



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL „D. L.“, UAB SKUNDO**

2023 m. gegužės d. Nr. S- (7-2023/56)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo „D. L.“, UAB (toliau – Pareiškėja) 2023-03-14 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – AAD) 2023-02-22 sprendimo Nr. AS-20. Pareiškėjos atstovai advokatė C. T. ir L. A. ir AAD atstovė D. R. 2023-04-04 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Skundžiamas sprendimas priimtas, vykdant Komisijos 2022-12-22 sprendimą Nr. S-178 (7-153/2022) (toliau – Komisijos 2022-12-22 sprendimas), kuriuo buvo nuspręsta panaikinti AAD 2022-10-07 sprendimą Nr. AS-77 bei perduoti Pareiškėjos skundą (pastabas) nagrinėti mokesčių administratoriui iš naujo.

AAD skundžiamu 2023-02-22 sprendimu Nr. AS-20 pakartotinai pakeitė 2022-08-08 patikrinimo aktą Nr. (7.3)-PA-4170¹, kuriame Pareiškėjai buvo apskaičiuota ta pati 78 056 Eur mokesčio suma (mokestis didesniu tarifu) už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis už 2021 metus.

Dėl Komisijos sprendimo

Pareiškėja atkreipia Komisijos dėmesį į tai, kad skundžiamas sprendimas turėjo būti priimtas įgyvendinant Komisijos 2022-12-22 sprendimą ir ištaisant Komisijos konstatuotus AAD, kaip mokesčio administratoriaus, padarytus pažeidimus ir klaidas, atliekant Pareiškėjos mokėtino mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis už 2021 metus apskaičiavimo ir mokėjimo teisingumo patikrinimą. Skunde teigiama, jog tas nebuvo padaryta – niekas iš AAD nesikreipė į Pareiškėją ar jos atstovus ir jokių papildomų paaiškinimų, duomenų, informacijos ir / ar dokumentų neprašė. Nors visuose savo rašytiniuose kreipimuose į AAD Pareiškėja nuolat kartojo, kad yra geranoriškai pasiryžusi teikti visą būtiną informaciją ir duomenis tam, kad šis mokestinis klausimas būtų išspręstas teisingai ir remiantis objektyviais duomenimis, o ne AAD daromomis prielaidomis ar skaičiuojamais kažkokiais tam tikros Pareiškėjos veikloje naudojamais pakuotės vidurkiais.

Pasak Pareiškėjos, akivaizdų AAD ir jo atstovų neveikimą ir neveiklumą, o gal net piktybinį nenorą priimti Pareiškėjos geranoriškai teikiamus pasiūlymus dėl papildomos informacijos ir duomenų pateikimo, patvirtina tai, kad niekas iš AAD net nesidomėjo, kokį sprendimą priėmė Komisija, ir tik po to, kai 2023-01-24 Pareiškėjos atstovas, advokatų profesinės bendrijos AVERUS vyr. teisininkas S. E. telefonu susisiekė su AAD Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Klaipėdos apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus vedėja E. M., paaiškėjo, kad AAD nebuvo susipažinęs su Komisijos 2022-12-22 sprendimu. Toks AAD neveikimas, t. y. kad mokesčių administratorius daugiau nei mėnesį nesidomi, koks yra priimtas sprendimas dėl jo atliktų veiksmų

¹ Pastaba. Mokestinis rezultatas pirminio ir pakartotinio pastabų nagrinėjimo metu nepasikeitė.

ir priimtų mokesčių sprendimų, parodo ir požiūrį į mokesčių mokėtoją bei jam teisės aktais nustatytos prievolės teisingą nustatymą.

Pareiškėja atkreipė dėmesį į tai, jog atstovas 2023-01-24 telefoninio pokalbio metu AAD Klaipėdos apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus vedėją E. M. informavo apie Komisijos 2022-12-22 sprendimą bei pasiūlė teikti visokeriopą pagalbą, informaciją ir duomenis. Kartu paprašė, kad atlikdami pakartotinius tikrinimo veiksmus ir / ar skaičiavimus, AAD specialistai informuotų Pareiškėją, kad ji galėtų pateikti visą reikalingą informaciją ir būtinus duomenis ar dokumentus. Mokesčių mokėtoja skunde pažymėjo, kad po minimo pokalbio į Pareiškėją niekas iš AAD nesikreipė ir jokios informacijos, duomenų ar dokumentų neprašė.

Skunde nurodoma, jog skundžiamas sprendimas Pareiškėjai buvo pateiktas su AAD Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento 2023-02-22 lydraščiu Nr. AD5-3122, kurio registracijos metaduomenų kortelėje yra nurodyta, kad dokumentas (taigi, ir jo priedas, t. y. skundžiamas sprendimas) 2023-02-22 buvo suderintas su skyriaus vedėja E. M., vadinasi su AAD atstove, su kuria telefonu kalbėjo Pareiškėjos atstovas. Toje pačioje dokumento registracijos metaduomenų kortelėje nurodyta, kad dokumentus rengė vyriausioji specialistė D. R., t. y. ta pati AAD specialistė, kuri dalyvavo kitai AAD specialistei K. L. (po atlikto Pareiškėjos patikrinimo išėjusiai iš darbo) atliekant Pareiškėjos patikrinimą ir pasirašė ant 2022-08-08 patikrinimo akto. Pareiškėjos nuomone, Komisijai panaikinus pirmą AAD sprendimą dėl konstatuotų aiškių esminių AAD padarytų klaidų, AAD ne tik, kad neatliko išsamaus patikrinimo iš naujo ir net nesikreipė į Pareiškėją dėl jokios papildomos informacijos, duomenų ar dokumentų gavimo, bet skundžiamą sprendimą pavedė parengti tam pačiam specialistui, kuris dalyvavo ir pradiniam Pareiškėjos patikrinime.

Dėl reikalavimų skundžiamam sprendimui

Pareiškėja nurodo, jog skundžiamas sprendimas neatitiko Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 10 straipsnio reikalavimų. Šia teisės norma iš esmės yra siekiama užtikrinti, kad asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis aktas, būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai, motyvai. Todėl kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, spręsdamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* (tuo atveju) įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato požiūriu (žiūrėti: Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-06-27 sprendimą adm. byloje Nr. A556-336/2011; 2019-10-16 nutartį adm. byloje Nr. eA-884-438/2019). Pareiškėja teigia, kad skundžiamo sprendimo trūkumai yra esminiai, t. y. tokie, kurie kliudė Pareiškėjai, kaip šio administracinio sprendimo adresatei ir jame nurodytų (nustatytų) pareigų vykdytojai, tinkamai suprasti sprendime išdėstytų teisinių santykių esmę ir turinį.

Dėl aritmetinio mokesčio dydžio apskaičiavimo

Pareiškėja, visų pirma teigia, jog AAD skundžiamame sprendime nurodė, kad mokesčių mokėtoja neva nedeklaravo „įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 6,936 t metalinės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio“. Pareiškėja kategoriškai nurodo, jog jos vykdomoje veikloje, t. y. importuojant žaliavas bei gaminant vietoje produkciją, jokia metalinė pakuotė nėra nei importuojama / įvežama, nei perkama vietoje, nei naudojama bet kokia forma.

Antra, skundžiamame sprendime neteisingai ir nepagrįstai nurodyta, kad Pareiškėja nedeklaravo ir „faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,014 t plastikinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio <...>, faktiškai pagaminto ir išleisto į vidaus rinką 0,238 t kombinuotos (popierinės) pirminės pakuotės kiekio“. Ši pakuotė buvo susijusi su Pareiškėjos produkcija tiekta vidaus rinkai, t. y. pardavimais Lietuvoje, konkrečiai AB "A1" Pareiškėja skunde pažymėjo, jog AAD nesigilindama į realią situaciją, padarė neteisingas išvadas – iš tų nurodomų 0,014 t plastikinės

antrinės / tretinės pakuotės, pusė, o būtent 7,2 kg plėvelės yra įsigyta iš Lietuvos pardavėjo ir tik kiti 7,2 kg įvežti iš trečiųjų šalių. Be to, visas nurodytas 0,238 t kombinuotos (popierinės) pirminės pakuotės kiekis yra įsigytas taip pat iš pardavėjo (tiekėjo) Lietuvoje.

Trečia, AAD visiškai neatsižvelgė į tai, kad didžioji dalis Pareiškėjos per 2021 metus įvežtos žaliavos buvo net neišpakuota, tačiau skundžiamame sprendime AAD nurodė, kad Pareiškėjai „už 2021 metų mokesčinį laikotarpį paskaičiuotas mokėtinas mokestis didesniu tarifu už 25,614 t nuslėptos taršos apmokestinamosios plastikinės pakuotės atliekomis sudarė 36 028 Eur <...>“. Pareiškėjai nesuprantama ir neaišku, kodėl AAD naudoja tokio dydžio skaičiavimus. Pareiškėja pažymi, jog Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 4 straipsnio 3 dalis aiškiai nustato, kad mokesčio objektas yra Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekta pripildytos pakuotės, nurodytos šio įstatymo 4 priede. Didžioji dalis iš skundžiamame sprendime AAD nurodomų pakuočių kiekių nėra tiekama Lietuvos Respublikos vidaus rinkai, o tikrinimo metu didelė dalis importuotos žaliavos buvo savo pakuotėje, kuri nebuvo išpakuota. Vertinant tai, kad savo ūkinėje komercinėje veikloje Pareiškėja stengiasi panaudoti ir panaudoja įvairią pakuotę pakartotinai ir didžioji dalis produkcijos yra eksportuojama iš Lietuvos Respublikos, tai AAD teiginiai dėl niekuo nepagrįstų įvairios pakuotės tariamo tiekimo į vidaus rinką yra neatitinkantys realybės ir sukelti nepagrįstas ir neteisėtas neigiamas pasekmes Pareiškėjai.

Ketvirta, nors pakartotinai priimtame AAD 2023-02-22 sprendime buvo pateikta dalis mokesčių administratoriaus argumentų dėl Pareiškėjos atstovo 2022-07-13 prašymo bei perduotų veiklos dokumentų, tačiau, Pareiškėjos nuomone, mokesčių mokėtojai nėra žinoma (nes AAD jokios informacijos apie tai nėra pateikęs), ar Pareiškėjos pateikti duomenys ir dokumentai buvo tinkamai įvertinti. Pasak mokesčių mokėtojos, iš AAD priimtų sprendimų darytina pagrįsta prielaida, kad ne, nes nei skundžiamame sprendime, nei patikrinimo akte ar kituose AAD dokumentuose, nėra pateikta informacijos apie perduotų dokumentų ir juose esančių duomenų naudojimą / įvertinimą. Skundžiamame sprendime AAD mini 2022-08-03 duomenų surinkimo aktą Nr. KL-KL-8 (toliau – 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas) ir jo priedus, tačiau šis aktas Pareiškėjai pateiktas nebuvo ir jis nebuvo Pareiškėjos ar jos atstovo pasirašytas, nors akto formoje yra aiškiai išskirta vieta, kur AAD specialistai turėtų gauti mokesčių mokėtojo, pateikusių duomenis ir informaciją, parašą bei nurodyti datą. Mokesčių mokėtoja atkreipia dėmesį į tai, kad suvestinės *excel* lentelės AAD specialistei, atlikusiai patikrinimą, Pareiškėjos atstovų buvo parodytos kaip pavyzdinio pobūdžio, kad būtų matomi orientaciniai kiekiai, tačiau jokios galutinės lentelės ar suvestinės nebuvo teiktos.

Penkta, skundžiamame sprendime AAD nepagrįstai teigia, kad: „pagal išvežimo pakavimo lapus, kuriuos einamuoju 2021 m. mokesčiniu laikotarpiu pildė pati Pareiškėja, nustatyta, kad buvo išvežti tik maišai ir mediniai padėklai, nurodant *netto* ir *bruto* bendrą svorį. <...> Pareiškėja 2021 m. išvežimo dokumentuose nenurodė 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 buvę panaudoti 2021 m. pakartotinai pagal pakuotės paskirtį ir išvežti iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos“. Pasak Pareiškėjos, tokia AAD daroma išvada yra visiškai nepagrįsta ir neteisinga. Ši išvada galėjo būti Pareiškėjos papildomais paaiškinimais aiškiai paneigta, nes išvežimo dokumentuose, t. y. pakavimo lapuose, niekada nebuvo detalizuojama tokia pakuotės dalis, kaip plastikiniai apdangalai ir popieriniai lapai, nors šios pakuotės rūšies Pareiškėjos veikloje visada buvo. AAD 2023-02-22 skundžiamo sprendimo 3 paveiksle pateikia ir žaliavos tiekėjo JSC „O. T.“ pakavimo lapo kopiją, kuriame taip pat, kaip ir Pareiškėjos rengiamuose pakavimo lapuose, nėra jokios informacijos apie plastikinę pakuotę (apdangalus) ir popierinę–kartoninę pakuotę (lapus), o nurodomos tik medinės paletės ir maišai. Taigi, pagal AAD logiką, nėra pagrindo teigti, kad ta paminėta kito pobūdžio pakuotė apskritai būtų buvusi įvežta. Tuomet, Pareiškėja kelia retorinį klausimą, kokių pagrindu AAD skaičiuoja mokestį apskritai?

Penkta, skundžiamame sprendime AAD pateikė akivaizdžiai neteisingas išvadas, remdamasi dokumentais, kuriuos netinkamai įvertino. Pavyzdžiui, skundžiamame 2023-02-22 sprendime nurodyta, jog „atsižvelgiant į 2021 m. įvežtos žaliavos pakavimo lapų duomenis, apie plastikinės pakuotės (apdangalų) ir popierinės pakuotės (lapų) pakuotę duomenų nėra, tačiau nurodyta, kiek įvežtos žaliavos supakuotos „big bag“ plastikiniuose maišuose, kurie uždėti ant

medinio padėklo. Įvežimo pakavimo lapo pavyzdys pateikiamas 3 paveiksle“. Pareiškėja pažymi, kad skundžiamo sprendimo 3 paveiksle pateiktame įvežtos žaliavos pakavimo lape nėra nurodyta, kad žaliava supakuota didmaišiuose, t. y. „big bag“ plastikiniuose maišuose. Šiame pakavimo lape yra aiškiai nurodyta, kad žaliava supakuota į standartinius eksportavimo maišus, po 25 kg žaliavos, iš viso 24 maišai ant paletės, o viso siuntą sudarė 33 paletės (792 maišai). Pareiškėja kelia retorinį klausimą, kur šiame pakavimo lape AAD specialistai, renkę skundžiamą sprendimą, rado „big bag“ maišus? Pareiškėjai akivaizdu, kad pakartotinai priimtame sprendime yra padaryta esminė klaida, kuri tik dar kartą parodo, kad AAD specialistai neteisingai ir netinkamai vertino turimą, iš Pareiškėjos surinktą informaciją ir duomenis. Pareiškėja pakartotinai Komisijai pažymi, jog tokių klaidų būtų buvę galima išvengti, jeigu AAD specialistai būtų bendradarbiavę ir komunikavę su Pareiškėja, ko pasėkoje, mokesčių mokėtoja būtų pateikusi ir rašytinius paaiškinimus iš žaliavos tiekėjo dėl naudojamos pakuotės, kur aiškiai patvirtinama, kad pakuotė, kurioje yra tiekiamą žaliava Pareiškėjai, yra daugkartinio naudojimo. Šiai aplinkybei patvirtinti, Pareiškėja prideda žaliavos tiekėjo JSC „O. T.“ 2021-04-02 raštą Nr. 3-01-04/21-G-0038, kuriame aprašomos skirtingos žaliavos pakuotės ir kad jos yra daugkartinio naudojimo.

Šešta, skundžiamo sprendimo tekste AAD kartojo nuostatas, kad Pareiškėja tariamai kažko nepateikė ir nenurodė, tačiau AAD nesikreipė į mokesčių mokėtoją ir nebendradarbiaudamas padarė nepagrįstas ir neteisingas išvadas (spėjimus), remdamasis tik tuo, ką AAD specialistė surinko patikrinimo metu. Toks mokesčių administratoriaus požiūris yra neteisingas ir ydingas, be to, lemiantis neteisėtas ir nepagrįstas finansines pasekmes sąžiningam mokesčių mokėtojui.

Septinta, skundžiamame sprendime AAD pateikė daugiau Pareiškėjai nesuprantamų išvadų, pavyzdžiui, „kadangi Pareiškėja nepateikė duomenų apie 2019-12-31 likusios įvežtos, bet neišpakuotos žaliavos kiekį ir 2022-01-01 nerealizuotus (neišpakuotos) įvežtos žaliavos kiekius, buvo nuspręsta atlikti skaičiavimus, nustatant kiek sunaudota žaliavos iš ankstesnių metų įvežtos žaliavos kiekio“. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad buvo atliktas „Planinis–teminis. Mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis už 2021 metus apskaičiavimo ir mokėjimo teisingumo patikrinimas“, todėl Pareiškėjai yra nesuprantama, kodėl mokesčių administratorius rinko ir vertino 2019-12-31 duomenis, tačiau nevertino visų 2020 metų duomenų. Pareiškėja pakartotinai teikia skundo argumentus dėl pateikiamų 488 ar 448 vnt. skaičiavimo, svarstydama, kad skundžiamame sprendime pakartotinai daromos aritmetinės klaidos, nors Komisijos 2022-12-22 sprendime apie tai buvo pažymėta ir pasiūlyta mokesčių administratoriui pasisakyti. Skundžiamame sprendime (taip pat, kaip ir ankstesniame) AAD jokie paaiškinimo nepateikė, todėl, mokesčių mokėtojos nuomone, pateikti skaičiavimai yra neteisingi ir neatitinkantys tikrovės.

Aštunta, skundžiamame sprendime AAD neteisingai nurodo elementarias faktines aplinkybes skaičiuodama medinius padėklus: „<...> gaunasi 2939 vienetai medinių padėklų kurie 2021 m. liko Pareiškėjos nupakuoti ir nepanaudoti pakartotinai“. Jokių „nupakuotų“, tuo labiau 2939 vnt. medinių padėklų pas Pareiškėją 2021 metais nebuvo. Šis AAD nurodomas skaičius medinių pakuočių (padėklų) yra paskutinių 2021 metų Pareiškėjos importuotų žaliavų pakuotės ir ant šių pakuočių įvežta žaliava nebuvo išpakuota per 2021 metus. Todėl, Pareiškėjos nuomone, informacija apie šią pakuotę apskritai Pareiškėjos galėjo būti AAD specialistams neteikiama, tačiau per 2022 metus ši pakuotė buvo panaudota pakartotinai, dažnu atveju jos net neišpakuojant, o tiesiog perparduodant pirkėjams į trečiąsias šalis, t. y. išvežant iš Lietuvos Respublikos. Skunde teigiama, jog detalius paaiškinimus ir skaičiavimus Pareiškėja yra išdėsčiusi ginčą nagrinėjant pirmą kartą Komisijoje teiktame 2022-12-21 prašyme dėl papildomų rašytinių paaiškinimų prijungimo. Šie paaiškinimai lieka aktualūs ir nagrinėjant šį ginčą dėl skundžiamo sprendimo panaikinimo.

Dėl dvigubo tarifo dydžio

AAD neteisėtai ir nepagrįstai kaltina Pareiškėją atliekant tyčinius veiksmus dėl duomenų slėpimo, nedeklaravimo, tačiau, mokesčių mokėtojos nuomone, šie teiginiai neatitinka tikrovės. Pareiškėja dar kartą nori atkreipti Komisijos dėmesį į tai, kad vykdydama savo ūkinę komercinę veiklą mokesčių mokėtoja vadovavosi visais Lietuvos Respublikos teisės aktais ir vykdė visus teisėtus bei pagrįstus įstaigų ir institucijų nurodymus ir reikalavimus. Be to, konkrečiai mokesčių prievolių mokėjimo prasme, Pareiškėja yra laikytina mokesčių mokėtoja, atitinkančia patikimo mokesčių mokėtojo kriterijus, nustatytus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo

įstatymo (toliau – MAĮ) 40¹ straipsnyje. Pareiškėjas skunde nurodė, jog jos veiksmuose (galimame neveikime) nėra ir nebuvo jokios tyčios ar piktavališkumo, tuo labiau siekio gauti kažkokios mokesstinės naudos, nuslėpti mokesčius ar išvengti prievolės juos mokėti. Pareiškėja, dėl žmogiškos jos atsakingų darbuotojų klaidos, netinkamai užpildė deklaracijos duomenis.

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

Priešingos pozicijos laikosi AAD. Skundžiamame sprendime nurodoma, jog Pareiškėja 2022-09-08 pateiktose pastabose „Dėl rašytinių pastabų pateikimo“ ir skunde dėl AAD 2022-10-07 sprendimo Nr. AS-77 pažymėjo, kad pakartotinai panaudoja didžiąją dalį pakuočių. AAD atkreipia dėmesį į tai, kad Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymo (toliau – PPATĮ) 2 straipsnio 21 dalyje apibrėžta daugkartinės pakuotės sąvoka. Daugkartinė pakuotė – pakuotė, kuri sumanyta, sukurta ir pateikta rinkai taip, kad per jos gyvavimo ciklą ją būtų galima ne vieną kartą panaudoti vežant prekes arba iš naujo ją užpildant, arba pakartotinai naudoti tuo pačiu tikslu, kuriuo ji buvo sumanyta. Atsižvelgiant į tai, AAD sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS – 77 įvertino medinių padėklų įvežimo į Lietuvos Respublikos teritoriją ir išvežimo iš Lietuvos Respublikos teritorijos faktą ir perskaičiavo aukščiau minimumu patikrinimo aktu Nr. PA-4170 apskaičiuotą sumą.

Pareiškėja 2021 m. išvežimo dokumentuose nurodė plastikinės pakuotės (apdangalų) ir popierinės pakuotės (lapų) išvežimo, todėl nebuvo pagrindo teigti, kad 2021 m. buvo įvežta su žaliavomis plastikinė pakuotė (apdangalai) ir popierinė–kartoninė pakuotė (lapai), kurie galimai būtų buvę panaudoti 2021 m. pakartotinai pagal pakuotės paskirtį ir išvežti iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos. Pareiškėja 2022-09-08 pateiktose pastabose „Dėl rašytinių pastabų pateikimo“ cituoja MUATĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir teigia, kad mokesčio objektas pagal šį įstatymą yra „Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekto pripildytos pakuotės, nurodytos šio įstatymo 4 priede“. Taip pat pažymi, kad patikrinimo akto Nr. PA-4170 1 lapo pabaigoje ir 2 lapo pradžioje rašoma „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“. Atsižvelgdama į šią patikrinimo akte Nr. PA-4170 pateiktą informaciją ir 2022-08-03 duomenų surinkimo akte užfiksuotą informaciją, kad Lietuvoje buvo parduota produkcija, kuri buvo supakuota ant 18 vienetų medinių padėklų, Pareiškėja teigė, kad už šį kiekį ir turėjo būti apskaičiuotas mokesčio didesniu tarifu. AAD skundžiamame sprendime nurodė, kad vadovaujantis PPATĮ 2 straipsnio 24 dalimi, tiekimas Lietuvos Respublikos vidaus rinkai – tuščių ar gaminiais pripildytų pakuočių perleidimas už atlygį ar nemokamai kitam asmeniui Lietuvos Respublikos teritorijoje arba gaminiais pripildytų pakuočių sunaudojimas savoms reikmėms. PPATĮ 2 straipsnio 19 dalyje nurodoma, kad pakuočių sunaudojimas savoms reikmėms – į Lietuvos Respublikos teritoriją įvežtų ar Lietuvos Respublikos teritorijoje pagamintų supakuotų gaminių išpakavimas siekiant šiuos gaminius panaudoti savo vykdomoje veikloje ar perleisti kitam asmeniui. Tai reiškia, kad Pareiškėjai, į Lietuvos Respublikos teritoriją įvežus žaliavas produkto gamybai ir jas išpakavus, susidaro pakuočių atliekos, kurios taip pat yra minimumo MUATĮ 4 straipsnio 1 dalies 3 punkte apibrėžtas mokesčio objektas.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog 2022-12-06 vykusiame Pareiškėjos skundo dėl AAD 2022-10-07 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-77 nagrinėjime metu buvo paprašyta papildomai paaiškinti apie prie 2022-08-03 duomenų surinkimo akto pridėtas lenteles ir paaiškinti, koku būdu apskaičiuoti išvežtų ir likusių įmonėje medinių padėklų kiekiai. Taip pat buvo užduotas klausimas, ar Pareiškėjai buvo žinomas minimumas 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas. AAD skundžiamame sprendime nurodė, kad, vadovaujantis 2020-08-03 AAD direktoriaus įsakymu Nr. AD1-227 patvirtinto Mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius kontrolės vidaus tvarkos aprašo (toliau – Aprašas) 3 dalimi, patikrinimą atliekantys pareigūnai užpildo Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo aktą. Šis aktas yra patikrinimo akto priedas. Tokia informacija buvo pateikta ir 2022-08-02 patikrinimo akte Nr. PA-4170 (2 lapo pabaiga, 3 lapo pradžia) „Įmonės pateikti 2021 m. duomenys mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis apskaičiavimo teisingumui

įvertini užfiksuoti Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo ataskaitos 2022-08-03 akte Nr. KL-KL- 8, kuris laikomas šio akto priedu“.

Taip pat AAD skundžiamame sprendime paaiškino, kaip buvo apskaičiuoti išvežtų ir likusių pas Pareiškėją medinių padėklų kiekiai: 2022-08-03 duomenų surinkimo akte informacija surinkta vadovaujantis: 1) Pareiškėjos pateiktais prekinio vieneto aprašymais; 2) Pareiškėjos pateiktomis pirkimų ir pardavimų suvestinėmis (atitinkamai pridėtos lentelės „Pirkimų suvestinė“, 5 lapai ir „Pardavimų suvestinė“, 5 lapai); 3) Pareiškėjos pateiktais pakavimo lapais, kurie pridėti prie sąskaitų faktūrų. Pareiškėja pagamintos ir išvežtos produkcijos prekinio vieneto aprašymą pateikė nurodydama, kad pagaminta produkcija buvo supakuota po 20 kilogramų į maišą. Kiekvienas maišas užsiūtas, o 40 maišų sudėti ant 1 medinio padėklo. Tarp medinio padėklo ir maišų įterptas popierinis perdengimas, o ant visų maišų uždėtas plastikinis apdangalas. Viskas apsukta plastikine plėvele ir pažymėta popierine etikete..

Pareiškėja „Pardavimų suvestinė“ lentelės 6 ir 7 grafose nurodė sandėlyje „Transneda“ esančio įvežto pagaminto produkto pakuotę (maišai ir paletės), kuri skirta perpardavimui. Lentelės 8 ir 9 grafose nurodė sunaudotų maišų, reikalingų pagamintam produktui supakuoti, kiekį ir medinių padėklų kiekį vienetais. Sekančiose grafose išskaidė pagamintam produktui supakuoti tenkančius pakuočių svorius. Suvestinės pabaigoje buvo nurodoma, kad panaudota 173 640 vienetų maišų, tai sudarė atitinkamai 3 472 800 kilogramų išvežtos žaliavos ($173\,640 \cdot 20$ kilogramų). Šis 173 640 vienetų maišų skaičius reiškė, kad 3 458 400 kilogramų produkcijos. Konstatuota, jog 172 920 maišų ($172\,920 \cdot 20$ kilogramų) buvo išvežta iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos ir 14 400 kilogramų produkcijos – 720 maišų patiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai (tiekimas Lietuvos Respublikos vidaus rinkai pažymėtas „Kaunas“). Analizuojant „Pardavimų suvestinė“ lentelę pastebėta, kad žaliava ne visada išvežta supakuota po 40 maišų ant medinio padėklo ir medinio padėklo svoris ne visada buvo 21,60 kilogramai, kaip nurodoma prekinio vieneto aprašyme. Skaičiavimo būdu – dalijant 11 grafoje nurodytą svorį iš 9 grafoje nurodytų vienetų, nustatyta, kad buvo išvežtas 1 medinis padėklas, kurio svoris buvo 16,20 kilogramai, 8 mediniai padėklai, kurių svoriai buvo po 20,25 kilogramus, 570 mediniai padėklai, kurių svoriai buvo po 18,90 kilogramus, 3 816 mediniai padėklai, kurių svoriai buvo po 21,60 kilogramus. Pareiškėja, keisdama medinių padėklų svorį, atitinkamai keitė ir kitos pakuotės svorį. AAD atkreipia dėmesį, kad pagal Pareiškėjos „Pirkimų suvestinė“ lentelės duomenis, nebuvo įvežtų padėklų po 16,20 kilogramus, po 20,25 kilogramus, po 18,90 kilogramus. Pagal išvežimo pakavimo lapus, kuriuos einamuoju 2021 m. mokestiniu laikotarpiu pildė pati Pareiškėja, nustatyta, kad buvo išvežti tik maišai ir mediniai padėklai, nurodant *netto* ir *bruto* bendrą svorį.

Pareiškėja 2021 m. išvežimo dokumentuose nenurodė 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 buvę panaudoti 2021 m. pakartotinai pagal pakuotės paskirtį ir išvežti iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos. Atsižvelgiant į 2021 m. įvežtos žaliavos pakavimo lapų duomenis, apie plastikinės pakuotės (apdangalų) ir popierinės pakuotės (lapų) pakuotę duomenų nėra, tačiau nurodyta, kiek įvežtos žaliavos supakuotos „big bag“ plastikiniuose maišuose, kurie uždėti ant medinio padėklo.

Pareiškėja 2021 m. įvežė plastikinę ir medinę pakuotę. Pareiškėja nepateikė duomenų, kad 2021 m. buvo įvežta pakartotinio naudojimo pakuotė, kuri būtų tinkama naudoti pakartotinai ir išvežta iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos. Pareiškėja papildomų duomenų iš tiekėjų apie pakuočių rūšis, apie pakuotės tinkamumą ją naudoti pakartotinai, pakuočių svorius nepateikė. Pareiškėja Vieningoje gaminių, pakuočių ir atliekų apskaitos informacinėje sistemoje (toliau – GPAIS) nepateikė nerealizuotos pakuotės duomenų, nepildė pakuočių apskaitos žurnalo metų ketvirčiais, nepateikė metinės pakuočių apskaitos ataskaitos. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė nerealizuotos (neperleistos) pakuotės ir neperleistos pakartotinio naudojimo pakuotės duomenų. Kadangi Pareiškėja nepateikė duomenų apie 2019 m. gruodžio 31 d. likusios įvežtos, bet neišpakuotos žaliavos kiekį ir 2022 m. sausio 1 d. nerealizuotos (neišpakuotos) įvežtos žaliavos kiekį, buvo nuspręsta atlikti skaičiavimus, nustatant kiek sunaudota žaliavos iš ankstesnių metų įvežtos žaliavos kiekio. Šio skaičiavimo metu apskaičiuota, kad buvo išpakuota žaliava, kuri buvo ant 488 vienetų medinių padėklų.

Medinių padėklų kiekiai 2021 metais apskaičiuoti, vadovaujantis pateiktos pirktos žaliavos įsigijimo 2021 m. duomenimis („Pirkimų suvestinė“, 5 lapai), pateiktos parduotos produkcijos 2021 m. duomenimis („Pardavimų suvestinė“, 5 lapai) ir pagal pagamintos produkcijos 2021 m. kiekį. Nustatyta, kad 2021 m. buvo įsivežta žaliava ant 6 904 vienetų medinių padėklų prie šių padėklų pridėti aukščiau rašte paminėti 448 vienetai medinių padėklų. Sudėjus šiuos skaičius gaunasi, kad 2021 m. buvo nupakuota žaliava nuo 7 352 vienetų medinių padėklų. Iš šio skaičiaus atėmus aukščiau rašte minėtus išvežtus iš Lietuvos Respublikos 4 395 vienetus medinių padėklų ir 18 medinių padėklų, kurie buvo patiekti su prekėmis į Lietuvos Respublikos vidaus rinką, gaunasi 2 939 vienetai medinių padėklų kurie 2021 m. liko Pareiškėjos „nupakuoti“ ir nepanaudoti pakartotinai.

Nors Pareiškėja skunde dėl AAD 2022-10-07 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-77 pasisakė, kad nėra aišku, kodėl, kaip susigražintas medinių pakuočių kiekis, nėra įtrauktas 707 vienetų medinių padėklų skaičius, ant kurių supakuota produkcija išvežimui iš Lietuvos Respublikos esanti Pareiškėjos sandėlyje, AAD nurodė, jog vadovaujantis Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo taisyklių 43 punktu, susigražintų iš Lietuvos rinkos daugkartinių pakuočių apskaita vykdoma remiantis šių pakuočių realizuotos produkcijos (prekių) apyvartos duomenimis: tiekta Lietuvos rinkai ir susigražintos daugkartinės pakuotės kiekis skaičiuojamas kaip vienkartinės pakuotės kiekis, nevertinant, kiek kartų pripildoma konkreti daugkartinė pakuotė. Sprendime nurodoma, jog vadovaujantis MUATĮ 8 straipsnio 1 dalimi, mokesčio už aplinkos teršimą mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, išskyrus mokestį už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų. Tai reiškia, kad patikrinimo metu susigražintas daugkartinės pakuotės kiekis buvo skaičiuojamas remiantis 2021 m. pakuočių realizuotos produkcijos (prekių) apyvartos duomenimis.

MUATĮ 2 straipsnio 11 dalis, apibrėžia nuslėptos taršos sąvoką: 1) neturint leidimo, kai leidimas privalomas, išmestas teršalo kiekis ir (ar) 2) nedeklaruotas ar deklaruotas pradėjus mokestinį patikrinimą: į aplinką išmesto teršalo faktinis kiekis, leidime nustatyto teršalo metinio normatyvo ir (ar) didžiausios leidžiamos momentinės ar paros vidutinės teršalo koncentracijos ir (ar) ribinės vertės neviršijantis ir (ar) faktinis leidime nustatyta metinį normatyvą ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) ribinę vertę viršijantis teršalo kiekis; Lietuvos Respublikoje sunaudotų degalų kiekis; kilimo ir tūpimo ciklų skaičius; tiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekis; pašalintų sąvartyne atliekų kiekis, ir (ar) 3) klaidingai nurodyti: teršalų, degalų, gaminių, pakuočių, atliekų rūšys ir tarifą mažinantys koeficientai, dėl kurių buvo apskaičiuotas ir nedeklaruotas arba deklaruotas mažesnis mokestis už aplinkos teršimą.

AAD atkreipė dėmesį, kad importuotojas / gamintojas (Pareiškėja) 2021 m. tiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai pakuotes, tačiau jų nedeklaravo mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaracijoje už 2021 metus (toliau – Deklaracija už 2021 m.), todėl AAD, vadovaujantis Mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą pakuočių atliekomis apskaičiavimo tvarkos aprašo² 12.2 punktu, paskaičiavo mokėtiną mokestį didesniu tarifu, dauginant iš koeficiento – 2.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas AAD 2023-02-22 sprendimas Nr. AS-20 yra naikintinas bei Pareiškėjos skundas (pastabos) yra perduodamas nagrinėti mokesčių administratoriui iš naujo.

Pakartotinai priimtame AAD 2023-02-22 sprendime Nr. AS-20 mokestinio pažeidimo kvalifikacija liko ta pati. Komisija, susipažinusi su pirminio ginčo medžiaga, jos apimtimi, Pareiškėjos skundų argumentais (2022-10-27 ir 2023-03-14) bei mokesčio administratoriaus

² 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“;

sprendimų motyvais (2022-10-07 ir 2023-02-22), konstatuoja, jog abiejų skundų išnagrinėjimui pateiktos medžiagos yra sujungiamos, tuo pačiu suformuojama viena mokesčio ginčo medžiaga.

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, gaminys 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 gaminys yra perparduodamas neišpakuotas arba išpakuojamas ir patiekiamas vidaus rinkai. Per 2021 metus Pareiškėja susidariusių atliekų nepridavė atliekų tvarkytojui, todėl AAD nusprendė atlikti mokesčių patikrinimą, siekiant nustatyti koks kiekis atliekų susidarė pas Pareiškėją veikloje.

Atlikusi mokesčių patikrinimą už 2021 metus, Pareiškėjai buvo papildomai apskaičiuotas, taikant didesnę (dvigubą) tarifą, 78 056 Eur mokeskis už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis, mokesčių administratoriui konstatavus, kad nors Pareiškėja Deklaraciją už 2021 metus pateikė laiku, tačiau tikrinamaisiais metais nedeklaravo 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*). Patikrinimo metu konstatuota, jog Pareiškėja pažeidė MUATĮ 9 straipsnio 4 dalį, PPAITĮ 2 straipsnio 19 ir 24 dalis. Iš viso Pareiškėjai buvo apskaičiuotas mokeskis už 11 rūšių atliekų nuslėpimą, taikant dvigubą („2“) koeficientą.

Nors Pareiškėja skunde Komisijai 2023-03-14 pateikė prieštaravimus dėl to paties AAD darbuotojo rengusio 2022-08-08 patikrinimo aktą ir skundžiamą sprendimo projektą – D. R., tačiau mokesčių teisėje nėra draudimo, kuris neleistų tam pačiam asmeniui nagrinėti mokesčio ginčo medžiagos, išskyrus atvejus, kai yra reiškiamas nušalinimas / nepasitikėjimas darbuotojui bei tokio pobūdžio prašymas yra patenkinamas. Komisija neturi duomenų, jog buvo pareikštas nušalinimas AAD darbuotojui, prisidėjusiam prie Pareiškėjos mokesčio ginčo patikrinimo ir atstovavusiam mokesčio ginčo medžiagos nagrinėjime, todėl apie tai detalai šiame sprendime nepasisako.

Dėl mokesčio ginčo ribų (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 ginčo medžiagoje, pagal pateiktus procesinius dokumentus, AAD pateiktą mokesčio ginčo medžiagą, sudėtinga nustatyti, kokią konkrečiai konstatuoto pažeidimo dalį, kokių argumentų pagrindu bei kokiais apskaitos dokumentais remiantis, skundžia mokesčių mokėtoja. Mokesčio ginčo nagrinėjimo metu, Pareiškėjos atstovai iš dalies įvardijo, kokie aritmetiniai neatitikimai buvo nustatyti, tačiau Komisijai nebuvo pateikta duomenų, jog neatitikimai GPAIS sistemoje už 2021 metus arba Deklaracijoje už 2021 metus buvo ištaisyti. Viena vertus, mokesčių mokėtoja pateikė 2023-03-14 ir 2022-10-27 skundus ir juose išdėstė nesutikimo argumentus, kita vertus, iš Pareiškėjos skundų

motyvų ir mokesčių mokėtojos atstovų 2022-12-06 ir 2023-04-04 posėdžių 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 nesutiko su mokesčio už aplinkos teršimą dydžio aritmetiniu apskaičiavimu, teigdama, jog mokestinės prievolės dydis neatitinka faktinės Pareiškėjos situacijos. Tačiau Pareiškėjos skundą nagrinėjant Komisijos 2023-04-04 posėdyje ir paprašius patikslinti ginčo ribas, Pareiškėjos atstovai nurodė, jog nesutinka su visais nustatytais mokestiniais pažeidimais.

Taigi, Komisija pakartotinai susipažinusi su Pareiškėjos skundų argumentais (2022-10-27 ir 2023-03-14), mokesčio administratoriaus sprendimų motyvais (2022-10-07 ir 2023-02-22), papildomai Pareiškėjos ir mokesčio administratoriaus pateiktais procesiniais dokumentais abiejų skundų nagrinėjimo metu, pripažįsta, jog mokesčių mokėtoja ginčija patikrinimo metu nustatytus visus (nuo pirmojo iki dešimtojo) pažeidimus.

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); mokesčių 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 mokesčių 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 mokestinį laikotarpį tiktą Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį (MUATĮ 8 straipsnio 4 dalis); mokestis už aplinkos teršimą, taikant didesnį tarifą, apskaičiuojamas nusiėptą 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 mokesčių pakuotės atliekomis, būtų taikomas didesnis tarifas pagal MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 3 punkto nuostatas, turi būti nustatytas apmokestinamos pakuotės atliekų nusiėpimo 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 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.

Iš pateiktos medžiagos matyti, jog mokesčių mokėtojos pateiktuose skunduose yra nurodyti keli esminiai nesutikimo motyvai. Pareiškėjos teigimu, 2022-08-03 duomenų surinkimo akte yra nurodyti neteisingi duomenys, o šių duomenų pagrindu buvo neteisingai nustatyti mokestiniai pažeidimai; Pareiškėjos veikla pagal MUATĮ nuostatas yra kvalifikuota netinkamai; mokesčių administratorius netinkamai bendradarbiavo su mokesčių mokėtoja.

Dėl duomenų surinkimo

Komisija atsakydama į pirmąjį Pareiškėjos skundo argumentą, pastebi, jog:

Pirma, 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-4170) matyti, jog Pareiškėjos atžvilgiu už 2021 metus buvo inicijuotas planinis–teminis mokestinis patikrinimas

už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis (pavedimas atlikti patikrinimą ir 2022-04-29 pranešimas apie planuojamą mokestinį patikrinimą (privalomi parengti pagal Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklių³ 2 ir 7 priedus, Komisijai nebuvo pateikti⁴). 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 dėl ginčo medžiagos trūkumo Komisija gali tik spręsti, jog Pareiškėjos patikrinimo metu buvo prašoma pateikti apskaitos dokumentus, buvo atliktas vizitavimas pas bendrovę, tikrintas pateiktų duomenų mokesčių administratoriui (VMI ir AAD) teisingumas. Tačiau, reikia pripažinti, jog priimtame AAD 2022-08-08 patikrinimo akte Nr. (7.3) PA-4170 nėra pateikta informacijos, ko buvo reikalaujama iš mokesčių mokėtojos. Patikrinimo apimtis labiausia atskleidžia 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas. 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)⁵.

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

Antra, nėra galimybės nustatyti, kokiais dokumentais remiantis buvo sudarytas 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas (be jame išvardytų apskaitos dokumentų: pirkimų sąskaitų, muitinės deklaracijų, sąskaitų faktūrų, komercinių sąskaitų ir pan.). Komisijoje vykusio 2022-12-06 ir 2023-04-04 posėdžio metu išsiskyrė šalių pozicija dėl patikrinimo metu pateiktų dokumentų apimties. Pareiškėjos atstovas teigė, jog mokestinio patikrinimo metu buvo pateikta virš 1 000 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 apimtis apie 1 000 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, buvo nurodyta, kad mokestinio ginčo medžiagą sudaro 35 lapai. Pakartotinai mokesčių administratoriui išnagrinėjus Pareiškėjos pastabas, AAD 2023-03-16 lydraštyje Nr. AD5-4828, adresuotame Komisijai, pateikė mokesčių mokėtojos skundą su priedais (68 lapus), skundžiamą sprendimą (9 lapus) ir mokestinio ginčo medžiagą (35 lapus). Kaip matyti, konkrečiai dėl Pareiškėjos 2022-07-13 rašte nurodytų dokumentų, AAD skundžiamame 2023-02-22 sprendime Nr. AS-20 pripažino, kad Pareiškėja pateikė su įmonės veikla susijusius veiklos dokumentus, kurių apimtis buvo apie 1 000 lapų. Pareiškėja pateikė: 1) Tomas Nr. 1 „Gaminių išvežimo dokumentai UAB "C1" 121 vnt. celofaninių paketų, viso 362 lapai; 2) Tomas Nr. 2 „Gaminių išvežimo dokumentai UAB "C1" 90 vnt. celofaninių paketų, viso 325 lapai; 3) Tomas Nr. 3 „Gaminių įvežimo dokumentai UAB "C1" 57 vnt. celofaninių paketų, viso 436 lapai; 4) Tomas Nr. 4 „Gaminių įvežimo dokumentai UAB "C1" 86 vnt. celofaninių paketų, viso 650 lapų. AAD atskirai šių dokumentų prie patikrinimo akto nepridėjo ir nepateikė Komisijai, nes Tomas Nr. 1 „Gaminių išvežimo dokumentai UAB "C1" 121 vnt. celofaninių paketų, viso 362

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 Pakartotinio sprendimo priėmimo metu šis dokumentas turi būti prijungtas prie medžiagos;

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

⁶ Šis Pareiškėjos prašymas Komisijai nebuvo pateiktas;

lapai ir Tomas Nr. 2 „Gaminių išvežimo dokumentai UAB "C1" 90 vnt. celofaninių paketų, viso 325 lapai, atitiko Pareiškėjos pateiktą ir prie 2022-08-03 duomenų surinkimo akto pridėtą susistemintą šių dokumentų ataskaitą „Pardavimų suvestinė“, 5 lapai. Tomas Nr. 3 „Gaminių įvežimo dokumentai UAB "C1" 57 vnt. celofaninių paketų, viso 436 lapai ir Tomas Nr. 4 „Gaminių įvežimo dokumentai UAB "C1" 86 vnt. celofaninių paketų, viso 650 lapų, atitiko UAB "C1" pateiktą ir prie 2022-08-03 duomenų surinkimo akto pridėtą susistemintą šių dokumentų ataskaitą „Pirkimų suvestinė“, 5 lapai.

Tačiau, nors šie dokumentai dėl apimties ir susisteminimo nebuvo pateikti Komisijai, tačiau pakartotinio sprendimo priėmimo metu taip ir nebuvo nurodyta, kaip ir koku būdu mokesčių administratorius vykdė mokesčių patikrinimą, atitinkamai kokios apimties dokumentų (be nurodytų 1 000 lapų) buvo prašoma iš mokesčių mokėtojos, siekiant parengti 2022-08-03 duomenų surinkimo aktą.

Trečia, nors 2022-08-03 duomenų surinkimo aktas nebuvo pasirašytas Pareiškėjos atstovo, Komisija pastebi, jog ginčo medžiagoje sudėtinga nustatyti, kokią konkrečiai informaciją pateikė Pareiškėja, o kokią dalį duomenų mokesčio ginčo medžiagoje surinko mokesčių administratorius. Kaip jau buvo minėta, byloje neatsispindi mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos bendradarbiavimas. Visuose ginčo nagrinėjimo etapuose: pirminio ir pakartotinio ginčo nagrinėjimo Komisijoje metu, mokesčių administratoriaus atstovai keitėsi, tai galėjo būti lemianti priežastis, siekiant išsiaiškinti, kur yra nesutarimas tarp mokesčių mokėtojos ir mokesčio administratoriaus. Duomenų surinkimo aktas buvo parengtas K. L., 2022-08-08 patikrinimo aktas Nr. (7.3) PA-4170 – K. L. ir D. R., 2022-12-06 nuotoliniame Komisijos posėdyje dalyvavo AAD atstovės D. R. bei J. F., o 2023-04-04 nuotoliniame Komisijos posėdyje dalyvavo atstovė D. R.. Paprašius paaiškinti, kaip buvo atliktas Pareiškėjos mokesstinis patikrinimas ir kokios apimties apskaitos dokumentai buvo vertinti, AAD atstovė nurodė, jog patikrinimą atlikusi darbuotoja išėjo iš darbo, todėl susirašinėjimas su Pareiškėjos atstovais liko darbiniame pašte, dėl kurio duomenų atkūrimo turi kreiptis į informatikus.

Nors AAD Komisijai 2023-04-14 rašte Nr. AD5-6979 pateikė papildomą informaciją, tačiau naujų dokumentų, kurie pagrįstų 2022-08-03 duomenų surinkimo pažymą, nebuvo pateikta. Kas leidžia daryti išvadą, jog darbuotojo pašte esanti informacija nebuvo atkurta.

Ketvirta, dokumentų trūkumas, o galiausiai ginčas dėl 2022-08-03 duomenų surinkimo akte konstatuotų neatitikimų (pavyzdžiui, pasak Pareiškėjos jai nėra aišku, kokios informacijos pagrindu buvo nustatytas šeštasis mokesstinis pažeidimas (dėl metalinės pakuotės atliekų), Komisijai yra pagrindas šioje byloje skirti pakartotinį pastabų nagrinėjimą. Sutiktina su Pareiškėjos motyvais, jog AAD nepateikė atsakymų į Pareiškėjos 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, tačiau ar tokio pobūdžio informacija buvo teikiama patikrinimą atlikusiai darbuotojai (kuri paliko darbą AAD), Komisijai nėra aišku.

Dėl mokesčio apskaičiavimo

Komisija, kaip ir 2022-12-22 sprendime, taip ir šiame sprendime akcentuoja, jog MAĮ 9 straipsnyje yra įtvirtintas apmokestinimo aiškumo principas, kuris reiškia, kad mokesčinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti. Remiantis MUATĮ 8 straipsnio 1 dalimi, mokesčio už aplinkos teršimą mokesstinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Nagrinėjamos bylos atžvilgiu – mokesčių administratorius atliko planinį 2021 metų mokesčių patikrinimą.

Pirma, kaip jau buvo minėta šiame sprendime, Pareiškėja iš esmės nepateikė skaičiavimo, kokio dydžio neatitikimai atsispindi Deklaracijoje už 2021 metus, pateikdama argumentus arba dėl pakuotės rūšies, arba dėl aritmetinio pakuotės svorio apskaičiavimo. Pareiškėjos atstovė nurodė, jog esminis nesutikimo argumentas, kuris turi įtakos visiems nustatytos atliekų rūšims – yra AAD neįvertinta aplinkybė, jog dalis pakuotės nebuvo realizuota, todėl ji buvo sandėlyje; antra aplinkybė, kuri, pasak mokesčių mokėtojos, buvo neįvertinta – aritmetinių skaičiavimų pagrįstumas. Mokesčių administratoriaus teigimu, prekės pakuotė buvo aptarta

„*el. susirašinėjimo metu*“. Kaip vyko susirašinėjimas tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos, lieka neaišku.

Antra, pagal Deklaracijos už 2021 m. vaizdo duomenis (pati Deklaracija mokestinio ginčo medžiagoje nėra pridėta⁷) Pareiškėjos buvo deklaruota plastikinė (daugkartinė ir vienkartinė), kombinuota (vyrauja kartonas, vienkartinė), kombinuota (galioja nuo 2022-01-01, vienkartinė), popierinė ir kartotinė (vienkartinė) pakuočių rūšis. Pagal Deklaracijos už 2021 m., GPAIS ir Pareiškėjos tariamai pateiktus prekės pakuotės duomenis susirašinėjimo metu⁸ buvo sudaryta duomenų lentelė (be pavadinimo; 2022-08-03 duomenų surinkimo pažymos p. 3–5). Vykusio Komisijos 2023-04-04 posėdžio metu Pareiškėjos atstovai nurodė, jog neteisingai buvo nustatytas įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką 6,936 t metalinės antrinės / tretinės sunaudotos savoms reikmėms pakuotės kiekio (kodu 74, patikrinimo akto šeštasis pažeidimas) dydis. Pasak Pareiškėjos, jos veikloje metalinės pakuotės nesusidaro. Papildomai AAD pateiktame 2023-03-14 rašte Komisijai ši aplinkybė nėra detalizuojama. Duomenų apie tokios pakuotės susidarymą mokestinio ginčo medžiagoje nėra.

Trečia, Pareiškėja skunde ir papildomai Komisijai adresuotame 2023-04-18 rašte nurodė, kad AAD rėmėsi negalutinėmis *exel* formatu sudarytomis lentelėmis, tačiau jokios galutinės lentelės ar suvestinės, kurios būtų patvirtintos Pareiškėjos atstovų parašais, iš Pareiškėjos nebuvo prašytos ir AAD specialistei nebuvo teiktos. Komisija pastebi, jog dėl informacijos trūkumo negali pasisakyti dėl šio argumento, nes nėra žinoma, kaip šie duomenys buvo pateikti – ar oficialiai pagrindžiantys Pareiškėjos poziciją (kaip teigia AAD), ar kaip nurodo mokesčių mokėtoja – buvo tik tarpiniai skaičiavimai.

Ketvirta, Pareiškėjos atstovas posėdžio metu paaiškino, jog žaliavą įsigijo ir bendrovėje ją naudoja keliais būdais – kaip žaliavą, kuri yra skirta perparduoti, ir kaip žaliavą, iš kurios buvo gaminamas produktas. Pareiškėjos atstovas sutiko, jog ta dalis, kuri buvo perdirbta – ji turėjo patekti į mokesčio objektą, o ta dalis, kuri buvo sandėlyje ir buvo skirta perparduoti – negalėjo būti laikoma mokesčio objektu (pasak Pareiškėjos, AAD skaičiuoja mokesťį į ateitį).

AAD atstovė, atsakydama į šį argumentą, 2023-04-04 vykusio posėdžio metu nurodė, jog iki pakartotinio skundo nagrinėjimo Komisijoje Pareiškėja nesuvedė apskaitos GPAIS, kas ap sunkino AAD darbą. Atitinkamai buvo nuspręsta mokesťį skaičiuoti pagal pagamintos produkcijos kiekį. AAD atstovė paaiškino, jog pagal Pareiškėjos veiklos modelį mokesčių mokėtoja gauna žaliavas supakuotas identiškai. Kadangi Pareiškėja 2021 m. pardavė produkcijos daugiau nei išsivežė, todėl į mokesčio bazės dydį pateko likutis iš praeitų, ar iš užpraeitų metų (2020 /2019 m.). Kartu pastebėtina, jog po Komisijoje įvykusio 2022-12-06 posėdžio, AAD pateikė papildomus paaiškinimus, jog „nesant duomenų apie 2019 m. gruodžio 31 d. likusios įvežtos, bet neišpakuotos 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“.

Šioje ginčo dalyje Komisija pastebi, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas remiasi „vidutiniškais“, kito laikotarpio duomenimis (kurie nepateko į tikrinamąjį laikotarpį), būtinas teisinis pagrindas, jog mokesčio dydžio negalima nustatyti tiesioginiu būdu. Taip pat minėtas skaičiavimas galimas, jeigu yra objektyviai pateisinamas, kartu atitinka teisingumo principus bei bendrovė nuo tos pačios susidariusios pakuotės nesumoka mokesčio į valstybės biudžetą du kartus.

⁷ Patikrinimo medžiagoje 2021 m. Deklaracija privalo būti prijungta;

⁸ Prie patikrinimo medžiagoje turi būti prijungtas susirašinėjamą patvirtinantis dokumentas;

Vienodo principo taikymas įpareigoja mokesčių administratorių tą patį apmokestinimo principą taikyti visiems metams. Vadinasi, laikantis šio skaičiavimo būdo, detaliau turėtų būti paaiškinti metai, kuomet skaičiuojamas mokestis už 2020 ir 2021 metus (nors ir nepateko į tikrinamąjį laikotarpį).

Dėl bendradarbiavimo

MAĮ nėra reglamentuota, kas yra įrodymai ir kokie kriterijai jiems yra taikomi. Pagal MAĮ 67 straipsnį ir minėtą straipsnį aiškinančią LVAT praktiką, matyti, kad įrodinėjimo našta mokestiniuose ginčiuose yra paskirstyta tarp mokesčių mokėtojo (šios bylos atžvilgiu Pareiškėjos) ir mokesčio administratoriaus (šios bylos kontekste AAD), nes mokesčių administratorius privalo pagrįsti mokesčių mokėtojui 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 pakankumas, 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 nepašalino Komisijos 2022-12-22 sprendime Nr. S-178(7-153/2022) iškeltas abejones bei pateiktos medžiagos trūkumas yra esminė aplinkybė, dėl kurios šiame ginče skiriamas pakartotinis pastabų nagrinėjimas.

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 paaiškinama, jog Komisijai priėmus sprendimą skirti pakartotinį patikrinimą, 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. dėl visų nustatytų pažeidimų. Kartu mokesčių administratorius yra įpareigojamas visa tai patikrinti.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog AAD nevisapusiškai išanalizavo ginčo situaciją, kartu neatsakė į Komisijos 2022-12-22 sprendime Nr. S-178(7-153/2022)

iškeltus klausimus. Tuo pačiu Komisijai buvo pateikta ginčo medžiaga su trūkumais, todėl skiriamas pakartotinis pastabų nagrinėjimas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Panaikinti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2023-02-22 sprendimą Nr. AS-20.

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

Vilma Vildžiūnaitė