



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL „S1“, UAB SKUNDO**

2022 m. gruodžio d. Nr. S- (7-153/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo „S1“, UAB (toliau – Pareiškėja) 2022-10-27 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – AAD) 2022-10-07 sprendimo Nr. AS-77. Pareiškėjos atstovai advokatė H. I. ir Y. P. ir AAD atstovės O. D. bei V. D. 2022-12-06 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti skundžiamą sprendimą arba perduoti Pareiškėjos skundą AAD nagrinėti iš naujo.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į akivaizdžius skundžiamo 2022-10-07 sprendimo Nr. AS-77 trūkumus, vertinant jį kaip administracinį sprendimą Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 10 straipsnio prasme bei atsižvelgus į individualiam teisės aktui keliamus reikalavimus. Pareiškėja teigia, kad skundžiamo sprendimo trūkumai yra esminiai, t. y. tokie, kurie kliudo mokesčių mokėtojai, kaip šio administracinio sprendimo adresatei, tinkamai suprasti išdėstytų teisinių santykių esmę ir turinį. Priimtas sprendimas, Pareiškėjos nuomone, nėra tinkamai argumentuotas, faktinis pagrindimas yra neišsamus ir skiriasi nuo aplinkybių išdėstytų 2022-08-08 patikrinimo akte Nr.(7.3)-PA-4170.

Pareiškėja pažymi, kad VAĮ 10 straipsnio 5 dalyje aiškiai įtvirtinta, kad administraciniame sprendime, be kita ko, turi būti nurodyta: administracinio sprendimo teisinis ir faktinis pagrindas ar kitos administraciniam sprendimui įtakos turėjusios aplinkybės (VAĮ 10 straipsnio 5 dalis 5 punktas) bei administracinio sprendimo motyvai (VAĮ 10 straipsnio 5 dalis 6 punktas).

Skunde teigiama, AAD neįsigilino į Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, tinkamai neįvertino mokesčių mokėtojos 2022-09-08 rašytinių pastabų turinio ir jame pateiktų argumentų. Priimtame skundžiamame sprendime, dėl Pareiškėjai nežinomų priežasčių, buvo pateikti skaičiavimai (pasak mokesčių mokėtojos, jie yra absoliučiai netikslūs). Be to, buvo pasisakyta tik dėl vienos iš vienuolikos Pareiškėjos veikloje esamų pakuočių rūšių ir visiškai nepasisakyta dėl kontrolę atlikusių specialisčių atliktų kitų skaičiavimų, apsiribojant teiginiu „kitos skaičiavimo dalys nekeičiamos“, nenurodant jokių tokios išvados motyvų ar argumentų.

Skunde akcentuojama, jog mokesčių mokėtojai nėra aišku, koku kiekiu buvo sumažintas pakuočių skaičius. Taip pat mokesčių mokėtoja atkreipia dėmesį į tai, jog jokiais teisės aktais nėra nustatyta per kiek laiko Pareiškėja privalo išvežti pagamintą produkciją iš Lietuvos Respublikos, todėl AAD pasirinktas modelis, traktuoti tokiai produkcijai pakuoti panaudotas pakuotes kaip neva taršos mokesčio pakuotės atliekoms mokestinį objektą, akivaizdžiai yra neteisingas. Be to, ir likęs šios pakuotės kiekis bus panaudotas Pareiškėjos pagamintai produkcijai

pakuoti (kaip ir dalis kitos rūšies pakuotės, nors į tai skundžiamame sprendime nėra atsižvelgta), todėl Pareiškėja teigia, kad 2021 m. mokestiniu laikotarpiu medinės pakuotės, kaip apmokestinamų gaminių, kiekis sudarė AAD nurodomus 18 vnt. arba 388,80 kg tiktų vidaus rinkai, mokestis už kurią turėjo būti tik 61,82 Eur, o ne 71 827 Eur.

Pareiškėjos nuomone, skundžiamame sprendime nurodyta bendra mokėtina suma – 78 056 Eur buvo paskaičiuota nepagrįstai. Mokesčių mokėtoja tik iš dalies sutinka su pateiktu mokesčio apskaičiavimu. Pavyzdžiui, AAD priimtame sprendime Nr. AS-77 konstatavo, kad „2021 m. mokestiniu laikotarpiu susidarė 2 939 vienetai medinių padėklų, kurių visas bendras svoris sudarė 104,325 t, kurie nebuvo išvežti per 2021 metų mokestinį laikotarpį iš Lietuvos Respublikos teritorijos“. Pareiškėjos nuomone, tokia administratoriaus išvada yra neaiški ir neargumentuota, tuo labiau, kad Pareiškėja tiek mokestinio patikrinimo metu, tiek ir savo rašytiniuose paaiškinimuose argumentuotai patvirtino, kad, kalbant būtent apie medinę pakuotę, t. y. medines paletes, Pareiškėja neišvežė (vidaus rinkai patiekė) tik 388,80 kg, t. y. 18 vienetų, šios pakuotės, tačiau AAD sprendime buvo nurodytas 2 939 vienetų skaičius.

AAD priimtame sprendime nemotyvavo ir neapaiškino, kodėl buvo padaryta išvada, jog 2021 metų mokestiniu laikotarpiu pas Pareiškėją susidarė 2 939 vienetai medinių padėklų, kai Pareiškėja, cituodama 2022-08-08 patikrinimo akte Nr.(7.3)-PA-4170 nustatytas faktines aplinkybes, pažymėjo, kad Lietuvos Respublikos vidaus rinkai Pareiškėja pateikė 14 400 kg produkcijos, kuriai pakuoti buvo panaudota 388,88 kg medinės pakuotės, t. y. tų 18 vienetų medinių padėklų, kurių kiekvienos svoris po 21,60 kg. Taigi, skundžiamas sprendimas yra neaiškus, nemotyvuotas ir klaidinantis: sprendime nurodoma, kad žaliava „įvežta ant 7 352 vienkartinį medinių padėklų, kurių visų bendras svoris sudarė 198,091 t“, taigi išeina, kad įvežto vieno medinio padėklo svoris 26,94 kg. Skundžiamame sprendime nurodoma, kad „pagamintos produkcijos išvežimui iš Lietuvos Respublikos teritorijos buvo panaudoti 4 395 mediniai padėklai, kurių visų bendras svoris sudarė 93,377 t“. Atlikus aritmetinius skaičiavimus, gaunasi rezultatas, kad išvežto vieno medinio padėklo svoris, kažkodėl, jau tik 21,24 kg, nors tai buvo tie patys identiški mediniai padėklai. Pareiškėjai nėra aišku, kokiais faktiniais duomenimis remdamasis AAD padarė išvadą, kad Lietuvos Respublikos teritorijoje liko „2 939 vienetai medinių padėklų, kurių visų bendras svoris sudarė 104,325 t“. Atlikus aritmetinius skaičiavimus, gaunasi, kad šių medinių padėklų vieneto svoris yra net 35,49 kg. Vadinasi, liekantys Lietuvos teritorijoje mediniai padėklai yra beveik 9 kg sunkesni už tuos, kuriais įvežta žaliava, ir net beveik 14 kg sunkesni už tuos, ant kurių Pareiškėja pakuoja savo pagamintą produkciją, nors tai yra tie patys identiški mediniai padėklai, kuriais įvežta žaliava. AAD teigia, jog Pareiškėja iš Lietuvos Respublikos teritorijos neišvežė ir savo reikmėms sunaudojo 2 939 vienetus medinių padėklų, kai paties patikrinimą atlikusių specialistų skaičiavimu, tokios pakuotės tebuvo 18 vienetų. Pareiškėjai nėra suprantamas ir nepaaiškinamas net 2 921 šios rūšies pakuotės vienetų, t. y. medinių padėklų, skirtumas.

Antra skundo argumentų grupė, kurią išdėstė Pareiškėja skunde, yra susijusi su padėklų pakartotiniu panaudojimu. Pasak mokesčių mokėtojos, mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad mediniai padėklai, ant kurių buvo supakuota produkcija esanti sandėlyje, taip pat kiti mediniai padėklai, ant kurių dar bus pakuojiama Pareiškėjos gaminama produkcija, yra traktuojama kaip pakuotė tiekama vidaus rinkai. Pareiškėjai nėra suprantami mokesčių administratoriaus teiginiai, jog mediniai padėklai yra „vienkartiniai“, kai akivaizdu, kad absoliučiai didžiąją dalį tų pačių medinių padėklų, kurie buvo panaudoti įvežamai žaliavai pakuoti, Pareiškėja sunaudoja pakuojiama savo gaminamą produkciją. Pareiškėja teigia, jog mokestis už vidaus rinkai pateiktos produkcijos (14 400 kg) medinę pakuotę (388,80 kg) turėjo būti 61,82 Eur, o ne 71 827 Eur, kaip nurodoma patikrinimo akte Nr.(7.3)-PA-4170, ir ne 37 754 Eur, kaip buvo apskaičiuota (pakeista) priimtame mokesčių administratoriaus 2022-10-07 sprendime.

Pasak Pareiškėjos, skundžiamas sprendimas yra neišsamus, nes jame visiškai nepasisakyta dėl patikrinimo akte atliktų mokesčio skaičiavimų, susijusių su kitos rūšies pakuotėmis. Skunde nurodoma, jog atliekamo mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja teikė duomenis žodžiu, raštu bei teikdama rašytines pastabas. Pasak mokesčių mokėtojos, ji savo sąskaita, siūlė šiame ginče samdyti nepriklausomą auditorių (ar kitą mokestinės srities specialistą ar specialistus), kuris (ie) atliktų nepriklausomą auditą ir pateiktų išvadas bei jas pagrindžiančius

argumentus dėl Pareiškėjos veikloje mokestiniu laikotarpiu susidariusių pakuočių atliekų kiekių ir mokėtinų mokesčių dydžių. Tačiau, pasak mokesčių mokėtojos, mokesčių administratorius į šį pasiūlymą niekaip nereagavo. Nurodoma, jog šio pasiūlymo Pareiškėja neatsisako ir mokestinio ginčo Komisijoje metu. Pareiškėja yra pasiryžusi savo sąskaita samdyti nepriklausomus auditorius, kurie būtų priimtini ir mokesčių administratoriui, dėl nepriklausomo eksperto / specialisto pasamdymo.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus teiginiais, išdėstytais patikrinimo akte ir sprendime, pavyzdžiui, patikrinimo akte nurodoma, kad mokesčių mokėtoja „laiku pateikė mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaraciją (forma FR0524 4v, toliau – Deklaracija¹) už 2021 m. mokestinį laikotarpį“; Deklaracijoje Pareiškėja „pateikė klaidingus duomenis“, o dėstomojoje dalyje be jokio paaiškinimo ar pagrindimo teigia, jog „apskaičiuotas nuslėptas pakuotės kiekis“. Pareiškėja atkreipia Komisijos dėmesį į tai, kad vykdydama savo ūkinę komercinę veiklą mokesčių mokėtoja vadovaujasi visais Lietuvos Respublikos teisės aktais ir vykdo visus teisėtus bei pagrįstus įstaigų ir institucijų nurodymus ir reikalavimus. Pareiškėja su skundu teikia Aplinkos apsaugos agentūros 2022-10-03 raštą Nr. (30-3)-A4E-10809, kuriuo patvirtinta, jog Pareiškėjos pateikta aplinkos oro taršos šaltinių ir iš jų išmetamų teršalų inventorizacijos ataskaita atitinka teisės aktų reikalavimus ir galioja penkerius metus. Be to, konkrečiai mokestinių prievolių mokėjimo prasme, Pareiškėja yra laikytina mokesčių mokėtoja, atitinkančia patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus, nustatytus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 40-1 straipsnio nustatyta tvarka.

Pareiškėja skunde pabrėžia, kad jos veiksmuose (galimame neveikime) nėra ir nebuvo jokios tyčios ar piktavališkumo, tuo labiau siekio gauti mokestinės naudos, nuslėpti mokesčius ar išvengti prievolės juos mokėti. Pareiškėja, dėl žmogiškos jos atsakingų darbuotojų klaidos, netinkamai užpildė Deklaracijos duomenis, nors visus reikalingus duomenis ir dokumentus turėjo, ką patvirtina ir tai, kad patikrinimo metu buvo pateikti visi prašyti dokumentai ir informacija. Netikslių duomenų pateikimas dėl objektyvios klaidos paaiškintinas dar ir tuo, kad įmonė veiklą vykdo tik kiek daugiau nei 4 metus.

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, aiškinančią Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 9 straipsnio 3 dalies nuostatas. Nurodo, kad ne visais atvejais nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis ir atitinkamai mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinamas kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas. Pareiškėja pažymi, kad jokių neigiamo poveikio veiksmų neatliko, apgaulingos apskaitos nevedė, dokumentų neklastojo bei mokesčių administratoriui nekliudė atlikti pareigų, priešingai – aktyviais veiksmais padėjo atlikti mokestinį patikrinimą. Skunde teigiama, jog mokesčių mokėtoja jokiū būdu nesiekė išvengti mokestinės prievolės, tiesiog pagrįstai siekė ir tikisi, kad taršos mokestis pakuotės atliekomis būtų apskaičiuotas pagrįstai ir teisingai, vadovaujantis objektyviais kriterijais ir teisingai taikant teisės aktus. Pasak Pareiškėjos, apskaičiuota mokesčio suma nuolat keitėsi, nuo patikrinimo akte apskaičiuotos 112 129 Eur sumos iki sprendimu dėl patikrinimo akto sumažintos 78 056 Eur, bei tik įvertinus vieną pakuotės atliekų rūšies kiekį (nors ir tai buvo padaryta paviršutiniškai).

Pareiškėja skunde akcentuoja, jog tam, kad būtų taikomas padidintas mokestis, turi būti nustatytos aplinkybės, jog mokesčių mokėtoja tyčia ir / ar sąmoningai siekė slėpti ir nuslėpti apmokestinamosios pakuotės kiekius, kas mokestinio patikrinimo metu nebuvo nustatyta. Šiems savo argumentams pagrįsti, Pareiškėja cituoja aktualią LVAT praktiką (2020-06-03 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-2888-624/2020). Pareiškėjos nuomone, sprendimu paskirta dviguba dydžio ekonominė sankcija ir ja sukeliama neigiamos pasekmės yra akivaizdžiai nepagrįstos, neteisingos, neprotingos ir neproporcingos (neadekvačios) nurodomam pažeidimui, neatitinka nurodomo pažeidimo pobūdžio, masto ir tikrųjų faktinių aplinkybių. Be to, nėra padaryta jokia žala biudžetui, nes teisingai ir remiantis realiais duomenimis paskaičiuotas mokestis Pareiškėjos bus sumokėtas.

¹ Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijai teikiama mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaracija (forma FR0524 4v);

Skunde teigiama, kad sprendime niekaip nėra pasisakyta dėl kitų svarbių Pareiškėjos argumentų, kurie buvo nurodyti tikrintojoms patikrinimo metu, tiek ir teikiant rašytines pastabas (Pareiškėjai susipažinus su patikrinimo aktu turiniu). Vienas tokių argumentų, į kuriuos AAD neatsižvelgė yra pačių tikrintojų aiškiai ir nedviprasmiškai patikrinimo akte konstatuotas faktas (žr.: patikrinimo akto 1 lapo pabaiga, 2 pradžia): „Įmonė gamino ir pakavo produktą pavadinimu „BHT feed grade sort CH“, kurio didžiąją dalį išvežė iš Lietuvos, tik mažąją dalį tiekė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai. Taip pat pardavė ir išvežė įvežtą produktą, kurio neišpakavo“. Pareiškėja nurodo, kad visa Pareiškėjos gaminama produkcija nepasilieka Lietuvos Respublikos teritorijoje, o yra išvežama iš Lietuvos Respublikos teritorijos ribų, produkcijos išvežimui maksimaliai panaudojant pakuotes, į kurias buvo supakuota įvežama produkcija. Tai darydama Pareiškėja nuosekliai laikosi Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo (toliau – PPTATĮ) 3 straipsnyje įtvirtintų pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo prioritetų, t. y. naudoja visas galimas pakuočių atliekų prevencijos priemones pakuočių atliekų susidarymui mažinti bei pakartotinai panaudoja didžiąją dalį pakuočių“. Taigi, akivaizdu ir ekonomiškai logiška, kad išveždama ūkinės veiklos metu pagamintą produktą, Pareiškėja, siekdama ir kuo geriausios ekonominės naudos, savo pagamintos produkcijos pakavimui naudoja tą pačią pakuotę ir kitas pakavimo priemones, kuriomis jai buvo pristatyta produkto gamybai reikalinga žaliava. Todėl visiškai nesuprantama, kodėl AAD tikrintojos šių duomenų neįvertino arba įvertino tik labai maža dalimi, o sprendime šie argumentai apskritai nenagrinėti.

Taip pat mokesčių mokėtojos nuomone, AAD neįvertino rašytinėse pastabose nurodytų argumentų dėl patikrinimo metu nustatytų pirmojo ir antrojo pažeidimo.

AAD skundžiamame sprendime nurodė, jog Pareiškėja Deklaracijoje už 2021 m. mokesstinį laikotarpį nedeklaravo faktiškai įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 22,143 t plastikinės pirminės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio; įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 3,457 t plastikinės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio; įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 2,978 t popierinės – kartoninės pirminės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio; įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 0,002 t popierinės – kartoninės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio; įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 198,091 t medinės pirminės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio; įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 6,936 t metalinės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio; faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,014 t plastikinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio; pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,007 t popierinės – kartoninės antrinės / tretinės pakuotės kiekio; faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,389 t medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio; faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,238 t kombinuotos (popierinės) pirminės pakuotės kiekio, tuo pažeisdama MUATĮ 9 straipsnio 4 dalį.

Sprendime pažymėta, kad PPTATĮ 2 straipsnio 24 dalyje nustatyta, kad tiekimas Lietuvos Respublikos vidaus rinkai suprantamas kaip tuščių ar gaminiiais pripildytų pakuočių perleidimas už atlygį ar nemokamai kitam asmeniui Lietuvos Respublikos teritorijoje arba gaminiiais pripildytu pakuočių sunaudojimas savoms reikmėms. PPTATĮ 2 straipsnio 19 dalyje nustatyta, kad pakuočių sunaudojimas savoms reikmėms suprantamas kaip į Lietuvos Respublikos teritoriją įvežtų ar Lietuvos Respublikos teritorijoje pagamintų supakuotų gaminių išpakavimas siekiant šiuos gaminius panaudoti savo vykdomoje veikloje ar perleisti kitam asmeniui.

AAD atkreipė dėmesį, kad importuotojas / gamintojas (Pareiškėja) 2021 m. tiekė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai pakuotes, tačiau jų nedeklaravo Deklaracijoje už 2021 mokesstinį laikotarpį, todėl AAD, vadovaujantis Mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą pakuočių atliekomis apskaičiavimo tvarkos aprašo, patvirtinto 2021-03-10 Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu Nr. DI-1432 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiavimo už 2021 ir vėlesnius metus tvarkos aprašų patvirtinimo“ 12.2 punktu, paskaičiavo mokėtiną mokesčių didesniu tarifu, dauginant iš koeficiento – 2.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas AAD 2022-10-07 sprendimas Nr. AS-77 naikintinas bei mokesčių administratorius įpareigojamas iš naujo nagrinėti mokesčių mokėtojos pateiktas 2022-09-08 pastabas.

Iš Pareiškėjos skundo motyvų ir mokesčių mokėtojos atstovų 2022-12-06 posėdžio metu išdėstytų pasisakymų matyti, jog Pareiškėja iš dalies sutinka su padarytais pažeidimais, teigdama, jog smulkūs mokestiniai pažeidimai galėjo būti padaryti dėl bendrovės darbuotojų žinių trūkumo (bendrovė veikia 4 metus), tačiau kategoriškai nesutinka su mokesčio už aplinkos teršimą dydžio aritmetiniu apskaičiavimu, teigdama, jog mokestinės prievolės dydis neatitinka faktinės Pareiškėjos situacijos. Pareiškėja prašo Komisijos padarytą pažeidimą vertinti kaip padarytą dėl žmogiško suklydimo ir mokesčiui už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis apskaičiuoti padidinto tarifo netaikyti.

Iš Pareiškėjos vykdomos veiklos matyti, jog mokesčių mokėtoja importuoja negyvulinės kilmės pašaro priedus bei žaliavas. Prekės (7 rūšių produktai) yra supakuotos į įvairaus dydžio maišus po 500, 250, 25 ir 20 kg, o pakuotę sudaro įvairios medžiagos. Pavyzdžiui, gaminy s BHT feed grade sort CH yra supakuotas į 500 kg plastikinį maišą (2,3 kg), etiketę sudaro popierinė – kartotinė pakuotė (0,005 kg), plastikinis dangalas (0,4 kg), perdengimas – popierinis kartotinis (0,4 kg), paletė – medinė (21,6 kg) bei naudojama plastikinė plėvelė (0,295 kg). Importuotas arba įsigytas gaminy s yra perparduodamas neišpakuotas, arba išpakuojamas ir patiekiamas vidaus rinkai.

Per 2021 metus Pareiškėja susidariusių atliekų nepridavė atliekų tvarkytojui, todėl AAD nusprendė atlikti mokestinį patikrinimą, siekiant nustatyti koks kiekis atliekų susidarė pas Pareiškėją veikloje.

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto, taikant didesnę (dvigubą) tarifą, 78 056 Eur mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis, mokesčių administratoriui konstatavus, kad nors Pareiškėja Deklaraciją už 2021 metus pateikė laiku, tačiau tikrinamaisiais metais nedeklaravusi dalies faktiškai įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 22,143 t plastikinės pirminės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 22, patikrinimo akto pirmasis pažeidimas); įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 3,457 t plastikinės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 72, patikrinimo akto antrasis pažeidimas); įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 2,978 t popierinės – kartoninės pirminės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 65, patikrinimo akto trečiasis pažeidimas); įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 0,002 t popierinės – kartoninės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 75, patikrinimo akto ketvirtasis pažeidimas); įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 198,091 t medinės pirminės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 68, patikrinimo akto penktasis pažeidimas); įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 6,936 t metalinės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 74, patikrinimo akto šeštasis pažeidimas); faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,014 t plastikinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio (kodu 22, patikrinimo akto septintasis pažeidimas); pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,007 t popierinės – kartoninės antrinės / tretinės pakuotės kiekio (kodu 25; patikrinimo akto aštuntasis pažeidimas); faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,389 t medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio (kodu 28, patikrinimo akto devintasis pažeidimas); faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,238 t kombinuotos pirminės (kodu 13, patikrinimo akto dešimtas pažeidimas), pažeidė MUATĮ 9 straipsnio 4 dalį, PPTATĮ 2 straipsnio 19 ir 24 dalis. Iš viso Pareiškėjai buvo apskaičiuotas mokestis už 11 rūšių atliekų nuslėpimą, taikant dvigubą („2“) koeficientą.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojantis MUATĮ, kiek tai susiję yra su apmokestinamąja pakuote, be kita ko, nustato: mokesčio objektas – pripildyta pakuotė, nurodyta šio įstatymo 4 priedėlyje (MUATĮ 3 straipsnio 3 punktą); mokesį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gaminių gamintojai ir importuotojai (MUATĮ 4 straipsnio 3 dalis); apmokestinamosios pakuotės rūšys ir mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis tarifai pateikti šio įstatymo 4 priedėlyje (MUATĮ 6 straipsnio 8 dalis); fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie pagal šį įstatymą privalo mokėti mokesį už aplinkos teršimą, Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka tvarko teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą. Mokestis už aplinkos teršimą

apskaičiuojamas ir mokamas Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka (MUATĮ 8 straipsnio 1 ir 2 dalys); mokesčiai už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis mokamas pagal faktiškai per mokesstinį laikotarpį tiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį (MUATĮ 8 straipsnio 4 dalis); mokesčiai už aplinkos teršimą, taikant didesnę tarifą, apskaičiuojamas nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2 (MUATĮ 9 straipsnio 4 dalis 3 punktas). Vadinasi tam, kad apskaičiuojant taršos mokesčių pakuotės atliekomis, būtų taikomas didesnis tarifas pagal MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 3 punkto nuostatas, turi būti nustatytas apmokestinamos pakuotės atliekų nuslėpimo faktas.

Taigi iš pacituoto teisinio reglamentavimo yra akivaizdu, jog mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis mokėtojai turi pareigą ne tik tinkamai tvarkyti apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą, bet ir MUATĮ nustatyta tvarka ir terminu pateikti mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijas, nurodant šiose deklaracijose teisingus duomenis, bei laiku sumokėti į biudžetą mokesčių už aplinkos teršimą. Pabrėžtina, jog pagal MUATĮ 7 straipsnio 2 dalį mokesčiai už aplinkos teršimą sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracija pateikiama ne vėliau kaip pasibaigus mokesčiniam laikotarpiui (pagal šio straipsnio 1 dalį mokesstinis laikotarpis yra kalendoriniai metai), iki kalendorinių metų, einančių po to mokesčio laikotarpio, vasario 15 dienos teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai, kurios veiklos teritorijoje mokesčio mokėtojas yra įregistruotas mokesčių mokėtojų registre.

LVAT 2008-12-22 adm. byloje Nr. A63-2058/2008 pateiktame nuslėpimo sąvokos išaiškinime nurodoma, kad nuslėpimas turi būti suprantamas kaip apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kiekis, kurį mokesčio mokėtojas išleido į vidaus rinką ir nedeklaravo ir (ar) už kurį nesumokėjo mokesčio. Atitinkamai LVAT 2015-06-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-892-143/2015, vertindamas ginčo teisės nuostatas, padarė išvadą, kad MUATĮ iš tikrųjų nėra pateikta nuslėptų teršalų sąvoka, tačiau sisteminiu MUATĮ straipsnių aiškinimo būdu galima daryti išvadą, jog mokesčio už aplinkos teršimą nedeklaravimas ir jo nesumokėjimas MUATĮ 7 straipsnio 2 dalyje nustatytu laiku būtent ir yra apmokestinamųjų gaminių bei pakuotės nuslėpimas MUATĮ 9 straipsnio nuostatų taikymo prasme. Toks nuslėpimo sąvokos aiškinimas yra pateiktas ir 2013-12-16 nutartyje adm. byloje Nr. A520-2042/2013. Nustatytu terminu nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis ir, atitinkamai, mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas (LVAT 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015). Tačiau tuo pačiu išaiškinta, kad MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies nuostatų taikymui, būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo fakto konstatavimui, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo. Tokias aplinkybes, be laiku neatliktos pareigos deklaruoti apmokestinamųjų gaminių kiekius, patvirtintų *inter alia* (lot. be kita ko) apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti MUATĮ nustatytas pareigas ir pan. Iš teismų praktikos matyti, kad ne visais atvejais nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis ir atitinkamai mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinamas kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas. Tačiau svarbu pažymėti ir tai, kad LVAT, iš esmės pritardamas anksčiau suformuotai praktikai dėl mokesčio nuslėpimo fakto vertinimo, nesutiko mažinti apskaičiuoto mokesčio už aplinkos teršimą nesant įrodymų, pagrindžiančių pareiškėjo teiginius padarius klaidą teikiant mokesčio už aplinkos teršimą deklaraciją (2020-10-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-1290-624/2020), nustačius, jog ilgą laiką tarpą teikdamas deklaracijas, pareiškėjas sistemingai nenurodė ginčo atliekų kiekio, neatsakingai tvarkė apskaitą bei sąmoningai siekė nevykdyti teisės aktų reikalavimų tinkamai apskaityti pakuotės rūšis (2020-05-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-963-525/2020), nustačius, kad pareiškėjas visu tikrintu laikotarpiu mokesčių administratoriui neteikė deklaracijų, netvarkė pakuočių apskaitos (2021-02-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-473-525/2021). Taigi, apibendrinant išdėstytą LVAT praktiką, konstatuotina, kad nuslėpimo fakto konstatavimui būtina kiekvienu atveju individualiai įvertinti konkrečias bylos aplinkybes.

Komisijos vertinimu, sprendime aptartas ginčo santykių teisinis reguliavimas, LVAT suformuota aktuali ginčo klausimu praktika bei byloje nustatytos reikšmingos aplinkybės galėtų pagrįsti AAD išvadą apie netinkamai deklaruotus ar nedeklaruotus įvairių rūšių pakuočių kiekius. Tačiau kalbant apie mokesčio padidintu tarifu apskaičiavimo pagrįstumą už nedeklaruotus apmokestinamųjų pakuočių kiekius, LVAT taip pat yra pažymėjęs apie sąmoningų mokesčių mokėtojo veiksmų įtaką mokesčio dydžiui (LVAT 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020). Siekiant identifikuoti, ar ginčo atveju Pareiškėja turėjo sąmoningą tyčią nuslėpti apmokestinamųjų pakuočių rūšis bei kiekius, tuo pačiu siekė išvengti pareigos mokėti MUAT pakuotės atliekomis, turėtų būti akcentuojamos esminės patikrinimo metu nustatytos aplinkybės bei jų reikšmė mokesčio dydžiui, vadovaujantis teisės aktais ir formuojama teismų praktika. Kas nagrinėjamu atveju, Komisijos vertinimu, nebuvo padaryta.

Del mokesčio patikrinimo. Komisija akcentuoja, jog MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, kuris reiškia, kad mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Mokėtojo patikrinimo pradžia nustatoma vadovaujantis MAĮ 120 ir 121 straipsniais (taip pat Mokesčio už aplinkos teršimą kontrolės tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu 2009-04-23 Nr. D1-213 (toliau – Kontrolės tvarkos aprašas), 4 punktu). Iš pateiktos medžiagos (2022-08-08 patikrinimo akto Nr. (7.3) PA-4170²) matyti, jog Pareiškėjos atžvilgiu už 2021 metus buvo inicijuotas planinis – teminis mokesstinis patikrinimas už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis (pavedimas atlikti patikrinimą ir 2022-04-29 pranešimas apie planuojamą mokesstinį patikrinimą (privalomi parengti pagal Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklių³ 2 ir 7 priedus Komisijai nebuvo pateikti).

Kontrolės tvarkos aprašo 6 punkte nurodoma, jog patikrinimą atliekantis pareigūnas, vadovaudamasis mokėtojo pateiktuose dokumentuose esančiais duomenimis ir informacija, surašo patikrinimo aktą. Šių duomenų ir informacijos teisingumą patvirtina mokėtojas, pasirašydamas Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo aktą. Informacija ir duomenys, įrodantys taršos nuslėpimo faktą, kuriais remiantis buvo apskaičiuota mokėtina mokesčio suma, nurodomi patikrinimo akte. Nagrinėjamu atveju susidaro įspūdis (dėl ginčo medžiagos trūkumo), jog Pareiškėjos patikrinimo metu buvo prašoma pateikti apskaitos dokumentus, buvo atliktas vizitavimas pas bendrovę, tikrinti pateiktų duomenų mokesčių administratoriui (VMI ir AAD) teisingumas. Reikia pripažinti, jog priimtame AAD 2022-08-08 patikrinimo akte Nr. (7.3) PA-4170 nėra pateikta informacijos, ko buvo reikalaujama iš mokesčių mokėtojos, tačiau patikrinimo apimtis labiausia atskleidžia 2022-08-03 mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo aktas Nr. KI-KI-8 (toliau – 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas). Šiame dokumente administratoriaus buvo vertinti kontroliniai klausimai, įterptos Deklaracijos ir informacinės sistemos GPAIS išrašų detalės; aptartos sąskaitos faktūros, atlikti aritmetiniai skaičiavimai. Minėtas 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas buvo priimtas su lydimaisiais dokumentais – pirkimų suvestine (12 lapų), pardavimo suvestine (8 lapai) ir 2021-08-11 paaiškinamuoju raštu (1 lapas)⁴.

Komisijos posėdžio metu paprašius atsakyti į klausimą, ar Pareiškėjai buvo žinoma informacija surašyta 2022-08-03 duomenų surinkimo akte, AAD atstovės negalėjo nurodyti, o Pareiškėjos atstovė advokatė H. I. paaiškino, kad jai nebuvo žinomas šis aktas. Nors pagal Kontrolės tvarkos aprašą minėtas dokumentas turėjo būti pasirašytas mokesčių mokėtojos ir mokesčių administratoriaus atstovo, tačiau iš byloje pateiktos medžiagos nėra galimybės nustatyti ar jis buvo išsiųstas mokesčių mokėtojai (aptartas dokumentas buvo pasirašytas tik patikrinimą atlikusios darbuotojos; nepridėti kiti tokį faktą patvirtinantys dokumentai (pavyzdžiui, dokumento lydraščiai). Visgi, Komisijai susipažinusi su Pareiškėjos 2022-09-08 rašytinių pastabų turiniu, konstatuojama,

² Patikrinimo aktas pateiktas be registracijos duomenų (metaduomenų kortelės), ginčo medžiagoje naudojami skirtingi registracijos numeriai Nr. (7.3)-PA, arba Nr. (7.3)-PA -4170, arba Nr. PA-4170, arba PA-20457;

³ Patvirtintos AAD prie Aplinkos ministerijos direktoriaus 2020-12-14 įsakymu Nr. AD1-378 „Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, taisyklių patvirtinimo“;

⁴ Komisijai buvo pateikti 5 pirkimų suvestinės kopijos lapai ir 5 pardavimų suvestinės kopijos lapai;

kad 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas yra cituojamas pastabų p. 2, kas leidžia daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojai buvo žinomas šio dokumento turinys.

Pagal MAĮ 126 straipsnio 3 dalį mokesčių mokėtojas turi teisę mokestinio patikrinimo metu, taip pat jo rezultatų tvirtinimo metu teikti savo pastabas ir paaiškinimus dėl patikrinimo dalyko ir kitų su patikrinimu susijusių aplinkybių. Rašytinės mokesčių mokėtojo pastabos, paaiškinimai ir įrodymai pridedami prie patikrinimo akto ir apie jų pateikimą yra pažymima patikrinimo akte. Nors LVAT laikosi nuoseklios pozicijos, jog patikrinimo aktas nėra laikytinas mokesčių mokėtojui teisinės pasekmės sukeliančiu individualiu aktu⁵, atitinkamai tai būtų galima pasakyti ir apie 2022-08-03 duomenų surinkimo aktą, tačiau siekiant tinkamai įgyvendinti mokesčių mokėtojų teises žinoti apie patikrinimo apimtį ir / ar galimą pažeidimą, tuo pačiu užtikrinant tinkamą teisinės gynybos būdą, patikrinimo akte turėtų būti pateikta visa su mokesčio apskaičiavimu susijusi informacija. Nustatyto mokestinio pažeidimo atveju, mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl šio akto (MAĮ 131 straipsnio 1 dalis). Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Šis sprendimas priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (MAĮ 132 straipsnio 1 dalis). Taigi mokesčių administratorius privalo sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo aptarti mokesčio mokėtojo rašytinių pastabų argumentus, juos išnagrinėti, atlikti analizę ir vertinimą (pavyzdžiui, LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008).

Komisijoje vykusio 2022-12-06 posėdžio metu išsiskyrė šalių pozicija dėl patikrinimo metu pateiktų dokumentų apimtį. Pareiškėjos atstovas teigė, jog mokestinio patikrinimo buvo pateikta virš 1000 lapų medžiagos. Ši aplinkybė buvo aptarta ir Pareiškėjos 2022-09-08 rašytinėse pastabose, teigiant, jog „įmonė 2022-07-13 raštu (priedas Nr.1⁶) tikrintojams pateikė su tikrinama informacija susijusių įmonės veiklos dokumentų, kurių apimtį apie 1000 lapų, prašant šiuos dokumentus atitinkamai prijungti prie patikrinimo medžiagos <...> neaišku (nes niekur nei patikrinimo akte, nei kituose dokumentuose nenurodoma) dėl kokios priežasties vienais ar kitais įmonės dokumentais nebuvo remtasi“. AAD 2022-11-03 lydraštyje adresuotame Komisijai nurodyta, kad mokestinio ginčo medžiagą sudaro: mokesčių mokėtojos skundas su priedais (16 lapų), skundžiamo 2022-10-07 sprendimo Nr. AS-77 nuorašas (6 lapai); 2022-08-08 patikrinimo akto Nr. (7.3)-PA-4170 nuorašas su medžiaga (35 lapai). Iš pateiktos medžiagos nėra galimybės teisingai identifikuoti, kokios apimtį dokumentai buvo pateikti mokesčių administratoriui, nes ginčą nagrinėjančiai Komisijai buvo pateikta: Pareiškėjos skundas (7 lapai), Aplinkos apsaugos agentūros Taršos prevencijos departamento rašto kopija (be registracijos ir metaduomenų, 2 lapai); 2022-09-08 rašytinių pastabų kopija (4 lapai), atstovavimo dokumentų kopijos (2 lapai); 2022-10-07 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir lydraščio kopijos (4 ir 2 lapai); 2022-08-08 patikrinimo akto ir lydraščio kopijos (aktas be metaduomenų; 7 ir 2 lapai); įsakymo kopija (1 lapas); 2022-08-03 mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo akto kopija (14 lapų); 2021-08-11 paaiškinimo kopija (1 lapas), lentelės (be pavadinimo) išrašas (10 lapų). Pastebėtina, jog vykusio posėdžio metu AAD atstovės nurodė, jog tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus buvo pasirašytas duomenų suderinimo aktas, tačiau tokio dokumento mokestinio ginčo medžiagoje nebuvo pateikta.

Vertinant nuoseklią Pareiškėjos poziciją, išdėstytą rašytinėse pastabose AAD bei pagarsintą posėdžio metu, Komisija konstatuoja, jog nei 2022-08-03 duomenų surinkimo akte, nei 2022-08-08 patikrinimo akte Nr. (7.3)PA-4170, nei ginčijamame 2022-10-07 sprendime Nr. AS-77 Pareiškėjos 2022-07-13 raštas (kartu su pateikta 1000 lapų medžiaga) nėra minimas. Šio prašymo nėra pridėta prie mokestinio ginčo medžiagos, todėl Komisijai nėra žinomas šio dokumento turinys.

⁵ Žr., pavyzdžiui, 2010-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-504/2010; išplėstinės teisėjų kolegijos 2019-12-18 nutartį administracinėje byloje Nr. A-276-602/2019;

⁶ Šis Pareiškėjos prašymas Komisijai nebuvo pateiktas;

Vykusio 2022-12-06 posėdžio metu AAD darbuotojams buvo pasiūlyta pateikti papildomus paaiškinimus, į posėdžio metu iškeltus Pareiškėjos atstovų argumentus, tačiau kartu su 2022-12-12 gauta papildoma medžiaga (paaiškinimu) ginčo medžiagos apimtis nebuvo papildyta naujais dokumentais.

Taigi, sutiktina su Pareiškėjos motyvais, jog AAD nepateikė atsakymų į Pareiškėjos pastabų argumentus, t. y., kokiais dokumentais buvo vadovautasi patikrinimo akte konstatavus pažeidimą; kokios priežastys lėmė, kad vieni mokesčių mokėtojos pateikti dokumentai buvo vertinti, o apie kitą jų dalį visai nepasisakyta; kaip nurodo mokesčių mokėtoja, tikrinimo metu Pareiškėja teikė išsamius paaiškinimus ir dokumentus, jog beveik visa produkcija nepasiliko Lietuvoje, tačiau mokestinio ginčo medžiagoje nėra pateiktas nei vienas tokio pobūdžio paaiškinimas (išskyrus 2021-08-11 raštą, kuriame išdėstyta bendra informacija apie turimą leidimą, muitinei pateiktų deklaracijų skaičių bei pateikti suvestiniai duomenys apie nuostolius).

Del mokesčio apskaičiavimo. Pareiškėja skunde teigia, jog AAD nevertino fakto dėl medinių pakuočių daugkartinio panaudojimo. Neatsižvelgė, kad pakuotės (ne tik medinės paletės) yra importuotos / įvežtos, tačiau toliau perparduotos, todėl nepasiliko vidaus rinkoje bei atitinkamai nesusidarė atliekos. Skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius nepaaiškino mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo bei naudojo terminus, kurių nėra įstatyme (pavyzdžiui „strech“ pakuotė); nepasisakė dėl Pareiškėjos išdėstytų nesutikimo motyvų dėl patikrinimo akte nustatyto pirmojo ir antrojo pažeidimo bei neatsižvelgė į šiuo klausimu pateiktus papildomus dokumentus (2022-07-13 dokumente). Komisija sutinka su mokesčių mokėtojos pozicija, jog Pareiškėja ? šiame etape neturi galimybės patikrinti mokesčio apskaičiavimo pagrįstumo, nes byloje nebuvo pateikta visa su ginču susijusi informacija. Pabrėžtina tai, jog mokesčių administratorius po 2022-12-06 Komisijos posėdžio pateikė 2022-12-12 rašytinius paaiškinimus dėl dalies posėdžio metu iškeltų argumentų.

Tiek iš Komisijai pateiktų skundo argumentų, tiek iš 2022-09-08 rašytinių pastabų turinio matyti, jog Pareiškėja daugiausiai argumentų pateikė dėl medinės pakuotės, t. y. medinės pirminės (kodas 68, patikrinimo akto penktasis pažeidimas) pakuotės rūšies. Komisija pastebi, jog 2022-08-03 duomenų surinkimo akte yra perkeltas informacinės programos vaizdas su priedu „Išrašas iš GPAIS sistemos“, kuriame pažymėta, kad mokesčių mokėtoja naudoja daugkartinę ir vienkartinę medinę pakuotę išvežimui iš LR vidaus rinkos, prekybai LR vidaus rinkai, didmeninei ir mažmeninei prekybai. Pagal Deklaracijos duomenis (pati Deklaracija mokestinio ginčo medžiagoje nėra pridėta) deklaruota plastikinė (daugkartinė ir vienkartinė), kombinuota (vyrauja kartonas, vienkartinė), kombinuota (galioja nuo 2022-01-01, vienkartinė), popierinė ir kartotinė (vienkartinė) pakuočių rūšis.

Mokesčių administratoriaus teigimu, prekės pakuotė buvo aptarta „el. susirašinėjimo metu“. Komisijai susipažinus su konkrečiai medinės pakuotės rūšimi ir šio ginčo medžiaga, matyti, jog medinė pakuotė buvo beveik visoje bendrovės produkcijoje (5 produktuose), išskyrus produktus „Precipitate d silica“ ir „MFIL-P(u)DF (2022-08-03 duomenų surinkimo akto p. 3–5). Minėto 2022-08-03 duomenų surinkimo akto p. 11 nurodyta, jog Pareiškėja per 2021 metus pagamino ir išvežė 3 458 400 kg produkcijos, o vidaus rinkai patiekė 14 400 kg, sandėlyje esanti produkcija sudarė 423 800 kg. Išvežimo atveju paletės svoris buvo nuo 16,20 iki 21,60 kg, bendras svoris sudarė 93 376,80 kg, vienetų skaičius – 4 395; vidaus rinkai pateiktos medinės paletės svoris neįvardintas tik aptartas bendras svoris – 388,80 kg (18 vnt.). Sandėlio produkcijos išvežimo atveju medinės pakuotės bendras svoris sudarė 14 287,06 kg (707 vnt.). Ankstesnių metų medinės pakuotės likutis sudarė 488 vnt. arba 13 077 kg.

2022-08-03 duomenų surinkimo akto pirkimo suvestinėje pateikta, jog Pareiškėja įsigijo produkcijos, kuri buvo ant medinės pakuotės: 2021 m. I ketvirtį – 1472 vnt. (800 + 224 + 448), II ketvirtį – 1 672 vnt. (1000 + 224 + 448), III ketvirtį – 1 752 vnt. (600 + 384 + 768), IV ketvirtį – 2 008 vnt. (1240 + 256 + 512), iš viso **6 904 vnt.**, bendras svoris 185 014,10 t svoris. AAD 2022-08-08 patikrinimo akte Nr. (7.3) PA-4170 nėra pateiktas pakuočių vienetų skaičius, o pateiktas tik bendras medinės pakuotės svoris (198,091 t, svoris pateiktas prie penktojo pažeidimo, patikrinimo akto p. 4). Iš 2022-08-03 duomenų surinkimo akto 5 lentelės matyti, jog pažeidime įvardintas 198,091 t svoris yra sudarytas, iš 6 904 vnt. medinių pakuočių, kurių svoris sudarė

185 014,10 kg bei kurios buvo įsigytos 2021 metais, ir **448 vnt.** ankstesnių metų likučio, arba 13 077 kg. Kartu, prieš pateikdamas skaičiavimus 5 lentelėje, mokesčių administratorius teigia, jog ankstesnių metų likutis buvo ne 448 vnt., o 488 vnt. (224 707 kg / 460,61 kg = 488 vnt.). Taigi, pažymėtina, jog prie 2022-08-08 patikrinimo akte aptartų pažeidimų („iš surinktų duomenų paaiškėjo, jog iki planinio patikrinimo dienos įmonė neapskaitė, nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčio“) medinės pakuotės svoris sudarė 198,091 t bei mokesčių mokėtoja išleido į vidaus rinką medinės / antrinės / tretinės pakuotės 0,389 t. Pareiškėja išvežė ir išleido į vidaus rinką 198,48 t (185,014 + 13,07 + 0,389⁷, patikrinimo akto 6 psl.) medines pakuotes, kuri pagal MUATĮ 4 priedelį buvo apmokestinama 159 Eur / t tarifu, taikant indeksavimo koeficientą 1,138 bei koeficientą 2 arba 71 827 Eur [198,48 x 159 x 1,138 x 2].

Skundžiamame AAD 2022-10-07 sprendime Nr. AS-77 mokestis šioje dalyje buvo perskaičiuotas į 37 754 Eur arba [104,325 x 159 x 1,138 x 2], skaičiuojant jo dydį nuo 104,325 t. Komisija pastebi, jog patikrinimo akto ir sprendimo priėmimo metu mokesčio dydis apskaičiuotas pasirenkant skirtingus vertinimo dydžius: 1) patikrinimo metu (pagal pirkimo sąskaitas) buvo apskaičiuotas bendras įsigytas medinių pakuočių skaičius bei buvo nustatytas ankstesnių metų likutis 7 352 vnt. (6 904 + 448). Pareiškėjos skundžiamame sprendime pasirinkta eliminuoti išvežamos pakuotės skaičių – 4 395 vnt., kurių svoris sudarė 93,377 t, buvo apskaičiuotas 448 vnt. ankstesnių metų likutis, arba 13 077 kg bei eliminuota 18 vnt. padėklų patiektų vidaus rinkai. T. y., padėklų vienetų skaičius sudarė 2 939 vnt. [7 352 – 4 395 (1 + 8 + 570 + 3 816) – 18], kurių bendras svoris 104,325 t [185 014,10 + 13 077 – 93 376,80 – 388,80]. Nors AAD naudoja skirtingus medinių padėklų skaičius (448 ir 488 vnt.), tačiau bendras svoris (tonomis) apskaičiuotas vienodai. Iš šio skaičiavimo galima daryti išvadą, jog visa pakuotė, kuri buvo išvežta (4 395 vnt.) bei patiekta vidaus rinkai (18 vnt.), buvo pripažinta kaip daugkartinė ir nepateko į mokesčio objektą. O įsigytos pakuotės likutis iš praeitų metų (tikėtina 488 vnt.) ir einamųjų metų pakuotės likutis, kuris nebuvo išvežtas ir patiektas vidaus rinkami, buvo apmokestintas.

Aptariant Pareiškėjos keliamą klausimą dėl svorių neatitikimų, medinių pakuočių dydžių ir pan., Komisija negali atsakyti į šį argumentą, nes medinės paletės ir jų svoriai, atsižvelgiant į skirtingus palečių dydžius, aptarti tik 2022-08-03 duomenų surinkimo akto dalyse – „išvežimo atveju“, tačiau nėra detalizuota „vidaus rinkai atveju“ ir „išpakuota iš ankstesnių metų likučio“. Kita vertus, Komisija papildomai nori atkreipti dėmesį, jog ginčijamame AAD sprendime yra pasisakyta, jog į mokesčio objektą pateko 2020 metais įsigyta ir 2021 metais išpakuota iš ankstesnių metų likučio (448 / 488 vnt. 13,077 t) pakuotė, tačiau nėra paaiškinta, ar į mokesčio objektą pateko 2021 metais įsigyta pakuotė, kurios likutis yra aktualus 2022 metų mokesčio apskaičiavimui. Mokesčio už aplinkos teršimą, išskyrus mokesčių už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų, mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Mokesčio formulė yra pateikta patikrinimo akto p. 5, mokesčio dydis priklauso nuo ataskaitinių metų duomenų, tačiau skaičiuojant ankstesnių metų likutį, tikėtina, jog tas pats principas turėtų būti nustatytas ir metų pabaigoje.

Po Komisijoje įvykusio posėdžio, AAD pateikė papildomus paaiškinimus, jog „nesant duomenų apie 2019 m. gruodžio 31 d. likusias įvežtas, bet neišpakuotas žaliavos kiekio ir 2022 m. sausio 1 d. nerealizuotos (neišpakuotos) įvežtos žaliavos kiekio, buvo nuspręsta atlikti skaičiavimus, nustatant kiek sunaudota žaliavos iš ankstesnių metų įvežtos žaliavos kiekio. Šio skaičiavimo metu apskaičiuota, kad galimai vidutiniškai buvo išpakuota žaliava, kuri buvo ant 488 vienetų medinių padėklų“. Kadangi rašytiniai paaiškinimai buvo pateikti po posėdžio, Komija negali ne patvirtinti, nei paneigti šios informacijos, nes nėra aiški mokesčių mokėtojos pozicija. Šiuo aspektu abi ginčo šalys turėtų pasisakyti detaliau.

Dėl kitų pakuočių rūšių. Kadangi Pareiškėja deklaravo ir kitų rūšių pakuotę kaip daugkartinę, pavyzdžiui, plastiką, tačiau pateiktuose papildomuose paaiškinimuose AAD nurodė, jog „Pareiškėja 2021 m. išvežimo dokumentuose nerodė plastikinės pakuotės (apdangalų) ir popierinės pakuotės (lapų) išvežimo fakto, todėl nėra pagrindo teigti, kad 2021 m. buvo įvežta su žaliavomis plastikinė pakuotė (apdangalai) ir popierinė-kartoninė pakuotė (lapai), kurie galimai būtų

⁷ Mokestis buvo apskaičiuotas už penktąjį ir devintąjį patikrinimo akte nustatytą pažeidimą;

buvę panaudoti 2021 m. pakartotinai pagal pakuotės paskirtį ir išvežti iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos“. <...> Nebuvo pagrindo teigti, kad 2021 m. buvo įvežta pakartotinio naudojimo pakuotė, kuri būtų tinkama naudoti pakartotinai ir išvežta iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos. Atkreiptinas dėmesys, kad Pareiškėja papildomų duomenų iš tiekėjų apie pakuočių rūšis, apie pakuotės tinkamumą ją naudoti pakartotinai, pakuočių svorius nepateikė. Pareiškėja nepateikė nerealizuotos pakuotės duomenų, pakuočių apskaitos metų ketvirčiais GPAIS sistemoje nepildė ir metinės pakuočių atskaitos nepateikė. Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo akto formoje privaloma užpildyti ir nerealizuotos (neperleistos) pakuotės ir neperleistos pakartotinio pakuotės duomenis, tačiau tokių duomenų negauta“.

Atsižvelgus į tai, jog AAD įpareigojamas iš naudo nagrinėti Pareiškėjos pastabas, tikslinga, jog priimtame sprendime būtų pasisakyta visais mokesčių mokėtojos pastabose, vykusio posėdžio metu ir šiame Komisijos sprendime pasisakytais aspektais. Komisija atkreipia dėmesį, jog AAD pateiktuose papildomuose paaiškinimuose dėstomos aplinkybės nebuvo detalizuotos 2022-08-08 patikrinimo akte Nr. (7.3)-PA-4170 ir 2022-10-07 sprendime Nr. AS-77, todėl šių pateiktų AAD paaiškinimų tvirtinimas šiame ginčo etape nėra galimas.

Dėl įrodinėjimo priemonių. Komisija ginčo šalims paaiškina, kad kiekviena konkreti situacija turi būti vertinama individualiai, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, tarp šalių susiklosčiusių santykių esmę, jų susitarimų turinį bei kt. Mokesčių administratorius siekdamas tinkamai vykdyti numatytas funkcijas, kad būtų tinkamai mokami mokesčiai, ir nustatydamas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. LVAT ne kartą yra išaiškinęs, jog konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (pavyzdžiui, 2015-02-26 nutartis adm. byloje Nr. A-544-822/2015). Įrodinėjimo pareigos mokestiniuose ginčiuose paskirstymą nustatančiame MAĮ 67 straipsnyje yra įtvirtinta nuostata, jog mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (67 straipsnio 2 dalis). Administracinių teismų praktikoje ne kartą yra pažymėta, kad sąvoka „pagrįsti“ turi dvejopą reikšmę. Vienu atveju „pagrįsti“ reiškia pateikti pagrįstus argumentus, kad pagal mokesčių administratoriaus turimą ir tirtą medžiagą mokestis apskaičiuotas neteisingai ar neteisingai nustatyta mokesčio bazė arba neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės, arba neteisingai taikytos materialinės teisės normos. Kitu atveju sąvoka „pagrįsti“ reiškia pateikti naujus įrodymus, kurie patvirtintų faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčio bazės neteisingumą ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą arba įrodymus apie kitas aplinkybes, kuriomis mokesčių mokėtojas grindžia savo reikalavimą (LVAT 2006-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A15-1108/2006; 2011-01-06 sprendimas adm. byloje Nr. A575-1744/2010, 2020-09-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-2271-556/2020).

Vadinasi ginčo šalys mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo metu gali naudotis visomis Įstatymo leidėjo suteiktomis teisėmis. Pavyzdžiui, Pareiškėja gali teikti papildomus dokumentus ir paaiškinimus, susipažinti su mokestinio ginčo medžiaga, kreiptis į nepriklausomą specialistą ir /ar ekspertą ir pan.

Komisija, įvertinusi aukščiau išdėstytas aplinkybes dėl mokesčio apskaičiavimui svarbių aplinkybių nenurodymo skundžiamame sprendime, negali priimti sprendimo iš esmės, t. y. pasisakyti dėl AAD sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo, todėl Pareiškėjos prašymas išnagrinėti pastabas iš naujo yra tenkinamas. Mokesčių administratoriaus padarytos klaidos laikomos esminėmis, todėl šiame ginčo etape priimtas sprendimas negali būti tvirtinamas, nes sukliudė individualaus administracinio akto adresatui, šiuo atveju Pareiškėjai, suprasti visuomeninių santykių esmę ir turinį (nustatytų pažeidimų sudėtį ir mokesčio apskaičiavimo aritmetinį dydį), tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galbūt) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Vadinasi AAD 2022-10-07 sprendimas Nr. AS-77 neatitinka VAĮ nustatytų reikalavimų, todėl yra naikintinas.

Mokesčių administratorius privalo iš naujo išnagrinėti mokesčio mokėtojo pastabas, atsakyti į visus pastabų metu ir šiame Komisijos sprendime išdėstytus argumentus.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Panaikinti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2022-10-07 sprendimą Nr. AS-77.

2. Perduoti Pareiškėjos skundą (pastabas) nagrinėti mokesčių administratoriui iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė