



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2023 m. kovo d. Nr. S- (7-2023/13)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) „B1“ (toliau – Pareiškėja) 2023-01-09 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – AAD, mokesčių administratorius) 2022-12-19 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-104 (toliau – AAD 2022-12-19 sprendimas Nr. AS-104, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė advokatė U. L. ir AAD atstovai L. C. bei J. M. 2023-02-07 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Skundžiamas sprendimas priimtas, vykdant 2022-10-12 Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau – VAAT) sprendimą administracinėje byloje Nr. eI3-4667-561/2022 (toliau – Teismo 2022-10-12 sprendimas), kuriuo Teismas nusprendė panaikinti Komisijos 2022-04-27 sprendimą Nr. S-60 (7-48/2022), AAD 2022-02-18 sprendimą Nr. AS-37 ir įpareigoti AAD iš naujo įvertinti 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016. AAD skundžiamu 2022-12-19 sprendimu Nr. AS-104 pakartotinai patvirtino AAD Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Vilniaus apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016 (toliau – 2021-12-23 patikrinimo aktas, patikrinimo aktas), kuriame Pareiškėjai apskaičiuotas 7 365 Eur mokestis didesniu tarifu už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis už 2019 m.

Mokesčių administratorius nurodo, jog atsižvelgė į Teismo sprendimą, kuriuo AAD įpareigotas iš naujo įvertinti 2021-12-23 patikrinimo aktą. Pakartotinai išnagrinėjus patikrinimo aktą, nustatyta, kad Pareiškėja 2019–2020 metais pagal faktinius duomenis tiekė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai gaminiams pripildytą pakuotę. Mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaracijos (toliau – mokesčio deklaracija) Valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – VMI) pateiktos laiku, iki nustatytų terminų, kaip tai reglamentuota Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 9 straipsnio 4 dalyje.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, patikrinus Vieningoje gaminių, pakuočių ir atliekų apskaitos informacinėje sistemoje (toliau – GPAIS) pateiktus apskaitos duomenis už 2019–2020 m. ir teiktas deklaracijas bei radus netikslumų, patikrinimo metu vadovautasi ir įmonės pateikta pirmine pakuočių apskaita. Už 2019 m. įmonė nedeklaravo dalies plastikinės, medinės ir plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms. Vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 7 punktu, Mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo, patvirtinto Aplinkos ministro ir Finansų ministro 2008-07-09 įsakymu Nr. D1-370/1K-230

(toliau – Aprašas), 12 punkto (3) reikalavimais už nedeklaruotą taršą pakuotės atliekomis mokestis buvo paskaičiuotas taikant didesnę tarifą – 7 365 Eur.

Pareiškėja 2022-01-19 pastabose nurodė, jog deklaracijas pateikė remdamasi faktiniais tuščios pakuotės duomenimis sunaudotos gaminių pakavimui. Teigė, kad neturėjo galimybės teikti paaiškinimus ir sklandžiai komunikuoti dėl įmonės pakuotės apskaitos iki patikrinimo akto surašymo, todėl buvo padarytos klaidingos išvados. Pastabose pripažino, kad įmonės pakuočių apskaitą tvarkiusi specialistė padarė klaidų vertinant įmonės pateiktus duomenis, todėl deklaracija buvo pateikta neteisingai, planuoja klaidą ištaisyti, mano, kad paskaičiuotas mokestis padidintu tarifu yra keistinas bei prašo jo neskaičiuoti.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjos patikrinimas pradėtas 2021-07-09, baigtas – 2021-12-23. Nustačius didelius nesutapimus tarp vedamos 2019 m. pakuočių apskaitos ir pateiktos deklaracijos, iš įmonės atstovaujantios specialistės buvo gauti paaiškinimai, remiantis Pareiškėjos darbuotojo paaiškinimu, kokių principu skaičiuojama pagaminta ir išleista į vidaus rinką pakuotė iš abiejų įmonės padalinių. Taip pat buvo gauti dokumentai, nurodantys įsigytos ir sunaudotos pakuotės kiekius. Aplinkosauginių mokesčių patikrinimą vykdžiusios inspektorės skaičiavo ir lygino pateiktų dokumentų duomenis su duomenimis deklaracijoje. Nustačius mažesnę deklaruojamą plastiko kiekį (2,071 t) paskaičiuotas mokestis padidintu tarifu.

AAD pažymėjo, kad už tikrinamus 2019–2020 metus Pareiškėja vykdė importą ir turėjo savų reikmių pakuotę. Nustačius apskaitoje didesnius kiekius, nei buvo teikti deklaracijoje, mokestis padidintu tarifu buvo paskaičiuotas už plastikinę pakuotę skirtą savoms reikmėms (3,25 t) ir medinę pakuotę skirtą savoms reikmėms (18,043 t). Dėl paminėtų pozicijų Pareiškėja pastabų nepateikė.

Mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodė, jog atsižvelgus į tai, kad papildomų dokumentų ir įrodymų, turinčių įtakos patikrinimo akte paskaičiuotos sumos perskaičiavimui, Pareiškėja nebuvo pateikusi nei Komisijai, nei Teismui, nuspręsta 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016 patvirtinti.

Pareiškėja su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir skunde Komisijai nurodo, kad skundžiamam sprendimui analogiškas AAD sprendimas jau buvo panaikintas Teismo 2022-10-12 sprendimu, kurio apeliacine tvarka AAD neskundė, t. y. su Teismo sprendimui pritarė. Pasak skundo, nepaisant įsiteisėjusio Teismo sprendimo, mokesčių administratorius Pareiškėjai priskaičiavo dvigubai padidintą mokėtino mokesčio dydį – 7 365 Eur. Pareiškėja skundą Komisijai grindžia nurodytais faktiniais ir teisiniais pagrindais.

1. Dėl nuslėptos taršos susidarymo faktinių aplinkybių. Pareiškėja 2018-02-21 užregistruota Gamintojų ir importuotojų sąvade. Pareiškėja GPAIS vykdė pakuotės apskaitą, nors ir ne visada laiku. Patikrinimo metu nenustatyta, kad Pareiškėjos apskaita būtų tvarkoma apgaulingai, klastojami apskaitos dokumentai. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu vykdė plastikinių pakuočių apskaitą, už 2020 m. pakuočių ketvirtinės ataskaitos pateiktos laiku, už 2019 m. ketvirtinės ataskaitos, nors ir pavėluotai, taip pat pateiktos.

Pasak skundo, mokesčių administratorius pakartotinai pažymėjo, jog mokesčio deklaracijos už tikrintinus 2019 m. ir 2020 m. mokestinius laikotarpius VMI pateiktos laiku. Už 2019 m. deklaruotas 7 930 Eur, už 2020 m. – 1 931 Eur dydžio mokestis už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis. Pažeidimų už 2020 m. Pareiškėjos nurodytų duomenų – į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleistos plastikinės pakuotės rūšies bei kiekio – pagrindu nebuvo nustatyta. Pareiškėja niekaip netrukdė AAD specialistams atlikti jiems pavestas funkcijas, netgi priešingai – Pareiškėja bendradarbiavo su AAD, aktyviai teikdama patikrinimo atlikimui būtinus duomenis, paaiškinimus.

AAD priimant pirminį sprendimą, buvo pateiktas Pareiškėjos atstovės UAB "A1" aplinkos specialistės P. V. paaiškinimas dėl padarytų klaidų, lėmusių neatitikimus mokesčio deklaracijoje už 2019 m. Šioje deklaracijoje buvo klaidingai deklaruotas pakuotės kiekis, t. y. klaidingai įvertinti Pareiškėjos pirminiai duomenys ir padarytos klaidos atimant eksportuotos pakuotės kiekius iš bendro sunaudoto pakavimui kiekio, dėl to gavosi klaidingi pakuotės išleistos į Lietuvos rinką kiekiai, todėl pakuotės apskaitos ataskaitos už 2019 m. nesutampa su deklaracija už 2019 m..

Pareiškėjos nuomone, AAD nustatyti neatitikimai ir neva nesutvarkyti pakuočių atliekų kiekiai yra informacinės rinkmenos / duomenų įvedimo klaidos pasekmė. Jokių realių nesutvarkytų pakuočių atliekų kiekių nėra bei nurodytu mokestiniu laikotarpiu nebuvo. Taigi ir mokesčio mokėjimo prievolė atsirasti neturi pagrindo. Šios aplinkybės priimant skundžiamą sprendimą buvo žinomos, jos buvo nagrinėtos ir analizuotos įsiteisėjusiame ir paties AAD neapskųstame Teismo sprendime. Mokesčių administratorius, ignoruodamas įsiteisėjusį Teismo sprendimą, pakartotinai neteisėtai ir nepagrįstai priėmė skundžiama sprendimą, kuris iš esmės jau buvo Teismo sprendimu panaikintas. AAD ne tik neteisėtai ir nesąžiningai naudojasi jam suteiktomis procesinėmis teisėmis, tačiau ir akivaizdžiai veikia priešingais interesais ir tikslais, nei priklauso pačiam AAD.

2. Teisiniai skundo argumentai. Mokesčių administratorius patikrinimo metu vadovavosi Pareiškėjos pateikta pirmine pakuočių apskaita bei nustatė, kad už 2019 m. Pareiškėja nedeklaravo dalies plastikinės (2,071 t), medinės (18,043 t) ir plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms (3,25 t), tačiau šie duomenys, kaip ne kartą akcentuota mokesčių mokėtojos skunde, neatitiko tikrosios tiesos. Pareiškėja patvirtina savo (savo atstovės – paslaugų teikėjos) klaidą vedant apskaitą ir pateikiant apskaitos duomenų deklaracijas bei visais priinamais būdais pirminiame analogiško skundžiamam sprendimui teisėtumo vertinimo etape siekė paaikškinti, kad susidaręs nesutvarkytų pakuočių atliekų kiekis yra tik dokumentinio, informacinio suklydimo pagrindu susiformavusi fikcinė tarša, kuriai nėra jokių prielaidų taikyti padidinto tarifo ar standartinio tarifo mokesčių.

Pareiškėja papildomai pažymi, kad įsiteisėjusiame Teismo sprendime yra aiškiai konstatuota, kad AAD, priimdamas skundžiamam sprendimui analogišką sprendimą, neįvertino Pareiškėjos nurodomų aplinkybių dėl įsivėlusios klaidos vedant duomenis apskaitoje (Teismo sprendimo p. 5–6). Priimdamas skundžiamą sprendimą mokesčių administratorius tiesiog formaliai pakartotinai priėmė sprendimą, kuris yra analogiškas Teismo sprendimu jau panaikintam AAD sprendimui, taip apeidamas procesinę pareigą Teismo sprendimą, su kuriuo nesutiko, apskųsti.

Pareiškėja į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleistų pakuočių (jų atliekų) kiekius tinkamai apskaičiavo, visiškai įvykdė su tuo susijusias mokestines prievoles, todėl standartinio dydžio ar net padidinto tarifo dydžio mokesčio prievolė yra akivaizdžiai neteisinga. Skundžiamu sprendimu numatyta mokesčio mokėjimo Pareiškėjai pareiga neatitinka MUATĮ keliamų tikslų (MUATĮ 1 straipsnio 2 dalis) ir neturi savo objekto (MUATĮ 4 straipsnio 3 dalis), t. y. faktinių pakuočių, kurios būtų tiekios Lietuvos Respublikos vidaus rinkai.

MUATĮ 9 straipsnio 8 dalyje, reglamentuojančioje mokesčio už nuslėptąją taršą apskaičiavimą, yra numatytas baigtinis sąrašas atvejų, kuriais remiantis yra apskaičiuojamas toks mokesčio tipas. Pareiškėjos atveju nei vienas iš MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies punktų negali būti pritaikytas, kaip neatitinkantis faktinių aplinkybių.

Pareiškėjos nuomone, toliau nurodomi argumentai įrodo, kad padarytas klaidingo duomenų įvedimo pažeidimas neturi ir negali būti sankcionuojamas pritaikant mokesčių.

Pirma, Pareiškėja nesiekė padaryti teisės pažeidimo – pripažino, kad padarė pažeidimą (duomenų įvedimo ir dėl to susidariusios apskaitos klaidos), bendradarbiavo, padėdama pažeidimą išaiškinti, teikė aiškius ir objektyvius pagrindais grįstus paaikškinimus. Nors AAD teigia, kad Pareiškėja papildomų dokumentų ir įrodymų, turinčių įtakos patikrinimo akte paskaičiuotos sumos perskaičiavimui, nebuvo pateikusi, tačiau neįvardina, kokių papildomų dokumentų, be tų, kurie jau buvo pateikti, Pareiškėja nepateikė. Pasak skundo, visiškai neanalizuotas Teismo nurodytas faktas, jog Pareiškėja, vesdama duomenis apskaitoje, tiesiog suklydo, t. y. AAD ignoravo Teismo sprendimą.

Antra, nustatytas pažeidimas buvo padarytas informacijos įvedimo, o ne faktiniu pakuočių atliekų kiekiu susidarymo ir taršos pagrindu. Techninė informacijos įvedimo klaida negali būti prilyginama faktiniam taršos padarymui.

Trečia, Pareiškėjos padarytas pažeidimas yra formalus pobūdžio, nesukėlęs jokių materialių pasekmių (poveikio ar rezultato), taip pat žalos aplinkai. Priešingas aplinkybes įrodančių duomenų skundžiamame sprendime nėra. Jų nebuvo ir nagrinėjant analogišką skundžiamam sprendimui AAD sprendimą.

Ketvirta, būtent AAD pasirinko vadovautis ne tik galiojančios, tačiau ir pirminės Pareiškėjos pakuočių apskaitos duomenimis, kas ir lėmė teisingų ir galutinių duomenų neatitikimą. Dėl kokių priežasčių buvo priimtas būtent toks AAD sprendimas, Pareiškėjai nėra suprantama.

Penkta, AAD pasirinkto teisinio reglamentavimo nuostatos neatitinka ginčo faktinės situacijos (kadangi realiai joks aplinkos teršimo faktas neegzistuoja) ir negali būti taikomos, o skundžiamas sprendimas naikintinas kaip nei teisiškai, nei faktiškai nepagrįstas.

Pareiškėja akcentuoja, kad faktą, jog dokumentinio pobūdžio klaida buvo padaryta vedant apskaitos duomenis susiformuojant *tik fikcinei taršai*, nesant realiai nesutvarkytų pakuočių atliekų kiekių, t. y. neegzistuojant faktinei taršai, Teismo sprendime analizavo VAAT, ko pasėkoje panaikino skundžiamam sprendimui analogišką sprendimą ir įpareigojo AAD iš naujo įvertinti 2021-12-23 patikrinimo aktą. Tačiau mokesčių administratorius Teismo sprendimo motyvus ignoravo ir analogiškais motyvais priėmė pakartotinai neteisėtą, nepagrįstą skundžiamą sprendimą.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas AAD 2022-12-19 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-104 naikintinas ir Pareiškėjos 2022-01-19 pastabos dėl AAD 2021-12-23 patikrinimo akto perduotinos mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Kaip minėta, skundžiamas AAD sprendimas priimtas, vykdant Teismo 2022-10-12 sprendimą (2022-10-12 VAAT sprendimas adm. byloje Nr. eI3-4667-561/2022).

Dėl mokestinio ginčo objekto. Skundo ribas nustato asmeniškai mokesčių mokėtojas formuodamas nesutikimo argumentus. Komisija, siekdama tinkamai atsakyti į Pareiškėjos skundo argumentus bei objektyviai įvertinti ginčo medžiagą, pirmiausia atkreipia dėmesį į tai, jog šioje byloje sudėtinga nustatyti, kokią konkrečiai konstatuoto pažeidimo dalį, kokių argumentų pagrindu bei kokiais apskaitos dokumentais remiantis, skundžia mokesčių mokėtoja, nes:

1) Mokesčių administratorius atlikęs Pareiškėjos MUAT patikrinimą už 2019–2020 m. mokestinius laikotarpius, 2021-12-23 patikrinimo akte konstatavo, kad nors Pareiškėja ir buvo įsiregistravusi GPAIS bei deklaracijas už taršą apmokestinamosios pakuotės atliekomis minėtais laikotarpiais Inspekcijai pateikė laiku, tačiau 2019 m. nedeklaravo dalies plastikinės (2,071 t), medinės (18,043 t) ir plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms (3,25 t). Patikrinimo akte Pareiškėjai apskaičiuotas mokėtinas 7 365 Eur mokestis už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis didesniu tarifu už 2019 m. Pareiškėja dėl patikrinimo akto pateikė 2022-01-19 pastabas, tačiau AAD 2022-02-18 sprendimu Nr. AS-37 patikrinimo akte Pareiškėjai apskaičiuotą mokėtiną 7 365 Eur mokestį didesniu tarifu patvirtino. Pareiškėja dėl AAD 2022-02-18 sprendimo Nr. AS-37 pateikė skundą Komisijai, pastaroji 2022-04-27 sprendimu Nr. S-60 (7-48/2022) minėtą AAD sprendimą pakeitė, t. y. sumažino koeficientą 2 į koeficientą 1 ir Pareiškėjai vietoj nurodymo sumokėti 7 365 Eur mokestį už aplinkos teršimą plastikinės pakuotės atliekomis, nurodė sumokėti 3 682,5 Eur mokestį. Pareiškėja dėl AAD 2022-02-18 sprendimo Nr. AS-37 ir Komisijos 2022-04-27 sprendimo Nr. S-60 (7-48/2022) kreipėsi į VAAT, kuris (Teismas) 2022-10-12 sprendimu panaikino Komisijos 2022-04-27 sprendimą Nr. S-60 (7-48/2022), AAD 2022-02-18 sprendimą Nr. AS-37 ir įpareigojo AAD iš naujo įvertinti 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016.

2) Pakartotinai priimtame AAD 2022-12-19 sprendime Nr. AS-104 mokestinio pažeidimo kvalifikacija liko ta pati. Komisija pakartotinai susipažinusi su pirminio ginčo medžiaga, jos apimtimi, Pareiškėjos skundų argumentais (2022-03-10 ir 2023-01-09) bei mokesčio administratoriaus sprendimų motyvais (2022-02-18 ir 2022-02-19), konstatuoja, jog pirminio mokestinio patikrinimo medžiaga yra prijungiama prie pateiktos pakartotinio ginčo medžiagos, tuo pačiu suformuojama viena mokestinio ginčo medžiaga. Be to, Komisija gavo leidimą susipažinti su administracinės bylos Nr. eI3-4667-561/2022 (proceso Nr.3-61-3-02073-2022-1) medžiaga ir garso įrašu.

Visuose ginčo nagrinėjimo etapuose: pirminio ir pakartotinio ginčo nagrinėjimo Komisijoje metu bei teismo nagrinėjimo metu Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus atstovai keitėsi, tai galėjo būti lemianti priežastis, siekiant išsiaiškinti, kur yra nesutarimas tarp mokesčių mokėtojos ir mokesčio administratoriaus. Nors pateiktuose procesiniuose dokumentuose buvo

prašoma panaikinti AAD 2022-02-18 sprendimą Nr. AS-37, o vėliau Komisijos 2022-04-27 sprendimą Nr. S-60 (7-48/2022), taip pat AAD 2022-12-19 sprendimą Nr. AS-104, tačiau mokesčių mokėtojos argumentai dėl mokesčio ginčo ribų, jos motyvai bei poziciją pagrindžiantys dokumentai arba buvo pateikti Teismui (buvo pateikta mokesčio deklaracija už 2019 metus), arba buvo paaiškinama, kad pirminių apskaitos dokumentų pateikimas teismo nagrinėjimo metu Pareiškėjai sukeltų didelę administracinę naštą (mokesčių mokėtojos atstovų motyvai Teismui), arba buvo nurodoma, jog mokesčių administratorius, pakartotinai vertindamas Pareiškėjos pastabas, neprašė pateikti papildomos medžiagos (Komisijos 2023-02-07 posėdžio metu išdėstyta mokesčių mokėtojos argumentacija).

3) Teismo nagrinėjimo metu Pareiškėjos atstovai įvardijo, kokie aritmetiniai neatitikimai buvo nustatyti apskaitoje, koks skirtumas buvo deklaruotas mokesčio deklaracijoje už 2019 metus, tačiau vykusio posėdžio metu AAD atstovė negalėjo atsakyti ar šie neatitikimai turi reikšmės mokesčio dydžio apskaičiavimui, atitinkamai apie tai nieko nėra paminėta skundžiamame AAD 2022-12-19 sprendime Nr. AS-104. Taip pat atkreiptinas dėmesys, kad tiek pirmo mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijoje metu, tiek nagrinėjant Pareiškėjos skundą Teisme, tiek nagrinėjamu atveju skunde Komisijai Pareiškėja pateikė nesutikimo motyvus dėl nedeklaruotos dalies plastikinės pakuotės (2,071 t), nurodydama aplinkybes dėl tvarkant apskaitą padarytos techninio pobūdžio klaidos, t. y. nesutiko tik dėl vienos rūšies pakuotės nustatytu nedeklaruotu kiekiu. Tačiau Pareiškėjos skundą nagrinėjant Komisijos 2023-02-07 posėdyje ir paprašius patikslinti ginčo ribas, Pareiškėjos atstovė jau nurodė, kad ginčija visų trijų pakuočių nustatytus nedeklaruotus kiekius, t. y. nustatytą nedeklaruotą plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms (3,25 t) ir medinės pakuotės skirtos savoms reikmėms (18,043 t) kieki.

Komisija pakartotinai susipažinusi su Pareiškėjos skundų argumentais (2022-03-10 ir 2023-01-09), mokesčio administratoriaus sprendimų motyvais (2022-02-18 ir 2022-02-19), papildomai Pareiškėjos ir mokesčio administratoriaus pateiktais procesiniais dokumentais Teismui (o vėliau ir Komisijai), pripažįsta, jog mokesčių mokėtoja ginčija mokesčių administratoriaus nustatytas minėtas faktines aplinkybes, kad pakuotės į Lietuvos Respublikos vidaus rinką nebuvo išleistos, nes jos buvo eksportuotos. Anot Pareiškėjos, nesutapimas tarp apskaitos duomenų ir deklaracijos už 2019 m. duomenų atsirado, nes apskaitą tvarkiusi Pareiškėjos atstovė suklydo. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratoriaus nustatyti neva nesutvarkyti pakuočių atliekų kiekiai yra tik dokumentinio pobūdžio klaida vedant apskaitos duomenis ir susiformuojant tik fikcinei taršai, t. y. neegzistuojant faktinei taršai. Taigi Pareiškėja ginčija ne tik mokesčių administratoriaus nurodytą sumokėti mokesį padidintu tarifu, bet iš esmės apskaičiuotą mokesį. Vadinasi nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto taikant didesnę tarifą 7 365 Eur mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis už 2019 m., mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja, 2019 m. nedeklaravusi dalies plastikinės, medinės ir plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms, tokiu būdu nuslėpė taršą pakuočių atliekomis.

Dėl apskaičiuoto mokesčio dydžio. Ginčui aktualiu laikotarpiu teisinius santykius reglamentuojantis MUATĮ (redakcija, galiojusi nuo 2019-01-01 iki 2020-01-01), kiek tai susiję yra su apmokestinamąja pakuote, be kita ko, nustatė: 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); mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis mokamas pagal faktiškai per mokesčio laikotarpį tiekiamą Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį (MUATĮ 8 straipsnio 4 dalis); mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojas yra atsakingas už teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės

apskaitos tvarkymą ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijoje pateiktus duomenis (MUATĮ 8 straipsnio 6 dalis); Aplinkos ministerija kontroliuoja teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą, tikrina mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą (MUATĮ 9 straipsnio 1 dalis); už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, sąvartyne pašalintų atliekų ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis už aplinkos teršimą mokamas taikant didesnę tarifą (MUATĮ 9 straipsnio 3 dalis); mokestis 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 punktą). Vadinasi tam, kad apskaičiuojant taršos mokestį pakuotės atliekomis, būtų taikomas didesnis tarifas pagal MUAT įstatymo 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 mokestį už aplinkos teršimą. Pabrėžtina, jog pagal MUATĮ 7 straipsnio 2 dalį mokestis už aplinkos teršimą sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracija pateikiama ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui (pagal šio straipsnio 1 dalį mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai), iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai, kurios veiklos teritorijoje mokesčio mokėtojas yra įregistruotas mokesčių mokėtojų registre.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, AAD pakartotinai išnagrinėjus patikrinimo aktą, nustatyta, kad Pareiškėja 2019–2020 metais pagal faktinius duomenis tiekė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai gaminiams pripildytą pakuotę. Mokesčio deklaracijos VMI pateiktos iki nustatytų terminų, kaip tai reglamentuota MUATĮ 9 straipsnio 4 dalyje. Tačiau patikrinus GPAIS pateiktus apskaitos duomenis už 2019–2020 m. ir teiktas deklaracijas, rasti netikslumai, todėl patikrinimo metu vadovautasi ir įmonės pateikta pirmine pakuočių apskaita. Patikrinimą vykdžiusios inspektorės skaičiavo ir lygino pateiktų dokumentų duomenis su duomenimis deklaracijoje. Nustačius mažesnę deklaruotą plastiko kiekį (2,071 t), paskaičiuotas mokestis padidintu tarifu. Taip pat nustatyta, kad 2019–2020 metus Pareiškėja vykdė importą ir turėjo savų reikmių pakuotę. Nustačius apskaitoje didesnius kiekius, nei buvo teikti deklaracijoje, mokestis padidintu tarifu buvo paskaičiuotas už plastikinę pakuotę skirtą savoms reikmėms (3,25 t) ir medinę pakuotę skirtą savoms reikmėms (18,043 t). Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, dėl paminėtų pozicijų Pareiškėja pastabų nepateikė. Kadangi už 2019 m. Pareiškėja nedeklaravo dalies plastikinės, medinės ir plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms, vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 7 punktu, Aprašo 12 punkto (3) reikalavimais už nedeklaruotą taršą pakuotės atliekomis patikrinimo akte mokestis apskaičiuotas taikant didesnę tarifą – 7 365 Eur. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad papildomų dokumentų ir įrodymų, turinčių įtakos patikrinimo akte paskaičiuotos sumos perskaičiavimui, Pareiškėja nebuvo pateikusi nei Komisijai, nei Teismui, todėl AAD nusprendė 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016 patvirtinti.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodė, kad jau AAD priimant pirminį sprendimą, buvo pateiktas Pareiškėjos atstovės UAB "A1" aplinkos specialistės P. V. paaiškinimas dėl padarytų klaidų, lėmusių neatitikimus mokesčio deklaracijoje už 2019 m., kurių pagrindu pakuotės apskaitos ataskaitos už 2019 m. nesutampa su deklaracija už 2019 m. Pareiškėjos nuomone, AAD nustatyti neatitikimai ir neva nesutvarkyti pakuočių atliekų kiekiai yra tik dokumentinio pobūdžio klaida vedant apskaitos duomenis ir susiformuojant *tik fikcinei taršai*, t. y. neegzistuojant faktinei taršai. Pareiškėja pažymi, kad įsiteisėjusiame Teismo sprendime yra aiškiai konstatuota, jog AAD, priimdamas skundžiamam sprendimui analogišką sprendimą, neįvertino Pareiškėjos nurodomų aplinkybių dėl įsivėlusios klaidos vedant duomenis apskaitoje. Pasak skundo, mokesčių administratorius tiesiog formaliai pakartotinai priėmė sprendimą, kuris yra analogiškas Teismo

sprendimu jau panaikintam AAD sprendimui, t. y. analogiškais motyvais priėmė pakartotinai neteisėtą ir nepagrįstą skundžiamą sprendimą.

Komisija pastebi, jog mokestinio ginčo medžiagoje nėra pateikta pirminių apskaitos dokumentų ir / ar su Pareiškėja suderintų suvestinių skaičiavimų, kurių pagrindu buvo apskaičiuotas mokestis 2021-12-23 patikrinimo akte Nr.(7.8)-PA-8016 (tokių dokumentų nepateikė nei mokesčių mokėtoja, nei mokesčių administratorius). Kas lemia, jog Komisija negali objektyviai įvertinti Pareiškėjos sudarytos skaičiavimo lentelės (excel formatu) teisingumo, nepriklausomai, jog apie neatitikimus buvo pasisakyta Teisme.

Dėl Teismo sprendimo. Kaip jau ne kartą minėta, skundžiamame AAD sprendime nurodyta, kad jis (sprendimas) priimtas, vykdant Teismo 2022-10-12 sprendimą, kuriuo teismas įpareigojo AAD iš naujo įvertinti 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016. Teismo sprendimo nustatomojoje dalyje nurodyta: „Teismas, įvertinęs byloje surinktą medžiagą, šalių paaiškinimus ir nustatytas faktines aplinkybes, sprendžia, jog pagrįsti Pareiškėjos teiginiai, kad Pareiškėjos minimos aplinkybės – buvo suklysta vedant duomenis apskaitoje – nebuvo nei Departamento, nei Komisijos įvertintos. Šias teismo išvadas patvirtina ir atsakovo atstovės paaiškinimai teismo nagrinėjimo metu, t. y. atsakydama į teismo klausimą atstovė nurodė, jog negali teismui paaiškinti, ar atliekant patikrinimą pareiškėjos minimos suklydimo aplinkybės buvo vertintos. Negalėjo paaiškinti ir aplinkybių, susijusių su Pareiškėjos argumentu dėl pakuočių eksporto. Taip pat negalėjo atsakyti į Pareiškėjos atstovės klausimą, ar nustatytas neatitikimas tarp apskaitos duomenų ir deklaracijos duomenų buvo klaida. Taigi, šie paaiškinimai tik patvirtina, kad Pareiškėjos nurodomos aplinkybės dėl suklydimo nebuvo analizuojamos ir vertinamos. Teismo įsitikinimu, atsakovas, gavęs Pareiškėjos pastabas dėl patikrinimo akto ir pateiktą paaiškinimą dėl suklydimo, turėjo juos įvertinti ir aiškintis aplinkybes dėl pakuočių eksporto aplinkybių“ (Teismo sprendimo p. 5–6). Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius pakartotinai įvertino 2021-12-23 patikrinimo aktą Nr. (7.8)-PA-8016, tačiau kaip ir Teismo posėdžio metu Pareiškėjos atstovė, taip ir skundžiamame sprendime mokesčių administratorius neatsakė į Teismo sprendime iškeltus klausimus dėl Pareiškėjos padarytos klaidos vedant apskaitą ir apskaitos duomenis perkeltant į deklaraciją už 2019 m. Vadinasi nėra pagrindo teigti, kad skundžiamas sprendimas priimtas iš esmės įvykdžius Teismo 2022-10-12 sprendimą.

Įvertinus tiek Pareiškėjos skunde, tiek Pareiškėjos atstovės posėdžio Komisijoje metu nurodytus argumentus, AAD sprendime ir posėdžio metu išdėstytą poziciją Teismo 2022-10-12 sprendimo kontekste, Komisija daro išvadą, kad AAD, nors ir nurodė, jog atsižvelgė į Teismo sprendimą priimdama skundžiamą sprendimą, tačiau, jau minėta, neišnagrinėjo visų su Pareiškėjos apmokestinimu susijusių aplinkybių, t. y. skundžiamame sprendime iš esmės taip ir neatsakyta į Teismo sprendime iškeltus klausimus, ar Pareiškėjos patikrinimo metu nustatytas neatitikimas tarp apskaitos duomenų ir deklaracijos duomenų buvo klaida, lėmusi neteisingų duomenų nurodymą deklaracijoje. Teismo sprendime konstatuota, kad Pareiškėjos atstovės teismo posėdžio metu pateikti paaiškinimai tik patvirtina, kad Pareiškėjos nurodomos aplinkybės dėl suklydimo nebuvo analizuojamos ir vertinamos. Šios aplinkybės nebuvo vertinamos ir skundžiamame sprendime, nors mokesčių administratorius turėjo visas galimybes įvertinti Pareiškėjos atstovės UAB "A1" aplinkos specialistės P. V. paaiškiniame nurodytas aplinkybes ir palyginti su Pareiškėjos pateiktais apskaitos dokumentais ir deklaruotais duomenimis. Taigi nagrinėjamu atveju taip ir lieka nepaaiškintos Pareiškėjos nurodytos aplinkybės, kad ginčo pakuotės į Lietuvos Respublikos vidaus rinką nebuvo išleistos, o buvo eksportuotos, t. y. mokesčių administratoriaus nustatyti nesutvarkyti pakuočių atliekų kiekiai yra tik dokumentinio pobūdžio klaida vedant apskaitos duomenis. Atsižvelgdama į tai, Komisija taip pat negali nuspręsti, ar mokesčių administratoriaus nustatytas neatitikimas tarp Pareiškėjos apskaitos duomenų ir deklaracijos duomenų buvo tik techninio pobūdžio klaida ir realiai faktinės taršos nebuvo, ir priimti sprendimo iš esmės.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) nėra reglamentuota, kas yra įrodymai ir kokie kriterijai jiems yra taikomi. Pagal MAĮ 67 straipsnį ir minėtą straipsnį aiškinančią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, matyti, kad įrodinėjimo našta mokestinuose ginčiuose yra paskirstyta tarp mokesčių mokėtojo (šios bylos atžvilgiu Pareiškėjos) ir mokesčio administratoriaus (šios bylos kontekste AAD), nes

mokesčių administratorius privalo pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (MAĮ 67 straipsnio 1 dalis). Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Remiantis MAĮ 153 straipsnio 1 dalies 3 punktu mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus sprendimu, privalo skunde nurodyti aplinkybes, kuriomis jis grindžia savo reikalavimą, ir tai patvirtinančius įrodymus. Komisija, kaip ikiteisminė mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija, priimant sprendimą dėl ginčo, privalo įvertinti kiekvieno įrodymo įrodomąją reikšmę bei iš įrodymų viseto duomenų padaryti išvadas. Vertinant kiekvieno įrodymo įrodomąją reikšmę būtina nustatyti, koks jo ryšys su įrodinėjimo dalyku, ar tas įrodymas yra leistinas, patikimas, ar nėra suklastojimo požymių, ar tinkamai buvo paskirstytos įrodinėjimo pareigos, ar nepaneigtos pagal įstatymus nustatytos prezumpcijos, ar yra prejudicinių faktų. Vertindama įrodymų visetą, Komisija turi įsitikinti, kad pakanka duomenų išvadai, jog tam tikri faktai egzistavo arba neegzistavo, kad nėra esminių prieštaravimų, paneigiančių tokias išvadas.

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). Analizuojant AAD surinktą medžiagą bei Pareiškėjos išdėstytą poziciją, sudėtinga objektyviai nustatyti šio ginčo ribas. Nors abi ginčo šalys teikia rašytinius argumentus, tačiau Pareiškėjos skundo argumentai nėra paremti apskaitos dokumentais. Tuo pačiu mokesčių administratorius neatliko jokių veiksmų, kad pašalintų Teismo iškeltas abejones.

LVAT 2021-03-03 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2675-575/2021 yra pažymėjęs, kad priemonės – gražinti kilusį ginčą iš naujo nagrinėti viešojo administravimo subjektui, paskirtis pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo. Šios kliūtys, paprastai, turi būti padarytos ginčą nagrinėjant mokesčių administratoriaus institucijoje, arba turi būti sudarytos sąlygos joms atsirasti tolesnėse ginčo stadijose, kaip antai, nevisapusiškas, nepilnas visų aplinkybių ištyrimas, dėl ko yra negalimas teisėto ir pagrįsto sprendimo priėmimas, neatlikus papildomų veiksmų, susijusių su visų aplinkybių ištyrimu, nustatymu ir pan. (LVAT 2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-163/2008; 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-563/2009; 2017-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A-759-438/2017). Šiame ginčo etape Komisija sudaro galimybę šalims imtis pareigos šiuos netikslumus pašalinti. Papildomai Pareiškėjai yra suteikiama pakartotinė galimybė pateikti visą su ginču susijusią medžiagą, logiškai paaiškinant konstatuotas mokesčio administratoriaus aplinkybes (neapsiriboti vien abstrakčiais teiginiais). Pareiškėjai papildomai paaiškintina, jog Komisijai priėmus sprendimą panaikinti AAD sprendimą ir įpareigoti Pareiškėjos 2022-01-19 pastabas dėl patikrinimo akto išnagrinėti iš naujo, mokestinio patikrinimo procedūra sugražintina į vieną iš pirmųjų stadijų, kur ir prasidėjo, kada galimas papildomas faktinių duomenų rinkimas ir vertinimas. Taigi Pareiškėja turi pateikti jos poziciją pagrindžiančius paaiškinimus bei papildomus įrodymus ginče kylančiais klausimais, t. y. ne tik dėl nedeklaruotos dalies plastikinės pakuotės, tačiau ir dėl nustatytų nedeklaruotos plastikinės pakuotės skirtos savoms reikmėms ir medinės pakuotės skirtos savoms reikmėms kiekių. Kartu mokesčių administratorius yra įpareigojamas visa tai patikrinti.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog AAD nevisapusiškai išanalizavo ginčo situaciją, t. y. neatsakė į Teismo sprendime iškeltus klausimus, todėl skundžiamas sprendimas yra naikintinas ir Pareiškėjos pastabos dėl patikrinimo akto perduotinos centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, nes tik nustačius visas bylai reikšmingas faktines aplinkybes būtų galimas teisingas teisinis ginčo santykių įvertinimas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Panaikinti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2022-12-19 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-104.

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 pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė