



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "C1" SKUNDO**

2023 m. sausio d. Nr. S- (7-168/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "C1" (toliau – Bendrovė) 2022-11-24 skundą Nr. 22/11-06-3 dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos (toliau – Aplinkos apsaugos departamentas) 2022-11-09 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-88 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Bendrovės atstovai B. J., D. Y., G. R., Aplinkos apsaugos departamento atstovės L. D., C. P. 2022-12-20 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Bendrovė skunde pažymi, kad ji nesiekė nuslėpti pakuočių kiekių, neneigia ir pripažįsta, kad netinkamai ir su trūkumais tvarkė apskaitą Vieningoje gaminių, pakuočių ir atliekų apskaitos informacinėje sistemoje (toliau – GPAIS), sutinka praktiškai su visais 2022-09-14 patikrinimo akte Nr. PA-4795 (toliau – patikrinimo aktas) apskaičiuotais mokesčiais, tačiau nesutinka su patikrinimo akte nustatytu medinės pakuotės kiekiu ir už tai apskaičiuotu mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – MUAT) dydžiu. Bendrovė nesutinka su Sprendime įvardinta informacija, kad nėra dokumentų, patvirtinančių 2019 m. mokestiniu laikotarpiu daugkartinių pakuočių surinkimą (susigrąžinimą) ir susigrąžintų daugkartinių pakuočių daugkartinį naudojimą, taip pat nesutinka su Sprendime daroma prielaida, kad Bendrovė 2019 m. tiekė (įvežė / importavo) Lietuvos Respublikos vidaus rinkai vienkartinės medinės pakuotes.

Bendrovė nurodo, kad paaiškinimus dėl medinės pirminės (pakuočių sunaudojimo savo reikmėms) ir antrinės / tretinės pakuotės kiekių ji pateikė 2022-10-11 rašte Nr. 22/10-06-010 ir 2022-10-18 rašte Nr. 22/10-06-2. Minėtuose raštuose Bendrovė informavo apie tai, kad žaliavas importuoja ant daugkartinio naudojimo medinių padėklų, kuriuos vėliau grąžina tiekėjui, parduoda tolimesniam panaudojimui arba naudoja pati. Bendrovė 2019 m. importavo 5 154 vnt. padėklų, vidutinis vieno padėklo svoris 22 kg. Per 2019 m. grąžino tiekėjams 276 vnt. padėklų. Minėtu laikotarpiu pardavė UAB "A1" 2 457 vnt. naudotų medinių padėklų ir UAB "D1" 4 181 vnt. naudotų medinių padėklų pakartotiniam naudojimui. Taip pat pažymi, kad per 2019 m. įsigijo 3 636 vnt. panaudotų padėklų pakartotiniam naudojimui iš UAB "D1" šį padėklų įsigijimą Bendrovė vertina kaip medinės pakuotės susigrąžinimą.

Skunde nurodoma, jog Bendrovė kreipėsi į medinius padėklus 2019 m. supirkusias įmones UAB "D1" ir UAB "A1" prašydama pateikti informaciją, kokiam tikslui buvo supirkti mediniai padėklai. Minėtos įmonės patvirtino, kad 2019 m. jiems parduoti mediniai naudoti padėklai buvo panaudoti pakartotinai.

Vertindama pateiktus duomenis, Bendrovė tvirtina, kad 2019 m. medinės pirminės pakuotės savo reikmėms nesusidarė ir MUAT mokėti nereikėjo.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad įmonėje medinė antrinė / tretinė pakuotė suvedama ir apskaitoma tik kaip daugkartiniai mediniai padėklai, t. y. pagal kiekvieną atskirą produkto modelį skaičiuojama, kiek reikia medinių padėklų tam tikram produkcijos kiekiui sudėti. Tačiau Bendrovė pagamintą produkciją parduoda ne vien didmenininkams vieno modelio pilnomis paletėmis, bet ir mažais kiekiais, pakuotėmis be padėklų, todėl negalima teigti, kad pagamintos produkcijos kiekis tiesiogiai atspindi sunaudotą medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekį. Dėl minėtos priežasties pateiktose į rinką išleistų pakuočių ataskaitose prie pagaminto produkto nurodytas medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekis suminėje ataskaitoje nėra toks, kokį Bendrovė pateikė medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekį į vidaus rinką. Medinės antrinės / tretinės pakuotės, išleistos į vidaus rinką, kiekį Bendrovė pateikė atskirose ataskaitose pagal kiekvieną dokumentą, taip pat ir susigražinimą.

Išleistos į vidaus rinką antrinės / tretinės pakuotės kiekis 2019 m. yra 209,3 t. Skirtumas nuo verslo valdymo programoje „Rivilė“ susidariusio kiekio – 293,673 t atsirado tuo metu, kai Bendrovė pagamintus produktus pristatė ne didmenininkams paletėmis, kuriose yra vienos rūšies produktai, o mažmenininkams, kuriems produktai parduodami pakuotėmis ir medinė daugkartinė pakuotė jiems nėra pateikiama. Tokiu atveju daugkartinio naudojimo mediniai padėklai panaudojami keletą kartų ir taip susidaro nesutapimas tarp realiai pagamintos ir į vidaus rinką išleistos antrinės / tretinės pakuotės kiekio, kuris buvo nustatytas patikrinimo metu. Todėl iš bendro medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio 293,673 t reikia įvertinti, kad tik 209,3 t yra panaudota gaminiams pakuoti ir išleista į vidaus rinką.

2019 m. bendras antrinės / tretinės pakuotės susigražinimo procentas sudaro 90 proc.: panaudota gaminiams pakuoti ir išleista į rinką 209,3 t, o susigražinta tuščia pakartotinio naudojimo pakuotė – 188,25 t. Bendrovė prašo atsižvelgti į pateiktus paaiškinimus dėl pirminės ir antrinės / tretinės medinės pakuotės už 2019 m. ir netaikyti patikrinimo akte apskaičiuoto MUAT už medinę pakuotę, taip pat skaičiuojant mokėtiną mokestį netaikyti dvigubo tarifo.

Aplinkos apsaugos departamentas skundžiamu sprendimu patvirtino 2022-09-14 patikrinimo aktą Nr. PA-4795, kuriuo už nedeklaruotą (nuslėptą) apmokestinamosios pakuotės kiekį Bendrovei apskaičiuotas mokėtinas mokestis didesniu tarifu už 2019 m. – 51 797 Eur.

Sprendime nurodoma, jog Bendrovė Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) pateikė klaidingus duomenis MUAT pakuotės atliekomis deklaracijoje (forma FR0524 4v) už 2019 m. mokestinį laikotarpį, t. y. nedeklaravo įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką (pakuočių sunaudojimo savoms reikmėms) pirminės plastikinės 10,008 t pakuotės kiekio, nedeklaravo įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką (pakuočių sunaudojimo savoms reikmėms) pirminės metalinės 0,122 t pakuotės kiekio, nedeklaravo įvežto / importuoto ir išleisto į vidaus rinką medinės pirminės (pakuočių sunaudojimo savoms reikmėms) 105,754 t pakuotės kiekio, importuoto ir išleisto į vidaus rinką popierinės–kartoninės pirminės (pakuočių sunaudojimo savoms reikmėms) 27,917 t pakuotės kiekio, pagaminto ir išleisto į vidaus rinką popierinės–kartoninės pakuotės 11,537 t kiekio, pagaminto ir išleisto į vidaus rinką medinės pakuotės 69,653 t kiekio. Tuo buvo pažeisti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 8 straipsnio 4 ir 6 dalys ir Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2012-04-10 įsakymu Nr. D1-307 / 1K-132 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-07-09 įsakymo Nr. D1-370 / 1K-230 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašų patvirtinimo“ pakeitimo“, 17 punktą. Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021-03-10 įsakymo Nr. D1-143 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiavimo už 2021 ir vėlesnius metus tvarkos aprašų patvirtinimo“ 3 punktą, pagal kurį „MUAT už 2020 ir ankstesnių metų mokestinius laikotarpius apskaičiuojamas ir mokamas taikant iki šio įsakymo įsigaliojimo galiojusias Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-07-09 įsakymo Nr. D1-370 / 1K-230 „Dėl Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašų patvirtinimo“ nuostatas“ ir vadovaujantis MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo, patvirtinto 2012-04-10 Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. D1-307 / 1K-132, 12 punktu,

už nedeklaruotą (nuslėptą) apmokestinamosios pakuotės kiekį paskaičiuotas mokėtinas mokestis didesniu tarifu už 2019 m. sudaro 51 797 Eur.

Sprendime nurodoma, jog Bendrovė pateiktose pastabose pripažįsta, kad GPAIS netinkamai ir ne pagal visus reikalavimus vykdė pakuočių apskaitą. Pažymi, kad 2019 m. importavo 5 154 vnt. medinių padėklų, 6 638 vnt. pardavė ir pirko 3 636 vnt. medinių padėklų. Teigia, kad duomenis tinkamai sukels į GPAIS sistemą ir prašo perskaičiuoti apskaičiuotas sumas ir netaikyti dvigubo tarifo.

Sprendime pažymima, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001-12-11 nutarimo Nr. 1574 „Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos Respublikos pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo įstatymą“ 1.4 punkte nustatyta, kad pakuočių surinkimo ir pakartotinio naudojimo 2019 m. užduotis sudaro 80 proc., atsižvelgiant į pakartotinio naudojimo pakuočių, išleistų į vidaus rinką, masę (tonomis). Bendrovė pirko naudotus medinius padėklus, jų svorį nustatė dokumentu „Produkto duomenys paletizacijai“, kur medinei pakuotei skyrė 25 kg. Ją panaudojo gaminiams pakuoti ir išleido į vidaus rinką. Kadangi susigrąžintų iš Lietuvos rinkos daugkartinių pakuočių apskaita vykdoma remiantis šių pakuočių realizuotos produkcijos (prekių) apyvartos duomenimis, todėl patikrinimo eigoje buvo atsižvelgta į buhalterinius dokumentus „Prekių pardavimų analizė pagal pirkėjus“ ir „Prekių pardavimų analizė pagal pirkėjus Gražinimai“ ir nustatyta, kad pakuočių surinkimo ir pakartotinio naudojimo užduotis sudaro 80 proc.

Tačiau Bendrovė, 2019 m. įvežusi / importavusi į Lietuvos Respublikos vidaus rinką vienkartinės medines pakuotes, jų nedeklaravo MUAT pakuotės atliekomis deklaracijoje (forma FR0524 4v) už 2019 m. mokestinį laikotarpį. Todėl Aplinkos apsaugos departamentas, vadovaudamasis MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo, patvirtinto 2012-04-10 Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymo Nr. D1-307 / 1K-132, 12 punktu, paskaičiavo mokėtiną mokestį didesniu tarifu, dauginant iš koeficiento 2.

Sprendime pažymima, kad GPAIS sistemoje neapskaityti įvežti / importuoti padėklai. Pagal Bendrovės prekių pardavimų analizės pagal pirkėjus duomenimis nustatyta, kad 2019 m. buvo įvežti / importuoti 4 843 vnt. padėklų (buhalteriniu kodu „ZP21001“ – 136 vnt., buhalteriniu kodu „ZP21001“ – 41 vnt., buhalteriniu kodu „ZP220004“ – 4 666 vnt.), t. y. įvežta mažiau, nei nurodyta pastabose, be to, medinių pakuočių apskaita svorio vienetais 2019 m. nebuvo vykdoma, faktiškai medinių padėklų svėrimo aktai už 2019 m. mokestinį laikotarpį nebuvo sudaryti.

Sprendime atkreipiamas dėmesys į tai, kad pakuotės tinkamumą naudoti ne vieną kartą gali nustatyti pakuotės gamintojas (pavyzdžiui, jeigu pakuotės gamintojas pardavimo dokumente nurodo, kad pardavė vienkartinę pakuotę, tai ir įmonė, įsigijusi tokią pakuotę, turi ją apskaityti kaip vienkartinę). Kaip daugkartinė pakuotė turėtų būti apskaitomos visos pakuotės, kurios pagamintos taip, kad būtų naudojamos pagal paskirtį daugiau negu vieną kartą (pavyzdžiui, visos pakuotės, pagamintos vadovaujantis standartu LST EN 13429:2007 Pakuotės. Pakartotinis naudojimas) ir kurios naudojamos pagal paskirtį, t. y. produkcijos pakavimui. Bendrovės tiekėjų dokumentuose nėra informacijos nei apie palečių išmatavimus, nei apie svorius, nei apie tinkamumą naudoti pakartotinai. Standarto apie pakartotinio pakuotės naudojimo galimybes taip pat nebuvo. Bendrovė kaip gamintojas įvežtų / importuotų padėklų nenaudojo savo produkcijai pakuoti. Nei sutarčių, nei dokumentų, patvirtinančių, kad Bendrovės įvežti / importuoti padėklai 2019 m. mokestiniu laikotarpiu buvo naudojami daugiau nei vieną kartą pagal paskirtį nebuvo.

Nesant dokumentų, patvirtinančių 2019 m. mokestiniu laikotarpiu daugkartinių pakuočių surinkimą (susigrąžinimą) ir susigrąžintų daugkartinių pakuočių daugkartinį naudojimą, atsižvelgiant į pakartotinio naudojimo pakuočių, išleistų į vidaus rinką, masę tonomis, pasak Aplinkos apsaugos departamento, laikytina, kad Bendrovė 2019 m. tiekė (įvežė / importavo) Lietuvos Respublikos vidaus rinkai vienkartinės medines pakuotes, jų nedeklaravusi Inspekcijai MUAT pakuotės atliekomis deklaracijoje (forma FR0524 4v) už 2019 m. mokestinį laikotarpį, todėl mokėtinas mokestis didesniu tarifu paskaičiuotas dauginant iš koeficiento 2.

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

Bendrovės 2022-11-24 skundas Nr. 22/11-06-3 iš dalies tenkintinas, skundžiama Sprendimo dalis, kuria Bendrovei nurodytas sumokėti 31 694 Eur MUAT medinės pakuotės atliekomis už 2019 m., naikintina ir Bendrovės skundas šioje ginčo dalyje perduotinas Aplinkos apsaugos departamentui nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Aplinkos apsaugos departamentui atlikus Bendrovės MUAT pakuotės atliekomis už 2019 m. apskaičiavimo ir mokėjimo teisingumo patikrinimą, buvo nustatyta, kad Bendrovė 2019 m. neapskaitė, nedeklaravo ir nesumokėjo MUAT už importuotą ir išleistą į vidaus rinką 10,008 t pirminės plastikinės pakuotės kiekį, 0,122 t pirminės metalinės pakuotės kiekį, 27,917 t pirminės popierinės–kartoninės pakuotės kiekį, 105,754 t pirminės medinės pakuotės kiekį, už pagamintą ir išleistą į vidaus rinką 11,536 t antrinės / tretinės popierinės–kartoninės pakuotės kiekį, 69,653 t antrinės / tretinės medinės pakuotės kiekį. Aplinkos apsaugos departamentas, vadovaudamasis MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo 12 punktu, nurodytuosius Bendrovės nedeklaruotas (nuslėptas) pakuotės kiekius apmokestino MUAT taikydamas didesnę tarifą (daugindamas iš koeficiento 2). Iš Bendrovės skundo bei jos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytos pozicijos matyti, kad Bendrovė nesutinka tik su dalimi jai apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti į biudžetą MUAT, o būtent 31 694 Eur, kurį mokesčių administratorius apskaičiavo už Bendrovės nedeklaruotą (nuslėptą) pirminės bei antrinės / tretinės medinės pakuotės kiekį (Patikrinimo akto 2–3 psl. aprašyti 4 ir 6 pažeidimai). Atsižvelgdama į tai, kad mokesstinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija vertins skundžiamo sprendimo pagrįstumą Bendrovės skunde apibrėžtose ginčo ribose ir šiame sprendime pasisakys tik dėl MUAT medinės pakuotės atliekomis apskaičiavimo pagrįstumo ir teisėtumo.

Aplinkos apsaugos departamentas patikrinimo metu nustatė, kad Bendrovė 2019 m. nedeklaravo: importuoto ir išleisto į vidaus rinką pirminės medinės pakuotės (sunaudotos savoms reikmėms) kiekio, nors faktinis importuotas ir išleistas į vidaus rinką pirminės medinės pakuotės (pakuočių sunaudojimas savo reikmėms) kiekis sudarė 105,754 t; pagaminto ir išleisto į vidaus rinką medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekio, nors faktinis pagaminto ir išleisto į vidaus rinką medinės antrinės / tretinės pakuotės kiekis sudarė 84,373 t. Atsižvelgęs į Bendrovės deklaruotą pagamintą ir išleistą į vidaus rinką pakuotės kiekį – 7 t, Bendrovės pateiktus dokumentus apie sutvarkytą pakuotės kiekį – 6,623 t, Aplinkos apsaugos departamentas konstatavo Bendrovę nuslėpus medinę antrinę / tretinę pakuotę, kurios kiekis – 69,653 t. Apskaičiuodamas Bendrovei papildomai mokėtiną MUAT už nedeklaruotą apmokestinamosios medinės pakuotės kiekį už 2019 m., Aplinkos apsaugos departamentas nustatė šio mokesčio bazę (Bendrovės nedeklaruotą pirminės bei antrinės / tretinės medinės pakuotės kiekį) – 175,407 t, tačiau, Komisijos vertinimu, mokesčių bazės dydžio nepagrindė pakankamais mokesstinio patikrinimo metu surinktais faktiniais duomenimis, visapusiška ir išsamia mokesstinio patikrinimo metu surinktų duomenų analize. Tokią savo išvadą Komisija grindžia žemiau nurodomomis ginčo teisinius santykius reglamentuojančiomis teisės normomis bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) formuojama nagrinėjant mokesčius ginčus dėl MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo teismų praktika.

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 punktas); MUAT gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gaminių gamintojai ir importuotojai (MUATĮ 4 straipsnio 3 dalis); apmokestinamosios pakuotės rūšys ir MUAT pakuotės atliekomis tarifai pateikti šio įstatymo 4 priedėlyje (MUATĮ 6 straipsnio 8 dalis); fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie pagal šį įstatymą privalo mokėti MUAT, Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka tvarko teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą. MUAT apskaičiuojamas ir mokamas Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka (MUATĮ 8 straipsnio 1 ir 2 dalys); MUAT gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis mokamas pagal faktiškai per mokesčinį laikotarpį tiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį (MUATĮ 8 straipsnio 4 dalis); MUAT mokėtojas yra atsakingas už teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų

gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitos tvarkymą ir MUAT 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 MUAT 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 MUAT mokamas taikant didesnę tarifą (MUATĮ 9 straipsnio 3 dalis); MUAT, taikant didesnę tarifą, apskaičiuojamas nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2 (MUATĮ 9 straipsnio 4 dalis 3 punktas).

Taigi iš pacituoto teisinio reglamentavimo yra akivaizdu, jog MUAT pakuotės atliekomis mokesčio bazę sudaro *faktiškas* per mokesstinį laikotarpį Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekias apmokestinamosios pakuotės kiekis, o MUAT, taikant didesnę tarifą, taip pat apskaičiuojamas faktiškai nuslėptą apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš MUATĮ priedėlyje nurodyto tarifo bei koeficiento 2.

Ginčo byloje nustatyta, jog nors Bendrovė ir yra užsiregistravusi Gamintojų ir importuotojų sąvade, tačiau pakuočių apskaitą GPAIS sistemoje tvarkė netinkamai – pakuotės apskaita GPAIS nesusieta su gaminamos ir (ar) įvežamos, išvežamos produkcijos sąrašu, nenurodytas unikalus, nesikartojantis prekinio vieneto / gaminio kodas, kuris supakuotas į šią pakuotę, nenurodyti pakuočių konkretūs pavadinimai, atskirai neapskaitytos savoms reikmėms sunaudotos pakuotės, nevykdyta pakartotinio naudojimo pakuočių išleidimo ir susigražinimo apskaita, pakuotės svoris nesusietas su gaminamos ir (ar) įvežamos produkcijos sąrašu. Pažymėtina, jog netinkamos pakuočių apskaitos tvarkymo aplinkybę šiame ginče pripažįsta ir pati Bendrovė. Todėl, kaip nurodė Aplinkos apsaugos departamento atstovė Bendrovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, mokesčių administratorius mokesstinio patikrinimo metu neturėjo galimybės vadovautis Bendrovės GPAIS sistemoje pateiktais duomenimis.

Iš 2022-09-13 surašyto Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo akto Nr. KL-KL-11 bei Komisijai kaip šio akto priedai pateiktų dokumentų turinio matyti, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovės panaudotos gaminiams pakuoti ir išleistos į vidaus rinką pakuotės kiekį (tonomis) rėmėsi šiais Bendrovės pateiktais dokumentais: Išvežimo iš Lietuvos Respublikos vidaus rinkos suvestine *Environment pollution tax* 2019-01-01–2019-12-31; Pagamintos ir patiektos Lietuvos Respublikos vidaus rinkai suvestine *Environment pollution tax* 2019-01-01–2019-12-31; Prekių pardavimų analize pagal pirkėjus; Prekių pardavimų analize pagal pirkėjus, Gražinimai. Atsižvelgęs į Bendrovės suvestinėje „Pagaminta ir patiekta Lietuvos Respublikos vidaus rinkai suvestinė *Environment pollution tax* 2019-01-01–2019-12-31“ nurodytą gaminiams pakuoti sunaudotą medžio (angl. „wood“) kiekį – 293,673 t bei iš prekių pardavimų analizės pagal pirkėjus duomenų nustatęs, kad iš viso su gaminiiais buvo patiekta 8 372 vnt. medinės pakuotės (medinių padėklų), kas sudaro 209,300 t, mokesčių administratorius šių kiekių skirtumą – 84,373 t vertino kaip Bendrovės gaminiams pakuoti panaudotą ir į vidaus rinką išleistą, tačiau nedeklaruotą (nuslėptą) medinės pakuotės kiekį, kurį ir apmokestino taikydamas padidintą MUAT tarifą. Analogiškai padidintu MUAT tarifu mokesčių administratorius apmokestino ir 105,754 t medinės, kaip jis nurodo Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo akto 5.3 lentelėje bei Patikrinimo akto 1 lentelėje, 3 psl. įvardintame 4 pažeidime, įvežtą (importuotą) ir išleistą į vidaus rinką pirminės medinės pakuotės (pakuočių sunaudojimą savoms reikmėms) pakuotės kiekį. Pažymėtina, jog mokesčių administratoriaus Komisijai pateiktoje mokesstinio ginčo bylos medžiagoje nėra jokių duomenų (dokumentų ar paaiškinimų), iš kurių būtų aišku, kaip buvo nustatytas nurodytasis importuotos medinės pirminės pakuotės kiekis. Aplinkos apsaugos departamento atstovė skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu tenurodė, jog atsižvelgęs į tai, kad Bendrovė nepateikė jokios informacijos bei duomenų apie tai, kad tai buvo daugkartinė medinė pakuotė, mokesčių administratorius traktavo ją kaip vienkartinę medinę pakuotę.

Tuo tarpu Bendrovė, nesutikdama su mokesčių administratoriaus surašytame patikrinimo akte konstatuotais jos padarytais MUATĮ pažeidimais, 2022-10-11 pastabose dėl patikrinimo akto Nr. 22/10-06-1, taip pat 2022-10-18 mokesčių administratoriui pateiktame rašte Nr. 22-10-06-2 nurodė, taip pat ir šiame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape Komisijai pateiktame skunde dėl skundžiamos Sprendimo dalies nepagrįstumo, tvirtina ir įrodinėja, jog 2019 m. medinės pirminės pakuotės (sunaudotos savo reikmėms) nesusidarė ir Bendrovė neturėjo prievolės mokėti MUAT nuo šio pakuočių kiekio. Bendrovės įvežti ir savo reikmėms sunaudoti padėklai turi būti priskirti daugkartinėi medinei pakuotei, nes medinius padėklus Bendrovė pardavė įmonėms (UAB "A1" ir UAB "D1" užsiimančiomis medinių padėklų pirkimo ir pardavimo veikla, bei šie padėklai buvo išleisti į Lietuvos Respublikos rinką pakartotiniam naudojimui. Be to, pasak Bendrovės atstovų, visi jos importuoti mediniai padėklai, nors ir nėra pagaminti pagal ES standartą (pagal ES standartą pagaminti padėklai Bendrovės apskaitoje įvardinti kaip „padėklai EURO standartiniai“), tačiau pagal savo naudojimo pobūdį yra daugkartiniai, nes tinkami naudoti daug kartų. Taip pat Bendrovės atstovai pažymėjo, jog Bendrovė 2019 m. iš UAB "D1" pakartotiniam naudojimui įsigijo 3 636 vnt. naudotų medinių padėklų ir šią aplinkybę Bendrovė vertina kaip daugkartinį pakuočių iš Lietuvos vidus rinkos susigrąžinimą. Tiek pastabose dėl patikrinimo akto, tiek skunde Komisijai Bendrovė paaiškino ir aukščiau nurodytojo medinės antrinės / tretinės pakuotės skirtumo – 84,373 t, kuris, kaip minėta, buvo apmokestintas MUAT padidintu tarifu, susidarymo priežastis: išleistos į Lietuvos Respublikos vidaus rinką antrinės / tretinės pakuotės kiekis 2019 m. yra 209,3 t, o skirtumas nuo verslo valdymo programoje susidariusio kiekio – 293,673 t atsirado dėl to, kad Bendrovė pagamintus produktus pristatė ne tik didmenininkams paletėmis, kuriose yra vienos rūšies produktai, o ir mažmenininkams, kuriems produktai parduodami pakuotėmis (mažais kiekiais) be medinių padėklų, taigi, medinė daugkartinė pakuotė jiems nėra tiekama. Taip daugkartiniai mediniai padėklai pagamintai produkcijai sukrauti panaudojami keletą kartų ir todėl susidaro nesutapimas tarp realiai pagamintos ir į vidaus rinką išleistos antrinės / tretinės medinės pakuotės kiekio.

Pagal MAĮ 126 straipsnio 3 dalį mokesčių mokėtojas turi teisę mokestinio patikrinimo metu, taip pat jo rezultatų tvirtinimo metu teikti savo pastabas ir paaiškinimus dėl patikrinimo dalyko ir kitų su patikrinimu susijusių aplinkybių. Rašytinės mokesčių mokėtojo pastabos, paaiškinimai ir įrodymai pridedami prie patikrinimo akto ir apie jų pateikimą yra pažymima patikrinimo akte. Pagal MAĮ 131 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinat patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Šis sprendimas priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (MAĮ 132 straipsnio 1 dalis). Taigi mokesčių administratorius privalo sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo aptarti mokesčių mokėtojo pateiktų rašytinių pastabų argumentus, juos išnagrinėti, atlikti jų analizę ir vertinimą (pavyzdžiui, LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008). Komisijos vertinimu, šių MAĮ reikalavimų nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju nebuvo prisilaikoma, nes skundžiamoje Sprendimo dalyje mokesčių administratorius, atkartojęs patikrinimo akte aprašytus Bendrovės padarytus MUATĮ pažeidimus bei nurodęs, kad pagal Bendrovės pateiktus dokumentus medinių padėklų buvo įvežta mažiau, nei nurodė Bendrovė pastabose dėl patikrinimo akto, kokius reikalavimus turi atitikti medinė pakuotė tam, kad ją galima būtų priskirti daugkartinėi, nepasisakė nei dėl Bendrovės skundo argumento, kad ji įsiveža ir savo vykdomoje ūkinėje veikloje naudoja tik daugkartinę pakuotę, nei dėl, atsižvelgiant į Bendrovės prekių pardavimų specifiką, galimai atsiradusių nesutapimų tarp pagamintos ir į vidaus rinką išleistos medinės pakuotės kiekių.

Pastebėtina, jog apskaičiuojant MUAT pakuotės atliekomis taikant didesnę tarifą pagal MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 3 punkto nuostatas, turi būti nustatytas apmokestinamos pakuotės atliekų nuslėpimo faktas. LVAT formuojamoje teismų praktikoje yra išaiškines, kad nuslėpimas turi būti suprantamas kaip apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kiekis, kurį mokesčio mokėtojas išleido į vidaus rinką ir nedeclaravo ir (ar) už kurį nesumokėjo mokesčio (LVAT

2015-06-10 nutartis adm. byloje Nr. A-892-143/2015, 2013-12-16 nutartis adm. byloje Nr. A-520-2042/2013, 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015). LVAT taip pat yra akcentavęs, kad MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies nuostatų taikymui, būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo fakto konstatavimui, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo. Tokias aplinkybes, be laiku neatliktos pareigos deklaruoti apmokestinamųjų gaminių kiekius, patvirtintų *inter alia* (lot. be kita ko) apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti MUATĮ nustatytas pareigas ir pan. (LVAT 2018-10-29 sprendimas adm. byloje Nr. A-1422-525/2018, 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019, 2020-05-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-963-525/2020). Kalbant apie mokesčio padidintu tarifu už nedeclaruotus apmokestinamųjų pakuočių kiekius apskaičiavimo pagrįstumą, LVAT taip pat yra pažymėjęs, kad nesant pagrindo konstatuoti, jog pareiškėjas sąmoningai siekė nuslėpti atskirų rūšių apmokestinamųjų pakuočių kiekius, teiktus rinkai, tokiu būdu išvengiant pareigos mokėti MUATĮ nustatytą MUAT pakuotės atliekomis, nėra nustatytos sąlygos taikyti MUATĮ 9 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą sankciją ir apskaičiuoti mokesť pagal įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punktą (LVAT 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020). Atsižvelgiant į LVAT praktiką, nurodytąsias apmokestinamos pakuotės atliekų nuslėpimo aplinkybes taikant mokesť padidintu tarifu reikėtų įrodyti patikimais ir jokių abejonių jų įrodomąja galia nekeliančiais duomenimis, duomenų visumos analize.

Pagal Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2009-04-23 įsakymu Nr. D1-213 (nuo 2018-07-01 galiojanti 2018-06-28 įsakymo Nr. D1-624 redakcija) patvirtinto Mokesčio už aplinkos teršimą kontrolės tvarkos aprašo, reglamentuojančio ir MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo kontrolės tvarką, nuostatas, 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, kurio forma pateikta šio tvarkos aprašo priede. Informacija ir duomenys, įrodantys taršos nuslėpimo faktą, kuriais remiantis buvo apskaičiuota mokėtina mokesčio suma, nurodomi Patikrinimo akte (aprašo 6 punktas). Atlikdamas mokėtojo patikrinimą, pareigūnas tikrina mokėtojo pateiktų duomenų atitikimą deklaracijai, pateiktai Valstybinei mokesčių inspekcijai, iki patikrinimo pradžios (8 punktas). Tikrinant mokėtoją, nustatoma: faktiniai duomenys apie mokėtojo į Lietuvos vidaus rinką išleistą apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pakuotės kiekį, vadovaujantis mokėtojo apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pakuotės apskaitos dokumentais, buhalterinės apskaitos dokumentais ir kitais dokumentais ar faktais (9.3 papunktis); ar mokėtojo pateiktuose dokumentuose esama informacija bei duomenys atitinka mokėtojo deklaracijose pateiktus duomenis ir informaciją (9.4 papunktis); buvo ar nebuvo nuslėpti išleisti į Lietuvos vidaus rinką apmokestinamieji gaminiai, ir (ar) gaminių pripildyta pakuotė (9.5 papunktis). Jei nustatoma, kad buvo nuslėpti į Lietuvos vidaus rinką išleisti apmokestinamieji gaminiai ir (ar) pakuotė, mokėtina MUAT suma už nuslėptą į Lietuvos vidaus rinką išleistų apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pakuotės kiekį apskaičiuojama vadovaujantis Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-07-09 įsakymu Nr. D1-370 / 1K-230 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašų patvirtinimo“ ir įforminama patikrinimo akte (10 punktas).

Atsižvelgdama į aukščiau pacituoto teisinio reglamentavimo, LVAT praktikos nuostatų visumą, Komisija daro išvadą, kad Aplinkos apsaugos departamento šiame mokesčiniame ginče įrodinėjama pozicija konstatuojant importuotos bei pagamintos ir į Lietuvos vidaus rinką išleistos medinės pakuotės nuslėpimo faktą, įvertinus tik mokesčių mokėtojo pateiktų pakuočių apskaitos, prekių pardavimo suvestinių duomenis, tačiau išsamiai neįvertinus Bendrovės pastabose dėl patikrinimo akto bei skunde Komisijai dėstomos jos pozicijos, taip pat ir neatlikus išsamaus pakuočių apskaitos bei prekių pardavimo suvestinėse nurodytų duomenų atitikimo pirminiams Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentams patikrinimo ir analizės, nėra pagrįsta. Komisija pažymi ir tai, jog nors Sprendime mokesčių administratorius ir pasisakė dėl to, jog Bendrovė nepagrindė savo pozicijos, kad ji pirkė ir susigrąžino pakuotę, kuri laikytina daugkartinio naudojimo, tačiau

Sprendime nenurodė, kokie teisės aktai ir koku būdu reglamentuoja pakuotės priskyrimą daugkartinei (ar ne) ir kodėl Bendrovės mokesčio patikrinimo metu pateikta pakuotės tiekėjų dokumentuose nurodyta informacija nepagrindžia tokių aplinkybių buvimo (ar nebuvimo). Atsižvelgiant į tai, Komisijos vertinimu, Sprendimas ginčijamoje jo dalyje negali būti pripažintas objektyviu ir visapusišku.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad mokesčių administratorius, priimdamas skundžiamą Sprendimo dalį, nevisapusiškai išanalizavo ir įvertino ginčo bylos faktines aplinkybes, jo surinkti duomenys nėra vienareikšmiškai patvirtinantys MUAT medinės pakuotės atliekomis nuslėpimo aplinkybę. Nagrinėjant šį mokesčio ginčą Komisijai kyla abejonių dėl duomenų, remdamasis kuriais mokesčių administratorius konstatuoja Bendrovės padarytą mokesčio pažeidimą, patikimumo ir tikrumo, nėra aišku, kokiais Bendrovės pateiktais duomenimis (dokumentais) remiantis buvo nustatytas MUAT apmokestintas importuotos ir išleistos į vidaus rinką pirminės medinės pakuotės (sunaudotos savo reikmėms) kiekis. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį pareiga pagrįsti aplinkybes, sudarančias pagrindą mokesčiams apskaičiuoti, tenka mokesčių administratoriui, kurio sprendimas turi atitikti principus, įtvirtintus Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsnyje (įstatymų viršenybės, išsamumo, objektyvumo). Dėl aukščiau įvardinto ginčijamos Sprendimo dalies neišsamumo Aplinkos apsaugos departamentui neatsakius į Bendrovės pateiktose pastabose dėl patikrinimo akto išdėstytus argumentus konstatuotinas ir skundžiamos Sprendimo dalies neatitikimas tiek VAI įtvirtintiems principams, tiek ir VAI 10 straipsnyje įtvirtintiems viešojo administravimo subjekto priimto sprendimo turiniui keliamiems reikalavimams. Todėl, Komisijos vertinimu, atitinkamų prieštarų duomenų, įrodymų pašalinimo pareiga tiek pagal įrodinėjimo pareigas nustatančias teisės normas, tiek pagal VAI reikalavimus, keliamus viešojo administravimo subjektų (taip pat mokesčių administratoriaus) sprendimams, tenka mokesčių administratoriui. Pažymėtina, kad konstatuoti fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje pateiktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Kaip ne kartą yra pažymėjęs LVAT formuojamoje teismų praktikoje, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (pavyzdžiui, LVAT 2017-01-17 nutartis adm. byloje Nr. A-1067-575/2017 ir kt.).

Atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, taip pat įvertinusi tai, jog teismų praktikoje (LVAT 2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011) nuosekliai yra laikomasi pozicijos, kad pagrindas mokesčio ginčą grąžinti mokesčių administratoriui vertinti pakartotinai (pakartotinai nagrinėti skundą ar atlikti pakartotinį patikrinimą) yra tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.), Komisija laikosi pozicijos, kad siekiant šiame mokesčiame ginče priimti objektyviais ir visapusiškais duomenimis pagrįstą, aiškų ne tik pačiam mokesčių administratoriui, bet ir mokesčių mokėtojui, taip pat ir mokesčio ginčą nagrinėjančioms institucijoms sprendimą, tikslinga ginčijamą Aplinkos apsaugos departamento sprendimo dalį panaikinti ir Bendrovės skundą šioje ginčo dalyje perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Kadangi Bendrovės skundas (pastabos dėl patikrinimo akto) perduodamas iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui (mokesčio ginčo byla yra grąžinama į patikrinimo akto tvirtinimo stadiją), todėl Bendrovė taip pat turi būti aktyvi teikdama papildomus įrodymus dėl skundžiamame sprendime minimuose raštuose (2022-10-11 Nr. 22/10-06-1, 2022-10-18 Nr. 22/10-06-2) pateiktos informacijos ir jos patikimumo, savo poziciją dėl galimų neatitikimų jos mokesčių administratoriui teiktuose dokumentuose grįsdama ne tik bendro pobūdžio suvestine informacija, bet ir pirminiais šią informaciją pagrindžiančiais dokumentais ar duomenimis.

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 :

Panaikinti Aplinkos apsaugos departamento 2022-11-09 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-88 dalį, kuria Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 31 694 Eur mokestį už aplinkos teršimą medinės pakuotės atliekomis, ir Bendrovės skundą perduoti Aplinkos apsaugos departamentui nagrinėti 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 apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė