

VILNIAUS UNIVERSITETAS  
TEISĖS FAKULTETAS  
KONSTITUCINĖS IR ADMINISTRACINĖS TEISĖS KATEDRA

Dieninio skyriaus, V kurso,  
Finansų ir mokesčių teisės studijų atšakos studentės  
Evelinos Sovaitės

Magistro darbas:

**ĮRODINĖJIMO NAŠTOS PASKIRSTYMAS TARP  
MOKESČIŲ ADMINISTRATORIAUS IR MOKESČIŲ  
MOKĖTOJO MOKESČIŲ TEISĖJE**

**Darbo vadovas:**

Lekt.dr. Vitas Vasiliauskas

**Recenzentas:**

Lekt. dr. A. Medelienė

Vilnius

2008

# TURINYS

<b>Ižanga</b> .....	<b>3</b>
<b>1. Įrodinėjimo samprata</b> .....	<b>7</b>
1.1 Įrodinėjimas civiliniame procese .....	9
1.2 Įrodinėjimas baudžiamajame procese .....	12
1.3 Įrodinėjimas mokestinių ginčų procese .....	16
<b>2. Įrodinėjimo instituto Lietuvos mokesčių teisėje evoliucija (1995 m. - 2004 m.)</b> ....	<b>19</b>
<b>3. Įrodinėjimo pareiga</b> .....	<b>21</b>
3.1. Įrodinėjimo pareiga mokesčių administratoriui .....	23
3.2. Įrodinėjimo pareiga mokesčių mokėtojui.....	29
<b>4. Įrodinėjimo problematika ikiteisminiame mokestinių ginčų procese</b> .....	<b>33</b>
<b>5. Įrodinėjimo naštos paskirstymas administracinių teismų praktikoje</b> .....	<b>36</b>
<b>6. Įrodinėjimo naštos paskirstymas užsienio valstybių mokesčių teisėje</b> .....	<b>40</b>
<b>7. Įrodinėjimo priemonės mokestinių ginčų nagrinėjimo procese</b> .....	<b>45</b>
<b>Išvados</b> .....	<b>50</b>
<b>Santrauka</b> .....	<b>52</b>
<b>Summary</b> .....	<b>53</b>
<b>Literatūros sąrašas</b> .....	<b>54</b>

## Įžanga

Visuomenėje nuolat kyla ginčų dėl įsitikinimų skirtumo, nuomonių nesutapimo, skirtingo tų pačių faktų interpretavimo. Labai dažnai asmenų ginčai pasiekia ikiteismines institucijas ir teismus, kur kiekvienos iš šalių argumentai turi būti pagrįsti. Tik pateikiant visus įmanomus įrodymus, šalių ginčas gali būti išspręstas teisingai. Tačiau dažnai ginčo šalys savo argumentus grindžia tuo, kad kita šalis neįrodė savo argumentų, siekdama “nusimesti” nuo savęs įrodinėjimo našta. Iškyla klausimas – kuriai šaliai ir kokia apimtimi tenka įrodinėjimo našta konkrečiu atveju?

Mokestiniai ginčai – savarankiškas ginčų porūšis. Šiems ginčams yra būdingas savitumas ir sudėtingumas, todėl Lietuvos Respublikos įstatymai nustato specifinę mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką. Įrodinėjimo institutas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese nėra reglamentuotas atsižvelgiant į tokių ginčų specifiką, todėl remiamasi bendromis administracinio proceso įrodinėjimo taisyklėmis, o įstatymines spragas stengiasi užpildyti mokestinius ginčus nagrinėjantys teismai.

**Šio magistrinio darbo tikslas** – apžvelgti mokestiniuose ginčiuose iškylančias įrodinėjimo problemas, įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo atvejus, įrodinėjimo instituto reglamentavimą, jo trūkumus bei praktikoje iškylančias problemas dėl to, bei pasvarstyti, koks nagrinėjamų problemų sprendimas galėtų būti tinkamiausias.

*Pirmoje* magistro darbo dalyje bandysiu pateikti įrodinėjimo instituto sampratą, taip pat lyginsiu įrodinėjimo reglamentavimą skirtinguose procesuose (civiliniame, baudžiamajame, administraciniame – mokestinių ginčų), išskirdama minėtuose procesuose pasitaikančius panašumus ir skirtumus analizuojamu klausimu.

*Antroje* dalyje šiek tiek dėmesio skirsiu įrodinėjimo instituto mokesčių teisėje evoliucijai – apžvelgsiu koks reglamentavimas egzistavo priėmus 1995 m. birželio 18 d. Mokesčių administravimo įstatymą<sup>1</sup> ir kas pasikeitė priėmus naująjį 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymą<sup>2</sup>, kokios tendencijos išryškėja keičiant anksčiau galiojusias normas, kokių tikslų siekiama.

---

<sup>1</sup>1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. I-974 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525.

<sup>2</sup>2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243.

*Trečia* magistro darbo dalis skirta įrodinėjimo pareigos<sup>3</sup> sampratai ir jos paskirstymui mokestinio ginčo šalims – mokesčių mokėtojui bei mokesčių administratoriui. Analizuojami atvejai, kai įrodinėjimo našta mokestinio ginčo šalims pasiskirsto nevienodai ir vertinamas tokio paskirstymo efektyvumas, teisingumas.

*Ketvirta* šio darbo dalis atskleis įrodinėjimo problematiką ikiteisminiame mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. Su kokiomis problemomis susiduria ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos dėl įrodymų pateikimo momento, įrodinėjimo priemonių vertinimo.

*Penktoje* dalyje atskleidžiami įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus praktiniai aspektai administracinių teismų sprendimuose. Kadangi įrodinėjimo našta Mokesčių administravimo įstatyme nėra detalai reglamentuota, toks paskirstymas lieka administracinių teismų kompetencijai. Bus vertinama, ar pakankamai nuosekli teismų praktika analizuojamu klausimu, kokie trūkumai būdingi minėtiems praktiniams aspektams.

*Šeštoje* dalyje analizuojama įrodinėjimo naštos paskirstymo praktika užsienio valstybėse. Nemažai dėmesio skyriaus įrodinėjimo naštos reglamentavimui JAV – įdomu palyginti bendrosios teisės sistemos valstybę su Lietuva, ir išvelgti abiejų sistemų pranašumus bei trūkumus. Taip pat analizuojamas įrodinėjimo naštos paskirstymo mokestinių ginčų nagrinėjimo procese reglamentavimas daugumoje Europos Sąjungos valstybių, bendros tendencijos, Lietuvos situacija analizuojamos užsienio valstybių teisės kontekste.

*Paskutinė septinta* šio darbo dalis bus skirta įrodinėjimo priemonėms – su kokiomis problemomis susiduria mokestinio ginčo šalis, kuriai tenka įrodinėjimo pareiga, pateikdama įrodymus, kuo skiriasi skirtingų įrodymų rūšių vertinimas. Aptariamos pačios problematiškiausios ir nevienareikšmiškai vertinamos įrodymų rūšys – asmenų paaiškinimai, nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos bei įrodymai, gauti fotografuojant bei darant garso bei vaizdo įrašus.

**Nagrinėjamos problemos aktualumas.** Įrodinėjimo specifika mokesčių teisėje nėra labai plačiai išanalizuota. Skirtingai nei civiliniame ar baudžiamajame procesuose, kur įrodymams ir įrodinėjimui skirti atskiri kodeksų skyriai bei įrodinėjimo institutas plačiai išanalizuotas teisės doktrinoje, mokesčių teisėje remiamasi bendromis viešojo administravimo įrodinėjimo taisyklėmis, o mokestiniuose ginčiuose kylantys įrodinėjimo klausimai aiškinami teismų praktikoje.

---

<sup>3</sup> Įrodinėjimo pareigos sąvoka šiame magistro darbe vartojama kaip įrodinėjimo naštos sąvokos sinonimas.

Mokesčių administravimo įstatyme tik viename straipsnyje užsimenama apie įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokestinio ginčo šalių, tačiau konkrečių taisyklių, kokias aplinkybes turi įrodinėti mokesčių administratorius, o kokias – mokesčių mokėtojas, nėra. Įrodinėjimo naštos paskirstymas tarp šalių buvo ir bus labai aktuali problema, kurią sąlygoja vis didesnis skaičius mokestinių ginčų, pasiekiančių Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą. Kiekviena ginčo šalis yra suinteresuota žinoti, kokius įrodymus privalės pateikti, kuriai teks pagrindinė įrodinėjimo našta.

**Nagrinėjamos problemos originalumas ir naujumas.** Įrodinėjimo naštos paskirstymo mokesčių teisėje klausimą, išskylantį praktiškai kiekviename mokestinio ginčo procese, Lietuvoje sprendžia teismas. Kintanti ir nenuosekli teimų praktika yra viena iš pagrindinių priežasčių, kodėl tam tikri įrodinėjimo naštos paskirstymo klausimai turėtų būti reguliuojami įstatymų leidėjo.

Priėmus naują 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymą<sup>4</sup>, apie įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčio administratoriaus imta diskutuoti itin aktyviai. Tačiau, nors ir aiškiau įtvirtinta bendra įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė, toks reglamentavimas problemos visiškai neišsprendžia.

Kai kuriose užsienio šalyse situacija yra panaši, o kai kuriose – skiriasi iš esmės. Nemažai dėmesio įrodinėjimo naštos paskirstymo mokesčių teisėje klausimui skiriama bendrosios teisės valstybėse, ypač JAV. Apžvelgusi užsienio šalių praktiką nagrinėjamu klausimu, bandysiu palyginti ją su situacija Lietuvoje, išanalizuoti skirtingų sistemų panašumus ir skirtumus.

**Svarbiausi šaltiniai.** Šiame magistro darbe bus analizuojama teisinė doktrina (nemažai vertingos informacijos analizuojamu klausimu radau E. Laužiko, V. Mikelėno, V. Nekrošiaus Civilinio proceso teisės vadovėlyje (Tomas I. Vilnius, 2003.), bei A. Medelienės moksliniame straipsnyje „Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese“ (Teisė Nr. 54, 2004), taip pat D. Mikelėnienės, V. Mikelėno knygoje „teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo aspektai“, ikiteisminių institucijų (Centrinio mokesčių administratoriaus ir Mokestinių ginčų komisijos) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, kur išsamiai pasisakoma apie įrodinėjimo institutą mokestiniuose ginčiuose, Lietuvos Respublikos įstatymai (vienas pagrindinių – Mokesčių administravimo įstatymas) bei aktualios nuorodos internete.

Beje, šiame darbe bus naudojami šie teisinio pažinimo **metodai**:

- *lingvistinis* – pateikiant sąvokų aiškinimus ir apibrėžimus;

---

<sup>4</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243.

- *aprašomasis* – aprašant Lietuvos Respublikos teisės aktuose įtvirtintus teisinius institutus – įrodinėjimą, įrodinėjimo naštos paskirstymą šalims, įrodymų pateikimą, tyrimą, vertinimą ir pan.;
- *analitinis* – apibendrinant analizuojamą doktriną, teisės aktų nuostatas, ginčus nagrinėjančių institucijų praktiką bei užsienio šalių praktiką ir padarant atitinkamas išvadas;
- *sisteminis* – sistemiškai aiškinant teisės normas bei vertinant įrodinėjimo sampratą skirtingų procesų sistemoje;
- *lyginamasis* – lyginant įrodinėjimo sampratą, reglamentavimą skirtinguose teisiniuose procesuose, taip pat įrodinėjimo naštos paskirstymą Lietuvoje lyginant su tokios naštos paskirstymu užsienio šalių praktikoje, lyginant administracinių teismų sprendimus ir taip juos vertinant;
- *teleologinis* – siekiant išsiaiškinti įstatymo leidėjo tikslus, ko siekiama naujajame Mokesčių administravimo įstatymo redakcija, kokie Administracinių bylų teisenos įstatymo tikslai.

# 1. Įrodinėjimo samprata

Šalių ginčui pasiekus ikiteismines ar teismines institucijas, yra neišvengiamas prieš tai buvusių faktų atkūrimas. Ginčą nagrinėjanti institucija turi įsitikinti aplinkybių, faktų, kuriais kiekviena šalis grindžia savo argumentais, buvimu ar nebuvimu. Būtent įrodinėjimo procesas yra kertinis akmuo, lemiantis ginčo baigtį, nes sprendimą priimanči institucija negali jo grįsti prielaidomis, savo samprotavimais ar niekuo nepagrįstais šalių paaiškinimais.

Teisės doktrinoje įrodinėjimas apibrėžiamas įvairiai. Vienas apibrėžimų - tai įstatymo reguliuojama pažintinė veikla, kai nežinoma, panaudojus specifines priemones - *įrodymus*<sup>5</sup>, tampa žinoma, suprantama ir aišku.<sup>6</sup>

Apskritai, įrodinėjimas suprantamas kaip logikos dalis, nes kiekviena pažintinė veikla reikalauja įrodinėti tam tikrus reiškinius arba teiginius. Kurio nors teiginio teisingumą ar klaidingumą, jo sutikimą ar nesutikimą su tikrove galima įrodyti tik dedukcijos ir indukcijos metodais, vadovaujantis logikos dėsniais.<sup>7</sup> Tai taip pat ir procesinė pozityviosios teisės normų reguliuojama veikla, nes teismo (ar ikiteisminio) įrodinėjimo ypatumus lemia įrodinėjimo dalykas, esantis ne hipotezės, teorijos ar teiginiai, o juridiniai faktai. Taigi įrodinėjant teisme ar ikiteisminėje institucijoje remiamasi ne moksliniais argumentais, aksiomomis, o teisminiais įrodymais, t.y. tam tikra informacija, patvirtinančia ar paneigiančia įrodinėjimo dalyką sudarančius faktus.<sup>8</sup> Žinoma teisinis argumentavimas ginčą nagrinėjančioje institucijoje neišvengiamas. Kaip teigia teisės specialistai, faktinių bylos aplinkybių įrodinėjimas ir teisinis argumentavimas yra glaudžiai susiję, nes įrodinėti faktus prasminga ir racionalu tik jeigu yra nustatyta, kokią konkrečią teisės normą būtina taikyti, o tai savo ruožtu įmanoma tik teisiškai argumentuojant. Argumentavimu siekiama įtikinti kitus asmenis

---

<sup>5</sup> Įrodymai - tai bet kokie faktiniai duomenys, kuriais remdamasis teismas įstatymų nustatyta tvarka konstatuoja, kad yra aplinkybių, pagrindžiančių šalių reikalavimus bei atsikirtimus, ir kitokių aplinkybių, turinčių reikšmės bylai teisingai išspręsti, arba kad jų nėra.

<sup>6</sup> Laužikas E., Mikelėnas V., Nekrošius V. Civilinio proceso teisė. T. I. Vilnius, 2003, p. 417.

<sup>7</sup> Jones on Evidence: Civil and Criminal. 7 th ed. / by C.S. Fishman. New York: Lawyers Cooperating Publishing, 1992. p. 2-5.

<sup>8</sup> Laužikas E., Mikelėnas V., Nekrošius V. Civilinio proceso teisė. T. I. Vilnius, 2003, p. 406.

savo teiginių teisingumu, o įrodinėjimu – nustatyti, kas iš tiesų įvyko praeityje<sup>9</sup>, remiantis specialiomis įrodinėjimo priemonėmis, numatytomis įstatyme.

Įrodinėjant būtina laikytis bendrų įrodinėjimo taisyklių – įrodinėjimo priemonės turi atitikti tikrumo, sąsajumo, leistinumą, pakankamumą reikalavimus. Įrodymų tikrumas aiškintinas tuo, kad įrodinėtinos aplinkybės turi būti grindžiamos tinkamais, nesuklastotais duomenimis. Būtina įvertinti pateiktų duomenų tikrumą visapusiškai, nes gali paaiškėti, kad ginčo šalis remiasi įrodymais, neturinčiais jokios įrodomosios vertės.

Įrodymų sąsajumas – įrodymų turinio, t.y. informacijos ryšys su byla ir su faktais, sudarančiais įrodinėjimo dalyką.<sup>10</sup> Ši taisyklė iš gausybės informacijos padeda atrinkti su nagrinėjamu ginču susijusią informaciją, ir neapkrauti ginčą nagrinėjančios institucijos nereikalinga veikla nagrinėti nesusijusius faktinius duomenis.

Įrodymų leistinumas – ši taisyklė yra susijusi ne su įrodymų turiniu, bet su jų procesine išraiška. Vertinant įrodinėjimo priemonių leistinumą daugiausia dėmesio reikia kreipti į jų gavimo tvarką ir procedūrą. Ginčą nagrinėjanti institucija negalėtų priimti įrodymų, gautų pažeidžiant asmens teisę į privatų gyvenimą,<sup>11</sup> išgautų prievartos ar apgaulės būdu, ar kitais neteisėtais būdais. Taigi, įrodinėti galima tik įstatyme nurodytomis įrodinėjimo priemonėmis. Tam tikrais atvejais įrodymai gali būti gauti laikantis įstatymų, tačiau nebus leistini konkreto ginčo atveju. Pavyzdžiui šalims nesilaikius įstatyme numatytos notarinės sandorių formos<sup>12</sup>, remtis vien liudytojų parodymais nebus leidžiama.

Įrodymų pakankamumas – ginčą nagrinėjanti institucija, turi pripažinti, kad nagrinėju atveju yra surinkta užtekinai įrodymų ir tik tada priimti vienai ar kitai šaliai naudingą sprendimą. Atskirose procesinėse teisės šakose įrodymų pakankamumas vertinamas skirtingai. (Apie tai plačiau kitose magistro darbo dalyse, kur bus analizuojama įrodinėjimo samprata skirtingose teisės šakose).

Įrodinėti tam tikrų faktų buvimą galima pasitelkiant labai įvairius įrodymus – liudytojų parodymus, ekspertų išvadas, daiktinius, rašytinius įrodymus, kur glūdi informacija apie nustatinėjamus faktus. Teismai ir ikiteisminės ginčą nagrinėjančios institucijos įrodymus vertina įvairiai – vieni įrodymai turi *prima facie*<sup>13</sup> galią, o

<sup>9</sup> D. Mikelėnienė, V. Mikelėnas, Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo praktiniai aspektai, Justitia, Vilnius, 1999, p. 74.

<sup>10</sup> Įrodinėjimo dalykas (lot. *facta probanda*) – faktinių aplinkybių visuma, kurią būtina nustatyti siekiant tinkamai išspręsti nagrinėjamą ginčą, trumpiau – tai, ką reikia įrodyti ginčo nagrinėjimo metu.

<sup>11</sup> 1992 m. lapkričio 30 d. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014, 22 str.

<sup>12</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, patvirtintas 2000 m. liepos 18 d. įstatymu Nr. VIII-1864 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 74-2262, 1.93 str. 3 d.

<sup>13</sup> *Prima facie* įrodymai – t.y. įrodymai, turintys didesnę įrodomąją galią, pvz. bendresne prasme ši savoka taikoma oficialiems dokumentams, išduotiems valstybės ir savivaldybių institucijų, neviršijant jų



pavyzdžiui remiantis vien liudytojų parodymais sprendimo priimti negalima. Įrodymų vertinimo problemos nagrinėjamos paskutinėje magistro darbo dalyje “Įrodinėjimo priemonės mokestinių ginčų procese”.

Įrodinėjimas – tarsi grandis, jungianti visiškai skirtingus procesus – civilinį, baudžiamąjį, administracinį. Tiek prokuroras baudžiamojame byloje, tiek ieškovas civilinėje byloje turės tą patį tikslą – įtikinti teismą savo teisumu, pagrįstai įrodyti savo argumentus. Tiesa, civiliniame ir baudžiamajame procesuose įrodinėjimas išanalizuotas ir reglamentuotas daug plačiau nei administraciniame procese. Atsižvelgiant į tai, kad administracinis procesas yra skirstomas į atskiras sudedamąsias dalis, įrodinėjimo nuostatos reglamentuojamos principiniu lygmeniu, o specifinės normos – atskiruose įstatymuose, pvz. mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendras įrodinėjimo naštos paskirstymas reglamentuojamas Mokesčių administravimo įstatyme<sup>14</sup>.

Nors iš esmės įrodinėjimo samprata ir tikslas vienodi visose minėtose teisės šakose, tačiau kiekvienoje iš jų yra tam tikrų įrodinėjimo ypatumų. Tokie skirtumai savaime suprantami dėl įvairaus šalių ginčų pobūdžio – gali skirtis įrodinėjimo naštos paskirstymas šalims, įrodymų vertinimas ir pan. Siekiant pilnai atskleisti įrodinėjimo sampratą, vertėtų išanalizuoti, kokie gi yra esminiai skirtumai įrodinėjant civiliniame, baudžiamajame, ir administraciniame (konkrečiai – mokestinių ginčų) procesuose.

## **1.1 Įrodinėjimas civiliniame procese**

Įrodinėjimas yra viena svarbiausių civilinio proceso dalių – tai parodo civilinio proceso teisės normų, skirtų įrodymams ir įrodinėjimui gausa, bei plati šio instituto analizė civilinio proceso teisės doktrinoje.

Įrodinėjimu civiliniame procese šalys (ieškovas ir atsakovas) siekia įtikinti teismą, kad tam tikros aplinkybės, susijusios su ginčo dalyku, egzistuoja arba neegzistuoja. O

---

kompetencijos ribų ir laikantis nustatytos tvarkos. Tokie dokumentai, remiantis Civilinio proceso kodeksu 197 str. 2d., laikomi oficialiais rašytiniais įrodymais ir turi didesnę įrodomąją galią.

<sup>14</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243.

teismas savo ruožtu įrodinėjimo proceso metu tiria ir vertina šalių pateiktus įrodymus, kad galėtų priimti tinkamą sprendimą.

Įrodinėjimas civilinėje byloje vyksta nuosekliai ir tam tikrais etapais<sup>15</sup>:

1. *Faktų nurodymas* – jis prasideda keliant civilinę bylą. Tai yra faktinių aplinkybių nurodymas, kuriomis grindžiamas reikalavimas pateikiant ieškinį ar atsikirtimą į ieškinį. Šis etapas svarbus, nes preliminariai nustatomas įrodinėjimo dalykas – t.y. įrodinėtinių aplinkybių visuma.
2. *Įrodymų nurodymas* – šalys nurodo įrodymus, kuriais ketina įrodinėti reikalavimus ar atsikirtimus pagrindžiančias faktines aplinkybes.
3. *Įrodymų pateikimas* – faktinis įrodymų perdavimas teismui. Šis etapas skirtas visai įrodomajai informacijai byloje surinkti. Kiekviena šalis privalo teismui pateikti net jų nenurodytus, tačiau, teismo nuomone, reikšmingus bylai įrodymus. Šioje stadijoje įvykdomas reikalavimas pateikti įrodymus leidžia užtikrinti įrodymų atskleidimo taisyklės laikymąsi. Ši taisyklė dar prieš prasidedant ginčo nagrinėjimui, leidžia kiekvienai šaliai sužinoti, kokių įrodymų pateikė kita šalis, ir su jais susipažinti.
4. *Įrodymų rinkimas* – kartais ieškovas, kreipdamasis į teismą dar gali neturėti visų reikiamų įrodymų, dėl nuo paties nepriklausančių priežasčių. Kai nurodomos priežastys, padėti surinkti įrodymus gali teismas, advokatas. Tokias pat teises turi ir atsakovas. Tam tikrais atvejais, teismas gali rinkti įrodymus savo iniciatyva.
5. *Įrodymų tyrimas* – įrodymai tiriami nagrinėjant bylą iš esmės. Teismas privalo patikrinti įrodymų sąsajumą, leistinumą, įrodomąją vertę, palyginti skirtingomis įrodinėjimo priemonėmis gautą informaciją. Išimtiniais atvejais, paaiškėjus naujų, bylai itin reikšmingų aplinkybių, teismas gali atnaujinti bylos nagrinėjimą iš esmės – t.y. įrodymų tyrimą, tačiau tokia išimtis galima tik iki teismo sprendimo priėmimo.
6. *Įrodymų vertinimas* – tai logikos dėsniais grindžiamas mąstymo procesas. Visi įrodymai turi būti vertinami laikantis įrodymų lygybės principo, t.y. negalima įrodymo atmesti ar laikyti svaresniu (išimtis – *prima facie* įrodymai).

Apibendrinus, įrodinėjimą civiliniame procese galima apibrėžti kaip “pažintinę procesinę byloje dalyvaujančių asmenų ir teismo veiklą, kai reikšmingoms bylai

---

<sup>15</sup> Laužikas E., Mikelėnas V., Nekrošius V. Civilinio proceso teisė. T. I. Vilnius, 2003, p. 407-412.

faktinėms aplinkybėms nustatyti renkami, tiriami ir vertinami įrodymai siekiant tinkamai išnagrinėti bylą”.<sup>16</sup>

Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodekso<sup>17</sup> (toliau - CPK) 178 straipsnis apibrėžia civilinio proceso šalių įrodinėjimo pareigą – šalys turi įrodyti aplinkybes, kuriomis grindžia savo reikalavimus ir atsikirtimus. Tačiau šalims nereikia įrodinėti aplinkybių, nurodytų CPK 182 straipsnyje – teismo pripažintų visiems žinomų aplinkybių, įsiteisėjusiu teismo sprendimu kitoje civilinėje ar administracinėje byloje, kurioje dalyvavo tie patys asmenys, nustatytų aplinkybių, nusikalstamos veikos pasekmių, nustatytų įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje, preziumuojamų faktų pagal įstatymus bei šalių pripažintų faktų.

Be minėtų išimčių, civilinio proceso šalių įrodinėjimo naštos paskirstymui galioja principas –“įrodinėju tai, ką teigiu”. Ieškovas grindžia savo reikalavimo pagrįstumą (pavyzdžiui pardavėjas, norėdamas įrodyti kad pirkėjas laiku su juo neatsiskaitė, privalės įrodyti pirkimo – pardavimo sutarties egzistavimo faktą, sumokėjimo termino praleidimą), o atsakovas privalo įrodyti nesutikimo su ieškiniu pagrindą (pirkėjas turėtų įrodinėti kad su pardavėju atsiskaitė ar tai, kad terminas nebuvo praleistas). Teisėjas šalių pateiktą įrodomąją medžiagą turi *bešališkai ir objektyviai*<sup>18</sup> įvertinti ir išspręsti faktų egzistavimo klausimą. Taigi įrodinėjimo tikslas civiliniame procese – šalių teiginių teisingumo nustatymas.

Civilinio teismo proceso esminis principas – šalių rungimasis, kuris reiškia, kad kiekviena šalis privalo įrodyti tas aplinkybes, kuriomis remiasi kaip savo reikalavimų ir atsikirtimų pagrindu<sup>19</sup>, žinoma atmetus tas aplinkybes, kurių įrodinėti nereikia. Pagrindinis skirtumas, kuris skiria civilinį procesą nuo baudžiamojo ir administracinio – dispozityvumas ir šalių lygiateisiškumas, nes civilinėse bylose besiginčijančios šalys yra visiškai lygios savo padėtimi, kitaip nei baudžiamajame, ar administraciniame procese – kur viena iš ginčo šalių dažniausiai – įgaliotas valstybės atstovas, kas beveik visada sąlygoja skirtingą įrodinėjimo naštos paskirstymą.

Įrodinėjimo specifiką civiliniame procese yra pabrėžęs Lietuvos aukščiausiasis teismas savo nutartyje – “nėra nustatyta, kad teismas gali daryti išvadą apie tam tikrų

<sup>16</sup> Laužikas E., Mikelėnas V., Nekrošius V. Civilinio proceso teisė. T. I. Vilnius, 2003, p. 417.

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas, patvirtintas 2002 m. vasario 28 d. įstatymu Nr. IX-743 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340, 178 str.

<sup>18</sup> Teismo pareiga vertinti byloje esančius įrodymus pagal savo vidinį įsitikinimą, visapusiškai ir objektyviai išnagrinėjant įrodinėjamas aplinkybes remiantis įstatymais, kai jokie įrodymai teismui neturi iš anksto nustatytos galios, yra apibrėžta 2002 m. vasario 28 d. įstatymu Nr. IX-743 patvirtintame LR CPK // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340, 185 str.

<sup>19</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas, patvirtintas 2002 m. vasario 28 d. įstatymu Nr. IX-743 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340, 12 str.

aplinkybių buvimą tik tada, kai dėl jų egzistavimo nėra absoliučiai jokių abejonių. Išvadą apie faktų buvimą teismas civiliniame procese gali daryti ir tada, kai tam tikros abejonės dėl fakto buvimo išlieka, tačiau visuma byloje esančių įrodymų leidžia manyti esant labiau tikėtiną atitinkamą faktą buvus, nei jo nebuvus. Įrodymų pakankamumas ir fakto įrodytinumas turi būti vertinami visos byloje esančios faktinės medžiagos kontekste, t.y. aptarus ir įvertinus visus byloje esančius įrodymus“.<sup>20</sup>

Taigi, įrodomumo problema civiliniame procese, skirtingai nei baudžiamajame, sprendžiama labiau tikėtino fakto, remiantis pateiktais įrodymais, pripažinimu. Labai sunku pasiekti visiems priimtina sprendimą, nes tai kas teismui atrodys pakankamai įrodyta, ieškovui gali atrodyti nepakankama. Civilines bylas nagrinėjančių teismų pozicija savaime suprantama, nes siekiant absoliučios tiesos be jokių abejonių, būtų pažeisti civilinio proceso *koncentracijos ir ekonomiškumo*<sup>21</sup> principai.

Apibendrinus įrodinėjimo civiliniame procese sampratą galima daryti išvadą, kad kiekviena šalis civilinėje byloje turės įrodyti savo teiginius, ir įgyvendinant rungimosi principą sieks įtikinti teismą savo teisumu. Tikslą pasieks ta ginčo šalis, kuri pateiks teismui svaresnius įrodymus, pagrindžiančius įrodinėtinų aplinkybių egzistavimo faktą.

## **1.2 Įrodinėjimas baudžiamajame procese**

Įrodinėjimas yra viena svarbiausių baudžiamojo proceso sudėtinių dalių ir viena pagrindinių baudžiamojo proceso subjektų veiklos kryptių. Ši veikla viena ar kita forma vykdoma visose baudžiamojo proceso stadijose. Atitinkamai ir Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso<sup>22</sup> (toliau - ir BPK) normos, reglamentuojančios įrodinėjimą, sudaro svarbiausią ir pagrindinę baudžiamojo proceso teisės dalį. Tinkamas

---

<sup>20</sup> L.Karaliūtė v. G. Balionis ir UAB *Abigus*, LR Aukščiausiasis Teismas, Civilinių bylų skyrius, (2002, Nr. 3K-7-437).

<sup>21</sup> Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas, patvirtintas 2002 m. vasario 28 d. įstatymu Nr. IX-743 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340, 7 str. – teismas imasi visų Kodekse numatytų priemonių, kad būtų užkirstas kelias procesui vilkinti, ir siekia, kad byla būtų išnagrinėta teismo vieno posėdžio metu, jei tai nekenkia tinkamai išnagrinėti bylą, taip pat kai įsteisėjęs teismo sprendimas būtų įvykdytas per įmanomai trumpesnį laiką ir kuo ekonomiškiau. Byloje dalyvaujantys asmenys privalo sąžiningai naudotis ir nepiktnaudžiauti jiems priklausančiomis procesinėmis teisėmis, rūpintis greitu bylos išnagrinėjimu, rūpestingai ir laiku pateikti teismui įrodymus, argumentus, kuriais grindžiami jų reikalavimai ir atsikirtimai.

<sup>22</sup> Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksas, patvirtintas 2002 m. kovo 14 d. įstatymu nr. IX-785// Valstybės žinios, 2002, Nr. 37-1341.

šių normų taikymas užtikrina teisingumo vykdymą ir baudžiamojo proceso paskirtį - ginant žmogaus ir piliečio teises bei laisves, visuomenės ir valstybės interesus greitai, išsamiai atskleisti nusikalstamas veikas ir tinkamai pritaikyti įstatymą, kad nusikalstamą veiką padaręs asmuo būtų teisingai nubaustas ir niekas nekaltas nebūtų nuteistas.

Nuo 2003 m. gegužės 1 d. galiojančiame naujajame BPK buvo pakeista įrodymų sąvoka ir nemaža dalis įrodinėjimo procedūrų. Padaryti pakeitimai turėjo realios įtakos praktinei įrodinėjimo subjektų veiklai: teko keisti kai kurias susiformavusias nuostatas ir darbo įpročius. Nors naujasis BPK galioja jau penktus metus, tačiau kai kurios jo normos, tarp jų ir reglamentuojančios įrodinėjimą, iki šiol suprantamos ir taikomos skirtingai.

Baudžiamojo proceso teisės doktrinoje įrodinėjimas yra apibrėžiamas kaip įstatymo reguliuojama veikla, kurios metu renkami, pateikiami, patikrinami ir vertinami reikšmingi duomenys bei kuri yra vykdoma siekiant išaiškinti bylai reikšmingas aplinkybes ir nustatyti tiesą veikloje.<sup>23</sup>

Įrodinėjimas vyksta visose baudžiamojo proceso stadijose. Aktyviausiai – ikiteisminio tyrimo ir bylos nagrinėjimo pirmosios instancijos teisme metu. Apskritai ikiteisminio tyrimo metu yra renkama pagrindinė įrodomoji medžiaga, turėsianti esminės reikšmės nagrinėjant bylą teisme, ir galima teigti, kad su įrodinėjimu susijusi veikla prasideda būtent šioje baudžiamojo proceso stadijoje.

Išskiriami tokie įrodinėjimo baudžiamajame procese etapai<sup>24</sup>:

1. reikšmingų tyrimui ir bylos nagrinėjimui duomenų rinkimas ar pateikimas bei šių duomenų fiksavimas;
2. surinktų ar pateiktų duomenų išankstinis patikrinimas;
3. surinktų, pateiktų ar teismo išreikalautų duomenų tyrimas teismo proceso metu;
4. duomenų pripažinimas įrodymais ir įrodymų vertinimas.

Pirmųjų dviejų etapų veiksmai yra atliekami ikiteisminio tyrimo metu, likusieji – baudžiamosios bylos teismo nagrinėjimo metu. Čia galima pastebėti, kad ikiteisminis tyrimas itin reikšmingas įrodinėjant nusikalstamą veiką, kai tuo tarpu civiliniame procese pasirengimas bylos nagrinėjimui teisme nėra esminis, ir teismo sprendimą lemia šalių runginasis, įrodinėjimas bylos nagrinėjimo metu.

Pareiga įrodinėti baudžiamajame procese tenka valstybės pareigūnams ir institucijoms. Ikiteisminio tyrimo pareigūnai, prokuroras ir teismas privalo siekti, kad

<sup>23</sup> Goda G., Kazlauskas M., Kuconis P. Baudžiamojo proceso teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2005, p. 174.

<sup>24</sup> Goda G., Kazlauskas M., Kuconis P. Baudžiamojo proceso teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2005, p. 177..

būtų išaiškintos visos reikšmingos bylai aplinkybės. Dėl baudžiamajon atsakomybėn traukiamo asmens pasyvumo įrodinėjimo procese šiam asmeniui negali kilti jokių neigiamų padarinių ir jo teisinė padėtis neturi pablogėti. Jei pareigą įrodinėti turintys valstybės pareigūnai ir institucijos nesurenka neabejotinų įtariamojo (kaltinamojo) kaltės įrodymų, kaltinamasis teismo proceso metu turi būti išteisinamas.

LR Konstitucijos<sup>25</sup> 31 str. 1 d. yra įtvirtinta nekaltumo prezumpcija baudžiamajame procese. Tai yra vienas esminių įrodinėjimo baudžiamajame procese požymių – visos abejonės turi būti traktuojamos įtariamojo naudai. Tai reiškia, kad asmuo, įtariamą padarę nusikalstamą veiką laikomas nekaltu tol, kol tai neįrodoma, o kaltės įrodinėjimo našta tenka ikiteisminio tyrimo pareigūnams, prokurorui. Įtariamasis ar kaltinamasis savo nekaltumo įrodinėti neprivalo. Tačiau pasinaudodamas teise į gynybą jis gali pateikti įrodymų ar argumentų, paneigiančių pareikštą kaltinimą arba gynybos priemonės gali būti panaudojamos atsakomybę lengvinančioms aplinkybėms atskleisti.

Gynybos funkciją vykdantys baudžiamąjo proceso dalyviai neprivalo pateikti neginčijamus nekaltumo įrodymus – pakanka įrodyti, kad ginamam asmeniui pateikti įtarimai grindžiami nepakankamais duomenimis, yra abejotini ir neleidžia daryti patikimų išvadų.

Taigi kaltinimo šalis privalo įrodyti kaltinamojo kaltę, o pastarajam negalima perkelti įrodinėjimo pareigos. Tokia vienpusė įrodinėjimo našta baudžiamajame procese – nekaltumo prezumpcijos pagrindas.

Jis nėra visiškai absoliutus, nes įstatymas kai kuriais atvejais numato įrodinėjimo pareigos perkėlimą būtent kaltinamajam. Toks pavyzdys yra vienas iš labiausiai paplitusių nusikaltimų žmogaus garbei ir orumui – šmeižimas. Civilinio kodekso<sup>26</sup> 2.24 straipsnio pirmoje dalyje yra įtvirtinta paskleistų duomenų (žeminančių asmens garbę ir orumą) neatitikimo tikrovei prezumpcija, kol juos paskleidęs asmuo neįrodo priešingai. Jeigu pagal nukentėjusiojo asmens, jo teisėto atstovo pareiškimą ar prokuroro reikalavimą būtų iškelta baudžiamoji byla, kurioje paskleistų duomenų žeminantis pobūdis ir jų paskleidimo faktas yra patvirtintas nenuginčijamais įrodymais (pvz., garso ar vaizdo įrašas), tai šių duomenų pagrįstumą, teisingumą ir jų atitikimą tikrovei turi įrodyti kaltinamasis. Taigi šiuo atveju kaltinamasis nebūtų atleidžiamas nuo įrodinėjimo pareigos. Jei neįrodys savo nekaltumo - gali būti, kad apkaltinamuoju

---

<sup>25</sup> 1992 m. lapkričio 30 d. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.

<sup>26</sup> 2000 m. liepos 18 d. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas Nr. VIII-1864, Valstybės žinios, 2000, Nr. 74 – 2262.

teismo nuosprendžiu jis bus pripažintas kaltu pagal Baudžiamojo kodekso<sup>27</sup> 154 straipsnį, numatantį baudžiamąją atsakomybę už šmeižimą.

Įrodinėjimo naštos perkėlimas kaltinimo šaliai ne visada lengvina kaltinamojo padėtį. Suprantama, jeigu duomenys, kuriais grindžiamas kaltinimas, negali būti laikomi pagrįstais, išsamiais ir objektyviais kaltinamojo kaltės įrodymais, kaltinamasis neturi įrodinėti savo nekaltumo. Situacija keičiasi iš esmės, jeigu kaltinimo šalis pateikia svarius, pagrįstus ir išsamius kaltinamojo kaltės įrodymus – tokiu atveju kaltinamasis pats bus suinteresuotas apsiginti, ir įrodinėjimo našta tarp šalių pasiskirstys.

Apskritai baudžiamajame procese galima išvelgti nekaltumo prezumpcijos ir rungimosi principų koliziją. Rungimosi principas nepaneigia nekaltumo prezumpcijos, tačiau varžosi su jos pagrindu – vienpuse kaltinimo šalies įrodinėjimo našta, taigi ir su pačia nekaltumo prezumpcija.

Esminis įrodinėjimo baudžiamajame procese skirtumas nuo įrodinėjimo civiliniame procese – apkaltinamajame nuosprendyje negali būti rašoma, kad tikėtina ar galima tikimybė, kad kaltinamasis padarė nusikalstamą veiką. Visos nusikalstamos veikos aplinkybės turi būti nustatytos taip, kad neliktų jokių bent kiek pagrįstų abejonių dėl įrodinėjimo fakto buvimo. Tačiau pakankamumo reikalavimas negali reikšti, kad turi būti įrodinėjama iki begalybės. Dr. G. Goda pateikia tokį įrodymų pakankamumo baudžiamojoje teisėje pavyzdį – nebūtina apklausti tūkstančio žmonių, mačiusių nusikalstamą veiką, užtenka remtis kelių ar keliolikos apklaustų liudytojų parodymais.<sup>28</sup> Taigi tam tikra aplinkybė bus laikoma įrodyta, kai ištirtų įrodymų visuma rodo, kad tos aplinkybės buvimas yra neabejotinas.

Apibendrinus galima daryti išvadą, kad įrodinėjimas baudžiamajame procese ypatingai išsiskiria šalies, kuriai pateikti kaltinimai, nekaltumo prezumpcija, sąlygojančia kaltinančios šalies įrodinėjimo našta. Taip pat griežtesnė įrodymų pakankamumo taisyklė baudžiamajame įrodinėjimo procese – dėl įrodytų aplinkybių neturi būti abejojama – tik tada teismas gali priimti vienokį ar kitokį sprendimą.

---

<sup>27</sup> 2000 m. rugsėjo 26 d. Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas Nr. VIII-1968, Valstybės žinios, 2000, Nr. 89 – 2741, 154 str.

<sup>28</sup> Goda G., Kazlauskas M., Kuconis P. Baudžiamojo proceso teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2005, p. 175.

### **1.3 Įrodinėjimas mokestinių ginčų procese**

Mokestiniai ginčai - 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).<sup>29</sup> Vadovaujantis šia sąvoka galima teigti, kad mokestinis ginčas yra tam tikras mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus interesų susikirtimas, kuriam kilti būtinos šios sąlygos: mokesčių administratorius turi atlikti mokesčių mokėtojo patikrinimą, surašyti patikrinimo aktą, įteikti jį mokesčių mokėtojui, ir pastarasis turėtų jį apskųsti. Būtent nuo mokesčių mokėtojo skundo padavimo Centriniam mokesčių administratoriui ir prasideda mokestinis ginčas, kurio nagrinėjimas gali baigtis tiek ikiteisminėje, tiek teisminėje stadijoje.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pabrėžęs, kad mokesčių santykiai – viešosios teisės reguliavimo dalykas ir veikla, susijusi su mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrole bei jų išieškojimu, reglamentuojama tiesioginiais teisės šaltiniais – Mokesčio administravimo įstatymu ir konkrečius mokesčius nustatančiais įstatymais, todėl mokesčio administratorius pirmiausia turi vadovautis viešosios, o ne privatinės teisės normomis, pripažįstant, kad Civilinis kodeksas, sprendžiant mokestinius ginčus, tam tikrais atvejais gali būti taikomas kaip papildomas teisės šaltinis.<sup>30</sup> Apskritai mokestinių ginčų nagrinėjimo procesas kaip administracinio proceso rūšis daugiau ar mažiau pasižymi šalių rungimosi aspektu, todėl yra artimas civiliniam procesui.

2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymas<sup>31</sup> visiškai nereglamentuoja įrodinėjimo sąvokos ir įrodinėjimo priemonių, todėl kaip jau minėta anksčiau, mokestiniai ginčai sprendžiami vadovaujantis bendrosiomis įrodinėjimo

---

<sup>29</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 2 str. 20 d.

<sup>30</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis byloje A<sup>11</sup>-648-2003.

<sup>31</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243.



taisyklėmis, įtvirtintomis Administracinių bylų teisenos įstatymo<sup>32</sup> IX skirsnyje. Šio įstatymo 57 straipsnio 1 dalyje apibrėžiama įrodymų administracinėje byloje sąvoka,<sup>33</sup> o to paties straipsnio 6 dalis įtvirtina bendrą įrodymų vertinimo principą - jokie įrodymai teismui neturi iš anksto nustatytos galios. Teismas, siekdamas nustatyti tiesą byloje, įvertina įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių visumos išnagrinėjimu, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais.

Tas pats įstatymas apibrėžia ir neįrodinėtinas aplinkybes – jos visiškai tos pačios, kaip civiliniame procese, tik Administracinių bylų teisenos įstatymas nenumato galimybės neįrodinėti šalių pripažįstamus faktus. Iš esmės Administracinių bylų teisenos įstatyme įrodinėjimas nėra labai plačiai reglamentuotas, o dauguma nuostatų sutampa su civilinio proceso kodekso nuostatomis.

Specifinė norma, įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje aptaria įrodinėjimo naštos pasiskirstymą mokesčių ginčų procese. Šio straipsnio pirmoji dalis nurodo, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Antroje dalyje numatyta mokesčių mokėtojo nesutinkančio su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis pareiga pagrįsti tų sumų neteisingumą. Tokiu būdu yra įtvirtinta abipusė mokesčio ginčo šalių įrodinėjimo pareiga. Tai reiškia, kad mokesčių ginčų procese įgyvendinamas šalių rungimosi principas, ir mokesčių mokėtojas bei mokesčių administratorius privalo pagrįsti savo teiginius kaip ir šalys civiliniame procese.

Kaip minėta anksčiau, baudžiamajame procese yra įtvirtinta kaltinamosios šalies nekaltumo prezumpcija. Tai ypatingai skiria šį procesą nuo mokesčių ginčų nagrinėjimo proceso, nes pastarajame (tiek įstatyminiame reglamentavime, tiek teismų praktikoje) yra įtvirtinta mokesčių mokėtojo kaltės prezumpcija skiriant baudas. Susiklosčiusi padėtis mokesčių teisėje vertintina neigiamai, nes prieštarauja viešosios teisės principams – negalima asmens bausti už teisės pažeidimą neįrodžius kaltės. Apie mokesčių mokėtojo kaltumo prezumpciją plačiau – kitose magistro darbo dalyse.

Apibendrinus galima daryti išvadą, kad įrodinėjimo tikslas mokesčių ginčų procese praktiškai toks pats kaip ir civiliniame ar baudžiamajame procese – nustatyti tiesą byloje, tačiau iš esmės skiriasi įrodinėjimo naštos paskirstymas baudžiamajame procese, nuo įrodinėjimo naštos paskirstymo civiliniame ar administraciniame

---

<sup>32</sup> 2000 m. rugsėjo 19 d. Administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1927 // Valstybės žinios 2000, Nr.85-2566, 57 str. 1, 6 d.

<sup>33</sup> Žr. išnašą nr. 5.

mokestinių ginčų procese. Pastaruosiuose ypač aktualus rungimosi principas, įrodinėjimo našta paskirstoma tarp šalių, atsižvelgiant į kiekvieną konkrečią situaciją, o štai baudžiamajame procese bendra taisyklė yra ta, kad įrodinėjimo našta tenka būtent kaltinimo šaliai.

Taip pat skiriasi įrodymų pakankamumo vertinimas skirtinguose procesuose – civiliniame procese užtenka įrodyti tikėtiną fakto buvimą, o baudžiamajame procese įrodinėtinais aplinkybėmis teismas turi neabejoti ir tik tada gali priimti sprendimą.

Įrodymų pakankamumo vertinimas administraciniame mokestinių ginčų procese nėra nuoseklus – ginčus nagrinėjančios institucijos susiduria su problema – vienu atveju teismas įrodymus pripažįsta pakankamais, o kitu atveju analogiškus įrodymus – ne. Tačiau atsižvelgus į ginčų pobūdį akivaizdu, kad įrodymų vertinimas mokestinių ginčų procese nėra toks griežtas kaip baudžiamajame procese. Nors, iš kitos pusės, abejonių dėl įrodymų pakankamumo administraciniam teismui neturi likti.

## 2. Įrodinėjimo instituto Lietuvos mokesčių teisėje evoliucija (1995 m. - 2004 m.)

Iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojo 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatymas<sup>34</sup> Nr. I-974. Tačiau 2004 m. balandžio 13 d., didžiąjai daliai nuostatų nebeatitinkant faktinio mokesčių teisinių santykių turinio buvo priimta nauja šio įstatymo redakcija, kuri buvo rengiama visus metus. Vienas svarbiausių šio įstatymo, įsigaliojusio 2004 m. gegužės 1 d., tikslų – subalansuoti mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teises bei pareigas.

Naujuoju įstatymu taip pat buvo siekama pakeisti mokesčių administratoriaus vaidmenį, paskatinti jį tapti ne mokesčių mokėtojo prižiūrėtoju ir baudėju, o jo partneriu ir pagalbininku. Tokiu būdu skatinamas realus savanoriško mokesčių mokėjimo principo įgyvendinimas.

2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymas<sup>35</sup> numato, kad visais atvejais teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčio mokėtojo naudai. Įstatyme naujai suformuluotos mokesčių mokėtojų teisės: teisė iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčių teisinį reguliavimą, nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą ir kt.

Siekiant padalinti įrodinėjimo našta, naujame įstatyme įtvirtinama, kad mokesčių administratorius turi pagrįsti, kad yra pagrindas perskaičiuoti mokesčių mokėtojo apskaičiuotą mokesčio sumą, tačiau mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos neteisingos.

Pagal 1995 m. birželio 28 d. Mokesčių administravimo įstatymo 26 straipsnį, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuota mokesčių suma, privalėjo pats įrodyti, kad apskaičiuotoji suma yra neteisinga. Tokiu būdu buvo lyg ir preziumuojamas mokesčių administratoriaus veiksmų teisėtumas, t.y. mokesčių administratoriaus veiksmai, kuriais apskaičiuojami mokesčiai, laikytini

---

<sup>34</sup> 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. I-974 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525.

<sup>35</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243

teisėtai tol, kol kita ginčo šalis – mokesčių mokėtojas, skundžiantis mokesčių administratoriaus sprendimą, neįrodo priešingai. Tačiau tai jokių būdu nereiškė, kad mokesčių administratorius neprivalėjo savo sprendimo pagrįsti įrodymais. Tų įrodymų turėjo pakakti tam, kad būtų įrodytas mokesčių mokėtojo padarytas įstatymo pažeidimas, o mokesčių mokėtojas savo ruožtu turėjo įrodyti, kad pažeidimo nėra, ir mokesčių administratorius mokesčių apskaičiavo neteisingai.

Nors įrodinėjimo naštos paskirstymas ir pareiga mokesčių administratoriui pirmam įrodinėti mokesčio pagrįstumą naujame Mokesčių administravimo įstatyme pateikiami kaip naujovė, tačiau toks įrodinėjimo naštos paskirstymas atsirado jau senokai, ir yra kildinamas iš mokesčių administratoriaus, kaip viešojo administravimo subjekto, pareigos priimti objektyvų ir pagrįstą sprendimą bei sąžiningumo prezumpcijos viešojoje teisėje.<sup>36</sup> Taigi naujas įstatyminis įrodinėjimo pareigos paskirstymas iš esmės nekeičia iki tol galiojusios esmės, tačiau formaliai aiškiau apibrėžia ginčo šalių įrodinėjimo pareigos ribas.

Dar viena 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčio administravimo įstatymo naujovė – papildomas atleidimo nuo skiriamų baudų pagrindas, numatytas 141 straipsnio 1 d. 1 p., – mokesčio mokėtojas atleidžiamas nuo baudų, kai jis įrodo, jog nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Ši norma praktiškai įtvirtina mokesčių mokėtojo kaltumo prezumpciją, kuri sunkiai suderinama su viešojoje teisėje įtvirtintu kaltės supratimu. Atsiradus šiai normai, pasikeitė administracinių teismų praktika – mokesčių mokėtojo kaltė skiriant baudą preziumuojama, ir tokiu būdu visa įrodinėjimo našta norint įrodyti savo nekaltumą tenka mokesčių mokėtojui (apie tai plačiau kitose magistro darbo dalyse).

Naujas Mokesčių administravimo įstatymas šiek tiek pakeitė įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ir sukėlė nemažai diskusijų šiuo klausimu. Tai vertintina teigiamai, nes bet kokie pokyčiai skatina naujai vertinti situaciją ir sąlygoja vis kitų pokyčių atsiradimą. Nors platesnio įrodinėjimo instituto mokesčių teisėje reglamentavimo 2004 m. neatsirado, tokios tendencijos pasidarė labiau tikėtinos ateityje.

---

<sup>36</sup> Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese// Teisė. 2004, Nr. 53.

### 3. Įrodinėjimo pareiga

Siekiant efektyvios, racionalios ginčo nagrinėjimo eigos, yra būtina teisingai paskirstyti įrodinėjimo našta tarp šalių – tai yra nustatyti kas ką turi įrodyti.

Teisės doktrinoje įrodinėjimo pareiga apibrėžiama kaip būtinybė šaliai nustatyti aplinkybes, kurių nenustačius, jai gali atsirasti neigiamų padarinių.<sup>37</sup> Įrodinėjimo pareiga apima du aspektus:

- šalies pareigą nurodyti tam tikrus faktus ar teigti juos esant. Šiuo aspektu įrodinėjimo pareiga reiškia nurodymo arba teigimo pareigą.
- šalies pareigą pateikti įrodymus, patvirtinančius jos nurodytus faktus. Šiuo atveju tai bus įrodymų pateikimo pareiga.<sup>38</sup>

Abu šie aspektai dažniausiai sutampa, tačiau būna išimčių, jei pavyzdžiui tam tikros aplinkybės, kurias nurodė šalis, preziumuojamos esančios, tai šalis tik privalo jas nurodyti, bet ne įrodinėti. Taigi įrodinėjimo pareigą galima apibrėžti kaip procesinių veiksmų: faktų, įrodymų nurodymo, įrodymų rinkimo ir pateikimo, įrodymų tyrimo ir vertinimo visumą.

Kiekvienoje byloje būtina nustatyti, ką šalys privalo įrodyti - jau seniai mėginama ieškoti, kaip lengvai ir greitai būtų galima tai padaryti. Romėnų teisės pavyzdžiu visus įrodinėtinus faktus kai kurie autoriai skirsto į teigiamus ir neigiamus. Teigiamus faktus reikia įrodyti, o neigiamų – nereikia.<sup>39</sup> Tačiau nėra aiškių tokių faktų skirstymo į teigiamus ir neigiamus kriterijų, ir ši teorija įrodinėjimo paskirstymo problemos neišsprendžia.

Dar viena – normų teorija, aiškina, kad šalis turi įrodyti teisės normas, kuria remiasi, taikymo pagrindus, t.y. normos hipotezę<sup>40</sup>. Tačiau ir ši doktrina pasak prof. V. Mikelėno nėra tobula, nes ne visada aišku kiek konkrečių teisės normų yra viename ar kitame įstatymo straipsnyje, taip pat gali būti taikomi keli straipsniai, galų gale yra atveju, kai įstatymas nustato kitas įrodinėjimo taisykles. Apskritai kokią teisės normą taikyti sprendžia teisėjas, o ne šalys. Normų teorijos trūkumai buvo pagrindas kai

<sup>37</sup> E. Laužikas, V. Mikelėnas, V. Nekrošius. Civilinio proceso teisė. T. 1. Vilnius, 2003, p. 423.

<sup>38</sup> Ten pat, p. 423.

<sup>39</sup> Mačys Vl. Civilinio proceso paskaitos. Kaunas: Teisių fakulteto leidinys, 1924, p. 218-219.

<sup>40</sup> Ten pat, p. 218.

kuriems autoriams teigti, kad įrodinėjimo pareigą paskirstyti tarp šalių turi ne įstatymo leidėjas, o teismas.

Teisės doktrina išskiria tokias bendras įrodinėjimo naštos paskirstymo taisykles:

- tas, kas iškelia problemą arba pateikia klausimą, turi nurodyti priežastį, kodėl jis tai daro;
- tas, kuris X vertina skirtingai nei kitas diskusijos dalyvis, turi nurodyti tokio skirtingo vertinimo argumentus;
- tas, kas ginčija kito diskusijos dalyvio suformuluotą teiginį, privalo nurodyti argumentus;
- tas, kas nurodo argumentus, privalo nurodyti naujus, papildomus argumentus, jeigu kiti diskusijos dalyviai pirmajam argumentui pateikė svarių kontrargumentų;
- tas, kuris remiasi argumentu, nesusijusiu su įrodinėjamu teiginiu arba neturinčiu įrodomosios vertės, privalo argumentuoti, kodėl jis taip elgiasi.<sup>41</sup>

Šios taisyklės parodo, kad įrodinėjimo pareigą tarp šalių reikia paskirstyti ne tik įrodinėjant faktą, bet ir teisės normomis grindžiant savo teiginius. Akivaizdu, kad ginčo šalis negali kalbėti “tuščiai” – kiekvienas teiginys privalo būti pagrįstas, svariai argumentuotas.

Teismas, remdamasis šalių lygiateisiškumo principu, kiekvienu atveju turi nustatyti, kuri šalis kokius faktus turi įrodyti. Nustatydamas įrodinėjimo pareigos paskirstymą šalims, teismas turi atsižvelgti į tai, kuriai šaliai lengviau įrodyti vienus ar kitus faktus ir gauti atitinkamų įrodymų – tai šaliai ir turėtų atitekti įrodinėjimo pareiga.

Tam tikrais atvejais, įrodinėjimo naštos paskirstymas yra nurodomas materialiosios teisės normose – jose nurodoma, kuri būtent šalis turi įrodyti vieną ar kitą aplinkybę.

Pavyzdžiui 2003 m. rugsėjo 18 d. Draudimo įstatymo<sup>42</sup> 82 straipsnio 6 dalyje sakoma, kad draudikas privalo įrodyti aplinkybes, atleidžiančias jį nuo draudimo išmokos išmokėjimo ar suteikiančias teisę sumažinti draudimo išmoką.

O štai 1999 m. gegužės 18 d. Autorių ir gretutinių teisių įstatymo<sup>43</sup> 83 straipsnio 5 dalyje yra paskirstyta įrodinėjimo našta siekiant nustatyti pažeidėjo gautą naudą, kai

---

<sup>41</sup> Aarnio A. *The Rational as Reasonable. A treatise on Legal Justification*. Dordrecht, Boston: D. Reidel Publishing Company, 1987, p. 202; Alexy R. *Ibid.*, p. 195-197.

<sup>42</sup> 2003 m. rugsėjo 18 d. Lietuvos Respublikos Draudimo įstatymas Nr. IX – 1737 // Valstybės žinios, 2003, Nr. 94 – 4246, 82 str. 6 d.

<sup>43</sup> 1999 m. gegužės 18 d. Lietuvos Respublikos Autorių ir gretutinių teisių įstatymas Nr. VIII – 1158 // Valstybės žinios, 1999, Nr. 50- 1598, 83 str. 5 d.

pažeidėjas atlieka veiksmus nežinodamas ir neturėdamas žinoti, kad jis pažeidžia šio Įstatymo saugomas teises (tai yra jo veiksmuose nėra kaltės). Nustatant pažeidėjo gautą naudą, teisių subjektas turi pateikti tik tuos įrodymus, kurie patvirtintų pažeidėjo gautas bendras pajamas, o kokia yra pažeidėjo grynoji nauda (nauda, atskaičius išlaidas), turi įrodyti pats pažeidėjas.

Įrodinėjimo pareigą paskirstančios normos dažniausiai yra imperatyvios, todėl šalys savo susitarimu negali keisti įrodinėjimo naštos paskirstymo, kuri numato įstatymo leidėjas.

Būtent mokesčių teisės normose minėtų imperatyvių nurodymų nėra. Įrodinėjimo našta mokestinio ginčo šalims paskirstoma remiantis teismų praktika, kuri nėra labai nuosekli, todėl iškyla reglamentavimo trūkumo problema.

Mokestinio ginčo šalys – mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas. Iškilus mokestiniam ginčui, abi minėtos šalys turi įrodinėjimo pareigą: mokesčių administratorius privalo įrodyti paties apskaičiuotų mokesčių ir su juo susijusių sumų pagrįstumą, o mokesčių mokėtojas – įrodyti, kad mokesčių administratoriaus apskaičiavimai neteisingi. Tam tikrais atvejais viena ar kita šalis turi pirminę įrodinėjimo pareigą arba įrodinėjimo našta pasiskirsto nevienodai, todėl vertėtų paanalizuoti kokia įrodinėjimo našta tenka kiekvienai šaliai atskirai.

### **3.1. Įrodinėjimo pareiga mokesčių administratoriui**

Mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.<sup>44</sup> Tai reiškia, kad atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą ir darydamas išvadas apie mokesčių mokėtojo padarytus pažeidimus, privalo pats surinkti visus įrodymus, pagrindžiančius minėtus pažeidimus. Šiuo atveju, mokesčių administratorius negali reikalauti iš mokesčio mokėtojo įrodymų, pagrindžiančių tiriamo pažeidimo padarymo aplinkybes.

---

<sup>44</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 67 str. 1 d.

Mokesčių administravimo įstatyme<sup>45</sup> apibrėžta mokesčių administratoriaus sąvoka – tai už mokesčių administravimą atsakinga valstybės įstaiga ar institucija, turinti įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.

Viešojo administravimo įstatyme<sup>46</sup> apibrėžta viešojo administravimo sąvoka – tai įstatymais ir kitais teisės aktais reglamentuojama valstybės ir vietos savivaldos institucijų, kitų įstatymais įgaliotų subjektų vykdomoji veikla, skirta įstatymams, kitiems teisės aktams, vietos savivaldos institucijų sprendimams įgyvendinti, numatytoms viešosioms paslaugoms administruoti, ten pat paminėta, kad viešojo administravimo subjektais laikytinos institucijos, įstaigos, tarnybos, valstybės tarnautojai (pareigūnai), turintys įstatymų suteiktas viešojo administravimo teises ir praktiškai įgyvendinantys vykdomąją valdžią ar tam tikras vykdomosios valdžios funkcijas.

Minėtų sąvokų palyginimas rodo, kad mokesčių administratorius yra laikytinas viešojo administravimo subjektu, todėl savo veikloje privalo vadovautis viešojo administravimo įstatyme įtvirtintomis nuostatomis ir principais.

Viešojo administravimo įstatyme<sup>47</sup> yra išvardyti tokie viešojo administravimo subjektų veiklos principai: 1) įstatymų viršenybės, 2) objektyvumo, 3) proporcingumo, 4) nepiktnaudžiavimo valdžia, 5) tarnybinio bendradarbiavimo, 6) efektyvumo, 7) subsidiarumo, 8) „vieno langelio“.

Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo tarpusavio santykiuose ypač svarbus antrasis, objektyvumo principas, kuris reiškia, kad administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Kadangi mokesčių administratoriui yra suteikti tam tikri valdingi įgaliojimai, o viena iš pagrindinių jo pareigų – įgyvendinti mokesčių įstatymus užtikrinant, kad mokesčiai būtų sumokėti į valstybės biudžetą, tai tam tikras šališkumas – buvimas valstybės pusėje – yra, ir labai dažnai mokesčių administratorius užmiršta savo pareigą būti bešališkam ir objektyviam.<sup>48</sup> Be abejo mokesčių administratorius tokiu atveju gali pažeisti ir ketvirtąjį – nepiktnaudžiavimo valdžia principą, kuris draudžia mokesčių administratoriui viršyti savo įgaliojimus ir pvz. reikalauti iš mokesčių mokėtojo daugiau, nei numatyta įstatymuose.

---

<sup>45</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 2 str. 12 d.

<sup>46</sup> 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas Nr. VIII-1234 // Valstybės žinios 1999, Nr. 60-1945, 3 str. 1 d.

<sup>47</sup> 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas Nr. VIII-1234 // Valstybės žinios 1999, Nr. 60-1945, 4 str.

<sup>48</sup> Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčių ginčų procese // Teisė. 2004, Nr. 53.



Tiek Mokesčių administravimo įstatymas, tiek mokesčių teisės doktrina įtvirtina mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo svarbą, mokesčių administratoriaus pareigą padėti mokesčių mokėtojui įgyvendinti savo teises, atlikti pareigas. Tačiau mokesčių administravimo subjektų subordinacija iš dalies trukdo siekti šių mokesčio administravimo tikslų, nes pats mokesčių mokėtojas ne visada patikės įgalioto valdžios atstovo – nelygiavertės, viršesnės šalies – sprendimų objektyvumu, o mokesčių administratoriaus šališkumas valstybės naudai nėra retas reiškinys.

Vertėtų išnagrinėti keletą atvejų, kai mokesčių administratoriaus įrodinėjimo pareiga itin svarbi – t.y. įrodinėjimo našta tarp šalių pasiskirsto nevienodai, ir didesnė našta šiais atvejais tenka būtent mokesčių administratoriui.

Mokesčių administravimo įstatymo<sup>49</sup> 69 straipsnio 1 dalis įtvirtina mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą: „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 gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą”.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo komentaras<sup>50</sup> išskiria aplinkybes, kada yra taikomas turinio viršenybės prieš formą principas:

1. kai formaliai sudaryti sandoriai, ūkinės operacijos fiksuojamos apskaitoje, jei tai numato teisės aktai, ir yra vykdomi,
2. sudarytas sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė, vertinant atliktų veiksmų visumą, savo turiniu neatitinka mokesčio įstatymo tikslo ir prasmės, tačiau atskirais veiksmais formaliai teisės aktų reikalavimai nepažeidžiami arba jų pažeidimas yra labai abejotinas,
3. sandorio, ūkinės operacijos ar bet kokios jų grupės sudarymo pagrindinis tikslas – mokestinė nauda, kuri suprantama kaip mokesčio mokėjimo terminų nukėlimas, mokėtiną mokesčio sumą sumažinimas arba visiškas mokesčio išvengimas, gražintinos (įskaitytiną) mokesčio permokos (skirtumo) padidinimas, arba mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminų sutrumpinimas,

---

<sup>49</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 69 str. 1 d.

<sup>50</sup> www.mzinios.lt

4. sudarytas sandoris, ūkinės operacijos ar bet kokia jų grupė nepateisinamas jokiais verslo ar kitais, jo naudą pagrindžiančiais, poreikiais, išskyrus nurodytą 3 – iame punkte, ir įprastinėmis rinkos sąlygomis jie nebūtų sudaromi.

Jei egzistuoja visos minėtos aplinkybės - mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja remdamasis mokestinuose įstatymuose įtvirtintomis nuostatomis.

Pavyzdžiui įmonė nuperka keletą žemės sklypų už realią ekonomiškai pagrįstą kainą, ir parduoda juos susijusiems asmenims (darbuotojams, akcininkams, jų šeimos nariams) už simbolinę kainą, kuri akivaizdžiai sumažinta, ir toli gražu neatitinka ekonomnės logikos. Tokiu būdu atkūrus iškreiptas aplinkybes galima daryti išvadą, kad įmonė susijusiems asmenims perdavė pinigines lėšas - sumokėjo už jų perkamus žemės sklypus vietoj to, kad tas pačias lėšas būtų oficialiai išmokėjusi kaip dividendus ar kitu įstatymo leidžiamu būdu. Taip fiziniai asmenys išvengė pajamų mokesčio už gautas iš įmonės lėšas mokėjimo, be to galima daryti prielaidą, kad tuo pačiu įmonė dirbtinai padidino pelno mokesčių mažinančias sąnaudas.<sup>51</sup>

Mokesčių administratorius turėtų turėti ne tik abejonių, įtarimų, kad mokesčių mokėtojas tam tikru sandoriu siekia mokestinės naudos, bet ir turėti objektyvius, vienareikšmius įrodymus, patvirtinančius faktą, kad mokesčių mokėtojas veikdamas tam tikra forma, turėjo tikslą gauti mokestinę naudą, iškreipdamas ar slėpdamas tam tikras aplinkybes.<sup>52</sup> Neįrodžius tikslo vengti mokėti mokesčius, konstatuoti mokesčių vengimo negalima, tačiau būtent tikslo įrodinėjimas šiuo atveju yra sudėtingiausia užduotis mokesčių administratoriui. Jis turėtų atlikti labai tikslius apskaičiavimus, apsvarstyti visas įmanomas mokesčių mokėtojo elgesio galimybes, ir akivaizdžiai įsitikinti piktnaudžiavimo faktu.

Kitas atvejis – mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodų taikymo pagrįstumo įrodinėjimas, tenkantis mokesčių administratoriui. Mokesčių administravimo įstatymo<sup>53</sup> 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „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 mokestinės prievolės dydžio

<sup>51</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007m. gegužės 28d. nutartis administracinėje byloje Nr.A<sup>14</sup>-548/07.

<sup>52</sup> Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese// Teisė.2004, Nr. 53.

<sup>53</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 70 str. 1 d.

įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtoju priklausanti mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus“. Šios minėtos nuostatos buvo detalizuotos Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse.<sup>54</sup>

Praktikoje neretai kyla mokestinių ginčų, kuriuose mokesčių mokėtojas teigia, kad mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiuavo mokesčių bazę, remdamasis atitinkamais metodais. Dažnai teigiama, kad mokesčius buvo galima apskaičiuoti įprastine tvarka. Todėl prieš nusprendžiant apskaičiuoti mokesčius pagal savo įvertinimą, mokesčių administratorius privalo įsitikinti, kad mokesčio ir su juo susijusių sumų neįmanoma apskaičiuoti kitais būdais. Jei mokesčių mokėtojo buhalterinėje apskaitoje pateikti duomenys akivaizdžiai prieštarauja realiai situacijai, sudarytų sandorių duomenims, ar mokesčių mokėtojas vengia pateikti duomenis, kuriuos pagal įstatymus pateikti privaloma, mokesčių administratorius gali taikyti prieš tai minėtus metodus.

Kiekvienu konkrečiu atveju teismas įvertina mokesčių administratoriaus įvertinimo metodų taikymo pagrįstumą, todėl privaloma laikytis visų įrodinėjimo taisyklių – įrodymai turi sietis, būti pakankami, teisėti, visapusiški ir objektyvūs. Mokesčių administratorius, parinkdamas analogiškas ar panašias ūkines operacijas palyginimui, privalo atsižvelgti ne tik į jų panašumą, bet ir į laikotarpį, ekonominės, rinkos situacijų atitikimą, siekdamas, kad apskaičiuotos sumos būtų kuo tikslesnės.

Kaip teigia dr. A. Medelienė, mokesčių administratorius, pasirinkdamas vieną iš variantų, paprastai nepateikia jokios motyvacijos, kodėl mokesčių bazė tam tikrais atvejais netiesiogiai nustatoma tik pagal konkrečius pažeidimus, o kartais pritaikomas tam tikras bendras veiklos modelis tam tikram ataskaitiniam periodui. Tokia mokesčių administratoriaus praktika vertinama kritiškai, nes laikytina pažeidžiančia mokesčių mokėtojų lygybės principą.<sup>55</sup>

Mokesčių administratorius, skirdamas mokesčių mokėtoju ekonomines sankcijas, numatytas Mokesčių administravimo įstatymo<sup>56</sup> 139 straipsnio pirmoje dalyje, privalo nustatyti ir įrodyti mokesčio mokėtojo kaltę. Tiesa minėtame straipsnyje įrodinėjimo

<sup>54</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103.

<sup>55</sup> Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese // Teisė. 2004, Nr. 53.

<sup>56</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 139 str. 1 d.

pareiga mokesčių administratoriui nėra tiesiogiai nustatyta. Mokesčių administratorius turi nustatyti kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, ir tada gali mokesčių mokėtojui priskaičiuoti trūkstamą mokesčio sumą ir skirti nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio baudą, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Minėtų faktų nustatymo neužtenka, norint skirti baudą mokesčių mokėtojui. Bauda yra sankcija už teisės pažeidimą, ir norint skirti baudą, teisės pažeidimas turi būti padarytas kalta veika.

Kaltė - subjektyvioji teisės pažeidimo pusė, atspindinti vidinę pažeidėjo būseną darant teisės pažeidimą. Kaltės formos – tyčia ir neatsargumas. Būtent nuo kaltės formos, pažeidėjo tikslų, bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi ir kitų svarbių aplinkybių turi priklausyti skiriamos sankcijos dydis. „Paprastai skiriamo trijų dydžių baudos: 50 procentų, 30 procentų, 10 procentų. Pabrėžtina, kad mokesčių administratorius skirdamas baudą, turi nurodyti ne tik jos dydžiui svarbias aplinkybes, bet ir pateikti pakankamus įrodymus, kad mokesčių mokėtojas konkretų pažeidimą padarė kaltais veiksmais ar neveikimu. To dažnai mokesčiniuose ginčiuose pasigendama. Mokesčių administratorius, skirdamas 30 procentų dydžio baudą, paprastai nurodo, kad tokio dydžio bauda skirtina nenustačius nei atsakomybę sunkinančių nei ją lengvinančių aplinkybių“<sup>57</sup>. O teismo pozicija, skiriant baudas yra labai įvairi – kartais skiriama 10 procentų bauda už nepitybinį pažeidimą, arba nenustačius atsakomybę sunkinančių pažeidimų, kartais bauda naikinama, pritrūkus įrodymų dėl piktybinio mokesčių vengimo. Kadangi nėra numatytų aiškių baudų skyrimo kriterijų, jų dydis priklauso nuo subjektyvių ją skiriančių valdžios įgaliotų atstovų ar institucijų motyvų.

Nereikėtų pamiršti, kad mokesčio apskaičiavimas mokesčių mokėtojui nėra sankcija, nes mokesčių mokėtojas turi pareigą mokėti mokesčius į valstybės biudžetą. Bauda yra sankcija už neteisėtą elgesį, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai,<sup>58</sup> todėl kaltės institutas mokesčių teisėje aktualus tik skiriant baudas už mokesčių teisės pažeidimus. Taigi, kokia gi vis dėl to yra įrodinėjimo pareiga mokesčių administratoriui skiriant baudą?

Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 1 d. 1 p. – nurodytas atleidimo nuo baudos pagrindas - mokesčių mokėtojui įrodžius savo nekaltumą, jis bus atleistas

<sup>57</sup> Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokesčinių ginčų procese// Teisė.2004, Nr. 53.

<sup>58</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 138 str.

nuo sankcijos. Ši norma praktiškai preziumuoja mokesčių mokėtojo kaltumą, o tai reiškia, kad mokesčių administratoriui mokesčių mokėtojo kaltės įrodinėti skiriant baudą nereikia. Toks reglamentavimas yra ydingas ir turėtų pasikeisti, nes prieštarauja fundamentaliai viešojo administravimo veiklos principui – teisingumui. Dr. A. Andriuškevičius yra pateikęs teisingumo principo pažeidimo pavyzdį: “šis principas būtų pažeistas, jei administracinės valdžios institucija ar pareigūnas dėl vienokių ar kitokių priežasčių nesugebėtų teisingai panaudoti jam suteikta diskrecija įvertindamas asmens padarytos veikos pavojingumą ir dėl to neteisingai protaikytų teisės numatytą sankciją.”<sup>59</sup>

Taigi, mokesčių administratorius, konstatuodamas, kad mokesčių mokėtojas padarė pažeidimus, privalo pagrįsti savo išvadą paties surinktais įrodymais, prieš tai atidžiai ištyręs jų turinį, tikrumą, patikimumą, pakankamumą, leistinumą ir tarpusavio ryšį bei objektyviai ir nešališkai vertinti įrodymus, turinčius reikšmės pažeidimo faktui konstatuoti. Negalima savo sprendimų grįsti prielaidomis, įtarimais ar spėjimais. Mokesčių administratorius, siekdamas įrodyti mokesčių mokėtojo įstatymo pažeidimą, taip pat turi pareigą ištirti visus teisiškai reikšmingus įrodymus. Taip pat mokesčių administratorius negali nepagrįstai perkelti įrodinėjimo naštos mokesčių mokėtojui, reikalaujamas iš jo paneigti jam iškilusias abejones bei pateikti įrodymus, kad mokesčių mokėtojas mokesčių įstatymo nepažeidė.

### **3.2. Įrodinėjimo pareiga mokesčių mokėtojui**

Nors iš Mokesčių administravimo įstatyme pateiktų mokestinio ginčo šalių apibrėžimų<sup>60</sup> darytina išvada, kad šalys (mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius) savo padėtimi nėra lygios, tačiau to paties įstatymo 67 straipsnis sako, kad abi šalys turi bendrą pareigą įrodyti savo teiginių pagrįstumą. Mokesčių mokėtojas taip pat turi pagrįsti savo teiginius, kodėl nesutinka su mokesčių administratoriaus

---

<sup>59</sup> Andriuškevičius A. Administracinės teisės principai ir normų ribos // Teisės informacijos centras, 2004, Vilnius, p. 144.

<sup>60</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 2 str. 12, 15 d.

išvadamis ar įrodymais – įrodinėjimo našta yra paskirstyta tarp abiejų mokestinio ginčo šalių.

Jeigu mokesčių mokėtojas nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuota mokesčių suma, jis privalo įrodyti, kad apskaičiuotoji suma yra neteisinga. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasisakęs, kad įstatyminė nuostata “privalo įrodyti, kad apskaičiuotoji suma yra neteisinga” aiškintina kaip mokesčio mokėtojo pareiga pagrįsti, jog apskaičiuota suma jam yra nustatyta ne tik neteisingai, bet ir nepagrįstai. Todėl sąvoka “įrodyti” teisine prasme savyje turi dvejopą reikšmę: vienu atveju “įrodyti” reiškia pateikti pagrįstus argumentus, kad pagal mokesčio administratoriaus turimą ir tirtą medžiagą mokestis apskaičiuotas neteisingai, neteisingai nustatyta mokesčio bazė, neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės arba neteisingai taikytos materialinės teisės normos, kitu atveju “įrodyti” reiškia pateikti naujus įrodymus, kurie patvirtintų faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčių bazės neteisingumą ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą arba įrodymus apie kitas aplinkybes, kuriomis mokesčių mokėtojas grindžia savo reikalavimą.<sup>61</sup>

Tam tikrais atvejais mokesčių mokėtojas turi pirminę pareigą įrodinėti savo argumentus. Vienas tokių atvejų – teisės į mokesčių lengvatą įrodinėjimas. Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 8 dalyje pateiktas mokesčių lengvatos apibrėžimas – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis. Štai 2005 m. birželio 7 d. Nekilnojamojo turto įstatymo<sup>62</sup> 7 straipsnyje išvardintos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos. Šio straipsnio 2 dalies 17 punkte minėto mokesčio lengvata taikoma profesinių sąjungų nekilnojamam turtui (ar jo daliai), naudojamam tik nekomercinei profesinių sąjungų įstatuose numatytai veiklai. Norėdama gauti mokestinę lengvatą, profesinė sąjunga turės pateikti mokesčių administratoriui atitinkamus dokumentus, įrodančius nekomercinę nekilnojamojo turto paskirtį.

Sugrįžtant prie turinio viršenybės prieš formą principo taikymo<sup>63</sup>, mokesčių administratoriui nustačius tam tikras ūkines operacijas, kuriomis gauta mokestinės naudos, įrodyti kad operacijų tikslas buvo ne tik gauti mokestinės naudos, turi

---

<sup>61</sup> 2005 m. kovo 9 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis byloje Nr. A8-314-05.

<sup>62</sup> 2005 m. birželio 7 d. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas Nr. X-233 // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741, 7 str.

<sup>63</sup> Žr. magistro darbo dalį “Įrodinėjimo pareiga mokesčių administratoriui”.

mokesčių mokėtojas. Jis turi pagrįsti, kodėl veikla buvo vykdoma vienu ar kitu būdu ir paneigti mokesčių administratoriaus poziciją, kad buvo siekiama mokestinės naudos.

Mokesčio administratoriui apskaičiavus mokesčius pagal Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnį, mokesčių mokėtojas turi teisę pateikti savo įrodymus, paskaičiavimus ir pagrįsti kodėl nesutinka su mokesčių administratoriaus įvertinimu. Praktikoje dažnai kyla ginčų dėl turto įvertinimo. Mokesčių mokėtojas neprivalo kaupti informacijos apie turto rinkos kainą, tačiau mokesčių mokėtojui nepateikus dokumentų, kurių prašo mokesčių administratorius, jis praranda teisę vėliau jais remtis, nes priešingu atveju atsirastų galimybė piktnaudžiauti, ir užvilinti mokestinio ginčo procesą.

Tam tikrais atvejais mokesčių mokėtojas yra geresnėje padėtyje nei mokesčių administratorius, įrodinėjant - tai sąžiningumo įrodinėjimo pareiga mokesčių administratoriui, mokestinių ginčų nagrinėjimo praktikoje, atsiradusi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinei sesijai priėmus 2004 m. spalio 27 d. nutartį administraciniame byloje Nr. A<sup>1</sup> – 355/2004. Teismas mokesčių mokėtojo teisę į PVM atskaitą siejo ne tik su būtina tokios teisės atsiradimo sąlyga – vykdytinų ūkinių operacijų realumu, bet ir su mokesčių mokėtojo sąžiningumu. Teismas konstatavo, kad subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės atžvilgiu elgiasi neteisingai, todėl ir neteisėtai. Sąžiningas yra tas subjektas, kuris veikia rūpestingai ir teisingai, o sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo, bei draudžia piktnaudžiauti teise, o įrodyti mokesčių mokėtojo sutarties partnerio veiklos neteisėtumą yra mokesčių administratoriaus, o ne mokesčių mokėtojo pareiga.

Tačiau tai nereiškia, kad mokesčių mokėtojas neprivalo nieko įrodinėti. Pagal minėtą nutartį, įrodinėjant mokesčių mokėtojo nesąžiningumą, mokesčių administratoriaus įrodinėjimo dalykas – abejonės dėl mokesčių mokėtojo sąžiningumo, o mokesčių mokėtojui tenkantis įrodinėjimo dalykas – aplinkybės, patvirtinančios ne tik, kad mokesčių mokėtojas nežinojo, bet kad ir neturėjo galimybės sužinoti, kad pardavėjas nesumokės pardavimo PVM, o tai įrodyti pakankamai sunku.

Kaip minėta anksčiau, Mokesčių administravimo įstatymas<sup>64</sup> numato mokesčių mokėtojo kaltumo prezumpciją skiriant baudas, ir tai reiškia, kad įrodinėjimo našta visa apimtimi tenka mokesčių mokėtojui – jam tenka įrodinėti savo nekaltumą. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 38 straipsnio 2 d. 6 p. mokesčių mokėtojo kaltė laikoma įrodyta, kai mokesčių mokėtojas per įstatymų nustatytus terminus ir tvarka

---

<sup>64</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 141 str. 1 d. 1 p.

neapskundė mokesčių administratoriaus veiksmų arba arba kai apskundus mokesčių administratoriaus veiksmus skundą nagrinėjanti institucija savo sprendimu jų nepripažįsta neteisėtais ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas įstatymų nustatytais terminais bei tvarka neapskundė, arba kai skundą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepripažįstantis mokesčių administratoriaus veiksmų neteisėtais, yra galutinis. Baudžiamojo proceso teisėje kaltės pripažinimas nepanaikina kompetetingų institucijų pareigos įrodyti kaltinamojo kaltę. O šiuo atveju Mokesčių administravimo įstatymas nepagrįstai leidžia mokesčių administratoriui nueiti lengviausiu keliu – mokesčių mokėtojo kaltės jam visiškai nereikia įrodinėti. O vienpusis tokios naštos perkėlimas mokesčių mokėtojui įrodinėti savo nekaltumą negali būti pateisinamas viešosios teisės principų atžvilgiu ir įstatymų leidėjas turėtų keisti reglamentavimą.

Apibendrinus galima teigti, kad mokesčių mokėtojas turi įrodinėjimo pareigą kaip ir mokesčių administratorius. Vienas svarbiausių mokesčių mokėtojo įrodinėjimo aspektų – teisės į mokestinę lengvatą pagrindimas – tai yra visų reikiamų duomenų pateikimas, užtikrinantis teisę į tam tikrą įstatyme numatytą mokesčio lengvatą. Mokesčių mokėtojui galioja tos pačios įrodinėjimo taisyklės kaip ir mokesčių administratoriui – įrodymai turi būti pakankami, leistini, susiję ir teisėti. Negalima veikti nesąžiningai, ir pateikti įrodymus (kuriuos privaloma buvo pateikti mokesčių administratoriui patikrinimo metu) vėliau, taip užvilkinant mokestinio ginčo procesą.



## 4. Įrodinėjimo problematika ikiteisminiame mokesčių ginčų procese

Mokesčių administravimo įstatymo<sup>65</sup> 147 straipsnyje nustatyta, kad mokesčius ginčus nagrinėja centrinis mokesčio administratorius, Mokesčių ginčų komisija ir teismas. Centrinis mokesčio administratorius ir Mokesčių ginčų komisija mokesčius ginčus nagrinėja ikiteisimine tvarka. To paties įstatymo 145 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad ikiteisminė mokesčių ginčų procedūra yra privaloma, neribojant mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo mokesčių administratoriaus sprendimo kreiptis tiesiogiai į teismą.

Centrinis mokesčių administratorius – Valstybinė mokesčių inspekcija, atsakinga už visų mokesčių, išskyrus muitus, administravimą, bei Muitinės departamentas, atsakingas už muitų, PVM ir akcizų (dėl pastarųjų dviejų mokesčių – kiek pavesta pagal įstatymus) administravimą. Valstybinė mokesčių inspekcija nagrinėja mokesčių mokėtojų skundus dėl teritorinių mokesčių inspekcijų priimtų sprendimų, o Muitinės departamentas – dėl teritorinių muitinės padalinių priimtų sprendimų. Mokesčių mokėtojas negali skųsti vietos mokesčių administratoriaus sprendimo iškart teismui, nes įstatymiškai įtvirtintas ikiteisminės mokesčių ginčų procedūros privalomumas būtent kreipiantis į centrinį mokesčių administratorių.

Mokesčių ginčų komisija - ikiteisminė institucija, nagrinėjanti ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus. Mokesčių mokėtojas gali pats pasirinkti, ar pateikti skundą dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo mokesčių ginčų komisijai, ar tiesiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

Mokesčių ginčų komisija 2004 metų veiklos ataskaitoje<sup>66</sup> išsamiai aptarė mokesčių ginčų nagrinėjimo problemas, įsigaliojus 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymui. Štai mokesčiuose ginčiuose dėl Muitinės departamento administruojamų mokesčių dažnai skiriasi Mokesčių ginčų komisijos ir mokesčių administratoriaus nuomonės įrodymų pakankamumo ir įrodinėjimo naštos klausimais. Kaip ir Valstybinei mokesčių inspekcijai, Muitinės departamentui tenka įrodinėjimo pareiga, nes teismų praktika yra suformavusi reikalavimus mokesčių administratoriui.

---

<sup>65</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112, Žinios, 2004, Nr. 63 – 2243.

<sup>66</sup> www.mgk.lt

Muitinės departamentas labai dažnai įrodinėjimo našta užkrauna ant mokesčių mokėtojų pečių. Įrodyti mokesčių mokėtojo padarytą mokesčio įstatymo pažeidimą – mokesčių administratoriaus pareiga, todėl Muitinės departamentas privalo iširti visus teisiškai reikšmingus įrodymus bei atsižvelgti į jų leistinumą, sąsajumą, teisėtumą, pakankumą. Mokesčių administratorius negali remtis spėjimais ar abejonėmis, priimdamas mokesčių mokėtojui nepalankų sprendimą. Taigi Muitinės departamentas privalo laikytis bendrų įrodinėjimo taisyklių, ir “neužkrauti” įrodinėjimo naštos ant mokesčių mokėtojo pečių.

Sprendžiant mokestinius ginčus ikiteismine tvarka gali susiklostyti situacija, kad administracinis teismas panaikins mokestinių ginčų komisijos sprendimą vien dėl to, kad jis priimtas remiantis įrodymais, kurių Administracinių bylų teisenos įstatymas nepripažįsta leistiniais. Bendrosios įrodinėjimo taisyklės minėtame įstatyme numatytos ir taikytinos teisiniame procese, todėl lieka neaišku ar analogiškos taisyklės taikytinos ir ikiteisminėse institucijose nagrinėjamiems ginčams.

Priimdama sprendimus, Mokestinių ginčų komisija remiasi susiformavusia teismų praktika, tačiau gali kilti problemų dėl įrodymų vertinimo. Tai ką Mokestinių ginčų komisija gali vertinti kaip pakankamą įrodymą, teismas gali laikyti nepilnai iširtu, nevisapusišku įrodymu. Norint išvengti tokių situacijų, reikėtų detaliau reglamentuoti įrodymų, jų vertinimo bei įrodinėjimo naštos paskirstymą Mokesčių administravimo įstatyme, nes nuo to priklauso ir ikiteisminio mokestinio ginčo baigtis.

Nemažai problemų ikiteisminėms mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms kelia įrodymų pateikimo momento problema. Mokesčių administravimo įstatyme<sup>67</sup> yra įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu, ir savo reikalavimą, o jų nepateikus, mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai negalima įrodymų pateikti dėl svarbių priežasčių, tai nurodant skunde, arba kai mokesčių administratorius nepagrįstai atsisako priimti pateiktus įrodymus be pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčio mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojų skunde centriniam mokesčių

---

<sup>67</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 153 str. 3 d.

administratoriui.<sup>68</sup> Vertinant šias nuostatas, įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme, galima daryti išvadą, kad įrodymų pateikimo momentas ikiteisminiame mokestinių ginčų nagrinėjimo procese yra gana griežtai reglamentuotas. Tačiau toks griežtas reglamentavimas – absoliuti priešingybė tam, kas nustatyta Administracinių bylų teisenos įstatyme<sup>69</sup>.

Šiuo metu galiojantis teisinis reglamentavimas leidžia mokesčių mokėtojui Administracinių bylų teisenos įstatyme nustatytais atvejais pateikti tiek pirmosios, tiek apeliacinės instancijos administraciniam teismui įrodymus, kurie nebuvo pateikti ir vertinti ikiteisminėms mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms, neišvengiamai dalis Mokestinių ginčų komisijos bei centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų yra visiškai ar iš dalies panaikinti arba gražinti mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo būtent šiuo pagrindu. Teismui pripažinus, kad bylos nagrinėjimo apeliacine tvarka metu mokesčio mokėtojo pateikti papildomi įrodymai, kurių mokesčio mokėtojas neturėjo patikrinimo, ikiteisminio mokestinio ginčo nagrinėjimo metu bei ginčą nagrinėjant pirmosios instancijos teisme, turi bylai reikšmės ir jais remiantis gali būti perskaičiuojami mokesčiai, atitinkamai pakeičiami apskaičiuotų mokesčių dydžiai arba mokestinis ginčas perduodamas nagrinėti mokesčių administratoriui arba pirmosios instancijos teismui iš naujo.

Tokia situacija kenkia mokestinių ginčų nagrinėjimo nuoseklumui bei operatyvumui ir ji galėtų būti išsprendžiama tik įtvirtinus reikalavimą nepriimti naujų įrodymų (su išimtimis) teismams tiek pirmoje, tiek apeliacinėje instancijoje. Tokiu būdu būtų sumažintas gražinamų iš naujo nagrinėti bylų skaičius, ir pasiektas didesnis mokestinių ginčų nagrinėjimo efektyvumas.

Apibendrinant galima teigti, kad pagrindinė problema, su kuria susiduria ikiteisminės mokestinių ginčų nagrinėjimo institucijos – reglamentavimo trūkumas. Šiuo metu nėra aišku, kokiomis įrodinėjimo taisyklėmis šios institucijos turi vadovautis, trūksta įstatymų aiškumo. Susiklosčiusios padėties negerina ir daugialypė teismų praktika – tokio paties pobūdžio ginčiuose priimami skirtingi sprendimai, susiję su įrodymų pakankamumu ar atvirksčiai. Tik aiškus įstatymo leidėjo įrodinėjimo taisyklių nustatymas visoms mokestinius ginčus nagrinėjančioms institucijoms padėtų išspręsti šią problemą.

---

<sup>68</sup> 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243, 155 str. 6 d.

<sup>69</sup> 2000 m. rugsėjo 19 d. Administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1927 // Valstybės žinios 2000, Nr.85-2566, 130 str.

## 5. Įrodinėjimo naštos paskirstymas administracinių teismų praktikoje

Įrodinėjimo naštos klausimu yra pasisakiusi Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija 2005 m. kovo 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A<sup>1</sup>-203-2005. Teisėjų kolegija konstatavo, kad įrodinėjimo naštos paskirstymo klausimas tampa ypač aktualus, kai nepakanka įrodymų nustatyti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodytoms aplinkybėms. Tokiu atveju sprendimas priimamas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta. Tačiau ši taisyklė administraciniame procese nereiškia, jog įrodymus teisiškai reikšmingoms aplinkybėms nustatyti gali pateikti vien šalis, kuri turi įrodyti tam tikras aplinkybes. Pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo<sup>70</sup> 57 straipsnio 4 dalį įrodymus pateikia šalys ir kiti proceso dalyviai, tačiau teismas šalių pateiktais įrodymais nėra ribojamas, ir turi galimybę bylai reikšmingus įrodymus išsireikalauti savo iniciatyva. 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.

2007 m. kovo 15 d. administracinėje byloje Nr. A<sup>17</sup> – 301/2007 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, remdamasi prieš tai minėta teismo nutartimi, išsamiai analizavo įrodinėjimo naštos paskirstymą, jos aspektus.

Teismas teigė, kad įrodinėjimo našta sudaro du tarpusavyje susiję aspektai. Įrodinėjimo našta pirmiausia apima pareigą pateikti įrodymus (pozityvusis įrodinėjimo naštos aspektas). Ši pareiga pagal bendrąją taisyklę tenka visiems byloje dalyvaujantiems asmenims. Kitas įrodinėjimo naštos aspektas tampa aktualus tais atvejais, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms. Tokiu atveju sprendimas priimamas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (negatyvusis įrodinėjimo naštos aspektas).

Byloje nagrinėta galimybė sandoriais pagrįsti pareiškėjo gautas pajamas ir iš to kylančios mokestinės teisinės pasekmės, kai tie sandoriai - paskolos sutartys, pasirašytos asmenų, faktiškai įvertinus bylos aplinkybes realiai negalėjusių suteikti

---

<sup>70</sup> 2000 m. rugsėjo 19 d. Administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1927 // Valstybės žinios 2000, Nr.85-2566, 57 str. 4 d.

paskolos. Teismas konstatavo, kad mokesčių mokėtoji pagrindžiant gautas pajamas įstatymų nustatytos formos sandoriais ar juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodyti, jog pajamų nebuvo, turi šias aplinkybes neigiantis mokesčių administratorius.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoji apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tokia įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė taip pat grindžiama tuo, kad pajamas deklaruojantys subjektai yra fiziniai asmenys. Šiems asmenims (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai šie asmenys vykdo ūkinę veiklą), įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtoji, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, kadangi neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, fiksuoti piniginių srautų judėjimo, mokesčių mokėtojas turėtų itin ribotas galimybes įrodyti šias aplinkybes. Tačiau pateikti įrodymus apie realų pajamų gavimą turėtų tiek šias aplinkybes siekiantis įrodyti mokesčių mokėtojas, tiek jas siekiantis paneigti mokesčių administratorius - šiuo atveju įrodinėjimo našta abipusė.

Teismas atskirai pabrėžė, kad gautos ar negautos pajamos turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pvz., mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos, kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pvz., įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos, įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pvz. įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tačiau bet koku atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais<sup>71</sup>, o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas.

---

<sup>71</sup> 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029 (2000 m. rugsėjo 19 d. įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija, galioja nuo 2001 m. sausio 1 d.) su vėlesniais pakeitimais // Valstybės žinios 2000, Nr. 85-2566. (57 str. 6 d.)

Labai įdomus ir diskutuotinas teismo sprendimas buvo priimtas 2005 m. vasario 9 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, pasisakydama apie baudų skyrimą konstatavo, kad “bauda turi būti laikoma represine priemone, kurioje išreikštas nubaudimo elementas bei siekiama prevencinių tikslų. Skiriant baudą už mokėtino mokesčio sumažinimą, mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama, nes mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos mokėjimo, jei nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Dėl šių motyvų teisėjų kolegija sprendžia, kad pagal mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama.”<sup>72</sup> Jei mokesčių mokėtojo kaltė skiriant baudą yra preziumuojama, visa įrodinėjimo našta perkeliama mokesčių mokėtojui, kuris turės įrodyti savo nekaltumą. Tokiu atveju iš esmės pažeidžiami viešosios teisės principai, kadangi ši nepripažįsta atsakomybės be kaltės. Pirmiausia reikia kaltę įrodyti, ir tik tada skirti atsakomybės priemones mokesčių mokėtojui.

2008 m. sausio 18 d. nutartyje<sup>73</sup>, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėjo mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ginčą dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai pareiškėjo V.D. 2003–2004 metais gautas pajamas už parduotą nekilnojamąjį turtą priskyrė individualios veiklos pajamoms ir jas apmokestino gyventojų pajamų mokesčiu kaip pajamas iš individualios veiklos.

Tiek pozityvusis, tiek negatyvusis įrodinėjimo naštos paskirstymo aspektai yra aktualūs ir šioje byloje. Pirmiausia, pateikti įrodymus, kad įsigytas gyvenamasis būstas buvo skirtas mokesčių mokėtojo ar jo šeimos gyvenamiesiems poreikiams tenkinti, turi mokesčių mokėtojas, pateikti įrodymus, paneigiančius šį mokesčių mokėtojo tikslą, turi mokesčių administratorius, įrodymus gali rinkti ir teismas savo iniciatyva. Nepakankant įrodymų nei patvirtinti, nei paneigti teisiškai reikšmingų aplinkybių, sprendimas turi būti priimamas mokesčių mokėtojo naudai. Ši išvada grindžiama tuo, kad palūkanų už paimtą kreditą gyvenamajam būstui įsigyti atėmimas iš pajamų pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo<sup>74</sup> 21 straipsnio 1 dalies 3 punktą yra bendroji taisyklė, leidžianti pasinaudoti lengvata. Paneigti galimybę naudotis minėtąja gyventojų pajamų mokesčio lengvata galima, jei objektyvūs duomenys patvirtina, kad įsigytas turtas

---

<sup>72</sup> 2005 m. vasario 9 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup> – 141/2005.

<sup>73</sup> 2008 m. sausio 18 d. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-76/2008.

<sup>74</sup> 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčių įstatymas Nr. IX-1007 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.

nebuvo naudojamas ir ketinamas naudoti kaip gyvenamasis būstas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies 3 punkto prasme.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius *netyrė*, ar mokesčių mokėtojo įsigytas turtas atitiko „gyvenamojo būsto“ kriterijus, todėl įvertinusi išdėstytas aplinkybes, teisėjų kolegija padarė išvadą, jog Vietos mokesčių administratoriaus nurodymai pareiškėjui sumokėti į biudžetą papildomai apskaičiuotą gyventojų pajamų mokestį, jo delspinigius ir baudą panaikinti. Kartu buvo panaikinti ir pirmosios instancijos teismo bei Mokestinių ginčų komisijos ir Centrinio mokesčių administratoriaus sprendimai, o mokestinis ginčas perduotas Centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Šios bylos pavyzdys rodo akivaizdų pavyzdį, kaip mokesčių administratorius norėjo nusimesti įrodinėjimo našta, konstatuodamas faktą, nors reikšmingos aplinkybės nebuvo iširtos.

Nors visiškai vieningos administracinių teismų praktikos įrodinėjimo naštos paskirstymo mokestiniuose ginčiuose klausimu nėra, be tam tikrų išimčių galima daryti apibendrintą išvadą, kad formuojamas abipusio šalių įrodinėjimo principas. Tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius turi pagrįsti savo argumentus įrodymais, o tokių atvejų, kai įrodinėjimo našta perkeliama tik vienai šaliai turi būti kiek įmanoma mažiau.

Nenuosekli ir prieštaringa administracinių teismų praktika yra pagrindinė priežastis keisti įstatyminių reglamentavimą įrodinėjimo naštos paskirstymo, įrodinėjimo priemonių pakankamumo ir kitais klausimais. Nors kai kurie teoriniai įrodinėjimo naštos paskirstymo teismų praktikoje išspręsti (pvz. įrodinėjimo naštos pozityvaus ir negatyvaus aspekto atskleidimas), praktiniai klausimai vis dar sprendžiami nevienareikšmiškai.

## 6. Įrodinėjimo naštos paskirstymas užsienio valstybių mokesčių teisėje

Lietuvos mokesčių teisės doktrinoje įrodinėjimo naštos paskirstymo šalis klausimas yra diskutuotinas, tačiau plačiai neaptartas. Įdomu būtų pasigilinti į kitų valstybių mokesčių teisę bei įrodinėjimo naštos sampratą joje.

Renkantis užsienio valstybę palyginimui įtakos turėjo tai, kad vienoje valstybėse įrodinėjimo naštos paskirstymas beveik nėra reglamentuojamas teisės aktu, o kitose – įrodinėjimo naštos paskirstymo reglamentavimui ir aiškinimui dėmesio skiriama nemažai. Prie pastarųjų priskirtinos anglosaksų teisės sistemos valstybės - JAV, Didžioji Britanija.

Apskritai bendrosios teisės sistemos valstybėse įrodinėjimo parega suprantama taip pat kaip ir kontinentinės teisės valstybėse – įrodymų teisėje tai yra būtinybė ar pareiga teisingai įrodyti faktą (-us), dėl kurio egzistavimo bylos šalys ginčijasi ar šalies įpareigojimas pateikti teismui pakankamus įrodymus.<sup>75</sup>

Iki 1998 m. Jungtinėse Amerikos valstijose, iškilus mokestiniam ginčui, visa įrodinėjimo našta tekdavo mokesčių mokėtojui. Tuo metu buvo preziumuojama, kad JAV Vidaus pajamų tarnybos (Internal Revenue Service – IRS) apskaičiuotas mokestis teisingas, kol mokesčių mokėtojas neįrodo kitaip.

Įrodinėjimo našta buvo perkeliama ant mokesčio mokėtojų pečių remiantis tuo, kad mokesčių mokėtojas, kuris nereaguoja į mokesčių administratoriaus raginimus padengti išsiskolinimus yra geresnėje padėtyje už mokesčių mokėtoją, sumokantį mokesčius ir vėliau besikreipiantį į teismą dėl mokesčio susigrąžinimo, taip pat mokesčių administratorius yra blogesnėje padėtyje nei mokesčių mokėtojas, siekiant įrodyti, kad pastarasis nesumokėjo reikiamų sumų. Beje, buvo teigiama, kad toks vienpusės pareigos buvimas skatina mokesčių sistemos efektyvumą.<sup>76</sup>

1998 m. reformos šalininkai teigia, kad mokestinis ginčas bus daug teisingesnis, įrodinėjimo našta paskirstant tarp mokesčių mokėtojo ir administratoriaus, bei lygina mokestinių ginčų procesą su baudžiamuoju procesu, pripažindami mokesčių mokėtojo nekaltumo prezumpciją. Kritikai teigė atvirkščiai, kad mokestiniai ginčai artimesni

---

<sup>75</sup> Black's Law Dictionary 6th ed. by the Publisher's Editorial Staff, St. Paul. Minnesota, West publishing co., 1990. P. 196 – 197.

<sup>76</sup> [www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM](http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM)



civilinei teisei, ir įrodinėjimo našta istoriškai susiklosčius, turi likti mokesčių mokėtojai. Buvo baiminamasi ginčų vilkinimo, didesnio teismų krūvio.

JAV teismai skirsto įrodinėjimo našta į dvi dalis – pareigą pateikti įrodymus bei pareigą įtikinti teismą savo teisumu. Kai viena ginčo šalis pateikia pakankamai patikimų *prima facie* įrodymų, kitai šaliai tenka papildomų įrodymų našta. Tačiau pagrindinė įrodinėjimo našta lieka ginčo šaliai, kuriai tai priklauso remiantis bendromis įrodinėjimo taisyklėmis.

Bendroji teisė (*common law*) yra suformavusi tam tikras įrodinėjimo naštos paskirstymo teorijas<sup>77</sup>:

- Šalis, esanti palankesnėje teisinėje padėtyje, turi įrodinėjimo našta;
- Ieškovas turi įrodinėjimo našta;
- Šalis, kuri remiasi mažiausiai tikėtiniais duomenimis, turi įrodinėjimo našta;
- Šalis, turinti pagrindinę informaciją, reikšmingą ginčo nagrinėjimo procese, turi įrodinėjimo našta;
- Įrodinėjimo našta gali būti paskirstyta įstatymuose.

Šios principinės nuostatos buvo naudojamos iki 1998 m. akto priėmimo, o dabar jomis naudojamos tiek, kiek tai neprieštarauja įstatyminiam reglamentavimui.

Bendroji teisė turi specialų terminą “įrodinėjimo lygis” (*Standard of proof*), kuris reiškia, kiek bylinėjimosi šalis pajėgi įtikinti teismą (ir prisiekusiuosius) savo teisumu. Jei ginčas pralaimimas - šalis nebuvo pasiekusi reikiamo įrodinėjimo lygio. Civilinėse bylose įrodinėjimo lygio taisyklė reikalauja įtikinti teismą, kad vienos šalies įrodymai yra pranašesni nei kitos šalies, ir jais remiantis labiau tikėtinas įrodinėjančios šalies teisumas. Baudžiamosiose bylose įrodinėjimo lygio taisyklė griežtesnė – teismo sprendimas bus palankus tada, kai nebus abejonių įrodinėjančiojo teisumu. Taisyklė nėra visiškai absoliuti, nes visiškai jokių abejonių nebūna labai retais atvejais.

O štai mokesčių ginčų procese minėta taisyklė reikalauja “aiškių ir įtikinamų” (*clear and convincing*) įrodymų – tai yra tarpinė grandis tarp labiau tikėtinų ir abejonių nepaliekančių įrodymų atitinkamose civilinėse ir baudžiamosiose bylose. Šioje vietoje verta pastebėti, kad Lietuvoje teismų įrodinėjimo pakankamumo vertinimas atitinka minėtas įrodinėjimo lygio taisykles baudžiamajame bei civiliniame procesuose. O mokesčius ginčus nagrinėjantys teismai turėtų konkrečiai apibrėžti taisykles, kada įrodinėjimas laikomas pakankamu – minėtas aiškumo ir įtikinamumo reikalavimas būtų tinkamiausia išeitis.

---

<sup>77</sup>[www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM](http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM)

1998 m. JAV buvo priimtas Vidaus pajamų tarnybos restruktūrizavimo ir reformų aktas (IRS Restructuring and Reform Act), kurio 3 dalis skirta būtent įrodinėjimo naštos paskirstymui. Šiuo aktu buvo pakeista iki tol egzistavusi padėtis, kai visa įrodinėjimo našta tekdavo mokesčių mokėtojui. Tačiau net ir numačius įrodinėjimo naštos paskirstymą minėtame akte, mokesčių mokėtojas turi atitikti tam tikrus reikalavimus:

1. Asmenį galima kvalifikuoti kaip potencialų mokesčių mokėtoją.
2. Mokesčių mokėtojas turi pateikti “tikėtinus įrodymus”;
3. Mokesčių mokėtojas turi būti įvykdęs visus Vidaus pajamų tarnybos (IRS) reikalavimus dėl įrodinėjimo;
4. Mokesčių mokėtojas privalo bendradarbiauti su Vidaus pajamų tarnyba (IRS).
5. Mokesčių mokėtojas užsiima smulkiu arba vidutiniu verslu ir grynasis pelnas neviršija 7 milijonų JAV dolerių per metus.<sup>78</sup>

Mokesčių mokėtojas, atitinkantis visus minėtus reikalavimus, yra atleidžiamas tik nuo pagrindinės įrodinėjimo naštos – pareiga pateikti įrodymus lieka. Kaip kitaip būtų galima atitikti vieną iš reikalavimų dėl “tikėtinų įrodymų” pateikimo? Terminas “tikėtini įrodymai” JAV įstatymuose nėra apibrėžtas, tačiau Senato Finansų komiteto pranešime tai apibūdinama kaip įrodymai, kurių kokybę įvertinęs teismas pripažįsta juos pakankamais, ir nėra pateikta prieštaraujančių įrodymų, išskyrus teisinės prezumpcijas ir mokesčių administratoriaus pataisymus. Nepagrįsti pareiškimai ar protesto tipo argumentai negali būti pripažįstami “tikėtiniais įrodymais”.

Vienas iš reikšmingiausių Vidaus pajamų tarnybos reikalavimų, kurį mokesčių mokėtojas turi atitikti (3 punktas) – visų reikiamų dokumentų (įrašų bet kokiose laikmenose) išlaikymas. Pavyzdžiui Vidaus pajamų tarnyba (IRS) yra nustačiusi specialias dokumentų pildymo ir laikymo taisykles dėl dovanų ar kitų išlaidų laisvalaikio reikmėms.

Laikoma, kad mokesčių mokėtojas bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, jei yra keičiamasi informacija, bei pasinaudojama visomis administracinėmis galimybėmis išspręsti ginčą, iki kol šis pateks į teismą.

Apibendrinant galima teigti, kad įrodinėjimo naštos paskirstymo įvedimas JAV buvo nemažas pasiekimas, vertinant situaciją, galiojusią iki tol. Tačiau mokesčių mokėtojui įstatymu nusatyta nemažai reikalavimų, norint perkelti įrodinėjimo našta įgaliotai valdžios institucijai. Tai gali būti laikytina tam tikru privalumu – mokesčių

<sup>78</sup> [www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM](http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM)

mokėtojas, žinodamas įstatyme įtvirtintus reikalavimus, ir siekdamas kuo mažesnės įrodinėjimo naštos iškilus mokestiniam ginčui, sąmoningai jų laikysis. Lietuvoje situacija kitokia – Mokesčių administravimo įstatyme nėra detalios reglamentuotos įrodinėjimo naštos paskirstymas, todėl mokesčių mokėtojas nėra užtikrintas savo padėtimi ir priklausomas nuo teismo, kurio diskrecijoje yra įrodinėjimo naštos paskirstymas.

Ne mažiau įdomu būtų sužinoti, kokios gi įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės galioja Europos Sąjungos šalyse, ar susiduriama su panašiomis problemomis kaip ir Lietuvoje.

2002 m. lapkričio 25 d. Europos komisijos pranešime dėl Sandorių kainodaros taisyklių ir Arbitražo konvencijos taikymo ES valstybėse narėse<sup>79</sup> aptariamas ir įrodinėjimo naštos paskirstymo klausimas mokestinių ginčų nagrinėjimo procese. Tik Didžioji Britanija bei Airija perkelia įrodinėjimo našta mokesčių mokėtojui pilna apimtimi ir mokesčių administratoriaus - įgalioto valdžios atstovo sprendimai yra preziumuojami kaip teisingi. Štai Liuksemburge įrodinėjimo našta tenka tai mokesčių mokėtojui tai mokesčių administratoriui – viskas priklauso nuo bylos pagrindo.

Daugumoje valstybių narių iškilus ginčams dėl apmokestinimo įrodinėjimo našta tenka mokesčių administratoriui, išskyrus tam tikras išimtis: Nyderlanduose ir Švedijoje pagrįsti išlaidas turi mokesčių mokėtojas, Graikijoje ir Portugalijoje, pateikus apeliacinį skundą įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui, Olandijoje įrodinėti tenka šaliai, kuri turi geriausias įrodinėjimo galimybes, o Belgijoje įrodinėjimo našta yra diskutuotina.

Įdomu tai, kad įrodinėjimo našta apskritai gali būti perkeliama mokesčių mokėtojui, mokesčių administratoriui paliekant pareigą apskaičiuoti, įvertinti mokesčių mokėtojo pajamas. Tokia situacija galima dažniausiai dėl netinkamo mokesčių mokėtojo elgesio, pavyzdžiui:

- 1) Jei mokesčių mokėtojas pateikia neteisingus, klaidinančius duomenis susigrąžinant mokesčius (Nyderlanduose, Švedijoje, Austrijoje, Liuksemburge, Portugalijoje, Olandijoje);
- 2) Jei nustatoma, kad mokesčių mokėtojas elgiasi nesąžiningai (Švedijoje, Liuksemburge, Portugalijoje);
- 3) Jei mokesčių mokėtojas nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi (Nyderlanduose, Švedijoje, Austrijoje, Liuksemburge, Portugalijoje, Olandijoje);

---

<sup>79</sup> [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/forum2/background\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum2/background_en.pdf)

4) Jei mokesčių mokėtojas nesilaiko įstatyminių reikalavimų dokumentams (Nyderlanduose, Austrijoje, Graikijoje, Portugalijoje);

Vokietijoje, mokesčių administratorius gali įvertinti mokesčių mokėtojo pajamas, esant neteisėtam mokesčių susigrąžinimui, nebendradarbiavimui, reikalavimų neatitikimui dokumentams, tačiau įrodinėjimo našta dėl apskaičiuotos sumos padalinama abiem ginčo šalims. Prancūzijoje mokesčių mokėtojui įrodinėjimo našta perkeliama tada, kai reikiami dokumentai yra dingę, jei buhalterinėje apskaitoje yra daug rimtų trūkumų, pavėluojama pateikti deklaracijas, padaromi pažeidimai ar pateikiama apeliacija dėl mokestinio patikrinimo.

Tam tikrais atvejais, sutartys su paslaugų teikėjais preferencinių mokesčių režimo šalyse<sup>80</sup> gali sąlygoti įrodinėjimo naštos perkėlimą nuo tada, kai mokesčių mokėtojas turi įrodyti paslaugų teikėjo egzistavimą, ir kad už paslaugą sumokėta suma atitinka rinkos kainą. Italijoje susitarimai su kontroliuojamų ar nesusijusių įmonių rezidentais preferencinių mokesčių režimo valstybėse ar sutartys per trečią, fiktyvų tarpininką – įrodinėjimo naštos perkėlimo mokesčių mokėtojui priežastis.

Ispanijoje įrodinėjimo našta perkeliama mokesčių mokėtojui, jei jis nebendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, buhalteriniai dokumentai dingę, ar įrodyta, kad paskelbti neatitinkantys duomenys, jei nepateikiami ar pateikiami nepilna apimtimi gražintų mokesčių duomenys, neleidžiant mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčių bazę. Kai mokesčių mokėtojas yra sudaręs sutartis su tikslinėse teritorijose esančiais asmenimis, jis privalo įrodyti tų sutarčių egzistavimą ir ištiestos rankos principą atitinkančią kainą.

Taigi bendras įrodinėjimo naštos principas tiek Europos Sąjungos šalyse, tiek JAV – pagrindinė įrodinėjimo našta tenka mokesčių administratoriui. Tik esant tam tikroms išimtims, įrodinėjimo našta gali būti perkelta mokesčių mokėtojui. Dauguma užsienio valstybių yra įstatymiškai įtvirtinusi reikalavimus mokesčių mokėtojui, kurių laikantis, jam neteks pagrindinė įrodinėjimo našta iškilus mokestiniam ginčui. Lietuva, kaip minėta, yra įtvirtinusi bendrą normą, kad įrodinėjimo našta pasiskirsto abipusiai, tačiau jokių konkretesnių taisyklių Mokesčių administravimo įstatyme nenumato. Tokią situaciją reikėtų keisti, nes dabartinis aiškumo trūkumas sąlygoja ne tik nenuoseklią ginčų nagrinėjimo praktiką, bet ir ginčo šalių nežinojimą, ką kiekvienai iš jų teks įrodinėti.

---

<sup>80</sup> Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros agentūra (OECD) pagrindiniais veiksniais, kuriais remiantis šalies mokesčių sistema pripažįstama preferencine ir žalinga, laiko šiuos: maži arba nuliniai efektyvūs (t.y. realūs, o ne nominalūs) mokesčio tarifai, sistemos uždaramas ir neskaidrumas, apskaitimo informacija tarp šalių nebuvimas.

## 7. Įrodinėjimo priemonės mokesčių ginčų nagrinėjimo procese

Kaip minėta anksčiau, įrodymų sąvoka ir rūšys dabar galiojančiame Mokesčių administravimo įstatyme nėra apibrėžtos, tačiau Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. pateikiamas įrodymų apibrėžimas, bei įrodinėjimo priemonės – tai yra: proceso šalių ir jų atstovų paaiškinimai, liudytojų parodymai, specialistų paaiškinimai ir ekspertų išvados, daiktiniai įrodymai, dokumentai bei kiti rašytiniai šaltiniai, garso bei vaizdo įrodymai. Nors šio straipsnio 5 dalyje nurodyta, kad įstatymų nustatyta tvarka surinktų ir užfiksuotų įrodymų įrodomoji galia išlieka visoms proceso stadijoms ir jie paprastai neperžiūrimi, pats įrodymų vertinimas skirtingose proceso stadijose gali skirtis.

Kai kurie įrodymai ikiteisminėse institucijose ar žemesnės instancijos teisme vertinami kitaip nei aukščiausios instancijos teisme. 2007 m. lapkričio 5 d. administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-969-07 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas išnagrinėjęs įrodinėjimo klausimą pasisakė apie įrodymų vertinimą. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius savo išvadas grindė tuo, jog UAB „Turneka“ pagal savo finansinę padėtį negalėjo sudaryti akcijų pirkimo - pardavimo sutarties 500000 Lt sumai, bei buvusio bendrovės direktoriaus J. Č. ir pagrindinio akcininko K. B. paaiškinimais, todėl teigė, kad deklaruotos 250 000 Lt pajamos, įvardintos kaip pajamos už parduotas akcijas, yra kitos, kurių šaltinis nenustatytas. Teismui, nagrinėjamam administracinį ginčą, pavesta įvertinti byloje surinktus įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, be to, teismui įstatymo numatytas aktyvus vaidmuo administracinių bylų teisenoje, įrodymų rinkimo ir tyrimo procese. Teisėjų kolegija padarė išvadą, kad pirmosios instancijos teismas be pakankamo pagrindo pripažino mokesčių administratoriaus išvadas pagrįstomis – remdamasis vien pareiškėjo ir liudytojo parodymų neatitikimu, neįvertinęs visų byloje nustatytų sandorio sudarymo aplinkybių. Liudytojai teismo posėdžio metu apklausti nedetaliai, protokolo taisymai tinkamai neaptarti. Tik išsamiai surinkus ir tinkamai įvertinus įrodymus, patvirtinančius reikšmingas nagrinėjamam administraciniam ginčui aplinkybes, yra galimybė daryti pagrįstas išvadas dėl sandorio šalių valios, tikrojo paminėtos akcijų pirkimo-pardavimo sutarties turinio bei jo reikšmės pajamų apmokestinimui.

Šios bylos pavyzdys akivaizdžiai rodo kaip skirtingai gali būti vertinami įrodymai – fizinių asmenų paaiškinimai. Prieštaringus fizinių asmenų paaiškinimus (kuriais dažniausiai ir remiasi mokesčių administratorius) teismas linkęs vertinti kaip nepakankamus, jei jie nėra pagrįsti papildomais, įrodinėtinis aplinkybes patvirtinančiais įrodymais. Praktikoje pasitaiko pavyzdžių, kai teismas, vertindamas liudytojų paaiškinimus, pvz. nustatinėjęs mokesčių bazę netiesiogiai, pasisako apie juos kaip apie pakankamą įrodymą, kuriame pateikta tiksli informacija ir papildomos informacijos faktinėms aplinkybėms pagrįsti teismui nebereikia.<sup>81</sup> Taigi, akivaizdu, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas prieštarškai vertina asmenų paaiškinimus. Vis dėl to fizinių asmenų paaiškinimams, nagrinėjant mokestinius ginčus, negalima teikti pagrindinių įrodymų reikšmės, nes be papildomai surinktų įrodymų jie visada palieka tam tikrą abejonių.

Praktikoje dažnai pasitaiko diskusijų ir dėl kitos įrodymų rūšies – turto (dažniausiai – nekilnojamojo) vertinimo ataskaitų. Mokesčių administratoriui atliekant mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimą, neretai kyla įtarimų dėl lėšų investavimo į nekilnojamąjį turtą, išsigyjant jį abejonių kelinčiomis kainomis. Dažniausiai mokesčių administratoriaus naudojami turto vertintojų paslaugomis, kad jie nustatytų turto vertę, buvusią jo įsigijimo dieną. Pritaikydamas netiesioginius mokesčio bazės nustatymo metodus, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo apmokestinamąsias pajamas padidina suma, kuri gaunama iš mokesčių mokėtojo sumokėtos sumos už nekilnojamąjį turtą atimant turto vertintojų nustatytą kainą. Tokiais atvejais, iškilus mokestiniam ginčui, mokesčių mokėtojas taip pat nusamdo turto vertintoją, kurio nustatytoji vertė nesutampa su mokesčio administratoriaus samdyto tos pačios srities specialisto išvadomis. Iškyla klausimas kuria išvada remtis ir kokia vis dėl to tikroji, reali turto vertė?

Remiantis Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo<sup>82</sup> 24 straipsniu, turto vertinimo ataskaita galioja šioje ataskaitoje nurodytomis sąlygomis ir laikoma teisinga, kol nėra nugincyta įstatymų numatyta tvarka, tačiau dažniausiai mokesčių administratorius neginčija mokesčių mokėtojo pateiktos turto vertinimo ataskaitos, o pateikia papildomų įrodymų, pagrindžiančių galimą turto vertę (pvz. įrodo, kad sandoris sudarytas tarp susijusių asmenų, iš kurių vienas turtą buvo įsigijęs už gerokai mažesnę kainą, arba remiasi nustatytos turto vertės artimumu Žemės ir kito

---

<sup>81</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A A<sup>11</sup> – 564/2004.

<sup>82</sup> 1999 m. gegužės 25 d. Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas Nr. VIII-1202 // Valstybės žinios, 1999, Nr. 52-1672, 24 str.

nekilnojamojo turto kadastro ir registro valstybės įmonės pateikiamai nekilnojamojo turto rinkos vertei).

Pažymėtina, kad teismų praktika dėl turto vertinimo ataskaitų, kaip įrodymų vertinimo, nėra vieninga. Dr. A. Medelienės nuomone, tiksliausiai turto vertę turi galimybę nustatyti turto vertintojai, turintys atitinkamą specialų išsilavinimą bei vertinantys konkretų turtą konkrečiu metu buvusiomis kainomis. O Žemės ir kito nekilnojamojo turto kadastro ir registro valstybės įmonės pateikiama turto rinkos vertė bei panašių sandorių vertė negali būti laikoma individualizuota, todėl nėra teisinga ja remtis.<sup>83</sup>

Dar viena labai diskutuotina įrodymų rūšis – fotografijos, vaizdo ir garso medžiaga, padaryta nepažeidžiant įstatymo garantuojamos privataus asmens gyvenimo apsaugos. 2007 m. liepos 3 d. Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnis buvo papildytas nauju<sup>84</sup>, 19 punktu buvo, kuriame nurodyta mokesčių administratoriaus teisė nepažeidžiant įstatymų garantuojamo asmens privataus gyvenimo neliečiamumo, fotografuoti, daryti garso ir vaizdo įrašus. Šios normos priėmimas visuomenėje buvo plačiai diskutuotinas. Dauguma teisininkų teigia, kad leidimas filmuoti, fotografuoti, bei daryti garso įrašus užprogramuos teisinius ginčus, nes per tikrinimą labai paprasta surinkti konfidencialią įmonės informaciją, kuri vėliau gali nutekėti konkurentams. Tačiau norma suformuluota taip, kad mokesčių administratorius tokių veiksmų gali imtis tik nepažeidžiant įstatymų. Norint nepažeisti įstatymų numatyto asmens privataus gyvenimo<sup>85</sup>, mokesčių administratorius turėtų gauti to asmens sutikimą fotografuoti, filmuoti ar įrašinėti. Praktikoje sunku įsivaizduoti, koks mokesčių mokėtojas nebūtų suinteresuotas savo komercinių paslapčių išsaugojimu, ir leistų mokesčių administratoriui atlikti minėtus veiksmus.

Tačiau kaip vertinti pavyzdžiui anoniminę vaizdo medžiagą, kurioje akivaizdžiai atsispindi mokesčių mokėtojo padarytas mokestinio įstatymo pažeidimas? Ar teismas apskritai gali ją vertinti? Remiantis įstatymais - ne. Iš kitos pusės tokia įrodinėjimo priemonė žymiai palengvintų vienos ar kitos šalies įrodinėjimo našta

Teismų vertindami įrodymus, jų pakankumą, dažniausiai susiduria su reglamentavimo trūkumo problema. 2007 m. rugsėjo 7 d. nutartyje Nr. A<sup>14</sup>-731/07, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas vertino, ar pareiškėjo pateiktų ir mokesčių

<sup>83</sup> Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese // Teisė. 2004, Nr. 53.

<sup>84</sup> 2007m. liepos 13 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 2, 12, 13, 15, 25, 33, 37, 38, 66, 76, 77, 78, 80, 81, 84, 87, 89, 93, 97, 100, 101, 104, 105, 108, 113, 117, 118, 128, 130, 132, 133, 135, 141, 142, 164, 165 straipsnių ir priedo pakeitimo bei papildymo ir įstatymo papildymo 133<sup>(1)</sup> straipsniu įstatymas Nr. X-1249 // Valstybės žinios, 2007, Nr. 46-1720, 6 str.

<sup>85</sup> 1992 m. lapkričio 30 d. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014, 22 str.

administratoriaus surinktų įrodymų pakanka pripažinti, kad pareiškėjo deklaruotos 2000-2001 metų pajamos yra gautos už parduotą asmeninio ūkio žemės ūkio produkciją. Kadangi teisės aktai nenustatė specialių reikalavimų žemės ūkio veiklos apskaitai ir pajamų iš tokios veiklos gavimo įforminimui, teismas rėmėsi bendromis įrodinėjimo taisyklėmis, numatytomis Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnyje, bei įrodinėjimo naštos abipusio paskirstymo nuostata, numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje.

Pareiškėjas teigia auginęs daržoves apie 20 ha žemės plote - tokia ūkinė veikla yra susijusi su gausiu žmoniškųjų ir techninių resursų panaudojimu, todėl be abejonės palieka pakankamus įrodymų šaltinius ir galimybes juos pateikti mokesčių administratoriui ar teismui.

Pareiškėjo pateikti įrodymai (žemės nuomos sutartis ir liudytojų paaiškinimai) savo turiniu nepakankami patvirtinti aplinkybei, kad pareiškėjas tikrai užsiėmė žemės ūkio veikla nuomos sutarties pagrindu naudotame žemės sklype, kadangi juose nėra duomenų apie konkrečias faktines ūkinės veiklos aplinkybes.

Mokesčio administratoriaus atlikto patikrinimo metu gauti duomenys apie tai, kad žemės nuomos sutartis buvo sudaryta nesilaikant nustatytos tvarkos, neįregistruota, pareiškėjas nebuvo įtrauktas į žemės nuomos mokesčio mokėtojų sąrašą, taip pat apie tai, kad dalis pareiškėjo pateikta nuomos sutartimi išnuomoto žemės sklypo faktiškai buvo valdoma kitų asmenų, o likusi žemė nedirbama, sudaro pakankamą pagrindą abejoti pareiškėjo pateiktų įrodymų įrodomąja reikšme. Pareiškėjas nepasinaudojo galimybe pateikti kaip įrodymus jo nuomotame žemės sklype faktiškai ūkinę veiklą vykdžiusių (daržoves auginusių, jas realizavusių, žemę dirbusių ir pan.) asmenų paaiškinimus, jo pateikti gautų pajamų apskaičiavimai nepagrįsti pirminiais duomenų šaltiniais. Todėl pareiškėjo skundas dėl fizinių asmenų pajamų mokesčio nepriemokos panaikinimo buvo atmestas.

Iš analizuojamo teismo sprendimo galima daryti išvadą, kad teismas kompleksiskai vertina visus surinktus įrodymus, ir sprendimą grindžia svaresnių įrodymų buvimu bei jų nepaneigimu. Mokesčių administratorius *pakankamai* pagrindė apskaičiuotą mokesčių, o mokesčių mokėtojas nesugebėjo paneigti mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų. Tačiau vieningos teismų praktikos dėl įrodymų pakankamumo nėra, kiekvienu konkrečiu atveju teismo pozicija dėl panašių įrodinėjimo priemonių gali skirtis.

Kiekvieną įrodymą teismas turi vertinti pagal savo vidinį įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių išnagrinėjimu, vadovaudamasis



įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo principais, ir kiekvienas įrodymas gali turėti skirtingą įrodomąją galią. Tačiau tik visapusiška visų įrodymų analizė gali lemti teisingą sprendimą.

## Išvados

1. Civiliniame, baudžiamajame ir mokestinių ginčų procesuose įrodinėjimas iš esmės suprantamas panašiai. Išskirtinis baudžiamojo proceso bruožas – kaltinamosios šalies nekaltumo prezumpcija, o civilinis procesas išsiskiria rungimosi principo svarba, bei tikėtinų įrodymų pakankamumu priimant teismo sprendimą. Mokestinių ginčų nagrinėjimo procese ypatingai atsispindi įrodinėjimo instituto reglamentavimo trūkumas – Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtinta tik bendra įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė, o mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos turi remtis bendromis įrodinėjimo taisyklėmis, įtvirtintomis Administracinių bylų teisenos įstatyme.
2. Priimant 2004 m. balandžio 13 d. Mokesčių administravimo įstatymą buvo siekiama didesnio mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykių balanso. Vienas iš pakeitimų - abipusiai paskirstyta įrodinėjimo pareiga. Vienas iš ydingų pakeitimų – pagrindo atleidimui nuo baudos atsiradimas, įtvirtinantis mokesčio mokėtojo kaltumo prezumpciją. Toks įstatyminis reguliavimas kardinaliai pakeitė administracinių teismų praktiką – mokesčio mokėtojas privalo įrodyti savo nekaltumą, jeigu nesutinka su paskirta bauda.
3. Mokesčių administratoriui ypač svarbu pagrįsti apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas taikant turinio viršenybės prieš formą principą, bei apskaičiuojant mokesčių bazę pagal savo įvertinimą. Minėtais atvejais mokesčių administratorius privalo remtis visapusiškai įvertintais įrodymais, atitinkančiais bendras įrodinėjimo taisykles, atmetant bet kokią galimybę remtis abejonėmis ar spėjimais. Vienas svarbiausių mokesčių mokėtojo įrodinėjimo naštos aspektų – pagrįsti tinkamais įrodymais savo teisę į atitinkamas lengvatas.
4. Administracinių bylų teisenos įstatyme numatytais įrodinėjimo taisyklėmis remiasi administraciniai teismai, sprenddami mokestinius ginčus. Lieka neaišku, kokiomis įrodinėjimo taisyklėmis turi remtis ikiteisminės mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos. Mokesčių administravimo įstatyme numatytas reikalavimas nepriimti per vėlai pateiktų įrodymų ikiteisminėms institucijoms turėtų būti taikomas ir teismams, nes dabartinis reglamentavimas sąlygoja daugumos mokestinių bylų grąžinimą mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

5. Atsižvelgiant į tai, kad įstatymų leidėjas nėra pakankamai aiškiai reglamentavęs įrodinėjimo instituto mokesčių teisėje, įrodinėjimo naštos paskirstymo ir kiti įrodinėjimo klausimai paliekami teismo dispozicijai. Tačiau administracinių teismų praktika nagrinėjant mokestinius ginčus yra labai nenuosekli ir prieštaringa, todėl būtina keisti įstatyminių reguliavimą, nes nepanašu, kad situacija teismuose pasikeistų.
6. Daugumoje užsienio šalių laikomasi principo, kad pagrindinė įrodinėjimo našta tenka mokesčių administratoriui. Tačiau numatomos išimtys ir taisyklės, kokiais atvejais įrodinėjimo našta perkeliama mokesčių mokėtojui. Lietuvos įstatymų leidėjas, įvertinęs bendras tendencijas užsienio šalyse ir pritaikęs geriausiai tinkančias normas mūsų valstybei, turėtų įstatymiškai įtvirtinti aiškesnę įrodinėjimo naštos paskirstymą bei įrodinėjimo taisykles mokestinio ginčo šalims.
7. Nagrinėjant mokestinius ginčus neretai pasitaiko atveju, kad įrodymai ikiteisminėse institucijose, teismuose vertinami skirtingai. Dažniausiai tokios problemos kyla dėl asmenų paaiškinimų, turto vertinimo ataskaitų, ar įrodymų, dėl kurių teisėtumo abejojama. Situacija turėtų pagerėti, jei pačiame Mokesčių administravimo įstatyme būtų detalčiau reglamentuota įrodinėjimo mokestiniuose ginčiuose samprata, našta, įrodinėjimo priemonės, apibrėžti leistini įrodymai ir jų įrodomoji galia.

## Santrauka

Magistro darbe „Įrodinėjimo naštos paskirstymas tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo mokesčių teisėje“ („Burden of proof among tax administrator and taxpayer in tax law“) pateikiama įrodinėjimo instituto samprata, atskleista lyginant įrodinėjimo reglamentavimą skirtinguose teisės procesuose, apžvelgiama įrodinėjimo pareigos samprata ir jos paskirstymas mokestinio ginčo šalims, atvejai, kai įrodinėjimo našta mokestinio ginčo šalims pasiskirsto nevienodai.

Sistemiškai vertinant teisės aktus, analizuojamas įrodinėjimo instituto reglamentavimas Mokesčių administravimo bei kituose įstatymuose.

Taip pat analizuojama įrodinėjimo problematika ikiteisminiame bei teisiniame mokestinių ginčų nagrinėjimo procese dėl įrodymų pateikimo momento, įrodinėjimo priemonių vertinimo bei įrodinėjimo naštos paskirstymo mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui.

Nemažai dėmesio skiriama įrodinėjimo naštos paskirstymo reglamentavimui JAV, daugumoje Europos Sąjungos valstybių, bendros tendencijos, Lietuvos situacija analizuojamos užsienio valstybių teisės kontekste.

Vertinant minėtus probleminius aspektus, pateikiami galimi jų sprendimo būdai, akcentuojant įrodinėjimo instituto reglamentavimo trūkumą bei nenuoseklią teismų praktiką.

## Summary

The master paper “Burden of proof among tax administrator and taxpayer in tax law” reveals conception of averment comparing different legal proceedings, conception and establishment of burden of proof among parties in tax disputes.

While estimating the regulation of averment institute, Tax Administration law is systematically compared with other Lithuanian laws.

There is also reviewed some practical problems in before-the-trial and court proceedings, evaluation of different types of evidentiary material, the moment of presenting evidence and shifting the burden of proof among tax administrator and taxpayer.

In addition, lots of attention is paying to the practice of foreign countries like USA, European Union countries. How the burden of proof shifts in tax disputes in Portugal, Netherlands, France or Germany? What is the regulation and exceptions in different laws? It is useful to compare other practice and apply some beneficial aspects in Lithuanian tax law.

While making analysis and looking over the regulation of burden of proof among parties in tax disputes, in this master paper the ways of solving problems is emphasized. Inconsequent court practise and the lack of regulation in tax law are the most problematic fields, requiring lots of changes.

## Literatūros sąrašas

### Norminė literatūra:

1. 1992 m. lapkričio 30 d. Lietuvos Respublikos Konstitucija, Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos Civilinio proceso kodeksas, patvirtintas 2002 m. vasario 28 d. įstatymu Nr. IX-743 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 36-1340.
3. Lietuvos Respublikos Baudžiamojo proceso kodeksas, patvirtintas 2002 m. kovo 14 d. įstatymu nr. IX-785// Valstybės žinios, 2002, Nr. 37-1341.
4. Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas, patvirtintas 2000 m. liepos 18 d. įstatymu Nr. VIII-1864 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 74-2262.
5. Lietuvos Respublikos Baudžiamasis kodeksas, patvirtintas 2000 m. rugsėjo 26 d. įstatymu Nr. VIII-1968, Valstybės žinios, 2000, Nr. 89 – 2741.
6. 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. I-974 su vėlesniais pakeitimais // Valstybės žinios. 1995, Nr. 61-1525.
7. 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymas Nr. IX-2112 // Valstybės žinios. 1995, Nr. 63-2243. (su vėlesniais pakeitimais).
8. 1999 m. sausio 14 d. Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymas Nr. VIII-1029 (2000 m. rugsėjo 19 d. įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija, galioja nuo 2001 m. sausio 1 d.) su vėlesniais pakeitimais // Valstybės žinios 2000, Nr.85-2566.
9. 1999 m. birželio 17 d. Lietuvos Respublikos Viešojo administravimo įstatymas Nr. VIII-1234 su vėlesniais pakeitimais // Valstybės žinios 1999, Nr. 60-1945.
10. 2002 m. liepos 2 d. Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčių įstatymas Nr. IX-1007 // Valstybės žinios, 2002, Nr. 73-3085.
11. 2005 m. birželio 7 d. Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas Nr. X-233 su vėlesniais pakeitimais// Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.
12. 1999 m. gegužės 25 d. Lietuvos Respublikos Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas Nr. VIII-1202 // Valstybės žinios, 1999, Nr. 52-1672.

13. 2003 m. rugsėjo 18 d. Lietuvos Respublikos Draudimo įstatymas Nr. IX – 1737 // Valstybės žinios, 2003, Nr. 94 – 4246.

14. 1999 m. gegužės 18 d. Lietuvos Respublikos Autorių ir gretutinių teisių įstatymas Nr. VIII – 1158 // Valstybės žinios, 1999, Nr. 50- 1598.

15. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymas Nr. VA-103.

### Specialioji literatūra:

1. Laužikas E., Mikelėnas V., Nekrošius V. Civilinio proceso teisė. T. I. Vilnius, 2003.

2. Nekrošius V. Civilinis procesas: koncentruotumo principas ir jo įgyvendinimo galimybės. Vilnius, 2002.

3. D. Mikelėnienė, V. Mikelėnas, Teismo procesas: teisės aiškinimo ir taikymo praktiniai aspektai, Justitia, Vilnius, 1999,

4. Goda G., Kazlauskas M., Kuconis P. Baudžiamąjį proceso teisė. Vadovėlis. Vilnius, 2005.

5. Marcijonas A. , Sudavičius B. Mokesčių teisė. – TIC, Vilnius 2003.

6. Andriuškevičius A. Administracinės teisės principai ir normų ribos // Teisės informacijos centras, 2004, Vilnius.

7. Šedbaras S. Administracinio proceso teisinio reglamentavimo problemos Lietuvos Respublikoje (monografija) Mykolo Romerio universitetas, Justitia, Vilnius, 2006.

8. Medelienė A. Įrodymai ir įrodinėjimas mokestinių ginčų procese// Teisė.2004, Nr. 53.

9. Mačys Vl. Civilinio proceso paskaitos. Kaunas: Teisių fakulteto leidinys, 1924.

10. Jones on Evidence: Civil and Criminal. 7th ed. / by C. S. Fishman. New York: Lawyers Cooperating Publishing, 1992. P.2-5.

11. Aarnio A. The Rational as Reasonable. A treatise on Legal Justification. Dordrecht, Boston: D. Reidel Publishing Company, 1987.

12. Evidence: It's History and Policies, / by J. Stone, W. Wells. Sydney: Butterworths, 1991. P. 77.

13. Keane A. The Modern Law of Evidence. 3 rd ed. London: Butterworths. 1994. P. 1.

14. Black's Law Dictionary 6th ed. by the Publisher's Editorial Staff, St. Paul. Minnesota, West publishing co., 1990. P. 196 – 197.

#### Praktinė medžiaga:

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>14</sup>-548/07.

2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr.A-756-76/2008.

3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>14</sup>-777/07.

4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. lapkričio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>5</sup>-969-07.

5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>17</sup> – 301/2007.

6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>17</sup> – 328/2007.

7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. rugsėjo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>17</sup> – 711/2007.

8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>15</sup> – 141/2005.

9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. vasario 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup> - 192 – 04.

10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>11</sup> – 564/2004.

11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2004 m. spalio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>1</sup> – 355/2004.

12. Lietuvos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2003 m. spalio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup> – 953/2003.

13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo plenarinės sesijos 2003 m. gruodžio 15 d. nutartis byloje A<sup>11</sup>-648-2003.

14. Lietuvos aukščiausiojo teismo nutartis byloje L.Karaliūtė v. G. Balionis ir UAB *Abigus*, Civilinių bylų skyrius, 2002, Nr. 3K-7-437.

15. [www.lrs.lt](http://www.lrs.lt)



16. [www.lvat.lt](http://www.lvat.lt)
17. [www.vmi.lt](http://www.vmi.lt)
18. [www.mgk.lt](http://www.mgk.lt)
19. [www.oecd.org](http://www.oecd.org)
20. [www.mzinios.lt](http://www.mzinios.lt)
21. [www.irs.org](http://www.irs.org)
22. [www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM](http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F221099.HTM)
23. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/forum2/background\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum2/background_en.pdf)