose dokumentuose, priimamuose prieš apkaltinamojo nuosprendžio įsiteisėjimą, vengti formuluočių apie įrodytą įtariamojo ar kaltinamojo kaltę;
- 4) Nekaltumo prezumpcija reikalauja, kad visos aplinkybės, kylančios sprendžiant baudžiamąją bylą būtų vertinamos kaltinamojo naudai;
- 5) Nekaltumo prezumpcija įpareigoja ypatingai pamatuotai taikyti procesines prievartos priemones;

Civilinėje teisėje įrodymų sąvoka, priešingai nei mokesčių teisėje, yra tiesiogiai įtvirtinta Civilinio proceso kodekso (toliau – CPK) 177 straipsnio 1 dalyje, kuri sako, jog „įrodymais civiliniame procese laikomi bet kokie faktiniai duomenys, kuriais remdamasis teismas įstatymo nustatyta tvarka konstatuoja esant šalių reikalavimus ir atsikirtimus pagrindžiančias ir kitas reikšmingas bylai teisingai išspręsti aplinkybes arba jų nesant“. Kalbant apie įrodinėjimo našta, tiek mokesčių, tiek civilinėje teisėje taikomas principas „onus probandi incumbi ei, qui affirmat, non ei, qui negat“, kuris reiškia, jog įrodinėti privalo tas, kas teigia, o ne tas, kas neigia. Tačiau civiliniame procese vyrauja tikimybių balanso principas, ko nėra mokesčių administravime bei mokestiniuose ginčiuose. Teismas civiliniame procese išvadą dėl faktų buvimo gali daryti ir tada, kai tam tikros abejonės dėl fakto buvimo išlieka, tačiau visuma byloje esančių įrodymų leidžia manyti esant labiau tikėtina atitinkamą faktą buvus, nei jo nebuvus. Teisės doktrinoje pažymima, kad įrodinėjimo problema civiliniame procese sprendžina tikimybių teorija, t.y. faktas gali būti pripažintas įrodytu, jeigu šalies, kuri remiasi tuo faktu, pateikti įrodymai leidžia daryti labiau tikėtiną išvadą apie jo buvimą ar nebuvimą. Taigi tikimybių balanso principas yra paremtas subjektyviu kriterijumi ir tai sudaro prielaidas paneigti aiškumo, tikrumo, objektyvumo kriterijus, kurie yra būtini norint nustatyti tiesą (TEREBEIZA, Ž. *“Tiesos nustatymo problema šiuolaikiniame civiliniame procese”*. Vilnius. Mykolo Romerio Universitetas, 2011). Civilinėje teisėje įrodymai taip pat yra klasifikuojami į tiesioginius ir netiesioginius, pirminius ir išvestinius, asmeninius ar daiktinius. Taip pat civilinėje teisėje dažniau būdingas įrodymų skirstymas į įrodymus, turinčius didesnę įrodomąją galią, arba *prima facie* įrodymus, ir įrodymus, turinčius įprastą įrodomąją galią. *Prima facie* įrodymų

institutas yra laisvo įrodymų vertinimo principo išimtis. Proceso ekonomiškumo ir operatyvumo sumetimais įstatymų leidėjas nustatė, kad dokumentai, išduoti valstybės ir savivaldybės institucijų, patvirtinti kitų valstybės įgaliotų asmenų neviršijant jiems nustatytos kompetencijos ir laikantis atitinkamiems dokumentams keliamų formų reikalavimų, laikomi oficialiais rašytiniais įrodymais ir turi didesnę įrodomąją galią. Kitas specifinis institutas yra teismo pavedimai. Neretais atvejais, įrodymai, kuriuos reikia surinkti, yra kitame mieste, rajone ar net valstybėje, todėl prireikia kreiptis į kitą teismą, kurio veiklos teritorijoje yra renkami įrodymai. Taip pat skiriasi ir subjektai, kurie gali rinkti įrodymus bei dalyvauti teisminiame procese, nes šiuo atveju šalys yra ieškovas, atsakovas bei tretieji asmenys, pareiškiantys arba nepareiškiantys savarankiškus reikalavimus, kurie dažniausiai yra privatūs fiziniai arba juridiniai asmenys, o ne mokesčių mokėtojas ir viešojo administravimo subjektas. Apskritai, ginčai kyla dėl sutarties pažeidimų arba padarytų deliktų, todėl skiriasi ginčo objektas. Civilinis ginčas dažniausiai yra privataus pobūdžio, o administraciniame procese mokesčių mokėtojas savo teises gina prieš valstybę. Taipogi, skirtingai nei civilinės bylos, administracine tvarka nagrinėjamos bylos yra susijusios su ypatingu poreikiu apsaugoti viešąjį interesą byloje. Šį poreikį nulemia tai, kad teisinio santykio, iš kurio kyla ginčas, šalys nėra lygiateisiai subjektai. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Administracinė jurisprudencija Nr. 2 (12), 2007). Mokesčių teisėje ginčo objektas dažniausiai bus priskaičiuoti mokesčiai arba su jais susijusios sumos. Taip pat, civilinėje teisėje ne visada yra privaloma ikiteisminė nagrinėjimo tvarka, kas yra visados privaloma mokestiniuose ginčiuose. Įrodymai gali būti pateikti jau pirmosios instancijos teisme, kuriuos vertina teismas. Pagrindiniai teisės aktai, kurie reglamentuoja įrodymų ir įrodinėjimo institutus yra Civilinis kodeksas (toliau – CK) bei Civilinio proceso kodeksas. Kaip ir administraciniame procese, taip ir civiliniame procese, įrodinėjimo etapai susideda iš – faktų nurodymo, įrodymų nurodymo, įrodymų pateikimo, įrodymų rinkimo, įrodymų tyrimo bei įrodymų vertinimo, todėl viską apibendrinant, panašumų su civiliniu procesu yra nemažai. (LAUŽIKAS, E. *et al.* „Civilinio proceso teisė I tomas“, 2003).

2. ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO INSTITUTO SVARBA SANTYKIUOSE TARP MOKESČIŲ MOKĖTOJO BEI MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS

2.1. Bendrieji ypatumai mokesčių administravime

Verta pabrėžti, kad viena iš viešojo administravimo sudėtinių dalių yra ir mokesčių administravimas, taigi administraciniam procesui būdingos taisyklės taikomos ir mokesčių administratoriui, kuris taip pat yra laikomas viešojo administravimo subjektu. Iš to seka, jog jis privalo laikytis ir visų viešojo administravimo principų, kurie yra įtvirtinti Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 4 straipsnyje. Viename iš šio straipsnio punktų, o konkrečiai, 2 punkte yra įtvirtintas objektyvumo principas, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Objektyvumo principo privalomumą ne kartą pabrėžęs yra ir LVAT, pasakydamas, jog VAĮ nuostata suponuoja išvadą, jog mokesčių administratoriaus, veikiančio kaip viešojo administravimo subjektas, sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis, spėjimais ar abejonėmis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. vasario 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-08-192-04). Taigi, mokesčių administratoriaus sprendimai turi būti objektyviai pagrįsti, teisingi ir nekelti jokių abejonų. Taipogi MAĮ aiškiai apibrėžia kas yra mokesčių administravimas. Mokesčių administravimas – *mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas.* (Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas, 2 straipsnio 15 punktas).

Mokesčių administravimo etape egzistuoja 2 mokesčių mokėtojo kontrolės formos – mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas. Mokestinis tyrimas – *mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje.* Mokestinis patikrinimas – *mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitose srityse.* (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243, 2 straipsnio 23 ir 24 dalys). Būtent dažniausiai per šias kontrolės formas mokesčių administratorius organizuoja

visą įrodymų rinkimą. Atliekant mokestinį tyrimą, mokesčių mokėtojo įrodinėjimo kartelė, lyginant su mokestiniu patikrinimu, yra mažesnė, kadangi mokestinio tyrimo tikslas – atlikti mokesčių įstatymų pažeidimų prevenciją. Taipogi galimas variantas, kai iš mokestinio tyrimo pereinama į mokestinį patikrinimą, per kurį mokesčių administratorius gali rinkti papildomus įrodymus priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Tiesa, mokestinio patikrinimo metu galioja žymiai griežtesnis reglamentavimas, nes jo metu yra numatyta nemažai apribojimų mokesčių administratoriui, pavyzdžiui, būtinas pavedimas tikrinti, su kuriuo privalomai turi būti supažindintas mokesčių mokėtojas, taip pat mokestinis patikrinimas gali būti atliekamas tik vieną kartą dėl to paties mokesčio ir už tą patį laikotarpį, kompleksinis patikrinimas gali būti atliekamas ne dažniau kaip kartą per metus, teminis – ne dažniau nei kartą per pusę metų. Taipogi mokesčių administratorius privalo įforminti patikrinimo rezultatus, o mokesčių mokėtojas gali juos apskųsti. Taigi, mokesčių administratorius negali daryti klaidų šioje kontrolės formoje, t.y. turi surinkti visus įrodymus, pagrindžiančius mokesčio mokėtojo kaltę. (MEDELIENĖ A., „Mokestinis tyrimas ir mokestinims patikrinimas mokestinio ginčo kontekste“, 2009). Viena iš įrodymų rinkimo priemonių mokesčių administravime yra operatyvus patikrinimas. *Operatyvus patikrinimas – įstatymuose ir jų lydimojuose teisės aktų numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas.* (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 115 straipsnis). Operatyvusis patikrinimas yra atliekamas ne tik mokėtojo, kurio atžvilgiu bus priskaičiuoti mokesčiai ar nustatytas pažeidimas, atžvilgiu. Taip pat turi būti išrašytas pavedimas tikrinti, išskyrus įstatyme numatytas išimtis. Labai svarbu paminėti, kad būtent operatyvus patikrinimo metu mokesčių administratorius įrodymus rinkti gali ir „slaptomis“ priemonėmis. Pavyzdžiui, prieš pradėdant faktinį operatyvų patikrinimą, nepateikę pavedimo tikrinti, pareigūnai gali atlikti kontrolinį prekių (paslaugų) pirkimą, o jeigu įtariama, kad mokesčių mokėtojas pažeidžia kasos aparatų naudojimosi taisykles, vykdo neregistruotą ūkinę-komercinę veiklą, neapskaito už tiekiamas prekes (paslaugas) gautų pajamų ar vykdo kitokią neteisėtą veiklą, nepažeidžiant įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, gali fotografuoti arba daryti garso bei vaizdo įrašus. (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras, 33 straipsnis). Tiesa, jau nuo pat mokestinio patikrinimo pradžios, mokesčių mokėtojas gali pateikti rašytines pastabas ir įrodymus per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo dienos, ginčyti patikrinimo dalyką bei privalo būti išklaustas viso patikrinimo metu. Mokesčių administratorius turėtų atsižvelgti į šiuos dalykus ir patikrinimo akto išvadas formuluoti įvertinęs ne vien patikrinimo metu

nustatytus pažeidimo faktus, bet ir atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo pateiktas pastabas bei įrodymus. Mokesčių administratorius šias pateiktas pastabas bei įrodymus, galinčius daryti įtaką sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo, privalo pridėti prie patikrinimo akto bei tai pažymėti pačiame akte. (SMALAKIENĖ E., „Mokesčių mokėtojo patikrinimas“, 2003). Taipogi mokesčius administratorius, renkant įrodymus gali duoti nurodymus mokesčių mokėtojui. Tačiau mokesčių administratorius gali duoti tik tokius nurodymus, kurie yra proporcingi siekiamam tikslui pasiekti. Pavyzdžiui, VMI negali reikalauti iš plastinės chirurgijos klinikos pateikti visas ligų istorijas su visais klientų duomenimis. Tačiau dažniausiai, su mokesčių administratoriaus priimtu sprendimu mokesčių mokėtojas nesutinka, todėl iš mokesčių administravimo etapo pereinama į mokestinių ginčų stadiją, kurio vaidmuo yra platesnis ginant savo poziciją ir įrodant neteisėtus mokesčių administratoriaus veiksmus priimant atitinkamą sprendimą mokesčių administravimo etape. (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „Mokesčių teisė“, 2011).

2.2. Bendrieji ypatumai mokestiniuose ir kituose ginčiuose

MAĮ išskiria 2 rūšių ginčus – mokestinius ginčus ir kitus ginčus, kuriuos sprendžiant netaikoma mokestiniams ginčams būdinga nagrinėjimo procedūra. MAĮ 145 straipsnis numato, kokie ginčai yra laikomi mokestiniais. Mokestiniai ginčai suprantami kaip *ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)* (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2 straipsnio 22 punktas). Iš esmės tai yra ginčas, susijęs su mokestine prievole. Tiesa, mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma tam tikriems ginčams, kurie savo esme nėra mokestiniai ginčai, t.y. nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo. („Juris24.lt“ teisinių sąvokų žodynas). Visi kiti ginčai, nepatenkantys į MAĮ 145 straipsnio taikymo apimtį, nagrinėjami ABTĮ arba Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymo nustatyta tvarka. Skirtumas tarp šių dviejų ginčų rūšių yra ginčo dalykas bei procedūra. Jeigu ginčas yra ne mokestinis, taikomas bendrasis 1 mėnesio apskundimo terminas, numatytas ABTĮ 29 straipsnyje, o mokestinio ginčo atveju – 20 dienų po to, kai buvo įteiktas sprendimas mokesčių mokėtojui.

Taipogi mokestiniams ginčams visais atvejais yra privaloma ikiteisminė ginčo nagrinėjimo procedūra, t.y. pirmiausia yra privaloma kreiptis į centrinį mokesčių administratorių. Ne mokestinių ginčų atvejais galima kreiptis tiesiogiai į administracinę teisumą. Prie ne mokestinių ginčų galima priskirti mokesčių administratoriaus sprendimus dėl turto arešto, mokestinės nepriemokos išieškojimo, atsisakymo atidėti arba išdėstyti mokestinę nepriemoką (atsisakymas sudaryti mokestinės paskolos sutartį), išankstinis įsipareigojimas dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo ir t.t. Visgi, tiek administracinių teismų, tiek Mokestinių ginčų komisijos pateikta statistika rodo, kad dažniau kyla mokestiniai ginčai.

Tačiau verta pabrėžti, jog įrodymų ir įrodinėjimo samprata mokesčių administravime ir mokestiniuose ginčiuose skiriasi. Mokesčių administravimo etape tiesiogiai nenaudojama tokia samprata kaip „įrodinėjimas“, kadangi mokesčių administratorius šiame etape yra aktyvi šalis, kuri ir organizuoja įrodinėjimą ir įrodymų rinkimą. Pats mokesčių administratorius yra stipresnioji mokestinių teisinių santykių šalis turimų teisių prasme, kuris turi plačias galimybes sužinoti ir gauti visą reikiamą informaciją apie mokesčių mokėtoją, t.y. įrodymų rinkimas pasireiškia per informacijos rinkimą apie patį mokesčių mokėtoją. Reikiamą informaciją mokesčių administratorius gali gauti iš trečiųjų asmenų, tokių kaip, antstoliai, notarai, licencijas išduodančios institucijos, gyventojų ar daiktų registrą tvarkančios institucijos ar įstaigos, bankai. (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „Mokesčių teisė“, 2011). Vėliau iškilus mokestiniam ginčui, mokesčių administratorius įrodinėti savo poziciją gali naudodamasis tik ta informacija, kuri buvo surinkta mokesčių administravimo etape prieš priimant skundžiamą sprendimą mokesčio mokėtojo atžvilgiu. Taigi vadovaujantis minėtu objektyvumo principu bei Viešojo administravimo įstatymo 10 straipsnyje įtvirtintomis nuostatomis, mokesčių administratoriaus sprendime visais atvejais turi būti nurodytas teisinis ir faktinis sprendimo pagrindas, o pačio mokesčių administravimo pagrindinis tikslas yra nešališkai ir objektyviai nustatyti teisiškai reikšmingas aplinkybes surenkant atitinkamus įrodymus. Kalbant apie mokesčių mokėtoją, reikia pasakyti, jog mokesčių administravimo etape pastarajam įrodinėti nieko nereikia, o jo pareigos yra siauresnės, tačiau ne ką mažiau svarbios ir kurios gali padėti išvengti ateityje kylančių mokestinių ginčų. Pavyzdžiui, viena iš tokių yra bendradarbiavimo pareiga, kuri padėtų mokesčių administratoriui sklandžiau atlikti savo funkcijas ir priimti tinkamą sprendimą, taipogi atliekant mokestinį tyrimą arba patikrinimą, pateikti visus reikalingus dokumentus, kurių prašo mokesčių administratorius, kadangi laiku nepateikus minėtų dokumentų, mokestinių ginčų etape vėliau juos pateikus, gali būti sunku įrodyti, kad tokie dokumentai apskritai egzistavo (Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 1997-07-09, Nr. 60-1945, 40 straipsnis).

2.3. Įrodinėjimo naštos pasiskirstymo bendrosios taisyklės apskaičiuojant mokesčius

Pagal galiojantį MAĮ reglamentavimą, mokesčių visais atvejais apskaičiuoti gali tik mokesčių administratorius. Deja, dažniais atvejais mokesčių mokėtojas nesutinka su jam apskaičiuotu mokesčiu ir skundžia atitinkamą sprendimą, kuriuo buvo apskaičiuotas mokestis. Iki pat 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiame MAĮ, o tiksliau – jo 26 straipsnyje buvo nurodyta, jog, *jei mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuota mokesčio suma, jis privalo įrodyti, jog apskaičiuota suma yra neteisinga*. Nuo 2004 m. galiojančio MAĮ, o tiksliau jo 67 straipsnyje nustatyta, *jog mokesčių administratorius turi pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o tuo tarpu, mokesčių mokėtojas, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus konkrečiomis apskaičiuotomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos*. Minėta nuostata įtvirtina bendrąją įrodinėjimo pareigą apskaičiuojant mokesčius mokesčių administravime, kuri atitenka, pirmiausia, mokesčių administratoriui. Tačiau iš šios nuostatos, galima pasakyti, jog iš bendrosios mokesčio administratoriaus įrodinėjimo pareigos išplaukia kita svarbi įrodinėjimo paskirstymo taisyklė, kuri teigia, jog nustatčius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti priešingai. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustatčius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. gegužės 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1868-281/2019).

Pagal teisės teoriją, įrodinėjimo pareiga yra suprantama kaip būtinybė šaliai nustatyti aplinkybes, kurių nenustatčius šiai šaliai gali kilti neigiamų padarinių. Taip pat yra išskiriami 2 įrodinėjimo pareigos aspektai. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-15-925-04). Pagal pirmąjį aspektą, įrodinėjimo pareiga reiškia šalies pareigą nurodyti tam tikrus faktus arba teigti juos esant. Pagal šį aspektą galima teigti, jog pati įrodinėjimo pareiga yra teigimo arba nurodymo pareiga. Antrasis įrodinėjimo pareigos aspektas apima šalies pareigą pateikti įrodymus, kurie patvirtina jos nurodytus faktus. Pagal antrąjį aspektą, pati įrodinėjimo pareiga yra suprantama kaip įrodymų pateikimo pareiga. Kalbant apie šiuos du aspektus, reikia pasakyti, jog šie aspektai dažniausiai sutampa, kadangi nurodžius faktus, privaloma pateikti ir pačius įrodymus. Tačiau yra ir tokių atvejų, kada šie abu aspektai nesutampa, pavyzdžiui

tada, kai tam tikros aplinkybės, kurias nurodė šalis, yra preziumuojamos esančios, tai tokiu atveju, šalis tik privalo nurodyti, tačiau nepateikti įrodymų dėl tų preziumuojamų aplinkybių. Kaip praktinį pavyzdį, kalbant apie tokias neįrodinėtinas aplinkybes, galima paminėti teismo sprendimu nustatytus faktus. (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „*Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų nagrinėjimo procese*“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274). Tačiau teismas savo praktikoje yra pasakęs, jog mokesčių mokėtojui, siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontrargumentų teikimu, negrindžiant jų konkrečiais įrodymais (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. gegužės 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-2359-331/2019). O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartys administracinėse bylose Nr. A-556-1527/2010 bei A-556-983/2010). Būtina paminėti, jog įrodinėjimo naštos paskirstymo bendrosios taisyklės galioja ne tik mokesčiams, tačiau ir su mokesčiais susijusioms sumoms. Pagal MAĮ, su mokesčių susijusios sumos suprantamos kaip *MAĮ nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos, įskaitant palūkanas, mokamas pagal mokesstinės paskolos sutartį, taip pat palūkanų delspinigiai* (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243). Mokesčių administratorius turi pareigą pagrįsti, kodėl yra skiriama vienokio ar kitokio dydžio bauda mokesčių mokėtojui, o mokesčių mokėtojas, kuris nesutinka su nustatytos baudos dydžiu, privalo pagrįsti, kodėl nustatytos baudos dydis yra neteisingas. Tačiau šiuo atveju įrodinėjimo dalykas yra šiek tiek kitoks, kadangi mokesčių administratorius, prieš skirdamas baudą, turi diskrecijos teisę, pripažindamas, kodėl atsižvelgia į vienokio ar kitokio pobūdžio aplinkybes (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „*Mokesčių teisė*“, 2011).

Praktikoje taip pat dažnai keliamas klausimas, ar MA abejonė gali būti laikoma išimtinai pagrįstu įrodymu ir suponuotų mokesčių mokėtojo pareigą šias abejones paneigti. Deja, atsitinka situacijų, kai mokesčių administratorius nesurenka pakankamai pagrįstų įrodymų dėl mokesčių mokėtojo atlikto veiksmo teisėtumo, tačiau vis dėlto jam kyla abejonė ir tuo pagrindu mokesčių administratorius konstatuoja pažeidimo faktą to mokesčio mokėtojo atžvilgiu, kurio atlikto veiksmo teisėtumu buvo suabejota. Tokiu atveju, mokesčių mokėtojas atsiduria nepavydėtinoje situacijoje, kadangi jis privalo įrodyti aplinkybes, kurios paneigtų mokesčių administratoriaus abejones. Todėl dažnai kyla klausimas, ar abejonė, apskritai, gali būti laikoma kaip pakankamu įrodymu, kuris leistų

mokesčių administratoriui teisėtai užfiksuoti mokesčių įstatymų pažeidimo faktą, nesant visos reikiamos įrodymų visumos (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „*Mokesčių teisė*“. Vilnius: Registrų centras, 2011). Mano manymu, nesant pakankamai įrodymų, o tik kylant vienos iš šalių, šiuo atveju, mokesčių administratoriaus abejonėms, kurios yra labai subjektyvus dalykas bei vertinamas skirtingai, neturėtų būti pakankamas pagrindas konstatuoti mokesčių mokėtojo pažeidimo faktą. Tuo labiau, mokesčių mokėtojui įrodyti mokesčių administratoriaus abejones yra labai sudėtinga ir neteisinga. Apskritai, abejonė yra suprantama kaip būsena tarp tikėjimo ir netikėjimo, kuri apima neapibrėžtumą arba nepasitikėjimą, faktų, motyvų ar sprendimo užtikrintumo trūkumą (“Wikipedia” oficialus puslapis), todėl kiekviena kylanti abejonė privalo būti pagrįsta ir užpildyta pakankamais įrodymais. Priešingu atveju, jei abejonė būtų laikoma pakankamai pagrįstu įrodymu konstatuojant mokesčių mokėtojo pažeidimo faktą, mano nuomone, tai pažeistų minėto įstatymo 67 straipsnio nuostatą, kuri yra kertinė ir labai aiškiai apibrėžia bendrą įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokesčių mokėtojo bei mokesčių administratoriaus. Kaip praktinį pavyzdį, galima pateikti LVAT bylą, kurioje mokesčių administratorius teiginius grindė nenuosekliai ir nepagrįstai. Šioje byloje mokesčių administratorius teigė, jog konkreči ūkinė operacija, kuri buvo sudaryta tarp mokesčių mokėtojo ir kito ūkio subjekto neįvyko, o pats mokesčių mokėtojas iš to ūkio subjekto jokių prekių neįsigijo. LVAT nurodė, jog mokesčių administratorius grindžia prieštarais įrodymais, arba remiasi prielaidomis dėl prekių neegzistavimo. Mokesčių administratorius savo išvadoje dėl prekių neegzistavimo grindė tuo, kad įmonės įgijo prekes, kurias vėliau perpardavė pareiškėjui, iš tokių ūkio subjektų, kurie arba negalėjo turėti šių prekių, arba nevykdė jokios veiklos. Šiuo atveju mokesčių administratorius savo išvadą grindė remiantis trečiųjų asmenų duomenimis. Mokesčių administratorius grindė savo išvadą ir baudžiamosios bylos medžiaga, tačiau LVAT pasakė, jog šioje baudžiamojoje byloje esančiuose procesiniuose dokumentuose konstatuota, kad pareiškėjas gautas prekes iš minėtų įmonių apskaitė ir perpardavė, bei nebuvo nustatyta, jog prekių apskritai nebuvo. Mokesčių administratorius taipogi buvo neteisis dėl to, jog liko nepaneigti pareiškėjo pateikti įrodymai – PVM sąskaitos faktūros apie prekių įsigijimą ir jų realizavimą, bankiniai dokumentai apie prekių apmokėjimą, kuriais patvirtinamas prekių įsigijimo ir realizavimo faktas. Mokesčių administratorius šioje byloje taipogi rėmėsi ir buvusių bendrovių – mokesčių mokėtojo kontrahentų direktorių paaiškinimais, kuriais jis teigė, jog ūkinių operacijų nevykdė, bet pareiškėjui išrašė PVM sąskaitas faktūras, kurias jiems atnešė tretieji asmenys, faktiškai ir vykdė ūkines operacijas. Tokie įrodymai LVAT pasirodė dviprasmiški ir reikalaujantis papildomo įrodymų tyrimo (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „*Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo*

procese“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274. Kitoje byloje, apmokestindamas pareiškėją pajamų mokesčiu, mokesčių administratorius rėmėsi iš atitinkamos Latvijos mokesčių institucijos gauta informacija apie tai, kad į pareiškėjo sąskaitą Latvijos banke „Hansabanka“ JAV įmonė „Baltic Atlant Shipping“ pervedė pareiškėjui atlyginimą. Tačiau pareiškėjas ginčijo atidaręs asmeninę sąskaitą Latvijos banke „Hansabanka“ ir gavęs per šį banką atlyginimą. JAV įmonėje „Baltic Atlant Shipping“ pareiškėjas nedirbo. Pareiškėjas pateikė šios įmonės buhalterinę pažymą, kurioje nurodyta, kad pareiškėjas nedirbo JAV įmonėje „Baltic Atlant Shipping“ ir negavo iš šios įmonės atlyginimo ar kitokių pajamų. Pažymoje buvo nurodyta, kad į pareiškėjo sąskaitą 6159,75 JAV doleriai buvo pervesti per klaidą ir įmonė šiuos pinigus susigražino. Esant tokioms aplinkybėms, pirmosios instancijos teismas suabejojo atsakovo gauta informacija, kad pareiškėjas gavo pajamų iš užsienio valstybės įmonės. Vien informacijos, kad į pareiškėjo sąskaitą buvo pervesta atitinkama pinigų suma, nepakanka padaryti išvadai, kad pareiškėjas gavo apmokestinamųjų pajamų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-10-780-05). Mano manymu, šios bylos yra geras pavyzdys, jog mokesčių administratorius, veikiantis valstybės vardu bei turintis valdingus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje, negali pamiršti savo pareigų ir jomis piktnaudžiauti prieš mokesčių mokėtoją bei negali remtis prielaidomis ir iškart priimti neteisėtus sprendimus. Mokesčių administratorius privalo laikytis visų įstatymo normų, nesvarbu, ar mokesčių administratoriui atitinkamoje situacijoje padėtis yra palanki, ar ne. (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „Mokesčių teisė“. Vilnius: Registrų centras, 2011).

2.4. Specialūs atvejai, kai nukrypstama nuo bendrosios taisyklės

2.4.1. Specialioji įrodinėjimo pareiga Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme

Dauguma nuostatų, įtvirtintų įstatymuose, turi savų išimčių. Iš bendrosios įrodinėjimo pareigos taisyklės galima išskirti pirmąją išimtį, kuri įtvirtina specialią mokesčių mokėtojo įrodinėjimo pareigą. Ši pareiga įtvirtinta Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 56 straipsnyje, kuriame pasakyta, jog įrodyti 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą privalo pats PVM mokėtojas, o pritaikęs šį lengvatinį PVM tarifą, PVM mokėtojas, turi turėti dokumentus, įrodančius, kad nurodytas prekių tiekimo, prekių įsigijimo iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimo sandoris (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-552/2010). Siekiant supaprastinti PVM administravimą bei šioje srityje kylančių ginčų skaičių, nuo 2020 m. sausio 1 d. įsigaliojo

0 proc. PVM tarifo taikymą apskaičiavimą reglamentuojančių ES teisės aktų pasikeitimais, kuriais patikslinamos ir konkretizuojamos šio tarifo taikymo sąlygos. Tarybos reglamentas buvo papildytas 45a straipsniu. Pagal pakeistą Reglamentą, siekdamas pagrįsti prekių realaus išgabenimo į kitą ES valstybę narę faktą ir kartu 0 proc. PVM tarifo taikymo pagrįstumą, pardavėjas turėtų pasirūpinti pirkėjo patvirtinimu ir bent dviem įrodymais, kurie privalo būti išduoti dviejų skirtingų bei nuo pardavėjo ir nuo pirkėjo nepriklausančių šalių (tokių kaip vežėjai, banko, draudimo įstaigos, prekių sandėlių savininkai ar net valstybės institucijos ar valstybinės valdžios įgaliojimus turintys asmenys (notarai)). Taip pat buvo įtvirtintas reikalavimas, jog prekės turėtų būti tiekiamos asmeniui, kuris registruotas PVM mokėtoju kitoje valstybėje narėje ir kuris tiekėjui yra nurodęs PVM mokėtojo kodą. Tokiais prekių tiekimo įrodymais yra laikomi:

- a) Dokumentai, susiję su prekių išsiuntimu ar išgabenimu, pavyzdžiui, krovinių vežimo keliais dokumentas arba pranešimas, konosamentas, oro krovinio sąskaita faktūra, arba prekių vežėjo sąskaita faktūra;
- b) Draudimo liudijimas, susijęs su prekių išsiuntimu ar gabenimu, arba banko dokumentai, kuriais įrodoma, kad už prekių išsiuntimą ar išgabenimą sumokėta;
- c) Oficialūs dokumentai, kuriuos išduoda valdžios institucija, pavyzdžiui, notaras, kuriais patvirtinamas prekių atvykimas į paskirties valstybę narę;
- d) Kvitai, kuriuos yra išrašęs sandėlio savininkas paskirties valstybėje narėje ir kuriais patvirtinamas prekių sandėliavimas toje valstybėje; (2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, L 311/3, 2018).

Atsižvelgiant į nurodytus ES teisės aktų pakeitimus, patikslintas buvo ir PVM įstatymas. Šiuo atveju PVM mokėtojas, pritaikęs 0 procentų PVM tarifą, privalo turėti:

- (i) Arba įrodymus, nurodytus Reglamento (ES) Nr. 282/2011 45a straipsnyje;
- (ii) Arba kitus įrodymus, kad prekės išgabentos iš šalies teritorijos;
- (iii) Ir įrodymus, kad asmuo, kuriam prekės išgabentos, yra kitoje valstybėje narėje registruotas PVM mokėtojas;

Pagal teismų praktiką, kitais įrodymais, kurie neišvardinti minėtame Reglamente, gali būti laikomi visi dokumentai, susiję su išvežimo procedūra, taip pat patvirtinimai apie prekių gavėją: visi su prekių gabenimu susiję dokumentai, transporto priemonių rūšių, kuriomis gabentos prekės, įvardinimas bei jų identifikaciniai duomenys, asmenų, kurie išgabeno prekes, identifikaciniai duomenys ir pan. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1067-575/2017). Taigi, paneigti 0 proc. PVM tarifo taikymą, kai mokesčių mokėtojas turi PVM Reglamento įrodymus, privalo mokesčių administratorius. (VALANTIEJUS G., „0 proc. PVM tarifo taikymas į

kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekems: kokių pokyčių tikėtis nuo 2020 m. sausio 1 d.?).

Teismas savo praktikoje, nagrinėdamas tokio pobūdžio bylas, yra konstatavęs, kad įstatymų leidėjas nulinio PVM tarifo taikymą sieja su faktinio prekių eksporto buvimu arba nebuvimu. Be visa ko, įstatymų leidėjas išryškina būtinybę turėti buhalterinės apskaitos dokumentus, taip siekdamas palengvinti sąžiningiems mokesčių mokėtojams vykdyti tenkančią įstatymo nustatytą pareigą teisingai apskaičiuoti ir mokėti mokesčius. Taipogi šiame įstatyme yra numatyta nuostata, kuri sako, jog mokesčio administratorius turi teisę savo iniciatyva arba per tam įgaliotas institucijas surinkti papildomus įrodymus 0 procentų PVM tarifo pritaikymo pagrįstumui įvertinti. Gavus įrodymų, kad prekių tiekimui, prekių įsigijimui iš kitos valstybės narės arba paslaugų teikimui 0 procentų PVM tarifas pritaikytas nepagrįstai, toks prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ar paslaugų teikimas apmokestinamas taikant standartinį PVM tarifą arba lengvatinį PVM tarifą, jeigu jis šioms prekėms ar paslaugoms nustatytas (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002-04-05, Nr. 35-1271). Problema, dėl kurio kyla mokestinis ginčas šiuo aspektu, yra tai, kad neretai mokesčių administratorius iš kitų užsienio valstybės institucijų gauna informaciją apie tokio mokesčio mokėtojo neegzistavimą arba jo atstovas nurodo, kad prekės buvo neimportuotos. Kadangi mokesčių administratoriui tokių aplinkybių užtenka, neretai atsitinka tai, kad mokesčių administratorius apmokestina tokiu PVM tarifu, kuris tuo metu galioja šalies viduje, nepaisant to, kad eksporto deklaracija, kuria informinamas prekių eksportas, nėra pripažįstama negaliojančia. Prekių eksporto deklaracijų teismas nelaiko kaip vienintelių ir išimtinių įrodymų, nustatant, ar prekės buvo eksportuojamos, kadangi prekes išvežant, jos yra tikrinamos muitinėje realiu laiku. (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „*Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese*“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274. Kaip praktinį pavyzdį šiuo klausimu, galima pateikti LVAT bylą, kurioje mokesčių mokėtoja (pareiškėja) nuo 1997 m. vasario 14 d. iki 1998 m. gegužės 18 d. eksportavo majonežą Latvijos, Ukrainos ir Baltarusijos įmonėms. Tuo metu galiojusiame PVMĮ buvo nustatyta, kad nulinis PVM tarifas taikomas eksportuotoms prekėms ir paslaugoms, suteiktoms už Lietuvos Respublikos ribų. Tačiau mokestinių ginčų komisijos byloje esantys Baltarusijos mokesčių komiteto inspekcijos raštai patvirtino, jog Baltarusijos įmonė “Koral”, kuriai, pareiškėjo teigimu, buvo eksportuojamas majonezas, neegzistuoja. Ukrainos Barsko tarprajoninės valstybinės mokesčių inspekcijos valdybos raštai taip pat patvirtino, kad Ukrainos įmonė “Doherty Trading GmbH” neegzistuoja. Šioje byloje pareiškėjas nepateikė įrodymų, paneigiančių nurodytų oficialių dokumentų duomenis. Taipogi Lietuvos teismo

ekspertizės institutas atliko ekspertizę, kuria buvo nustatyta, jog pareiškėjo pateiktose sutartyse, sudarytose su Latvijos įmonėmis “Acant’S”, “Valde” ir “Kora and T” dėl majonezo tiekimo, atspaudų atspaudai yra atspausiti ne šių įmonių atspaudais. Apklausti nurodytų įmonių vadovai ir kiti darbuotojai patvirtino, kad nebuvo sudarę sutarčių su pareiškėju dėl majonezo tiekimo, tokios prekės jiems nebuvo eksportuotos iš Lietuvos Respublikos, todėl teismas padarė išvadą, jog pareiškėjas neeksportavo minėtų prekių eksporto deklaracijose nurodytiems gavėjams ir nepateikė įrodymų, kad šios prekės buvo eksportuojamos kitiems gavėjams. Taigi, vietoj nulinio PVM tarifo, teismas pritaikė 18 procentų PVM tarifą pagal tuo metu galiojusį PVMĮ 13 ir 25 straipsnius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-6-62/04). Taigi galima pastebėti, kad teismas ypatingai akcentuoja mokesčio mokėtojo pareigą pateikti visus būtiniausias įrodymus dėl mokestinės lengvatos taikymo. Šioje byloje matomas akivaizdus mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas siekiant taikyti PVM 0 procentų lengvatinį tarifą. Apibendrinant, ypač svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, kad mokesčių mokėtojo turimi dokumentai gali būti paneigti ir į juos neatsižvelgiama, jei pirkėjas sukčiavimo PVM prievolių vykdymo srityje, o mokesčių mokėtojas (pardavėjas) apie tai žinojo ar galėjo žinoti. Dėl šios priežasties, taikant naująsias Reglamento ir PVM įstatymo nuostatas būtina ir toliau imtis papildomų priemonių mokestinei rizikai valdyti bei galimam sukčiavimui įvertinti, įskaitant būtinybę iš anksto įsitikinti pirkėjo, kaip PVM mokėtojo, statusu. (VALANTIEJUS G., „0 proc. PVM tarifo taikymas į kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekėms: kokių pokyčių tikėtis nuo 2020 m. sausio 1 d.?).

2.4.2. Kiti specialieji atvejai, kada mokesčių mokėtojui pirmajam tenka įrodinėjimo našta

Yra ir kitų išimčių, kurios numato, jog, pirmiausia, visa įrodinėjimo našta atitenka mokesčių mokėtojui. Pavyzdžiui, mokestinės nepriemokos atidėjimo atvejai. MAĮ 88 straipsnis numato 2 mokestinės nepriemokos atidėjimo pagrindus:

- 1) Nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus;*
- 2) Šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas arba išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau;*

Paminėtas aplinkybes įrodyti turi mokesčių mokėtojas. Mokesčių mokėtojas kartu su prašymu turi pateikti dokumentus, pagrindžiančius, kad turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį.

Kita išimtis, išplaukianti iš bendrosios įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra tada, kai pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27-13). Pagal VMI pateiktą informaciją, įrodinėjant pinigų grynaisiais gavimą pavienių formalių įrodymų, pvz. rašytinių ar notarinių sutarčių, nepakanka, nes yra vertinama faktinių aplinkybių visuma, t.y. ar pajamos buvo realiai gautos. Pajamų kilmės nepagrindus juridinę galią turinčiais dokumentais bei realiu gavimu, šios pajamos, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, yra apmokestinamos. Taigi gautas lėšas mokesčių mokėtojas turi pagrįsti taip, kad nekiltų jokių abejonių dėl jų realumo. (VMI oficialaus puslapio naujiena „VMI: iš užsienio gautas dovanas ir paramą grynaisiais pinigais būtina pagrįsti, kad nekiltų jokių abejonių dėl jų realumo“). Į panašią situaciją pateko ir Lietuvoje gyvenantis kinų tautybės verslininkas, kuris finansavo nuostolingą sutuoktinės įmonę, o pasidomėjęs pinigų kilme paaiškėjo, kad tai - oficialiai nedeklaruotos šeimos pajamos. Mokesčių administratorius nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu sutuoktiniai įvairioms reikmėms, taip pat ir įmonės veiklai finansuoti išleido 58 tūkst. eurų daugiau, nei turėjo oficialių pajamų. Kaip šių pajamų šaltinį verslininkas nurodė iš giminių Kinijoje gautą paramą pinigais, tačiau sakė, kad jokių tai pagrindžiančių dokumentų ar įrodymų neturi. Pinigus grynaisiais dalimis į Lietuvą esą atveždavo atostogauti į Kiniją vykdavusi sutuoktinė. Mokesčių administratorius įvertinęs tai, kad juridinę galią turinčių dokumentų apie pinigų dovanojimą užsienio pilietis nepateikė, nebuvo ir jokių kitų faktinių įrodymų apie pinigų perdavimą, apskaičiavo papildomai į biudžetą sumokėti GPM, delspinigius ir skyrė baudą. Po tokio sprendimo staiga atsirado kitoks paaiškinimas, kad pinigų užsienio pilietis yra gavęs kaip vestuvinę tėvų dovaną. „Atsirado“ ir dovanojimo sutartis, nors anksčiau teigta, kad Kinijoje dovanojant pinigus giminaičiams nepriimta sandorius sudaryti raštu. LVAT, įvertinęs visas aplinkybes, dovanojimo sutartį pripažino formalia, sudaryta vien siekiant išvengti mokestinės prievolės ir paliko galioti VMI sprendimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugšėjo 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-5194-575/2019).

Dar vieną įrodinėjimo naštos paskirstymo išimtis iš bendrosios taisyklės yra susijusi su atleidimu nuo paskirtų baudų arba delspinigių. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto formuluotę, skiriant baudą, mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama, iki kol mokesčių mokėtojas neįrodo priešingai. Vadinas, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nesutinka su paskirta bauda ir nori būti atleistas nuo jos, privalo įrodyti, jog dėl padaryto pažeidimo, už kurį buvo paskirta bauda, jis nebuvo kaltas.

Dar viena išimtis susijusi su mokesčio lengvatos taikymu. Kaip nustatyta MAĮ 2 straipsnio 10 dalyje, mokesčio lengvata apibrėžiama kaip *mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis*. Pagal teismų suformuotą praktiką, mokesčio lengvatos sąlygos negali būti aiškinamos plečiamai, todėl pripažinti, jog mokesčių mokėtojas pagrįstai pasinaudojo atitinkama mokesčio lengvata, galima tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojo veiksmai mokestine prasme visiškai atitinka lengvatos taikymo sąlygas. Taipogi svarbu pabrėžti, jog mokesčių mokėtojas, siekdamas pasinaudoti atitinkama mokesčio lengvata, turi pagrįsti ir pateikti įrodymus, kad jis pagrįstai ja pasinaudojo. (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. birželio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-66-535/2019).

Išskirtiniais atvejais taikoma specifinė išimtis - susitarimas dėl mokesčio dydžio. Tai vienas iš mokesčio apskaičiavimo būdų, kuris taikomas tais atvejais, kai apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu ir tik dėl pačio mokesčio (neįeina baudos arba delspinigiai).

Apibendrinus VMI pateiktą statistiką, visgi reikia pasakyti, jog dažniausiai mokesčių mokėtojui nepavyksta apginti savo pozicijos. Pavyzdžiui, 2020 metais net 96 procentai sprendimų Mokestinių ginčų komisijoje buvo priimta mokesčių administratoriaus naudai, tačiau net ir šis skaičius neatskleidžia pilno vaizdo, kadangi VMI pateikia ne visų, o tik dalį mokestinių ginčų rezultatus. Pavyzdžiui, nėra skaičiuojami rezultatai dėl permokos/skirtumo negražinimo, skirtingai vertinami ir sprendimai dėl dalies sprendimo pakeitimo ar skundo, gražinamo nagrinėti iš naujo. Pagal Mokestinių ginčų komisijos pateiktą poziciją, nors skundo gražinimas mokesčių administratoriui dar savaime nereiškia, kad sprendimas bus priimtas mokesčių mokėtojo naudai, tačiau tai dažnai rodo mokesčių administratoriaus veiklos trūkumus, dėl kurių pakartotinai trikdomas mokesčių mokėtojas,

o tai jau negalima priskirti laimėjimui. (Mokestinių ginčų komisijos oficialus puslapis „Ginčų nagrinėjimas mokestinių ginčų komisijoje 2020 metais: skaičiai, pokyčiai ir naujos tendencijos“, 2021). Deja, tačiau mokestinių ginčų rezultatas teismuose yra su labai panašiais skaičiais: Vilniaus apygardos administraciniame teisme sprendimai mokesčių administratoriaus naudai 2020 metais sudarė 97 procentus, o Lietuvos vyriausiam administraciniame teisme – 96 procentus. Palyginus dinamiką su dar ankstesniais metais, sprendimai mokesčių administratoriaus naudai išlieka dominuojantys.

2.4.3. Neįrodinėtinos aplinkybės ir faktai

Kaip atskirą atvejį, privaloma išskirti ir neįrodinėtas aplinkybes bei faktus. Neįrodinėtos aplinkybės ir faktai nėra tiesiogiai įtvirtinti MAĮ. Šias neįrodinėtas aplinkybes ir faktus numato kitas svarbus teisės aktas. Pagal ABTĮ, neįrodinėtinos aplinkybės bei faktai yra:

- 1) *Aplinkybės, kurios teismo pripažintos kaip visiems žinomos;*
- 2) *Faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, kai kitose administracinėse bylose dalyvauja tie patys asmenys;*
- 3) *Faktai, kurie pagal įstatymą preziumuojami kaip nustatyti, nagrinėjant bylą;*
- 4) *Įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracinę bylą dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių;*
- 5) *Aplinkybės, nustatytos įsiteisėjusiu tarpiniu sprendimu grupės skundo byloje, teismui nagrinėjant grupės narių individualaus pobūdžio reikalavimus toje pačioje grupės skundo byloje;*

Aptariant pirmąjį punktą, t.y. visiems žinomas aplinkybes, reikia pasakyti, jog visiems žinomų aplinkybių sąvoka pateikiama per vidutinio išprūsusio žmogaus kriterijų. Visiems žinomomis aplinkybėmis yra pripažįstami faktai, žinomi visiems vidutinio išprūsimo žmonėms. Kilus ginčui dėl aplinkybių pripažinimo visiems žinomomis, teismas gali pasiūlyti šaliai pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad aplinkybės yra iš tiesų visiems žinomos. Tai gali būti dienų skaičius per savaitę, žymūs ir svarbūs įvykiai, nedarbo dienos ir pan. (NEKROŠIUS, V., „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato nutarimo „Dėl civilinio proceso kodekso normų, reglamentuojančių įrodinėjimą, taikymo teismų praktikoje“ teorinė ir praktinė analizė).

Antrasis punktas kalba apie prejudicinius faktus. Vadovaujantis šiuo punktu darytina išvada, jog prejudicinę galią teismo procese turi ir neįrodinėtomis aplinkybėmis (faktais)

pripažįstamos tik tos aplinkybės (faktai), kurie buvo nustatyti įsiteisėjusiu, t.y. *res iudicata* galią įgijusiu teismo sprendimu. Būtent įsiteisėjęs teismo sprendimas, kaip teisės taikymo aktas, pasižymi išskirtine teisine galia ir yra privalomas visiems asmenims ir visoms valdžios institucijoms. Tą įtvirtina ir Lietuvos Respublikos teismų įstatymas (Lietuvos Respublikos teismų įstatymas. Valstybės žinios, 1994-06-17, Nr. 46-851). Tokio sprendimo priėmimas ir atitinkamų faktų (aplinkybių) konstatavimas jame reiškia, kad šalių ginčas yra išspręstas galutinai, visiems laikams ir teismo nustatytos aplinkybės (faktai) nebegali būti revizuojami kokių nors kitų institucijų. Teisės teorijoje akcentuojama, kad būtent teismo sprendimai kartu su pozityviosios teisės normomis garantuoja tam tikrą visuomenės gyvenimo stabilumą, visuomeninių santykių apibrėžtumą ir aiškumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (II dalis). Informacinė dalis). Tiesa, vienoje iš bylų, LVAT pažymėjo, jog pagal savo procesinį teisinį statusą, Mokestinių ginčų komisija yra išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka institucija arba, kaip pripažįstama, teisės doktrinoje, kvaziteismas. Jos paskirtis (tikslas) yra objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą, tačiau būtent administracinis teismas yra pagrindinė teisę taikanti institucija nagrinėjant mokestinius ginčus, kuris vykdydamas administracinės justicijos funkciją, gali ir privalo tikrinti Mokestinių ginčų komisijos priimtų sprendimų teisėtumą. Iš esmės analogišką situaciją numato ir ABTĮ 91 straipsnio 1 dalies nuostata, kuri teigia, jog tais atvejais, kai pareiškėjas kreipiasi į administracinį teismą su prašymu užtikrinti administracinių ginčų komisijos priimto sprendimo vykdymą, teismas rašytinio proceso tvarka privalo patikrinti jų teisėtumą. Aiškinant šią įstatymo nuostatą (jos turinį) sisteminiu ir teleologiniu teisės aiškinimo metodu, akivaizdu, jog įstatymų leidėjas įsigaliojusio ikiteisminės administracinio ginčo nagrinėjimo institucijos sprendimo teisinės galios neprilygina teismo sprendimo teisei galiai, t.y. teismas, sprenddamas konkretų ginčą, bet kuriuo atveju *ex officio* privalo tikrinti ikiteisminės ginčo nagrinėjimo institucijos sprendimą, jos išvadų bei jame konstatuotų faktų ir aplinkybių teisėtumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-54/12).

Prie trečiojo punkto, t.y. prie preziumuojamų faktų, kurie įtvirtinti įstatyme, galėtume priskirti mokesčių mokėtojo kaltę skiriant baudas pagal Mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus. Baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visada preziumuojama (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (II dalis). Informacinė dalis). Tai reiškia, kad mokesčių

mokėtojas, norintis būti atleistas nuo paskirtos baudos, privalo įrodyti, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Tokią taisyklę galima įžvelgti iš jau minėto MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto formuluotės. Taigi, tokiu atveju, pagrindinė įrodinėjimo našta atitenka mokesčių mokėtojui.

Dėl ketvirtojo punkto, teismai yra pasisakę, jog pavyzdžiui, pranešime apie įtarimus nurodytos aplinkybės baudžiamojo proceso tvarka negali būti laikomos neįrodinėtinomis aplinkybėmis administraciniame procese. Tik įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių. Praktikoje pasitaikė ir tokių situacijų, kai centrinis mokesčių administratorius, patvirtindamas teritorinės muitinės sprendimą ir, analogiškai kaip teritorinė muitinė, jį grįsdamas pranešimuose dėl įtarimų padarius nusikalstamas veikas nurodytomis aplinkybėmis, pareiškėjo skundo objektyviai neišnaginėjo ir priėmė nepagrįstą sprendimą patvirtinti teritorinės muitinės sprendimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-101-261/2020).

Penktasis punktas yra vėliausiai įsigaliojęs, todėl ginčų, taikant šio straipsnio punktą, iki šiol nebūta. Apibendrinant, reikia pabrėžti, jog neįrodinėtinų aplinkybių sąrašas, numatytas ABTĮ, yra baigtinis ir taikomas santykiuose tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus tiek mokesčių administravimo, tiek mokestinių ginčų procesuose.

2.5. Įrodymų pateikimo momentas ir problematika Mokestinių ginčų komisijoje

Mokestiniuose teisiniuose santykiuose įrodymų pateikimo momentas yra svarbus kalbant apie mokestinių ginčų nagrinėjimo proceso operatyvumą ir nuoseklumą. Kadangi paprastai mokestiniai ginčai kyla dėl mokesčių mokėtojo patikrinimo akto ir įrodinėtinis dažniausiai patikrinimo metu nustatytos arba nenustatytos aplinkybės, svarbu pabrėžti, jog mokesčių mokėtojas privalo pateikti patikrinimo metu visus su jo apmokestinimu susijusius dokumentus. Taipogi, MAĮ 126 straipsnio 2 dalis įtvirtina minėtą mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo pareigą, kuri teigia, jog „*Mokesčių mokėtojas privalo pateikti visus dokumentus, kompiuterinės apskaitos duomenis, reikiamus mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimui teisingumui patikrinti.*“ Minėto straipsnio 3 dalyje taipogi įtvirtinta, jog „*Mokesčių mokėtojas turi teisę mokestinio patikrinimo metu, taip pat jo rezultatų tvirtinimo metu teikti savo pastabas ir paaiškinimus dėl patikrinimo dalyko ir kitų su patikrinimu susijusių aplinkybių.* Iš šių nuostatų galima matyti, jog visi įrodymai turėtų būti pateikiami dar neprasidėjus mokestiniam ginčui, t.y. mokesčių mokėtojo patikrinimo

metu. Taip pat ir mokesčių administratorius patikrinimo metu turi surinkti visus įrodymus, patvirtinančius jo nustatytas aplinkybes, ir juos įvertinti patikrinimo akte, konstatuodamas mokesčių mokėtojo padarytą pažeidimą (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „*Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų nagrinėjimo procese*“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274). MAĮ 153 straipsnio 3 dalis teigia, jog „*Mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikęs mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokesčių ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti (nurodant svarbias to priežastis) buvo nurodyta pateiktame mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus.* Iš šios nuostatos galima pasakyti, jog kilus mokesčiniam ginčui, visi įrodymai turi būti pateikiami kartu su skundu, o to nepadarius, mokesčių mokėtojas negali įrodymų pateikti vėliau ir jais remtis, nebent įrodytų, jog nebuvo galima jų pateikti dėl svarbių priežasčių arba nepagrįstai juos buvo atsisakyta priimti iš mokesčių administratoriaus pusės. Daug diskusinių klausimų sukelia MAĮ 155 straipsnio 6 dalis, kurioje pasakyta, jog „*Mokesčių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui.* Taigi, pagal šias nuostatas galima išvelgti šiek tiek paradoksalumo, kadangi pagal galiojantį teisinį reguliavimą taip išeina, kad įrodymų pateikimas ikiteisminiame mokesčių ginčų procese yra ribojamas, o pateikiant įrodymus teismui yra ir vėl neribojamas, kadangi ABTĮ nenumato tokio pobūdžio apribojimų, kurie yra numatyti MAĮ. Vienintelis apribojimas, kurį išskiria ABTĮ, yra įtvirtintas 134 straipsnio 6 dalyje, kuri teigia, jog „*Apeliaciniame skunde negalima kelti reikalavimų, kurie nebuvo pareikšti nagrinėjant bylą pirmosios instancijos teisme, jeigu tai nėra reikalavimai, neatsiejamai susiję su jau pareikštais reikalavimais.* Taigi, aukščiau paminėtosios MAĮ nuostatos neturi jokios įtakos nagrinėjant mokesčių ginčą pirmosios instancijos teisme. Mano manymu, MAĮ 155 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta nuostata apriboja Mokesčių ginčų komisijos teisę išnagrinėti ginčą, kadangi šios komisijos pagrindinis tikslas ir yra objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą, kuris užtikrintų teisingumą nesikreipiant į teismą. Pažymėtina, kad ši teisė iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusiam MAĮ įstatyme buvo įtvirtinta jo 56(1) straipsnio 7 dalyje, nustatant, jog

Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčio mokėtojo skundo, gali neatsižvelgti ir nevertinti tų mokesčio mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Taigi pagal šią buvusią teisės normą, labai svarbus žodis yra „gali“, nes anksčiau ši ikiteisminė institucija galėjo pasirinkti, ar vertinti mokesčio mokėtojo pateikiamus jai naujus įrodymus. Tačiau sugriežtėjus pačiai teisės normai, neturėtų būti paneigiamas šios institucijos tikslas, todėl, jei mokesčių mokėtojas pateikia naujus įrodymus, kurie turi esminės įtakos jo apmokestinimui, tokie įrodymai, remiantis objektyvumo ir protingumo kriterijais, privalo būti ištiriami ir vertinami. Iš dalies, galima išskirti tiek teigiamą, tiek neigiamą šio ribojimo pusę. Teigiama pusė yra ta, kad šiuo apribojimu yra siekiama užtikrinti administracinio proceso efektyvumą ir nevilkinimą, tačiau iš kitos pusės, jeigu nauji įrodymai bus pateikti tik pirmosios instancijos teisme, kurių dėl atitinkamų priežasčių, negalės įvertinti bei nagrinėti teismas, susidarys situacija, kad minėtą bylą ir vėl iš naujo reikės perduoti arba Mokestinių ginčų komisijai, arba centriniam mokesčių administratoriui, kas pasekoje tik dar labiau prailgintų visą procesą. Papildomas reikalavimas įrodymų pateikimui yra toks, kad įrodymus mokesčių mokėtojas privalo pateikti valstybine kalba. Tais atvejais, kai dokumentai yra surašyti kitomis kalbomis, jie privalo būti išversti į valstybinę lietuvių kalbą. Šie reikalavimai yra taikomi ne tik mokesčių mokėtojui, bet ir mokesčių administratoriui. Teismų praktikoje yra pasisakyta, jog tokiose situacijose, kai mokesčių administratorius remiasi užsienio valstybių teisės aktais, jis privalo ne tik jais vadovautis, bet ir išversti į lietuvių kalbą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-432/04). Tačiau, visgi nagrinėjant mokestinį ginčą, svarbiausia yra ne gauti atitinkamo dokumento tinkamą vertimą, o įvertinti jame esančių aplinkybių įtaką mokesčių mokėtojo apmokestinimui (tai ne svarbiausias įrodymų pateikimo reikalavimas). (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274).

3. AKTUALI DOKTRINA BEI TEISMŲ PRAKTIKA, KURIOJE SVARBUS FAKTO KLAUSIMAS

3.1. TURINIO VIRŠENYBĖS PRIEŠ FORMĄ PRINCIPAS ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO KONTEKSTE

3.1.1. Turinio viršenybės prieš formą principo samprata ir taikymas

Ginčai, kylantys pritaikant turinio viršenybės prieš formą principą, yra problematiški ir verti išsamios apžvalgos, kadangi tokiais atvejais yra įrodinėjamas mokesčių mokėtojo sudaryto sandorio ekonominis turinys, o ne formali išraiška, taipogi siekiama įrodyti subjektyvųjį elementą - mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, su kuriuo susijęs MAĮ 69 straipsnis. Atsižvelgiant į Mokestinių ginčų pateiktas veiklos ataskaitas, pabrėžiama, jog dažniausiai kylantys ginčai yra būtent tais atvejais, kai yra pritaikomas turinio viršenybės prieš formą principas apskaičiuojant mokestį. Dabartinis MAĮ tiesiogiai neįtvirtina piktnaudžiavimo sąvokos, tačiau piktnaudžiavimą, pagal šio įstatymo esmę, galima suprasti kaip sandorį, ūkinę operaciją ar bet kokią jų grupę, kurie yra sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą. Pavyzdžiui, tiesioginiu arba netiesioginiu būdu nukelti priskirto mokesčio sumokėjimo terminus, sumažinti mokėtino mokesčio sumą, visiškai išvengti priskirto mokesčio mokėjimo, padidinti gražintiną arba įskaitytiną mokesčio permoką arba skirtumą, sutrumpinti mokesčio permokos arba skirtumo gražinimo terminus. Tokiu atveju, jei mokesčių administratorius nustato paminėtus piktnaudžiavimus, jis įgyja teisę apskaičiuojant mokestį, remtis turinio viršenybės prieš formą principu, taip pat neatsižvelgti į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, o atkurti iškreiptas arba slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Taigi, mokesčių administratorius privalo turėti ne tik abejonę ar prielaidą, bet ir turėti objektyvius ir vienareikšmiškus šio fakto įrodymus, kurie leistų padaryti išvadą, jog mokesčių mokėtojas turėjo tikslą gauti mokesstinę naudą veikdamas tam tikra forma (sandoriu, ūkine operacija ar bet kokia kitokia jų grupė), taip iškreipdamas ar slėpdamas tam tikras aplinkybes, kurios yra susijusios su mokesčių mokėtojo apmokestinimu. Šiuo atveju, mokesčių administratoriui yra sunkiausia įrodyti mokesčių mokėtojo tikslą, tačiau tai yra vienas iš pagrindinių požymių, norint taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, kuris negali būti taikomas be pagrindo. (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „*Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese*“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274).

Turinio viršenybės prieš formą principas yra įtvirtintas MAĮ 10 straipsnyje, kuris reiškia, *jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai*. MAĮ 69 straipsnis taip pat įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą, tačiau skirtumas nuo minėto 10 straipsnio yra tas, kad šis straipsnis yra taikomas apskaičiuojant patį mokestį, o 10 straipsnyje yra įtvirtintas bendrasis turinio viršenybės prieš formą principas ir šis straipsnis gali būti taikomas atskirai. Išanalizavus MAĮ 10 ir 69 straipsnį sisteminiu požiūriu bei atsižvelgiant į LVAT suformuotą poziciją, galima daryti išvadą, kad MAĮ 10 straipsnio normos, įtvirtinančios turinio viršenybės prieš formą principą, apimtis yra platesnė nei MAĮ 69 straipsnio ir neapsiriboja tik mokesčių apskaičiavimo etapu. MAĮ 69 straipsnio 2 dalis detalizuoja atvejus, kada, esant techninio pobūdžio arba veiklos formalių teisės aktų reikalavimų trūkumams, mokesčiai privalo būti apskaičiuojami, atsižvelgiant į turinį. Tačiau MAĮ 10 straipsnis įpareigoja bet kokią situaciją įvertinti pagal turinį, neatsižvelgiant tik į MAĮ 69 straipsnio aprėptį. Pavyzdžiui, įvertinus sandorių esmę ir tikslą, sandoris gali būti įvertinamas ne kaip formaliai įvardytas turto pardavimas, o kaip turto perleidimas, siekiant užsitikrinti finansavimą. (VILDŽIŪNAITĖ V., “Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojo kryptimi”, 2020). Pats piktnaudžiavimo institutas Lietuvos mokesčių teisėje įtvirtintas tik nuo 2002 metų liepos 1 d., todėl šios normos nėra taikomos sandoriams, kurie įvyko arba buvo vykdomi iki šios datos. Po 2002 m. liepos 1 d., mokesčių administratorius, siekdamas apeiti minėtą teisės normą, neretai, remdamasis mokesčių bazės netiesioginio nustatymo metodais, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, savo veiksmų taip neįvardydamas. (MEDELIENĖ A., El. straipsnis „Irodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274).

3.1.2. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas mokesčių administratoriaus naudai

Praktikoje dažniausiai pasitaiko piktnaudžiavimas iš mokesčio mokėtojo pusės, kuris pasireiškia siekiu išvengti pajamų mokesčio mokėjimo. Pavyzdžiui, vienoje iš LVAT bylų, mokestinis ginčas kilo dėl to, ar pinigų sumos, kuriomis mokesčių mokėtojas, pasinaudodamas “Northern American Industrial Funding Inc.” (toliau – Kompanija) išduota mokėjimo kortele, įvairiose vietose apmokėjo už paslaugas ir prekes, yra asmeninio pobūdžio, ar gali būti siejamos su išlaidomis minėtos kompanijos reikmėms. Šioje byloje buvo konstatuota, jog pareiškėjos panaudoti pinigai iš kompanijos sąskaitos yra jos

apmokestinamosios pajamos, nuo kurių turi būti sumokėti pajamų mokesčiai. Teismas nustatė, jog pareiškėjos pateikti įrodymai nepatvirtina teisine prasme reikšmingų jos ryšių su kompanija. Pareiškėja, įvairiuose pasaulio miestuose pirkdama prekes ir paslaugas ir už jas atsiskaitydama kompanijos mokėjimo kortele, veikė šios kompanijos vardu ir jos interesais. Pareiškėja, būdama užsienyje, vykdė kompanijos pavedimus pirkti suvenyrus ir dovanas. Pareiškėja nurodė tik abstrakčius samprotavimus, kad dėl užsimezgsių verslo kontaktų buvo pasiekta materialinė nauda. Teismas nurodė, kad pinigų leidimo įvairiose pasaulio parduotuvėse ir restoranuose faktas rodo asmeninį išlaidų pobūdį. Pareiškėjos padarytos išlaidos rūbams, maistui, akiniams, vaistams, vizitams pas gydytojus ir panašioms dalykams savo esme atitinka įprastai asmens ūkio vedimui daromas išlaidas. Pagal MAĮ 67 straipsnį, neigiamos pasekmės dėl neįrodytų aplinkybių tenka būtent pareiškėjai. Ji neįrodė, kad jos panaudotos kompanijos sąskaitoje buvusios lėšos buvo šios kompanijos išlaidos, todėl nėra pagrindo pripažinti mokesčių administratorių sprendimus dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų paskaičiavimo neteisėtais ir nepagrįstais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-863/2010). Šioje byloje teismas aiškiai pasakė kokios aplinkybės/faktoriai yra svarbūs įrodinėjant ir siekiant išspręsti apmokestinimo pajamų mokesčiu klausimą, kai yra problema atskiriant asmeninio pobūdžio išlaidas nuo verslo. Kitoje byloje, ginčas kilo dėl gyventojų pajamų mokesčio prievolės nuo azartinių lošimų laimėjimų. Šioje byloje pareiškėjas 2005 metais kelis kartus keitė stalo lošimų žetonus į pinigus ir tokiu būdu iš viso iškeitė 22 600 Lt. Mokesčių mokėtojas paaiškino, kad lošimo žetonus jis nelaimėjo, o prieš tai įsigijo už savo pinigus lošimams, todėl sumos, gautos lošimo namuose išsikeitus prieš tai įsigytus nepanaudotus žetonus atgal į pinigus, nelaikomos gyventojų pajamomis ir pajamų mokesčiu yra neapmokestinamos. Mokesčių administratorius priskyrė šias pajamas B klasės pajamoms ir apmokestino gyventojų pajamų mokesčiu. Pareiškėjas tokių pajamų nedeklaravo ir apskundė šį sprendimą teismui. Pirmosios instancijos teismas, remdamasis Gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio nuostatomis nustatė, kad azartinių lošimų pajamos priskiriamos B klasės pajamoms ir pagal GPMĮ 25 ir 27 straipsnio nuostatas nuo tokių pajamų mokesčių deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti privalo pats mokesčių mokėtojas. Tačiau šiuo atveju įrodymų, paneigiančių apskaičiuotą mokesčio sumą, pareiškėjas mokesčių administratoriui bei teismui nepateikė bei nenurodė jų buvimo vietos. Preziumuojama, kad pareiškėjas, kaip mokesčių mokėtojas, žinojo arba galėjo žinoti GPMĮ 25 ir 27 straipsnio nuostatas, kad iš azartinių lošimų gavęs pajamų tokias pajamas privalės deklaruoti, apskaičiuoti ir pats ar per atstovą sumokėti atitinkamo dydžio pajamų mokesčių. Todėl jis kaip mokesčių mokėtojas privalėjo pasirūpinti atitinkamais dokumentais,

patvirtinančiais išlaidas, susijusias su azartiniais lošimais ir tokias galimybes galiojantys teisės aktai numatė (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-1755-10). Taigi, iš šių dviejų bylų, galima pasakyti, kad dažniais atvejais vyrauja mokesčių vengimo situacijos, kai mokesčių mokėtojas, sąmoningai suprasdamas ir norėdamas išvengti apmokestinimo, įvairiais būdais stengiasi įrodyti, kad jis neturėtų mokėti mokesčių.

Įrodymų prasme mokesčių administravime bei mokestiniuose ginčiuose, labai svarbi nuostata yra MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad *„tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t.y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko minėtą turinio viršenybės prieš formą principą“*. Šiuo atveju, kaip ir buvo anksčiau minėta, mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018 m. kovo 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-1154-811/2018). Išanalizavus teismų praktiką, galima pasakyti, jog dažniausiai pasitaikantys atvejai taikant turinio viršenybės prieš formą principą mokesčių administratoriaus naudai yra 3:

- 1) Tik dėl akių sudaryti sandoriai (kai realiai sandorio apskritai nebuvo, o reikia prisidengti kažkokiu kitu sandoriu, kad neva jis įvyko);
- 2) Kai neatitinka turinio (neatitinka to, kas bandoma parodyti, arba, pavyzdžiui, kai vietoje nuomos mokesčio mokamos palūkanos, bandoma keisti bet kokią kitą formą į palūkanas);
- 3) Tarpiniai nebūtinai sandoriai (sudaromi nereikalingi sandoriai, o tikrojo sandorio išraiškos formaliai nėra, ji išvedama iš netiesioginių įrodymų, pavyzdžiui, bendravimo su turto pirkėjais);

Teismų praktikoje yra pabrėžiama, jog teismas net ir subjektyvaus pobūdžio aplinkybes (pavyzdžiui, žmogaus veiksmų tikslus, motyvus) paprastai gali nustatyti tik iš objektyvių įrodymų, nustatytų objektyvių aplinkybių visumos. Vienoje byloje teismas konstatavo, kad nustatytos objektyvios aplinkybės sudaro pagrindą daryti vienareikšmę išvadą, jog mokesčių administratorius pareiškėjo atžvilgiu pagrįstai pritaikė turinio viršenybės prieš formą principą ir pripažino iš JAV bendrovių gautas netesybas ir paskolas jo

apmokestinamosiomis pajamomis. Šioje byloje JAV bendrovės kontroliavo tie patys ir su jais susiję asmenys, kaip ir pareiškėja, JAV bendrovės faktiškai jokios veiklos nevykdė, o buvo įsteigtos vieninteliu tikslu, t.y. kad per sandorių grandinę būtų dirbtinai perkelta pareiškėjo įsigyjamų prekių kaina, tokiu būdu padidinant pareiškėjo sąnaudas, ir kad šias dirbtinai padidintas sąnaudas pareiškėjas galėtų susigrąžinti kaip netesybas, mokamas už pavėluotą prekių pristatymą, kurios neapmokestinamos pelno mokesčiu. Aplinkybes, kad JAV bendrovės kontroliavo tie patys ir su jais susiję asmenys, kaip ir pareiškėja, bei kad šios bendrovės faktiškai jokios veiklos nevykdė, patvirtina mokesčių administratoriaus surinkta medžiaga apie šių bendrovių steigėjus, jų atsiskaitomasias sąskaitas valdančius asmenis bei mokėjimus iš šių sąskaitų, iš JAV atitinkamų institucijų gauta informacija apie tai, kad JAV šios bendrovės jokios veiklos nevykdė, taip pat faktas, jog prekes iš Rusijos įmonių į JAV bendrovių naudojamus sandėlius Latvijoje, taip pat iš šių sandėlių į Lietuvą gabeno pareiškėjas savo transportu, o tai reiškia, kad šios bendrovės nevykdė jokios realios veiklos ir už JAV teritorijos ribų. Tokios aplinkybės patvirtina ir tai, kad pareiškėjas žinojo ir turėjo galimybę kontroliuoti, t.y. sąmoningai pradelsti prekių pristatymo į Lietuvą terminus, o tuo pačiu planuoti susigrąžintiną iš JAV bendrovių netesybų dydį. Sandorius su JAV bendrovėmis ir paskolų gavėjais pareiškėjas sudarė ir vykdė laikotarpiu nuo 2000 m. sausio 1 d. iki 2005 m. birželio 30 d., todėl pagal MAĮ 166 straipsnio 3 dalį gali būti pripažinti sandorių grupe, kuri buvo vykdoma ir po 2002 m. liepos 1 d. Tai reiškia, kad šiems sandoriams buvo pagrįstai pritaikytas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, kadangi pareiškėjas iš esmės neįrodė esant aplinkybių, patvirtinančių, kad sudaryti sandoriai su JAV bendrovėmis ir paskolų gavėjais turėjo teisėtus tikslus, nesusijusius vien tik su mokesstinės naudos gavimu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11). Kalbant apie tarpinių nebūtinų sandorių sudarymą, praktikoje ištinca tokių situacijų, kai bandoma prisidengti kitais nebūtiniais sandoriais, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo. Pavyzdžiui, vienoje byloje, pareiškėjos tėvas nusipirko nekilnojamąjį turtą (patalpas) iš UAB "Poplinas", kuriai atstovavo jo sūnus, už 180 000 Lt. Sutartis buvo sudaryta 2006 m. sausio 23 d. Po 8 dienų, pareiškėja (dukra) neatlygintinai pagal dovanojimo sutartį iš savo tėvų gavo tą patį nekilnojamąjį turtą, įsigytą prieš 8 dienas pirkimo-pardavimo sutartimi. 2006 m. kovo 14 d. pirkimo-pardavimo sutartimi nekilnojamąjį turtą (patalpas) pareiškėja (dukra) pardavė UAB "Elturna" už 840 000 Lt. Pareiškėja šioje byloje prašė sugrąžinti 96 000 Lt GPM permoką. Kaip matyti iš šios fabulos, nuo nekilnojamojo turto įsigijimo (kai turtą įsigijo pareiškėjos tėvas) iki jo dovanojimo praėjo labai trumpas laiko tarpas, t.y. 8 dienos, o nuo šio turto dovanojimo iki

jo pardavimo UAB “Elturna” praėjo pusantro mėnesio, todėl atsižvelgus į tai, kad derybos dėl šių gamybinių patalpų pardavimo vyko jau 2005 m. lapkričio – gruodžio mėnesiais, t.y. pareiškėjos tėvui dar šių patalpų neįsigijus ir nepadovanojus pareiškėjai (dukrai), darytina išvada, kad prieš dovanodami nekilnojamąjį turtą tėvai žinojo apie jo pardavimą. Pagal pateiktą turto vertės nustatymo pažymą (kurią užsakė pirkėjas UAB “Elturna”) nustatyta, kad pardavimo kaina jau buvo žinoma bei aptarta su turto pirkėju UAB “Elturna” iki dovanojimo sutarties sudarymo. Todėl teismas konstatavo, kad tėvai, siekdami išvengti pajamų mokesčio mokėjimo, įformino ilgalaikio turto dovanojimą pareiškėjai (dukrai), kad įteisintų didesnę turto įsigijimo kainą, jog vėliau parduodant šį turtą nebūtų įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-250-08). Šioje byloje teismas konstatavo šias išvadas remiantis netiesioginiais įrodymais, t.y. būtent iš pareiškėjos tėvo bendravimo su turto pirkėju (minėto nekilnojamojo turto susitarimas dėl kainos, turto vertės nustatymas). Taigi taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant minėtą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* paisant protingumo ir sąžiningumo principų. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015 Administracinė jurisprudencija. 2015, 29, p. 248-266).

3.1.3. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas mokesčių mokėtojo naudai

Pirmiausia, kyla klausimas, kas turėtų būti įrodinėjama, taikant turinio viršenybės prieš formą principą mokėtojo naudai? Europos Sąjungos Teisingumo Teismas (toliau – ESTT) ne vienoje byloje pabrėžė ko reikia, esant priešingai situacijai, t.y. siekiant įrodyti piktnaudžiavimą – kad būtų nustatyta visuma objektyvių aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad nepaisant formalus teisės aktuose numatytų sąlygų laikymosi, šiais teisės aktais siekiamas

tikslas nebuvo įvykdytas (objektyvus aspektas), ir antra, kad būtų subjektyvus aspektas, pasireiškiantis asmenų siekiu gauti naudos iš teisės aktų, dirbtinai sukuriant sąlygas, kurių reikia jai gauti. Taigi, norint pritaikyti principą mokesčių mokėtojo naudai, turėtų būti įrodinėjama priešingai, t.y. turi būti nustatyta visuma aplinkybių, iš kurių matytųsi, kad nepaisant formalių teisės aktų sąlygų neatitikimo, subjektui veikiant sąžiningai, teisės aktais siekiamas tikslas buvo įvykdytas. (VILDŽIŪNAITĖ V., “Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojo kryptimi”, 2020). Labai retais atvejais praktikoje atsitinka tokių situacijų, kai turinio viršenybės prieš formą principas yra pritaikomas mokesčio mokėtojo naudai. Vienoje iš bylų, mokesčių administratorius, sprendimą dėl mokesstinės nepriemokos priskaičiavimo pareiškėjai grindė tuo, kad UAB pareiškėjai išrašytos PVM sąskaitos – faktūros neturi juridinės galios, nes jas UAB vardu išrašęs bei pasirašęs asmuo niekada nedirbo tame UAB, t.y. savo sprendimą grindė vien tik formaliuoju (rekvizitų atitikimo) aspektu, bet negrindė jo turinio (ūkinės operacijos realumo ir pan.) aspektu. Pagal MAĮ 10 ir 69 straipsnio 2 dalį, vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas nėra besąlyginė vada atimti mokesčio mokėtojui teisę į PVM atskaitą, jei ūkinės operacijos realumas (turinys) nekelia abejonių. Pareiškėja nurodė, kad ūkinės operacijos tarp jos ir UAB buvo realiai įvykusios. Ji pateikė PVM sąskaitų – faktūrų nuorašus, kuriuos ji išrašė prekybos įmonei “Gindana”. Sulyginus šias PVM sąskaitas – faktūras su PVM sąskaitomis – faktūromis, kurias pareiškėjai buvo išrašiusi UAB, teismas padarė išvadą, kad pareiškėja įgytas prekes iš UAB perpardavė prekybos įmonei “Gindama”, kas savo ruožtu leido manyti, kad ūkinės operacijos tarp UAB ir pareiškėjos galėjo realiai įvykti. Taip pat teismas pabrėžė, kad vien ta aplinkybė, kad ūkio subjekto vardu PVM sąskaitą – faktūrą išrašė bei ją pasirašė su šiuo ūkio subjektu darbiniais santykiais nesusijęs fizinis asmuo, pati savaime dar nereiškia, kad ūkinė operacija nebuvo atlikta šio ūkio subjekto vardu bei interesais. Todėl, vertinant, ar realiai įvyko ūkinės operacijos tarp UAB ir pareiškėjos, nurodytos PVM sąskaitose – faktūrose, visų pirma turi būti nustatyta, ar iš tikrųjų UAB pardavė prekes pareiškėjai. Ir tik nustatius, kad tai realiai neįvyko, o prekes pareiškėja įgijo iš kito asmens, kuris nėra nurodytas PVM sąskaitoje – faktūroje, galima daryti išvadą, kad ūkinė operacija tarp UAB ir pareiškėjos neįvyko, kas atimtų iš pareiškėjos teisę į PVM atskaitą pagal minėtas PVM sąskaitas – faktūras. Taip pat teismas išskyrė ir tai, kad be ūkinės operacijos realumo tarp ūkio subjektų, nurodytų PVM sąskaitoje – faktūroje, reikšmingas ir šių subjektų sąžiningumo klausimas, t.y. nustatymas aplinkybės, ar pareiškėjas, jei ūkinė operacija realiai įvyko tarp jo ir UAB, žinojo ar turėjo galimybę žinoti bei numatyti, kad pastaroji nemokės PVM, pardavusi pareiškėjai prekes (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje

byloje Nr. A-08-51-05). Apibendrinant, galima pasakyti, kad teismo vertinimas dėl PVM ūkinių operacijų ir teisės į PVM atskaitą požiūris keitėsi. Pradžioje buvo formalus požiūris, kuris reiškė, kad PVM sąskaitos – faktūros privalo būti su visais privalomais rekvizitais, tačiau šioje byloje atsispindi švelnesnis teismo požiūris, kurioje PVM mokėtojas negali prarasti teisės į PVM atskaitą tik dėl rekvizitų neatitikimo PVM sąskaitoje – faktūroje, tačiau reikia vertinti bei įrodyti tų ūkinių operacijų realumą.

Kitoje byloje teismas taip pat pritaikė turinio viršenybės prieš formą principą mokesčių mokėtojo naudai. Šioje byloje Danijoje registruota įmonė, iš Lietuvos įmonių UAB “Stipas” ir UAB “GFK” įsigijo medienos apdirbimo įrangą. Įrangos tiekimas įformintas PVM sąskaitomis faktūromis. Kadangi pareiškėjas Lietuvos Respublikos teritorijoje nevykdė veiklos, neturi padalinio, jis įgijo teisę susigrąžinti į Lietuvos biudžetą sumokėtą su minėtos įrangos tiekimu susijusį PVM. Todėl 2016 m. rugsėjo 2 d. per Danijos mokesčių administratorių pateikė prašymą Vilniaus AVMI iš Lietuvos biudžeto grąžinti pirkimo PVM. Prašymas buvo teikiamas už 2016 m. mokestinį laikotarpį. Tačiau Vilniaus AVMI nusprendė negrąžinti pirkimo PVM pagal minėtų įmonių išrašytą PVM sąskaitą – faktūrą ir šį sprendimą grindė tuo, kad prašymas buvo pateiktas už 2016 m. laikotarpį, tuo tarpu PVM sąskaita – faktūra, kurios pagrindu prašoma grąžinti PVM, išrašyta 2015 m. gruodžio 23 d., t.y. nepatenka į prašymo laikotarpį. Tačiau pareiškėjui PVM buvo grąžintas pagal UAB “GFK” pateiktą PVM sąskaitą faktūrą, kuria įformintas iš esmės analogiškas ginčijamam medienos apdirbimo įrangos tiekimas. LVAT šioje byloje pritaikė turinio viršenybės prieš formą principą, taip pat nurodė, kad prašymas su prie jo pateiktais dokumentais yra vieningas dokumentas ir mokesčių administratoriui buvo matomas vidinis jo prieštaravimas – nesutampanti dokumentuose esančios datos. Todėl mokesčių administratorius, nustatęs faktines aplinkybes ir vadovaudamasis teise, privalėjo išsiaiškinti tikrąją mokesčių mokėtojo valią dėl PVM grąžinamo laikotarpio. Byloje įrodyta, kad prieš priimdama nepalankų administracinį sprendimą, viešojo administravimo institucija nesudarė sąlygų pareiškėjui pasisakyti, t.y. jo neišklausė. Pareiškėjas, teikdamas prašymą dėl PVM grąžinimo suklydo 8 dienomis dėl laikotarpio, už kurį buvo prašoma grąžinti PVM. Teismas, susipažinęs su byloje esančiais įrodymais, padarė išvadą, jog laikotarpis prašyme už 2016 m. buvo nurodytas suklydus, o ne sąmoningai buvo prašoma grąžinti PVM tik už 2016 metus. Taip pat nustatė, kad mokesčių administratorius pažeidė pagrindines procedūras, t.y. taisykles, kurios užtikrina objektyvų visų aplinkybių įvertinimą ir sprendimo pagrįstumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019). Taigi ir iš šios bylos galima spręsti, kad teismas nesutinka, jog mokesčių mokėtojas turėtų prarasti teisę į PVM atskaitą

vien tik dėl to, kad buvo sąmoningai suklysta bei apsirikta 8 dienomis, todėl mokesčių administratorius visais atvejais privalo vertinti tikrąjį mokesčio mokėtojo tikslą, vadovaudamasis protingumo kriterijumi.

Apibendrinus Mokestinių ginčų komisijos pateiktą statistiką, visgi dauguma VMI naudai patvirtinamų sprendimų sudaro bylos, kuriose teismų praktika yra susiformavusi ir nuosekli, pavyzdžiui, kaip ir šioje situacijoje, kai pritaikomas turinio viršenybės prieš formą principas atkuriant įvairias su sąmoningu mokesčių vengimu susijusias aplinkybes, siekiant atidėti, sumažinti ar visai nemokėti mokesčių. (Mokestinių ginčų komisijos oficialus puslapis „*Ginčų nagrinėjimas mokestinių ginčų komisijoje 2020 metais: skaičiai, pokyčiai ir naujos tendencijos*“, 2021).

3.2. MOKESČIO APSKAIČIAVIMAS PAGAL ĮVERTINIMĄ ĮRODYMŲ IR ĮRODINĖJIMO KONTEKSTE

3.2.1. Mokesčio apskaičiavimo pagal įvertinimą samprata, metodai ir reguliavimas

Ginčai, kylantys dėl netiesioginio mokesčio apskaičiavimo, taip pat yra problematiški ir verti aptarimo, kadangi tokio pobūdžio ginčiuose yra iš esmės realizuojama prielaida apie tam tikrų apmokestinimo objektų egzistavimą ir yra aišku, jog tiesioginių įrodymų negali būti. Taipogi atsižvelgiant į Mokestinių ginčų komisijos pateiktas veiklos ataskaitas, šie ginčai yra vieni iš dažniausiai pasitaikančių apskaičiuojant gyventojų pajamų mokestį. Taip pat šio pobūdžio ginčai yra didelės apimties (paprastai apima 5 metų laikotarpį), nes tenka vertinti daugelį faktinių aplinkybių (žr. 2017, 2018 ir 2019 m. veiklos ataskaitas). Iki 2004 m. balandžio 30 d. galiojusiam MAĮ buvo nustatyta, jog mokesčių administratorius turi teisę netiesiogiai, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintais mokesčio bazės nustatymo metodais, atsižvelgiant į faktus, aplinkybes ir kitą turimą informaciją, nustatyti mokesčių bazę, jeigu pačios mokesčių bazės neįmanoma nustatyti įstatymo nustatyta tvarka. Dabartinis MAĮ 70 straipsnis įtvirtina taisyklę, jog *tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančių mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir pririnkdamas savo*

nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Taigi pagal šią nuostatą, tam, kad mokesčių administratorius galėtų apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, būtina įrodyti šias sąlygas:

- 1) Mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka;
- 2) To padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus.

Ši nuostata reglamentuoja tik mokesstinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus. Pagrindiniai metodai, kurie taikomi apskaičiuojant mokesčio bazę netiesiogiai, yra šie:

- 1) Palyginamasis; - vertinimas atliekamas lyginant tikrinamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodiklius su kito lyginamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodikliais, arba lyginamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodiklius prilyginant tikrinamojo laikotarpio rodikliams.
- 2) Analogijos; - gali būti taikomas, jeigu parenkamas analogiškas mokesčių mokėtojas, vykdomas analogišką ūkinę-komercinę veiklą analogiškais veiklos sąlygomis.
- 3) Išlaidų; - išlaidų metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas, o taikant šį metodą vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis.
- 4) Grynosios vertės;
- 5) Lėšų bankų sąskaitose;
- 6) Ekonominių modelių; - taikant šį vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo, Valstybės žinios, 2004-05-28, Nr. 86-3156).

3.2.2. Įrodinėjimo problematika apskaičiuojant mokesį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Praktikoje kyla nemažai problemų dėl šios MAĮ 70 straipsnio normos, kadangi mokesčių administravimo proceso metu, ginčas kyla dėl to, jog mokesčių mokėtojas mano, kad mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo mokėtino mokesčio bazę atitinkamai taikydamas nustatymo metodus. Dažniausiai, mokesčių mokėtojas, tokio pobūdžio mokestinuose ginčiuose, teigia, jog mokėtino mokesčio bazę buvo galima nustatyti taikant įprastinę tvarką. Būtina pabrėžti, kad neįprastinę tvarką nustatant mokesčių bazę su atitinkamais metodais, mokesčių administratorius taiko tada, kai jis konstatuoja situaciją, jog mokesčių mokėtojo apskaitos dokumentai neparodo tikrųjų ūkinių operacijų turinio. ((MEDELIENĖ A., El. straipsnis „Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese“. Teisė. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274). Pavyzdžiui, vienoje iš LVAT bylų, konstatuota, jog pareiškėjas 2003 m. tvarkydamas apskaitą, pažeidė Buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 5 punkto reikalavimą, nes įformino pardavimo dokumentus neteisingai įrašydamas pardavimo kainas bei apskaičiuodamas pajamas už parduotą turtą, į apskaitą neįtraukė už parduotus gyvulius ir žemės ūkio techniką gautų pajamų. Byloje nustatyta, kad pareiškėjas turto ir gyvulių pardavimo dokumentuose neteisingai įrašė jų kainas bei į biudžetą nesumokėjo PVM nuo visų gautų pajamų; fiziniams asmenims darbo užmokesį mokėjo pagal neoficialų žiniaraštį bei darbo užmokesčio mokėjimui naudojo apskaitoje neužfiksuotas pinigines lėšas, šių operacijų neįtraukdamas į buhalterinę apskaitą, o fiziniams asmenims išmokėtų sumų neapmokestindamas gyventojų pajamų mokesčiu. Pagal teismą, šie pareiškėjo veiksmai yra tos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios mokesčių administratoriui sudaro pagrindą konstatuoti, jog mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, t.y. nesivadovauti pareiškėjo apskaitos dokumentų duomenimis apskaičiuojant mokėtinų mokesčių sumas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1542-10). Taip pat kaip praktinį pavyzdį teismų praktikoje šiuo aspektu, galima pasiremti viena iš 2004 m. LVAT byla, kurioje teismas pasisakė apie atvejį, kai mokesčių administratorius priima sprendimą dėl atitinkamo mokesčio bazės nustatymo netiesioginiu būdu. Teismas šioje byloje pasakė, jog mokesčių administratorius tokiose situacijose privalo pagrįsti savo sprendimą tik tokiais faktais, informacija arba aplinkybėmis, kurios patvirtina teisinės situacijas, apibūdinančias, kada negalima nustatyti mokesčių bazės tiesioginiu būdu. Tačiau verta pabrėžti, kad teisės aktai nenumato tokių tikslių faktų,

aplinkybių ar informacijos, kurie būtų leistini ir įrodyti, jog mokesčių bazę mokesčių mokėtojai nustatyti galima netiesiogiai. Tačiau teismas šioje byloje pasirinko bendrosiomis įrodinėjimo taisyklėmis, išskirdamas pagrindinius požymius, kurie būdingi įrodymams bei įrodinėjimui (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-8-396-2004. Administracinių teismų praktika. 2004, 6, p. 71-79). – įrodymų sąsajumas ir leistinumas, arba kitaip teisėtumas, taip pat įrodymų pakankamumas, visapusiškumas, pilnutinumas bei visų reikšmingų bylai aplinkybių išnagrinėjimas (analizė) (SUDAVIČIUS, B., *et al.* „Mokesčių teisė“, 2011). Svarbu ir tai, jog teismas pabrėžė, kad konstatuojant juridinį faktą, kuris numato, jog nėra galimybių mokesčių bazę nustatyti tiesioginiu būdu, be kitų faktų ir aplinkybių, mokesčių administratorius gali remtis ir faktiškais, mokesčių mokėtojo atliktais veiksmais, taipogi šių veiksmų sistemiškumu bei kryptingumu. Teismas pasisakė ir apie įrodymų pakankamumo klausimą, t.y., jog įstatymų nustatyta tvarka konstatavus, jog bent dalis tokių mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, įrodymų pakankamumo prasme tai gali sudaryti prielaidas bei pagrindą mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai ir likusių analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu. Tačiau ši taisyklė jokių būdu nesudaro pagrindo mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus taikyti neribotai, neatsižvelgiant į atliktų ūkinių operacijų pobūdį, jų skaičių, laikotarpį, per kurį jos buvo atliktos ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes. Pirmiausia, siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, mokesčių administratorius privalo patikrinti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičių, kuris atsižvelgiant į visas aplinkybes duotų pakankamą pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai ir likusių ūkinių operacijų atžvilgiu, kitaip tariant yra pagrindas taikyti netiesioginius mokesčio bazės nustatymo metodus, kadangi mokesčių mokėtojas į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis, buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio ir kt. Tokiu būdu surinktų įrodymų pagrindu turi būti konstatuojama, kad per tam tikrą laikotarpį atliktų vienu ūkinių operacijų vertinimas gali reprezentuoti kitas ūkines operacijas. Antra, mokesčio bazė netiesiogiai gali būti nustatoma tik analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu, kurias sieja bendras požymis – atliekamų operacijų sistemiškumas. Trečia, siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu įsitikinti, kad laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, o taip pat nepasikeitė mokesčių mokėtojo veiklos pobūdis, pavyzdžiui, neišaugo arba nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių arba paslaugų asortimentas. Taigi laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas atsižvelgiant į minėtąsias ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes. Ketvirta, tiek atitinkamų mokesčio

administratoriaus patikrintų konkrečių ūkinių operacijų rezultatas, tiek per atitinkamą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų visumos rezultatas turi rodyti, jog mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai, kuri pasireiškia pelno siekimu. Tik nustatius minėtų aplinkybių visumą, o taip pat konkrečioje byloje įvertinus kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, galima konstatuoti, jog mokesčio mokėtojo elgesys leidžia jo atžvilgiu mokesčio bazę nustatyti netiesioginiu būdu. Ši aplinkybių visuma turėtų atsispindėti mokesčių mokėtojo patikrinimo akte, kurį surašo mokesčių administratorius. Atsižvelgiant į aukščiau nurodytus požymius bei jų visumą, šioje byloje mokesčių mokėtojas pardavinėjo automobilius, kurie yra senesni nei 10 metų, už mažesnes nei vidutinėje rinkoje nustatytas tų automobilių kainas. Taipogi, mokesčių mokėtojas apskaitos dokumentuose užfiksavo parduotų automobilių kainas, todėl teismas, atsižvelgęs į visas reikšmingas aplinkybes, šioje byloje konstatavo, jog pareiškėjo elgesys pagal duomenis, užfiksuotus jo apskaitos dokumentuose, prieštaravo ekonominiams dėsniams, o šis prieštaravimas buvo bandomas “pateisinti” tuo, kad mokesčių mokėtojas tuos automobilius pardavinėjo “žemesnėmis” kainomis nei tuo metu buvusi jų vidutinė rinkos kaina. Iš byloje surinktų aplinkybių, taip pat buvo galima matyti, jog mokesčių mokėtojas tokią veiklą vykdė sistemingai per visus 2000-uosius metus ir net 21 kartą į apskaitos dokumentą įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis, todėl darytina išvada, jog toks ekonominis elgesys pasireiškė sistemingu neteisėtų rezultatų siekimu mokesčių srityje. To pasekoje, mokesčių administratorius neturėjo galimybės mokesčio bazę nustatyti tiesiogiai, t.y. – įstatymo nustatyta tvarka. Todėl mokesčio administratoriaus sprendimas mokesčio bazę pareiškėjui nustatyti netiesiogiai buvo pagrįstas, tame tarpe ir tų ūkinių operacijų atžvilgiu, dėl kurių nepavyko surinkti tiesioginių įrodymų, kurie paneigtų šių operacijų turinį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-8-396-2004. Administracinių teismų praktika. 2004, 6, p. 71-79). Mano nuomone, šioje byloje teismas suformavo precedentą, aiškiai išskirdamas požymius, kurie padėtų atskirti mokesčių bazės nustatymo metodų taikymo atvejus tiesioginiu ir netiesioginiu būdu. Pagal teismo suformuotą praktiką šioje byloje, tam, kad mokesčių administratorius galėtų nustatyti mokesčių bazę netiesiogiai, jis privalo įrodyti šias aplinkybes:

- 1) *Mokesčių mokėtojo pateikti apskaitos dokumentai turi neatspindėti tikrojo ūkinių operacijų turinio, o mokesčių deklaracijoje turi būti pateikti neteisingi duomenys;*
- 2) *Mokesčių mokėtojo atliktas ūkines operacijas turi sieti sistemiškumo požymis;*
- 3) *Laikotarpiu, kuriame nustatoma mokesčių bazė netiesiogiai, būtina atsižvelgti į rinkos situaciją, infliacijos lygį bei mokesčių mokėtojo veiklos pobūdį;*

- 4) *Mokesčių mokėtojo veiksmai visų atliktų ūkinių operacijų atžvilgiu turi prieštarauti ekonominei logikai siekiant pasipelnyti;*
- 5) *Tokios aplinkybės turi būti nurodytos mokestinio patikrinimo akte;*

Tiesa, kalbant apie pirmąjį punktą, reikia pabrėžti teismų praktikoje suformuluotą taisyklę, kuri sako, kad jeigu buhalterinės apskaitos dokumentai, kuriais remdamasis mokesčių mokėtojas siekia įgyti teisę į PVM atskaitą yra įforminti netinkamai, ir tai neleidžia nustatyti tikrojo ūkinės operacijos turinio, įrodyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį turi į PVM atskaitą pretenduojantis mokesčių mokėtojas. Taipogi, šis suformuotas precedentas, mano manymu, užkerta kelią mokesčių administratoriaus veiksams, kurie pasireiškėtų piktnaudžiavimu mokestiniuose ginčiuose prieš mokesčių mokėtoją. Tai yra labai nenaudingas reiškinys mokesčių mokėtojui, kadangi netiesioginiu būdu apskaičiuojant mokesčius, mokesčių administratoriui nėra prievolės apskaičiuoti mokesčio sumą tiksliai, t.y. pagal tokią tvarką, kuri nustatyta įstatyme. Tai gali būti žalingas institutas, kadangi tokiu atveju mokesčių mokėtojui gali tekti sumokėti didesnę mokestį, apskaičiuotą netiesiogiai, nei reikėtų mokėti apskaičiuojant tiesiogiai pagal reikiamus dokumentus. LVAT, kurdamas precedentą, visų pirma, formuoja nepriekaištingą bylų praktiką ir užtikrina, kad pozityviųjų teisės normų turinys ir prasmė visų teisės taikytojų būtų suprantama nepriešaringai, taip pat, kad įstatymų spragos būtų veiksmingai šalinamos bei teisėtumo požiūriu netinkami aktai arba jų normos būtų šalinami iš pozityviosios teisės sistemos (SUDAVIČIUS, B., et al. „*Viešųjų finansų teisė*“, 2020).

Kitos aplinkybės, kurios pasitaiko teismų praktikoje ir įrodo teisėtą mokesčio apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą yra ir tais atvejais, kai buhalterinėje apskaitoje užsienio vienetų pervestos piniginės lėšos yra fiksuojamos kaip avansiniai mokėjimai, neturint tą patvirtinančių dokumentų. Pavyzdžiui, vienoje byloje mokesčių administratorius šioje nustatė, kad pavedimuose nebuvo nurodoma, jog tai avansiniai mokėjimai, didžiojoje dalyje mokėjimo pavedimų konkrečiai nurodoma už ką yra atliekamas mokėjimas (pavyzdžiui, transporto paslaugos, apmokėjimas už marketingo paslaugas, už kalendorius ir t.t.), nebuvo pateiktos sutartys ar kiti dokumentai, surašyti ar pasirašyti užsienio vienetų vardu, kurių pagrindu buvo pervestos lėšos bendrovei, taip pat egzistavo kitos aplinkybės, leidžiančios pagrįstai teigti, kad į apskaitą ir mokesčių deklaracijas buvo įrašyti neteisingi duomenys apie pajamas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartys administracinėse bylose Nr. A-63-610/2011 ir A-16-965/2006). Taipogi aplinkybės, įrodančios teisėtą mokesčių apskaičiavimą netiesioginiu būdu, yra ir tais atvejais, kai apskaitos dokumentų neišsamumas sudaro prielaidas pastarąjį

dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pavyzdžiui, kai nustatoma, kad kartu su žemės sklypu parduodamų butų kaina nebuvo atskirai išskirta (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-63-606-11).

Labai svarbu, kad sprendžiant tokio pobūdžio bylas, iš mokesčių administratoriaus nėra reikalaujama apskaičiuojant mokestį, objektyviai įvertinti viską tiksliai. Teismų praktikoje yra pasakyta, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-635/2010). Tiesa, tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t.y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-11-603/2007). Taigi, MAĮ 70 straipsnio nuostata yra skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t.y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokestinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokestinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojo interesai. Pavyzdžiui, vienoje byloje, mokesčių administratorius neįvykdė pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, kuri turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais. Mokesčių administratorius nenurodė sprendime argumentų, patvirtinančių, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo pareiškėja ir jos sutuoktinis, kad šios pajamos buvo įgytos bendra šių asmenų (sutuoktinių) valia. Mokesčių administratorius, ginčijamuose sprendimuose pasisakė dėl ginčo pajamų paskirstymo sutuoktiniams, vadovaudamasis vien CK įtvirtinta prezumpcija dėl sutuoktinių bendrosios jungtinės nuosavybės bendrų dalių, kas neatitinka teismų praktikos, kurioje yra pasakyta, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavęs kiekvienas iš sutuoktinių GPM

įstatymo nuostatų prasme (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 30 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-991-602/2017).

Apibendrinant teismų praktiką, galima pasakyti, kad dažniausiai pasitaikantys atvejai apskaičiuojant mokesčių netiesioginiu būdu yra tada, kai mokesčio mokėtojo išlaidos viršija pajamas arba nustatant mokesčių mokėtojo sukčiavimą dėl PVM mokesčio. Tais atvejais, kai išlaidos viršija pajamas, taikomas išlaidų metodas. Tą patvirtina ir patys teismai. Pavyzdžiui, vienoje iš bylų, patvirtinusi mokesstinio patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, jog pareiškėjo patikrinimo laikotarpiu turėtos išlaidos viršijo jo pajamas bei minėto laikotarpio pradžioje turėtus piniginių lėšų likučius, teismas pripažino, kad mokesčių administratorius teisėtai mokėtiną gyventojų pajamų mokesčių apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011). Dar vienas praktinis atvejis, kada gali būti taikomas kitoks, t.y. ekonominių modelių metodas yra tada, kai patikrinimo metu mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad pareiškėjas individualią veiklą (automobilių prekybą) vykdė jos neįregistravęs, nedeklaravo iš automobilių pardavimo gautų pajamų, netvarkė buhalterinės apskaitos, išsaugojo ne visus dokumentus, pareiškėjo nurodytos išlaidos viršijo gautas pajamas, pagrįstai mokesčius apskaičiuoja mokesčių netiesioginiu būdu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-135/2011). Teismas taipogi yra pasisakęs, kad netinkamas mokesčių apskaičiavimas, kaip mokesčių mokėtojo elgesio sąlyga mokesstinę prievolę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, apima atvejus, kai mokesčio mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos, į ją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitos aplinkybės (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.1 p.). PVM sukčiavimo atvejais dažniausiai taikomas jau minėtas turinio viršenybės prieš formą principas, svarbiausia aplinkybė, kurią įrodyti privalo mokesčių administratorius tokiais atvejais – tik mokesstinės naudos siekis sudarant sandorį, kuris neturi jokios ekonominės logikos arba kitaip tariant – mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimas. Teismas taipogi yra pasisakęs ir dėl tų atvejų, kai mokesčių mokėtojas dalyvauja PVM sukčiavimo situacijose ir iš pastarojo yra atimama teisė į PVM atskaitą. Pripažįstama, jog mokesčių mokėtojas, vykdydamas ūkines operacijas yra nesąžiningas ir tapo dalyviu sukčiavime PVM srityje, jei žinojo ar turėjo galimybę žinoti apie verslo partnerių vykdomą PVM sukčiavimą. Taigi, teismas suformuoja poziciją, jog mokesčių mokėtojui privalo domėtis savo verslo partneriais ir tokiose situacijose mokesčių mokėtojas padeda sukčiavimo

organizatoriams bei tampa jų bendrininku, todėl, jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes įrodoma, kad tiekama apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo ar turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvavo į sukčiavimą PVM įtrauktame sandoryje, nacionalinis teismas turi atsisakyti leisti jam naudotis teise į PVM atskaitą. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-103-438/2019).

IŠVADOS

1. Mokesčių įstatymuose tiesiogiai nėra įtvirtintos įrodymų sąvokos, tačiau apibrėžimas yra įtvirtintas Administracinių bylų teisenos įstatyme. Įrodymams būdingos bendrosios įrodinėjimo taisyklės bei požymiai, kurie yra svarbūs bei pritaikomi ir kitose teisės šakose – įrodymų sąsajumas ir leistinumai (teisėtumas), įrodymų pakankamumas, visapusiškumas, pilnutinumas bei visų reikšmingų bylai aplinkybių išnagrinėjimas (analizė). Tačiau atskirti įrodymų ir įrodinėjimo institutą mokesčių teisėje nuo baudžiamosios ir civilinės teisės nėra sudėtinga. Pagrindiniai skirtumai lyginant su baudžiamuoju procesu yra tai, jog šiame procese vyrauja griežtesnis reguliavimas, tai yra *ultima ratio* priemonė, įrodinėjimo kartelė yra didesnė ir pagrindinė įrodinėjimo našta atitenka baudžiamajame procese dalyvaujantiems valstybės pareigūnams, o mokesčių teisėje – mokesčių administratoriui. Civiliniame procese vyrauja tikimybių balanso principas, kuris reiškia, kad tarp šalių vyksta rungimosi procesas ir kiekviena iš šalių stengiasi teismą įtikinti kuo labiau įtikinamesne versija. Administraciniame procese šalys nėra lygiateisės, ginčas nėra privatus, o sprendimas privalo būti priimtas tik nustatčius objektyviają tiesą ir siekiant apsaugoti viešąjį interesą.
2. Įrodymų ir įrodinėjimo pasireiškimas mokesčių administravime ir mokestiniuose ginčuose skiriasi. Mokesčių administravime pagrindinį įrodymų rinkimą ir įrodinėjimą organizuoja ir aktyvesnė šalis yra mokesčių administratorius. Mokesčių mokėtoju gali būti bendradarbiavimo pareiga, tačiau įrodinėti nieko nereikia. Kilus mokestiniam ginčui, mokesčių mokėtojo vaidmuo yra platesnis, o mokesčių administratorius įrodinėti savo poziciją gali tik tais įrodymais, kurie buvo surinkti mokesčių administravimo etape.
3. Bendroji įrodinėjimo pareiga apskaičiuojant mokesčius, pirmiausiai, atitenka mokesčių administratoriui. Atleidimo nuo baudų arba delspinigių, lengvatinio 0 procentų PVM tarifo ar kitų mokestinių lengvatų taikymo pagrįstumo, mokestines nepriemokos atidėjimo arba išdėstymo, pasirinkimo pajamas gauti grynaisiais pinigais ir tokių pajamų nedeklaruojant, atvejais įrodinėjimo našta, pirmiausiai, atitenka pačiam mokesčių mokėtoju, o ne mokesčių administratoriui.
4. MAĮ 155 straipsnio 6 dalis paneigia Mokestinių ginčų komisijos teisę nagrinėti visus kylančius ginčus, kadangi būtent šios komisijos tikslas ir yra teisėtai bei pagrįstai išspręsti kilusį mokestinį ginčą nesikreipiant šalims į teismą. Mano manymu, reikėtų pakeisti MAĮ 156 straipsnio 6 dalies formuluotę, kuria būtų

leidžiama komisijai visais atvejais vertinti naujus įrodymus, atsižvelgiant į jų turinį bei protingumo principą.

5. Atsižvelgiant į Mokestinių ginčų komisijos pateiktas veiklos ataskaitas bei apžvelgtą teismų praktiką, dažniausiai kylantys ginčai yra apskaičiuojant mokestį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir pritaikant turinio viršenybės prieš formą principą. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį nurodytais būdais, visais atvejais privalo įgyvendinti teisės aktų ir administracinių teismų suformuluotas sąlygas ir savo sprendimus pagrįsti objektyviais ir pagrįstais įrodymais, nesudarančiais jokių prielaidų ar abejonių. Turinio viršenybės prieš formą principo taikymo atveju – įrodyti subjektyvųjį elementą (tik mokestinės naudos siekimą) bei tikrąjį sudaryto sandorio ekonominį turinį, o netiesioginio mokesčio apskaičiavimo atveju – įrodyti tam tikrų apmokestinamų objektų egzistavimą nesant tiesioginiams įrodymams.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Nacionaliniai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Lietuvos aidas*, 1992-11-10, Nr. 220-0.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
3. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999-02-03, Nr. 13-308.
4. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999-07-09, Nr. 60-1945.
5. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-04-05, Nr. 35-1271.
6. 2002 m. birželio 18 d. Mokesčių administravimo įstatymas (Nr. IX-955 redakcija).
7. 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatymas (Nr. I-974, 2003 m. birželio 19 d. įstatymo Nr. IX-1636 redakcija).
8. Lietuvos Respublikos teismų įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994-06-17, Nr. 46-851.
9. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo, *Valstybės žinios*, 2004-05-28, Nr. 86-3156

Tarptautiniai teisės aktai:

1. 2018 m. gruodžio 4 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/1910, kuria dėl tam tikrų pridėtinės vertės mokesčio sistemos taisyklių suderinimo ir supaprastinimo, susijusio su valstybių narių tarpusavio prekybos apmokestinimu, iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB, *Official Journal*, L 311/3 (2018);

Specialioji literatūra:

1. SUDAVIČIUS, B., et al. „*Mokesčių teisė*“. Vilnius: Registrų centras, 2011.
2. LAUŽIKAS, E. et al. „*Civilinio proceso teisė I tomas*“. Vilnius: Justitia, 2003.
3. GODA, G., et al. „*Baudžiamojo proceso teisė*“. Vilnius: Registrų centras, 2011.
4. SUDAVIČIUS, B., et al. „*Viešųjų finansų teisė*“. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 2020.
5. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras. Aktuali redakcija.

Elektroniniai dokumentai:

1. MEDELIENĖ A., El. straipsnis „*Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų nagrinėjimo procese*“. *Teisė*. 2004, t. 53, p. 117-139. 2424-6050. ISSN 1392-1274.

- Prieiga internete: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2004~1367154556436/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
2. TEREBEIZA, Ž. „Tiesos nustatymo problema šiuolaikiniame civiliniame procese“. Vilnius. Mykolo Romerio Universitetas, 2011. Prieiga internete: <https://www3.mruni.eu/ojs/societal-studies/article/download/806/763>
 3. „Abejonės“ sąvoka panaudota iš: <https://lt.wikipedia.org/wiki/Abejon%C4%97>
 4. NEKROŠIUS, V., „Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato nutarimo „Dėl civilinio proceso kodekso normų, reglamentuojančių įrodinėjimą, taikymo teismų praktikoje“ teorinė ir praktinė analizė. Prieiga internete: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367154893764/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
 5. „Special Report: How Germany’s taxman used stolen data to squeeze Switzerland, 2013. Prieiga internete: <https://www.reuters.com/article/us-germany-swiss-datatheft-specialreport-idUSBRE9AK0GT20131121>
 6. VILDŽIŪNAITĖ, V., „Turinio viršenybės prieš formą principo taikymas palankia mokesčių mokėtojams kryptimi“. Mykolo Romerio universitetas, 2020, Vilnius. Prieiga internete: <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/5719/4900>
 7. („Juris24.lt“ teisinių sąvokų žodynas, Prieiga internete: <https://www.juris24.lt/zodynas/mokestinis-gincas/>).
 8. GUMBIS J., „Teisės samprata: logikos taikymo problematika“, Vilniaus universitetas, 2010. Prieiga internete: <https://www.zurnalai.vu.lt/teise/article/viewFile/225/175>
 9. VALANTIEJUS G., „0 proc. PVM tarifo taikymas į kitas ES valstybes nares tiekiamoms prekėms: kokių pokyčių tikėtis nuo 2020 m. sausio 1 d.?“. Prieiga internete: <http://www.ilaw.legal/teisininkas/0-proc-PVM-tarifo-taikymas-i-kitas-ES-valstybes-nares-tiekiamoms-prekems-kokiu-pokyciu-tiketis-nuo-2020-m-sausio-1-d/>
 10. (VMI oficialaus puslapio naujiena „VMI: iš užsienio gautas dovanas ir paramą grynaisiais pinigais būtina pagrįsti, kad nekiltų jokių abejonių dėl jų realumo“. Prieiga internete: https://www.vmi.lt/cms/about-vmi/-/asset_publisher/hU6yeb4bVUJN/content/vmi-is-uzsienio-gautas-dovanas-ir-parama-grynaisiais-butina-pagristi-kad-nekiltu-jokiu-abejoniu-del-ju-realumo?accessibility=true

11. (RAIŽYS D., „Administracinių ginčų komisijų statusas: konvencionalumo diskursas, Mykolo Romerio universitetas, Kaunas, 2015). Prieiga internete: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/14986/Rai%C5%BEys.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
12. (MEDELIENĖ A., „Mokestinis tyrimas ir mokesčiams patikrinimas mokesčio ginčo kontekste“, 2009.) Prieiga internete: <https://www.journals.vu.lt/teise/article/download/284/234/>
13. Mokestinių ginčų komisijos oficialus puslapis „Ginčų nagrinėjimas mokesčių ginčų komisijoje 2020 metais: skaičiai, pokyčiai ir naujos tendencijos“, 2021). Prieiga internete: <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/gincu-nagrinejimas-mokestiniu-gincu-komisijoje-2020-metais-skaiciai-pokyciai-ir-naujos-tendencijos>
14. (SMALAKIENĖ E., „Mokesčių mokėtojo patikrinimas“, Jurisprudencija, 2003, t. 38(30); 111-21). Prieiga internete: <https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3472/3266>

Teismų praktika:

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527-10.
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-8-432/04.
3. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. gegužės 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-1868-281/2019.
4. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. gegužės 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-2359-331/2019.
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartys administracinėse bylose Nr. A-556-1527/2010 bei A-556-983/2010.
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-552/2010.
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-6-62/04.
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. vasario 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-08-192-04.
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. birželio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-10-780-05.
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27-13.
11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-863/2010.
12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-1755-10.
13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-371-11
14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-250-08.

15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-08-51-05.
16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. gegužės 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-958-575/2019.
17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1542-10.
18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. liepos 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-8-396-2004. Administracinių teismų praktika. 2004, 6, p. 71-79.
19. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartys administracinėse bylose Nr. A-63-610/2011 ir A-16-965/2006.
20. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-63-606-11.
21. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-635/2010.
22. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-11-603/2007.
23. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. spalio 30 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-991-602/2017.
24. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (II dalis). Informacinė dalis.
25. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. sausio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-54/12.
26. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. vasario 12 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-101-261/2020.
27. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011.
28. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-135/2011.
29. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo biuletenis, Administracinė jurisprudencija Nr. 2 (12), 2007). Informacinė dalis.
30. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2019 m. birželio 11 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI-66-535/2019.
31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2017 m. sausio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1067-575/2017.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. kovo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-103-438/2019.
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. lapkričio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-15-925-04)
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. rugsėjo 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-5194-575/2019.
35. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1409-602/2015 Administracinė jurisprudencija. 2015, 29, p. 248-266).
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-437-525/2021.

SANTRAUKA

Lietuvos Respublikoje teisingumą vykdo teismai. Tam, kad teisingumas būtų tinkamai įgyvendinamas, labai svarbu, kad būtų priimtas teisėtas ir pagrįstas sprendimas, kuris nepažeistų asmens teisių ir teisėtų interesų, kurios yra įtvirtintos ir pačioje Konstitucijoje. Todėl didžiausią įtaką teisėtam ir pagrįstam sprendimui turi įrodymų ir įrodinėjimo institutai, kurių pagalba yra sukuriama taisyklės, nustatančios ką ir kaip privalo įrodyti kiekviena atitinkamo teisinio santykio šalis. Kadangi mokesčių administratorius taipogi yra ir viešojo administravimo subjektas, jo sprendimai taipogi turėtų būti pagrįsti bei teisingi, laikantis objektyvumo principo. Mokesčių administravime bei mokestiniuose ginčiuose pagrindinė įrodinėjimo našta atitenka mokesčių administratoriui, tačiau pateikus pakankamai išsamius įrodymus, paneigti priešingą informaciją, pateiktą mokesčio administratoriaus, privalo pats mokesčių mokėtojas. Kadangi mokesčių įstatymai tiesiogiai nereglamentuoja įrodymų sąvokos bei bendrų požymių, o pats mokesčių administratorius taipogi yra ir viešojo administravimo subjektas, vadovaujamas bendrosiomis nuostatomis, kurioms būdingos ir kitoms teisės šakoms.

SUMMARY

In the Republic of Lithuania, justice is administered by courts. In order for justice to be properly administered, it is essential that a lawful and reasoned decision be taken that does not violate the rights and legitimate interests of the individual, which are enshrined in the Constitution itself. Therefore, the institutes of evidence and proof, which help to establish the rules governing what and how each party to the relevant legal relationship must prove, have the greatest influence on a lawful and reasoned decision. As the tax administrator is also a public administration entity, his decisions should also be reasoned and fair, in accordance with the principle of objectivity. In tax administration and tax disputes, the main burden of proof falls on the tax administrator, but if sufficient evidence is provided, the taxpayer must refute the contrary information provided by the tax administrator. As tax law does not directly regulate the concept and general features of evidence, and the tax administrator himself is also a public administration entity, the general provisions, which are common to other branches of law, apply.