



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „H1“ SKUNDO**

2023 m. vasario d. Nr. S- (7- 2023/3)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Rasos Stravinskaitės, Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnos akcinės bedrovės „H1“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2022-12-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-12-27 sprendimo Nr. (21.222) 299-15 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovai advokatas V. R. ir E. B. bei Inspekcijos atstovas S. F. dalyvavo 2023-01-24 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcijos Mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis, Bendrovei 2022-12-27 apskaičiuota 747996,43 Eur mokesčio už aplinkos teršimą delspinigių, kurie susidarė laikotarpiu nuo 2020-07-28 iki 2022-11-14. 2022-11-16 prašymu Bendrovė kreipėsi į Inspekciją, prašydama atleisti nuo apskaičiuotų mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – MUAT, Taršos mokesčiai) delspinigių, grįsdama šį prašymą tiek Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 straipsnio 1 dalyje išvardintais atleidimo pagrindais, tiek MAĮ įtvirtintais teisingumo ir protingumo bei proporcingumo principais. Inspekcija Sprendimu neatleido Pareiškėjos nuo 747996,43 Eur MUAT delspinigių.

Dėl teisinio skundo pagrindo ir teisinio atleidimo pagrindų kvalifikavimo

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija Sprendimu nusprendė neatleisti Bendrovės nuo delspinigių nenagrinėdama konkrečių individualių Prašymo dėl atleidimo motyvų, nepasisakydama dėl jų (ne)reikšmingumo Prašymo teisinių pagrindų apimtyje, nukrypdama nuo savo administracinės praktikos proporcingumo principo taikymo srityje. Sprendime ne tik neįvertintos jokios jame dėstomos individualios MUAT perskaičiavimo aplinkybės Bendrovės (kartu ir kontroliuojančių institucijų) kaltės ir atsakomybės aspektu, bet ir visai neanalizuojama 747996,43 Eur delspinigių suma proporcingumo aspektu.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) savo aktuose ne kartą yra konstatavęs, kad konstitucinis teisinės valstybės principas neatsiejamas nuo teisingumo principo ir atvirksčiai (*inter alia*, Konstitucinio Teismo 2003-03-17, 2003-12-03, 2008-12-24, 2009-10-08 nutarimai). Konstitucinis Teismas taip pat ne kartą yra konstatavęs, kad konstitucinis proporcingumo principas yra vienas iš konstitucinio teisinės valstybės principo elementų (*inter alia*, Konstitucinio Teismo 2004-12-29, 2005-09-29, 2009-04-10 nutarimai).

Pareiškėja pažymi, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pvz., 2011-10-10 nutartis adm.

byloje Nr. A-556-2343/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011). LVAT savo praktikoje taip pat yra nurodęs, jog šiuolaikinė teisės samprata remiasi aiškiu teisės ir įstatymo skyrimu pripažįstant teisę fundamentalesniu dalyku negu įstatymas. Jeigu teisė tapatinama su įstatymu, tai teisės praktikos požiūriu pirmenybė būtų teikiama ne teisingumui, o teisėtumui. Formalus įstatymų taikymas nulemtų teisėtą sprendimą, kuris ne visada gali būti teisingas. LVAT manymu, turi būti pripažįstamas ne bet koks teisėtumas, o tik teisingumo teisėtumas. Tokiu atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio disputo atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai. Juk ne viskas gali būti reglamentuota įstatymų ir tilpti į tam tikras teisės normas (pvz., LVAT 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-17-773/2007, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1375/2014).

Pareiškėja nurodo, kad institucijos ir Lietuvos Respublikos teismai, vykdydami teisingumą, taip pat privalo užtikrinti, kad kiekvienu konkrečiu atveju asmuo nebūtų nubaustas antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą (*non bis in idem* principas).

Pareiškėja nurodo, kad pagal MAĮ 8 straipsnio 3 dalį mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.

Pareiškėja išdėsto MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto, 141 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad delspinigių suma akivaizdžiai neproporcinga lyginant ją su pagrindine MUAT prievole. MUAT kaip sankcijos, sumą Pareiškėjai individualizavo Teismas ir tik po jo sprendimo ji tapo žinoma, dėl ko Bendrovė nelaikytina kalta dėl jos nesumokėjimo iki jos sužinojimo. Atsižvelgiant į Bendrovės veiklos ir MUAT administravimo specifiką (Aplinkos apsaugos agentūros ir Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – AAD, Departamentas) vaidmenį ir pareigas šio mokesčio administravime), Bendrovė apskritai laikytina nekalta dėl pažeidimo – absoliučiai didžioji dalis MUAT papildomai apskaičiuota nuo taršos nustatytos per eilę metų Aplinkos apsaugos agentūros vykdytų tyrimų protokoluose, kurių turinys Bendrovei atskleistas tik po Bendrovės patikrinimo akto surašymo. Tiek, kiek mokestis paskaičiuotas nuo pačios Bendrovės nustatytos taršos, Bendrovė nei slėpė savo nustatomą taršą teikdama apie ją ataskaitas, nei turėjo finansinio suinteresuotumo ją slėpti. Bet kuriuo atveju, prie pažeidimo svariai prisidėjo Aplinkos apsaugos agentūros ir Aplinkos apsaugos departamento teisės aktais nustatytų pareigų nevykdymas.

Dėl apskaičiuotos neproporcingai didelės delspinigių sumos

Pareiškėja nurodo, kad Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimuose išduotuose veiklai Vilniaus nuotekų valykloje, Šalčininkų nuotekų valykloje, Nemenčinės miesto nuotekų valykloje (toliau – TIPK leidimai) yra nustatyti leidžiami išleisti į aplinką apmokestinamieji teršalai iš valymo įrenginių. Tarp į TIPK leidimus įtrauktų leidžiamų į aplinką išleisti medžiagų ftalatai ir fenoliai nebuvo nurodyti. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 4 straipsnio 1 dalimi, mokestį už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių moka aplinką teršiantys fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privalo turėti TIPK leidimą arba Taršos leidimą, kuriuose nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai. Pareiškėjos teikiamose deklaracijose nebuvo nurodytas išleistas ftalatų kiekis.

Pareiškėja nurodo, kad MUATĮ 9 straipsnio 3 dalis numato, kad už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, sąvartyne pašalintų atliekų ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis už aplinkos teršimą mokamas taikant didesnę tarifą. MUATĮ 2 priedėlis numato, kad II grupės teršalų, išmetamų į vandens telkinius, žemės paviršių ir gilesnius jos sluoksnius, mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifų koeficientas yra 50. Iš to seka, kad pagrindinė (MUAT įprastu tarifu) prievolė (toliau – Pagrindinė mokesčio prievolė) sudaro apie 150000 Eurų (7561902,00 Eur / 50 arba 3024760,80 Eur / 20) su kuria lygintina ir ją daugiau nei tris kartus viršijanti delspinigių suma yra akivaizdžiai neprotinga ir neproporcinga (net ir nevertinant likusios „sankcjinės“ šio mokesčio dalies).

Pareiškėja nurodo, kad negalėjo numatyti, kad spręsdama klausimą dėl 3 mln. (pradinė suma – 7,5 mln. Eur) siekiančios sankcijos pagrįstumo Teismas visiškai nenagrinęs šios sankcijos laboratorinių tyrimų atitikimo naudojamam tyrimo standartui. Taigi tik LVAT priėmus galutinį

(neskundžiamą) sprendimą (nutartį) tapo žinoma sankcijos suma, todėl Pareiškėja objektyviai negali būti laikoma kalta dėl jos nesumokėjimo iki jos paaiškėjimo (suzinojimo).

Dėl Pareiškėjos veiklos specifikos, lemiančios jos kaltės nebuvimą ir žalos biudžetui nebuvimą sankcijos apimtyje

Pareiškėja akcentuoja, kad ji objektyviai negali įtakoti aplinkybių, kurios lemia sankcijos skyrimą ir jos dydį. Bendrovė nurodo, kad yra vandentvarkos įmonė, tiekianti geriamąjį vandenį ir tvarkanti nuotekas daugiau nei 27 000 klientų. Per parą Bendrovė išvalo daugiau nei 107000 kub. metrų nuotekų. Bendrovė nurodo, kad gali sumokėti MUAT už bet kokį naują nežinomo vartotojo į nuotekas išleistą teigiančią medžiagą, įskaitant tokias, kurių nėra tuo metu galiojančiame TIPK leidime, bet ji negali neišleisti (sustabdyti) šių nuotekų, nes tai objektyviai neįmanoma.

Pareiškėja nurodo, kad deklaruodama ginčo medžiagų (ftalatų ir fenolių) kiekius už 2014–2018 m., sumokėtų mokesčio sumą atitinkančią pagrindinę mokesčio prievolę, kas teoriškai ir galėtų būti laikoma nesumokėtu mokesčiu arba žala biudžetui MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyto atleidimo nuo delspinigių pagrindo aspektu.

Dėl taršos ftalatais ir fenoliais ir jos kontrolės bei prevencijos dalyvių

Pareiškėja nurodo, kad nei Lietuvoje, nei Europoje nėra įrangos, karia būtų galima iš nuotekų išvalyti ftalatus, jie gali patekti į nuotekas iš įvairių gaminių ir su nuoplovomis nuo pastatų ir įvairių konstrukcijų, gali būti išplaunami iš stogų dangos, nutekamųjų ir drenažo vamzdžių, išleidžiami į nuotekų vamzdynus dėl buityje naudojamų PVC gaminių, taip pat ir iš sąvartynų. Apie tai, kad Pareiškėjos į aplinką išleidžiamose nuotekose yra nedideli ftalatų kiekiai, Aplinkos apsaugos agentūrai (toliau – AAA) buvo žinoma mažiausiai nuo 2013 metų. Šią aplinkybę patvirtina iš AAA su AAA raštu Nr. (4.25)A4(e)-4640 gauti matavimo protokolai, o taip pat Teršalų, išleidžiamų su nuotekomis, apskaitos žurnalas bei kiti Bendrovės vidiniai teršalų matavimo dokumentai, kurie nuolat būdavo prieinami ir teikiami AAA ir AAD. Po 2015–2019 m. AAD atliktų Pareiškėjos patikrinimų surašyti patikrinimų aktai patvirtina, kad patikrinimų metu AAD taip pat tikrino dokumentus, kuriuose buvo užfiksuotas ftalatų išleidimas į aplinką.

Be to, įgyvendindama pareigą vykdyti išleidžiamų nuotekų monitoringą, Bendrovė nuolat AAD teikė Nuotekų tvarkymo apskaitos metines ataskaitas. Šios 2014–2018 metų Nuotekų tvarkymo apskaitos metines ataskaitas patvirtina, kad Bendrovė pranešdavo apie į aplinką išleidžiamus ftalatus.

Pareiškėja skunde išdėsto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2014-03-06 įsakymu Nr. DI-259 patvirtintų Taršos leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) 8 punkto, 47 punkto, 50 punkto nuostatas ir pažymi, kad AAA tiek pasikeitus teisės aktų reikalavimams (2013 metais ftalatus priskyrus prioritetinėms pavojingoms medžiagoms), tiek pagal Bendrovės teikiamus monitoringo duomenis, tiek pagal AAD atliktų patikrinimų duomenis (jeigu manė, kad jie yra tikslūs ir tikri) privalėjo: (i) peržiūrėti taršos leidimų sąlygas, (ii) rekomenduoti Bendrovei įsitraukti į leidimus ftalatus ir deklaruoti šiuos teršalus.

Pareiškėjos teigimu, peržiūrdama leidimo sąlygas, AAA naudojasi AAD atliktų tikrinimų rezultatais ir veiklos Pareiškėjo atliekamo aplinkos monitoringo (stebėsenos) duomenimis. Taršos leidime nurodytas medžiagas ir jų kiekius gali peržiūrėti ir keisti tik AAA, kuri turi visus duomenis apie atliktus valstybinius tyrimus bei aplinkos monitoringo (stebėsenos) duomenis ir kuri turi pareigą peržiūrėti taršos leidimą ir jį pakeisti, kai pasikeičia teisės aktų reikalavimai ar įvyksta kitos Taisyklėse nurodytos aplinkybės. Aukščiau aptartų Taisyklių nuostatų tikslas yra ne nubausti, o vykdyti prevenciją ir kontroliuoti, kad įrenginiai būtų eksploatuojami pagal leidimų sąlygas, ir leidimų sąlygos atitiktų teisės aktų reikalavimus, taip pat mažinti taršą, rinkti mokesčius.

Bendrovė pabrėžia, kad Taisyklių 47 ir 50 punktuose įtvirtinta ne rekomendacija, o imperatyviai privaloma AAA pareiga, kurią AAA turi įvykdyti esant Taisyklėse nurodytoms aplinkybėms. Ši AAA pareiga, be kita ko, saugo sąžiningas bendroves nuo siurprizinių patikrinimų atbuline data, koks buvo atliktas Bendrovės atžvilgiu. AAD sprendime teigiama, kad ftalatai buvo nustatyti dar 2014 metais, tačiau akivaizdu, jog AAA neįvykdė Taisyklių 47 ir 50 punktuose įtvirtintos pareigos, tuo pažeisdama imperatyvių teisės normų reikalavimus ir Pareiškėjos teises.

Pareiškėja nurodo, kad Vilniaus RAAD direktoriaus 2011-12-31 įsakymu Nr. VR-V-214 buvo nustatyta Teršalų normatyvų viršijimo fiksavimo ir sankcijų taikymo dokumentų registracijos tvarka, kurios 3.1 7 punktą numato, kad agentūrų vedėjai, atsakingi pareigūnai, gavę Valstybinės analitinės kontrolės skyriaus informaciją apie nustatytą teršalų normatyvų viršijimą su normatyvus

viršijančiais parametrais, privalo skubos tvarka apie tai raštu informuoti įmonę, pareikalaujant nutraukti teršimų. Minėto įsakymo 3.2 punkte nurodyta, jog gavus Valstybinės analitinės kortelės skyriaus laboratorinių tyrimų duomenis su normatyvus viršijančiais parametrais ir kortele, pareigūnai privalo įforminti reikiamus dokumentus, kurių pagrindu pažeidėjams bus taikomos ATPK numatytos sankcijos ir kitos poveikio priemonės. Nors teisės aktuose nėra apibrėžta per kiek laiko padalinio vadovas turi nukreipti vykdymui padaliniui priskirtas užduotis, tačiau įvertinus kortelių specifiką, t. y. kaip dokumento, fiksuojančio laboratoriniais tyrimais paremtą aplinkos taršos, viršijančios normatyvus, faktą, tokiais atvejais turi būti reaguojama nedelsiant.

Pareiškėja nurodo, kad jos veikla yra reguliuojama, o MUAT yra įtraukiamas į geriamojo vandens kainą arba kita forma perkeliamas teršiantiems vartotojams (principas „teršėjas moka“) arba visiems vandenį naudojančioms vartotojams. Todėl Pareiškėja neturėjo ir negalėjo turėti jokio turтино intereso nedeklaruoti taršos ir vengti mokesčio mokėjimo.

Pareiškėja nurodo, kad MUAT už ftalatus Bendrovės nebuvo mokamas dėl kelių priežasčių:

1) Bendrovės matavimais nustatyti ftalatų kiekiai buvo ypatingai nedideli (nuo 0,00009 iki 0,00039 mg/l);

2) AAA pagal Taisyklių 47 punktą neįpareigojo ir 6 metus nerekomendavo įtraukti ftalatų į leidimus, kas Bendrovei leido suprasti, kad Bendrovė veikia nepažeisdama teisės aktų reikalavimų;

3) Bendrovės atlikti matavimai buvo netikslūs, neišvengiamai įtakojami foninės taršos.

Bendrovė nurodo, kad atlikdama fenolių monitoringą, fenolių nebuvo nustačiusi. Fenoliai nustatyti tik AAA laboratorijoje, tačiau su AAA tyrimų protokolais Bendrovė pirmą kartą buvo supažindinta tik juos Pareiškėjai pateikus su 2020-03-30 Patikrinimo aktu. Susipažinus su AAA tyrimų protokolais matyti, kad Vilniaus nuotekų valykloje nustatyti ypatingai nedideli fenolių kiekiai: 2015-05-12 0,00017 mg/l, 2017-05-08 0,0001 mg/l 4-nonilfenolio (šakotojo); 2014-05-06 ir 2015-05-12 0,00017 mg/l, 2017-05-08 0,00008 mg/l nonilfenolių (techninio mišinio).

Pareiškėja nurodo, kad AAA 2019-07-04 raštu pripažino, jog nėra išdavusi TIPK ir Taršos leidimų ūkio subjektams, kurie iš buitinių nuotekų valo fenolius ir neturi informacijos apie Europoje veikiančius buitinių nuotekų valymo įrenginius, valančius fenolius. Kaip ir ftalatų atveju, AAA pagal AAD atliktų patikrinimų duomenis (jeigu manė, kad jie yra tikslūs ir tikri) privalėjo peržiūrėti taršos leidimų sąlygas, rekomenduoti Bendrovei įsitraukti į deklaruoti šiuos teršalus, tačiau to nepadarė.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą ir atleisti Pareiškėją nuo 747996,43 Eur MUAT delspinigių.

Inspekcija Sprendime išdėstė MAĮ 100 straipsnio bei MAĮ 141 straipsnio 1 dalies, reglamentuojančių atleidimą nuo delspinigių, nuostatas.

Inspekcija nurodė, kad pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Tam, kad būtų galima taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, Bendrovė turi nurodyti bei įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius.

Inspekcija nurodė, kad delspinigių apskaičiavimas patikrinimo metu nėra Bendrovės nubaudimas, o yra laiku neįvykdytos mokesstinės prievolės pasekmė. LVAT 2020-03-10 nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-3247-575/2020 nurodė, jog delspinigių esmė yra kompensuoti valstybei už naudojimąsi pinigais, kurie turėjo būti sumokėti laiku mokesčių pavidalu į valstybės biudžetą, t. y. kompensuoti valstybei dėl pavėluotai patekusių pinigų į biudžetą. LVAT šioje byloje taip pat pažymėjo, jog delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio ir nurodė, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokesstinio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokesčius, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokesstinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009-09-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-877/2009). Neskaiciuojant delspinigių būtų paneigta delspinigių paskirtis, nepaisyta teisių ir pareigų vienovės principo (LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556 646/2010).

Nemokėdama ir apskųsdama 2020-06-29 AAD Sprendimą, kuriuo apskaičiuotas mokėtinas mokeskis, Bendrovė, kaip mokesčių mokėtoja, prisiima delspinigių atsiradimo (skaičiavimo) riziką

ateityje tuo atveju, jei jos skundas bus atmestas. Tokiu atveju delspinigiai laikytini žala valstybei dėl laiku nesumokėtų mokesčių.

Inspekcija nurodė, kad LVAT 2020-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. eA-3247- 575/2020 nurodė, jog delspinigių esmė yra kompensuoti valstybei už naudojimąsi pinigais, kurie turėjo būti sumokėti laiku mokesčių pavidalu į valstybės biudžetą, t. y. kompensuoti valstybei dėl pavėluotai patekusių pinigų į biudžetą. LVAT šioje byloje taip pat pažymėjo, jog delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio ir nurodė, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokestinio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokesťį, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokestinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009-09-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-877/2009). Neskaičiuojant delspinigių būtų paneigta delspinigių paskirtis, nepaisyta teisių ir pareigų vienovės principo (LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-646/2010). Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas principas *non bis in idem* draudžia bausti antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą. Inspekcija pažymėjo, kad Bendrovei buvo pritaikytas vienas iš mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo būdų (delspinigiai), o bauda antrą kartą nebuvo paskirta.

Inspekcija nurodė, kad nėra pagrindo sutikti su Bendrovės pozicija, kad Bendrovei delspinigiai priskaičiuoti nepagrįstai, dėl ko Bendrovė laikytina nekalta dėl padaryto pažeidimo (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktas ir 141 straipsnio 1 dalies 1 punktas).

Inspekcija, pasisakydama dėl Bendrovės atleidimo nuo delspinigių mokėjimo tuo pagrindu, kad mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktas ir 141 straipsnio 1 dalies 2 punktas), nurodė, jog pagal LVAT suformuotą praktiką „šis atleidimo nuo delspinigių pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*forcé majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir negalėjo numatyti ir šių aplinkybių poveikio pasėkoje atsiradę padariniai negalėjo būti įtakojami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tuomet eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (vis absoluta), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti (LVAT 2015-13-12 adm. byla Nr. A-1412- 575/2015).

Inspekcija nurodė, kad Bendrovės Prašyme nurodytos aplinkybės nelaikytinos nenugalimos jėgos pasireiškimu, t. y. ypatingomis sąlygomis, kurios sudarytų pagrindą atleidimui nuo delspinigių remiantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktu ir 141 straipsnio 1 dalies 2 punktu.

Inspekcija nurodė, kad pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, kai nepadaroma žala biudžetui. Dėl šio atleidimo nuo delspinigių pagrindo pasakytina, kad biudžetui žala nepadaroma, kai mokesčio ar kitų mokesčių, kurių MAĮ 87 straipsnis nedraudžia įskaityti į priskaičiuotą mokesťį, permoka yra didesnė už priskaičiuotus mokesčius ir / ar priskaičiuotas su juo susijusias sumas. Inspekcija pažymėjo, kad Inspekcijos MAIS Bendrovei delspinigiai buvo apskaičiuoti jau įvertinus Bendrovės turėtas mokesčių permokas. Todėl nėra pagrindo Bendrovės atleisti nuo priskaičiuotų mokesčių delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą.

Inspekcija nurodė, kad Bendrovės prašymo nagrinėjimo metu nebuvo nustatyta aplinkybių, jog Bendrovė mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar dėl mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas).

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcijos Sprendimas keistinas.

Mokestinis ginčas byloje kilo dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo nuspręsta neatleisti Pareiškėjos nuo Mokesčių apskaitos informacinėje sistemoje apskaičiuotų delspinigių, kurie susidarė neįvykdžius MUAT prievolės laikotarpiu nuo 2020-07-28 iki 2022-11-14.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, nurodo, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais bei užtikrinti, kad asmuo nebūtų nubaustas antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą. Pareiškėja akcentuoja, kad Inspekcija nukrypo nuo teismų praktikos proporcingumo principo taikymo srityje – delspinigių suma akivaizdžiai neproporcinga lyginant ją su pagrindine MUAT prievole.

Pareiškėja taip pat pabrėžia, jog ji nelaikytina kalta dėl pažeidimo padarymo. Jai tik po teismo sprendimo tapo žinoma konkreči prievolė, dėl ko iki sužinojimo Bendrovė nelaikytina kalta dėl jos nesumokėjimo. Kaltės nebuvimą parodo ir Aplinkos apsaugos agentūros ir Aplinkos apsaugos departamento teisės aktuose nurodytų su MUAT administravimu ir informavimu susijusių pareigų nevykdymas.

Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą ir atleisti Pareiškėją nuo 747996,43 Eur MUAT delspinigių.

Pasisakydama dėl visiško atleidimo nuo delspinigių galimybės, Komisija primena, kad MAĮ 100 ir 141 straipsnio 1 dalis nustato baigtinį sąrašą aplinkybių, kurioms esant mokesčių mokėtojas privalo būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių. Pareiškėjos minimas kaltės nebuvimas yra vienas iš atleidimo pagrindų. Pasisakydama dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su netinkama valstybės institucijų administracine praktika, Komisija pažymi, jog LVAT praktikoje ne kartą buvo konstatuota, kad esminius mokesčio elementus, kaip mokesčio objektas ir mokesčio mokėtojas nustato mokesčio įstatymas, o ne valstybės institucijų administracinė praktika (žr., pvz., LVAT 2020 m. gruodžio 16 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-1502-662/2020 61 p.). Komisija pabrėžia, jog LVAT, priimdama sprendimą byloje, kuri sietina su MUAT prievole, dėl kurios vėliau buvo apskaičiuoti ginčo delspinigiai, įvertinęs šias aplinkybes, konstatavo, jog Pareiškėja AAD sprendimu pagrįstai pripažinta MUAT mokėtoju (2022 lapkričio 3 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-409-602/2022). Šios LVAT nutarties 99 punkte dėstoma, kad nors „aptarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika iš esmės nepaneigia išvados, kad, šiuo atveju, Departamento, Agentūros veiksmai, pagal kompetenciją vykdant pareiškėjo veiklos kontrolę aplinkos apsaugos srityje, nedaro įtakos Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nustatytų sąlygų, su kuriomis siejamas pareiškėjo apmokestinimas, egzistavimui (MUATĮ 3 str. 1 p., 4 str. 1 d.), tačiau į šias aplinkybes gali būti atsižvelgiama, vertinant paskirtos sankcijos proporcingumą ir teisingumą.“ Atsižvelgdama į aptartą LVAT praktiką, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjos skunde minimos su valstybės institucijų veikla susijusios aplinkybės negali būti pripažintos aplinkybėmis, parodančiomis kaltės nebuvimą.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos minimų jos nuomone kaltės nebuvimą įrodančių aplinkybių, susijusių su galutinės prievolės sužinojimo momentu, Komisija pritaria Inspekcijos išdėstytai pozicijai, kad galutinio teismo sprendimo nebuvimas negali būti siejamas su kaltės nebuvimu, nes Pareiškėja, žinodama apskaičiuotą prievolę, pati prisiima delspinigių apskaičiavimo riziką bylos pralaimėjimo atveju. Atsižvelgdama į aptartas nuostatas, Komisija daro išvadą, jog nėra teisinio pagrindo konstatuoti kaltės nebuvimą.

Inspekcija savo sprendime išsamiai pasisakė dėl kitų MAĮ įtvirtintų privalomų atleidimo nuo delspinigių pagrindų taikymo galimybės konkrečioje ginčo situacijoje. Komisija, nekartodama Inspekcijos išdėstytų nuostatų, vertina, kad Inspekcija pagrįstai pripažino, jog nėra pagrindo taikyti nei vieno MAĮ 100 ir 141 straipsniuose nustatytų pagrindų. Pareiškėja savo skunde taip pat nurodo jokių pagrįstų argumentų, kurių pagrindu būtų galima prieiti prie kitokios išvados. Pagal byloje surinktus duomenis Komisija sprendžia, kad Inspekcija pagrįstai vertino, kad Pareiškėjai neatleistina nuo delspinigių mokėjimo aptartais MAĮ nustatytais pagrindais.

LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais, proporcingumo ir kitais teisės principais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų

už įstatymų pažeidimus. Toliau Komisija pasisako dėl aptartų principų taikymo galimybės atleidžiant Pareiškėją nuo MUAT delspinigių.

Pagal Konstitucinio teismo suformuotą doktriną netaikant delspinigių instituto be svarių priežasčių, būtų pažeidžiamas viešasis interesas rinkti mokesčius valstybės (savivaldybių) vykdomoms funkcijoms finansuoti, nes būtų prasilenkiama su delspinigių, kaip mokesstinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmės, t. y. skatinti mokesstinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrinti įsiskolinimo biudžetui bei turinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą. Konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja, be kita ko, tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, jos turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubauti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 ir kt. nutarimai).

Pasisakydama dėl delspinigių instituto esmės, Komisija primena, jog delspinigiai laikomi vienu iš mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Pagal MAĮ 99 straipsnį delspinigių dydį nustato finansų ministras, atsižvelgdamas į praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį. Delspinigių dydis nustatomas minėtąją palūkanų normą padidinus 10 procentinių punktų. Finansiniu ir ekonominiu aspektu delspinigių dydis nustatytas laikantis principo, kad jų dydis turėtų atspindėti valstybės skolinimosi kaštus (už kiek valstybė gali pasiskolinti negautų pajamų sumą) ir kad nesudarytų alternatyvi skolinimosi iš biudžeto galimybė. Būtent delspinigių dydžio padidinimas 10 punktų sietinas su baudiniu ir atgrasymo tikslais, t. y. kad neapsimokėtų nemokėti mokesčių. Apibendrinant delspinigių dydžio nustatymo struktūrą, Komisijos nuomone, galima daryti išvadą, jog delspinigiai turi dvejopą paskirtį: pirmiausia – kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių, po to – sukurti neigiamą finansinio baudinio pobūdžio poveikį.

Pagal MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktą, mokestis už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas už normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių, dauginant iš MUAT iš stacionarių taršos šaltinių tarifo, pateikto šio Įstatymo 1 priedėlyje, ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio Įstatymo 2 priedėlyje. Pagal minėtą MUATĮ nuostatą didesnis mokesčio už aplinkos teršimą tarifas yra taikomas tais atvejais, kai asmuo išleidžia į aplinką daugiau teršiančių medžiagų negu leidžiama pagal MUATĮ nurodytus normatyvus arba kitais atvejais, kurie yra numatyti šiame įstatyme.

Pasisakydama dėl padidinto MUAT, su kuriuo siejami ginčo delspinigiai, esmės, Komisija pastebi, kad teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą yra ekonominė sankcija arba už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė (pvz., žr. LVAT 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimas adm. byloje Nr. A-1422-525/2018; 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019; 2020-06-03 sprendimas adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020).

Komisija pažymi, jog su padidinto MUAT (nuo kurio apskaičiuoti ginčo delspinigiai) skaičiavimu susijusioje byloje LVAT (2022-11-03 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-409-602/2022) taip pat buvo patvirtinta padidinto MUAT kaip sankcijos individualizavimo galimybė ir pritarta Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau – VAAT) išdėstyta pozicijai (2021-05-17 sprendimas administracinėje byloje Nr. eL3-746-764/2021 dėl Pareiškėjos skundo dėl AAD 2020-06-29 sprendimo), pagal kurią buvo nuspręsta AAD 2020-06-29 sprendime Nr. AS-59 apskaičiuotą 7 561 902,00 Eur mokesį sumažinti iki 3 024 760,80 Eur. Šioje byloje VAAT, atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo ir LVAT jurisprudenciją, aiškinant teismo diskreciją nuspręsti dėl institucijų taikomos asmeniui konkrečios sankcijos proporcingumo ir teisingumo, įvertinęs byloje nustatytas faktines aplinkybes, sprendė, kad byloje nebuvo pateikta duomenų, patvirtinančių, jog pareiškėjas būtų nuolat ir sistemingai pažeidinėjęs įstatymus, taip pat nebuvo nustatyta, kad jis būtų siekęs tyčia ir sąmoningai nuslėpti MUAT. Įvertinęs nustatytų faktinių

aplinkybių visetą ir atsižvelgęs į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą bei teisingumo ir protingumo kriterijus, teismas šioje byloje sprendė, jog 3 024 760,80 Eur (7 561 902,00 Eur/50 x 20) dydžio mokesčio suma Pareiškėjai yra pakankama ir pagrįsta, padarytą pažeidimą atitinkanti bei prevencinį poveikį daranti teisinė priemonė. LVAT pirmosios instancijos teismo sprendimo dalį 3024760,80 Eur MUAT paliko nepakeista.

Komisijos vertina, jog 20 kartų standartinį MUAT viršijanti MUAT dalis – ekonominė sankcija yra padidintos atsakomybės finansinio poveikio priemonė, kuria pasiekiamas ne tik nubaudimo, atgrasymo, bet ir specialus prevencinis aplinkosaugos srityje tikslas. Kaip buvo aptarta anksčiau, delspinigiai be pagrindinės, kompensacinės, taip pat atlieka ir papildomą – baudinio poveikio funkciją. Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, teisingumo, protingumo ir proporcingumo principus atitiktų delspinigių suma, kuri susidarytų apskaičiuojant delspinigius nuo standartinio MUAT tarifo dalies. Todėl Pareiškėja atleistina nuo tos delspinigių dalies, kuri apskaičiuota nuo įprastą standartinį tarifą viršijančios MUAT baudinės dalies. Atleidus Pareiškėją nuo dar didesnės jų dalies mokėjimo būtų nukrypta nuo delspinigių instituto esmės.

Pasisakydama dėl *non bis in idem* principo galimo pažeidimo, Komisija pažymi, kad LVAT laikosi praktikos, jog, paskyrus baudą, delspinigių priskaičiavimas nepažeidžia *non bis in idem* principo (LVAT 2020-03-18 nutartis adm. byloje Nr. A-528-438/2020).

Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, Inspekcijos apskaičiuota delspinigių suma mažintina ta dalimi, kuri tenka standartinį MUAT tarifą viršijančiai apskaičiuotai padidinto MUAT daliai, paliekant mokėtiną delspinigių sumą, tenkančią standartinio tarifo MUAT dydžiui. Pagal Inspekcijos atsiųstą informaciją (2023-02-13 raštas Nr. R-610) delspinigių suma nuo standartinio tarifo dalies sudaro 38 111 Eur (151 238,04 x 0,03 proc. x 840 dienų), todėl Pareiškėja atleistina nuo 709 885,43 Eur delspinigių mokėjimo (747 996,43 – 38 111).

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

Pakeisti inspekcijos sprendimą ir atleisti Pareiškėją nuo 709 885,43 Eur MUAT delspinigių mokėjimo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos 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 pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė