



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2023 m. lapkričio d. Nr. S-2023/ (7-2023/150)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2023-09-06 gautą skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos (toliau – AAD, Aplinkos apsaugos departamentas, mokesčių administratorius) 2023-08-17 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-31 (toliau – AAD 2023-08-17 sprendimas Nr. AS-31, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas J. C. ir AAD atstovai V. R., C. P. bei R. B. 2023-09-26 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja pateikė skundą Komisijai dėl AAD 2023-08-17 sprendimo Nr. AS-31, kuriuo Pareiškėjai už 2021–2022 metų tikrinamąjį laikotarpį nurodyta sumokėti 5 154 Eur mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių (toliau – MUAT), t. y. už 2021 metus – 271 Eur, už 2022 metus – 4 883 Eur. Pareiškėja skunde ir Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu nurodė, kad sutinka ir neginčija už 2021 metus apskaičiuoto 271 Eur MUAT, tačiau nesutinka su nustatytais pažeidimais ir apskaičiuotu 4 883 Eur MUAT už 2022 metus ir prašo šią skundžiamą sprendimo dalį panaikinti.

AAD ginčijamu sprendimu patvirtino 2023-06-20 AAD Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Panevėžio apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus 2023-06-20 patikrinimo aktą Nr. PA-2771/12-2023 (toliau – patikrinimo aktas), kuriuo Pareiškėjai iš viso apskaičiuota sumokėti 5 154 Eur MUAT suma. Tikrinamuoju 2021–2022 metų laikotarpiu Pareiškėja buvo MUAT iš stacionariųjų taršos šaltinių mokėtoja, kaip numatyta Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) nuostatose. Pareiškėjos veikla – Panevėžio miesto paviršinių nuotekų tvarkymo sistemos eksploatavimas ir priežiūra; miesto gatvių, šaligatvių, tiltų, parkų, apšvietimo tinklų eksploatavimo, priežiūros ir remonto darbai.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu turėjo ir turi Taršos leidimą Nr. P2-1/030/TL-P.3-64/2021 (toliau – Taršos leidimas), kurį sudaro specialioji dalis: Nuotekų tvarkymas ir išleidimas. Taršos leidimas 2021-12-27 pakeistas dėl nustatytų griežtesnių ir papildomų sąlygų paviršinių nuotekų išleidimui iš 13 Pareiškėjos eksploatuojamų išleistuvų į aplinką – papildomai nustatyti biologinio deguonies sunaudojimo per 7 dienas (toliau – BDS₇) 34 mgO₂/l arba 10 mgO₂/l didžiausios momentinės koncentracijos ir 23 mgO₂/l vidutinės metinės koncentracijos leistinos taršos normatyvai.

Taršos leidime apmokestinamiesiems teršalams BDS₇, skendinčioms medžiagoms, naftos produktams, su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamiems į aplinką per išleistuvus Nr. 1 (Pramonės g.) ir Nr. 5 (R. L. g.) nustatyti didžiausios momentinės koncentracijos (34 mgO₂/l) ir

vidutinės metinės koncentracijos (23 mgO₂/l) leistinos taršos normatyvai. Per išleistuvus Nr. 2 (Savitiškio g.), Nr. 4 (Dariaus ir Girėno g.), Nr. 6 (Nemuno g.), Nr. 7 (Pievų g.), Nr. 8 (Raginėnų g.), Nr. 18 (Marijonų g.), Nr. 19 (Liepų al.), Nr. 22 (Elektros g.), Nr. 27 (Paliūniškio g.), Nr. 29 („Ekranas“ išleistuvai), Nr. 53 (Beržų g.) su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamais į aplinką teršalams, kaip skendinčios medžiagos, naftos produktai nustatyti didžiausios momentinės koncentracijos ir vidutinės metinės koncentracijos leistinos taršos normatyvai, o BDS₇ leistinos taršos normatyvas Taršos leidime nustatytas kaip didžiausia momentinė koncentracija (10 mgO₂/l).

Kaip nurodė AAD, vadovaujantis MUATĮ 5 straipsnio 1 dalimi, Pareiškėja buvo ir yra MUAT iš stacionariųjų taršos šaltinių mokėtoja, nes turi ir tikrinamuoju laikotarpiu turėjo Taršos leidimą su nustatytais į aplinką per visus nurodytus išleistuvus su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamų teršalų: BDS₇, skendinčių medžiagų, naftos produktų normatyvais.

Taršos leidime nustatyta didžiausia leistina momentinė BDS₇ koncentracija (10 mgO₂/l), į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamam per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29 ir 53, kaip leistinos taršos normatyvas, t. y., kaip momentinis leistinas ir kontroliuojamas rodiklis nuotekose, kuris negali būti viršijamas, todėl, pasak AAD, šis teršalas yra mokesčio objektas. Vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punktu ir Mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš stacionariųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos aprašo (toliau – Tvarkos aprašas)¹ 4 punkto reikalavimais už faktinį per mokesčio laikotarpį išleistą į aplinką BDS₇ kiekį, kuris buvo nustatytas pagal instrumentinio matavimo, kurį privaloma atlikti vadovaujantis teisės aktuose nustatytais teršalų monitoringo ir apskaitos reikalavimais, rezultatus, turi būti apskaičiuojamas ir mokamas MUAT.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad buvo įvertinta Aplinkosauginių mokesčių kontrolės informacinėje sistemoje (toliau – IKS) pateikta informacija ir nustatyta, kad už 2021 ir 2022 metų mokesčius laikotarpius buvo pateiktos Mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių deklaracijos (forma FR0522; toliau – mokesčio deklaracija FR0522). Pagal pirminius dokumentus buvo įvertinti faktiniai apmokestinamųjų teršalų kiekiai bei palyginti su deklaruotais mokesčio deklaracijose FR0522 taršos kiekiais ir nustatyta:

1) mokesčio deklaracijoje FR0522 už 2021 metus nebuvo deklaruotas 0,2385 t BDS₇ kiekis, neviršijantis metinio taršos normatyvo, į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleistas per išleistuvą Nr. 5, ir už jį nesumokėtas taršos mokesčio;

2) mokesčio deklaracijoje FR0522 už 2022 metus nebuvo deklaruotas 3,5231 t BDS₇ kiekis, į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleistas per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29 ir 53, ir už jį nesumokėtas taršos mokesčio.

AAD teigimu, tuo pažeisti MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punkto reikalavimai. Už nedeklaruotą (nuslėptą) per 2021 ir 2022 metų mokesčius laikotarpius į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleistą BDS₇ taršą, vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 2 punkto bei Tvarkos aprašo 15.1 papunkčio reikalavimais, kaip minėta, apskaičiuotas 5 154 Eur MUAT (už 2021 m. – 271 Eur, už 2022 m. – 4 883 Eur).

Pareiškėja 2023-07-18 pateiktose pastabose dėl patikrinimo akto (toliau – pastabos) nurodė, kad patikrinimo akto 2 lentelės 4 grafoje „Deklaruotas kiekis“, išleistas per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29 ir 53, BDS₇ kiekis nurodomas kaip neteisinga parametro reikšmė, t. y. nurodoma 0,0000, nors Pareiškėja šio parametro visai nebuvo deklaravusi (neįvedė jokios skaitmeninės reikšmės), nes deklaracijos forma neleido deklaruoti BDS₇ parametro reikšmės taršos tuose stacionariuose taršos šaltiniuose, kuriuose leidime metinis leistinos taršos normatyvas nenustatytas, t. y. nustatyta tik momentinė leistina BDS₇ koncentracija, pagal kurią kontroliuojamas nuotekų užterštumas, tačiau nėra galimybės nustatyti leistinos metinės taršos, tokiu būdu ir užpildyti deklaracijos 9 laukelio reikšmės. Pareiškėja laikėsi pozicijos, kad šis BDS₇ kiekis nėra mokesčio objektas.

¹ Patvirtintas Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021-03-10 įsakymu Nr. D1-143 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš stacionariųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos aprašų patvirtinimo“.

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad nepriklausomai nuo to, kokia išraiška (skaitmenine 0,0000 ar simboliu –) patikrinimo akto 2 lentelės 4 grafoje „Teršalo kiekis deklaruotas, t/m“ būtų nurodytas deklaruotas kiekis, nedeklaruoto kiekio skaitmeninės reikšmės (patikrinimo akto 2 lentelės 6 grafoje „Nedeklaruota tarša, t/m“) atitinkamuose taršos šaltiniuose nuo to nesikeičia, nesikeičia ir faktinės aplinkybės, kad mokesčio deklaracijoje nebuvo deklaruotas šis BDS₇ kiekis ir už jį nesumokėtas taršos mokestis.

Kaip nurodė mokesčių administratorius, iki patikrinimo pradžios Pareiškėja kreipėsi ir gavo iš AAD konsultaciją, kad šis BDS₇ kiekis yra mokesčio objektas bei kaip turėtų būti apskaičiuojama ir užpildoma ataskaitinio laikotarpio normatyvo laukelio reikšmė. Dėl neaiškumų teisiniame reglamentavime bei pačios mokesčio deklaracijos užpildyme mokesčių administratorius buvo kreipęsis į Aplinkos ministeriją, kuri pateikė rekomendacijas šiuo klausimu. Visi mokesčių mokėtojai, kurie kreipėsi, buvo konsultuojami remiantis Aplinkos ministerijos rekomendacijomis, iš jų – ir Pareiškėja. Net ir žinodama AAD poziciją, Pareiškėja vis tiek laikėsi savo įsitikinimų, kad minėta tarša BDS₇ nėra mokesčio objektas ir už jį galimybės sumokėti mokesčio nėra. Skundžiamame sprendime pažymėta, kad dėl mokesčio deklaracijos 9 laukelio užpildymo reikšmės šiuo atveju faktinis teršalo kiekis tonomis, už kurį turi būti skaičiuojamas mokestis, bei mokesčio suma nesikeičia.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad išleidžiamas į aplinką su paviršinėmis nuotekomis per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29 ir 53 teršalas BDS₇, kuriam Taršos leidime yra nustatytas leistinos taršos normatyvas kaip 10 mgO₂/l didžiausios momentinės koncentracija, yra mokesčio objektas, nes atitinka MUATĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą: „Mokesčio objektas yra iš stacionariųjų taršos šaltinių, kuriems išmesti teršalus į aplinką privalomas leidimas, kuriame nustatyti taršos normatyvai, – išmesti į aplinką (orą, vandens telkinius ir žemės paviršius bei jos gelmes) teršalai <...>“. Atitinkamai yra tenkinama ir MUATĮ 5 straipsnio 1 dalies nuostata, kad Pareiškėja yra mokesčio mokėtoja už faktinę, išleidžiamą į aplinką su paviršinėmis nuotekomis per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53, BDS₇ taršą, nes privalo turėti leidimą, kuriame nustatyti BDS₇ taršos normatyvai.

Pareiškėja pastabose pažymėjo, kad Paviršinių nuotekų tvarkymo reglamento² (toliau – Reglamentas) 18.1.2 papunktyje nurodyta „<...> Šis parametras turi būti nustatomas ir kontroliuojamas nuotekose, surenkamose nuo galimai teršiamų teritorijų, kurios gali būti teršiamos organiniais teršalais (pavyzdžiui, žemės ūkio produkcijos perdirbimo, maisto pramonės, organinių atliekų tvarkymo objektai ir pan.)<...>“. Pastabų 3 punkte nurodyta, kad pagal Pareiškėjos duomenis teritorijose, nuo kurių lietaus nuotekos patenka į aplinką per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53, nėra galimai teršių teritorijų, kurios gali būti teršiamos organiniais teršalais, todėl Taršos leidime nustatytos BDS₇ parametro reikšmės teritorijoms, kurios neturi galimai teršiamų teritorijų organine tarša, yra nustatytos neteisėtai, t. y. pažeidžiant Reglamento 18.1.2 papunkčio BDS₇ parametro nustatymo ir kontrolės reikalavimą.

Sprendime AAD atkreipė dėmesį, kad pastabose nurodomas Reglamento 18.1.2 papunkčio reikalavimas BDS₇ parametrai ir akcentuojamos tik galimai teršios teritorijos, nustatant BDS₇ kontrolę. Tačiau minėta nuostata nustato reikalavimus į aplinką išleidžiamų paviršinių nuotekų užterštumo BDS₇ teršalu ne tik teršioms teritorijoms, tačiau ir kitoms teritorijoms. Reglamento 18.1.2 papunktyje nurodoma: „BDS₇ vidutinė metinė koncentracija – 23 mg O₂/l, didžiausia momentinė koncentracija – 34 mg O₂/l. Šis parametras turi būti nustatomas ir kontroliuojamas nuotekose, surenkamose nuo galimai teršiamų teritorijų, kurios gali būti teršiamos organiniais teršalais (pavyzdžiui, žemės ūkio produkcijos perdirbimo, maisto pramonės, organinių atliekų tvarkymo objektai ir pan.). *Kitais atvejais BDS₇ didžiausia momentinė koncentracija – 10 mg O₂/l, vidutinė metinė koncentracija nenustatoma*“.

Mokesčių administratorius pažymėjo, kad Aplinkos apsaugos agentūra 2021-12-27 priėmė sprendimą Nr. (30.5)-A4E-15173 pakeisti Taršos leidimą ir nustatyti griežtesnes ir papildomas sąlygas paviršinių nuotekų išleidimui į aplinką, t. y. papildomai nustatė BDS₇ 34

² Patvirtintas Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2007-04-02 įsakymu Nr. D1-193 „Paviršinių nuotekų tvarkymo reglamento patvirtinimo“.

mgO₂/l arba 10 mgO₂/l didžiausios momentinės koncentracijos ir 23 mgO₂/l vidutinės metinės koncentracijos leistinos taršos normatyvus. Pareiškėjai Taršos leidimas išduotas pagal du kriterijus, nustatytus Taršos leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklių³ (toliau – Taršos leidimų išdavimo taisyklės) 1 priede: 1.2 papunktį – į aplinką išleidžiama arba planuojama išleisti paviršines nuotekas, kurios surenkamos nuo galimai taršių teritorijų, kurių paviršinių nuotekų surinkimo plotas didesnis kaip 1 ha (išskyrus automobilių stovėjimo aikšteles) ir 1.3 papunktį – į aplinką išleidžiamos paviršinės nuotekos, surenkamos nuo 10 ha ir didesnių paviršių, skirtų autotransportui (gatvių, privažiavimų, stovėjimo aikštelių), ir (ar) kai į bendrą paviršinių nuotekų tvarkymo sistemą patenka nuotekos nuo galimai teršiamų teritorijų, kurių bendras paviršinių nuotekų surinkimo plotas didesnis kaip 1 ha.

Sprendimas pakeisti Pareiškėjai leidimą pagrįstas Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu patvirtintais teisės aktais, kuriuose nustatyti reikalavimai įrenginyje vykdomai veiklai, Pareiškėjos paraiškoje pateiktais duomenimis ir kartu su paraiška pateiktais dokumentais, todėl, AAD teigimu, pastaba, kad nustatytos BDS₇ parametro reikšmės teritorijoms, kurios neturi galimai teršiamų teritorijų organine tarša, yra nustatytos neteisėtai, yra nepagrįsta.

Pareiškėja skunde Komisijos prašė panaikinti skundžiamu sprendimu nurodytą sumokėti 5 154 Eur MUAT už tikrintiną 2021–2022 metų mokestinį laikotarpį (už 2021 metus – 271 Eur, už 2022 metus – 4 883 Eur), tačiau tiek skunde, tiek Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu pažymėjo, kad nesutinka tik su nustatytais pažeidimais ir apskaičiuotu 4 883 Eur MUAT už 2022 metus. Pareiškėja taip pat pažymėjo, kad už 2021 metus permokėjo 111 Eur MUAT, o už 2022 metus permokėjo 2 159 Eur už klaidingai įvertintą padidintą taršą.

Skunde teigiama, kad AAD sprendimo 2 puslapyje 3 pastraipoje BDS₇ teršalo priskyrimas mokesčių objektui išleistuvams Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 vien dėl to, kad taršos leidime yra nustatytas momentinis leistinas rodiklis nuotekose, kuris negali būti viršijamas, neatitinka MUATĮ 4 straipsnio 1 punkto apibrėžimo, pagal kurį mokesčio objektas yra: 1) iš stacionariųjų taršos šaltinių, kuriems teršalų išmetimui į aplinką privalomas leidimas, kuriame nustatyti taršos normatyvai, išmesti į aplinką (ora, vandens telkinius ir žemės paviršių bei jos gelmes) teršalai, nurodyti šio įstatymo 1 ir 2 prieduose. Pareiškėjos nuomone, mokesčio objektas yra tie teršalai, kuriems leidime nustatyti taršos normatyvai, atitinkantys taršos normatyvo sąvoką apibrėžtą šio įstatymo 2 straipsnio 16 punkte, pagal kurį – tai nustatyta tvarka leidime nustatytas tam tikro teršalo kiekio, mokestiniu laikotarpiu leidžiamo išmesti į aplinką, rodiklis.

Anot Pareiškėjos, leidime nustatytas momentinis leistinas rodiklis nėra teršalo kiekio, mokestiniu laikotarpiu leidžiamo išmesti į aplinką, rodiklis. MUATĮ 1 straipsnio 19 punkte nurodoma, kad kitos šiame įstatyme vartojamos sąvokos suprantamos taip, kaip jos apibrėžtos Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos įstatyme (toliau – Aplinkos apsaugos įstatymas), todėl, Pareiškėjos nuomone, sprendime mokesčio objekto apibūdinimas priimtas pagal kitą, t. y. Aplinkos apsaugos įstatymo 1 straipsnio 5 punkte apibrėžtą sąvoką, apibūdinančią ne taršos normatyvą, o aplinkos apsaugos normatyvą – nustatyta tvarka įteisintą ūkinės ar kitos veiklos poveikio aplinkai leistinumo skaitmeninę ar loginę išraišką.

Skunde teigiama, jog vadovaujantis MUATĮ 2 straipsnyje apibrėžtomis sąvokomis, Pareiškėjos atveju BDS₇ teršalui išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 yra nustatyti aplinkos apsaugos normatyvai, o ne taršos normatyvai, kurie reikalingi kaip sąlyga tampant mokesčių mokėtoju bei mokesčių objektu. Taršos leidime pabrėžiama, kad leistinos taršos normatyvai nenustatomi, o leidžiamas išleisti teršalų kiekis nustatomas ataskaitinio laikotarpio pabaigoje, dauginant nustatytą vidutinę metinę leistiną koncentraciją iš faktiškai per metus išleisto nuotekų kiekio. Kadangi mūsų leidime metinės leistinos koncentracijos grafoje yra pažymėtas brūkšnys, todėl leistinos taršos normatyvo minėtiems išleistuvams nėra. Reglamente taip pat pabrėžiama, kad taršos šaltiniams, kuriems BDS₇ parametrai nustatyta momentinė koncentracija 10 mg/l, metinė leistina koncentracija nenustatoma.

³ Patvirtintos Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2014-03-06 įsakymu Nr. D1-259 „Dėl Taršos leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklių patvirtinimo“.

Anot Pareiškėjos, įstatyme yra aiškiai pasakyta kas yra taršos normatyvas (leidime nustatytas leidžiamo į aplinką išmesti teršalo kiekio metinis rodiklis). Pareiškėjos Taršos leidime aiškiai parašyta, kad metinio kiekio rodiklis (BDS₇ normatyvas) išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 nenumatytas. Vadovaujantis MUATĮ 5 straipsniu, pasak skundo, Pareiškėja nėra BDS₇ parametro mokesčių mokėtoja išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53, o, vadovaujantis MUATĮ 4 straipsniu, BDS₇ parametras išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 nėra mokesčių objektas. Tai patvirtina ir Mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių deklaracijos FR0521 formos ir mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių deklaracijos FR0522 formos pildymo taisyklės⁴ (toliau – Deklaracijos FR0522 formos pildymo taisyklės), kurios nenumato galimybės deklaruoti mokesčius šaltiniams, neturintiems metinio leistinos taršos normatyvo.

Pasak skundo, mokesčių administratorius sprendimo 2 puslapyje 7 pastraipoje nurodė, kad mokesčio deklaracijoje FR0522 už 2022 metus nebuvo deklaruotas 3,5231 t BDS₇ kiekis išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 ir už jį nesumokėtas taršos mokestis. Pareiškėja Komisijai paaiškino, jog gavusi Panevėžio apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus vedėjo konsultaciją dėl šių šaltinių BDS₇ taršos apmokestinimo, paskaičiavo (žiūrėti deklaruotus kiekius IS AIVIKS) ir deklaracijos formoje FR0522 bandė įvesti faktinius metinius BDS₇ taršos kiekius visiems išleistuvams. Anot Pareiškėjos, deja, deklaracijos forma neleido deklaruoti BDS₇ parametro reikšmės taršos šaltiniams, kuriems metinis leistinos taršos normatyvas nenumatytas. Įvertinus mokesčių kontrolės skyriaus konsultaciją, Pareiškėjos teigimu, deklaruoti taršą galima tik suklastojus mokesčių deklaraciją, t. y. įrašant žinomai melagingą informaciją į metinio normatyvo langelį. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad nei aplinkos ministro patvirtintame Reglamente, nei Aplinkos apsaugos agentūros Pareiškėjai išduotame Taršos leidime metinis normatyvas nenumatytas. Todėl, vadovaujantis Deklaracijos FR0522 formos pildymo taisyklėmis, taršos šaltinių, kuriems metinis leistinos taršos normatyvas nenumatytas, tarša nedeklaruojama.

Skunde nurodyta, kad sprendimo 2 puslapio 8 pastraipos teiginys, kad Pareiškėja pažeidė MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punkto reikalavimus, yra klaidingas, nes Pareiškėja nevykdo MUAT apskaičiavimo. Mokesčio apskaičiavimo teisingumą (vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 6 dalimi) užtikrina Lietuvos Respublikos finansų ministerijos parengtos bei prižiūrimos mokesčių deklaravimo formos FR0522 algoritmas. Pareiškėja vykdo MUATĮ 9 straipsnio 1 dalies reikalavimus, t. y. vykdo iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestų į aplinką teršalų apskaitą (duomenys savalaikiai pateikti informacinėje sistemoje AIVIKS) ir yra atsakinga tik už MUAT deklaracijose pateiktų duomenų teisingumą (Pareiškėjos prievolė yra į šią formą suvesti teisingus duomenis). Pareiškėja mokesčių deklaracijos formą FR0522 užpildė teisingai (joks darbuotojas nesutiko klastoti deklaracijos duomenų), t. y. patikrinimo medžiagoje nėra fiksuota jokių deklaracijos formos FR0522 užpildymo pažeidimų.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punkto nuostatos taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2023 metų ir vėlesnių metų mokesčio laikotarpio MUAT (straipsnio punkto pakeitimai: Nr. XIV-876, 2021-12-23, paskelbta TAR 2022-01-06, i. k. 2022-00168), o ginčas vyksta dėl 2022 metų mokesčio laikotarpio taršos deklaravimo.

Pareiškėjos nuomone, Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso (toliau – ANK) 241 straipsnio 2 dalyje numatyta atsakomybė už klaidingų duomenų pateikimą mokesčio deklaracijoje Pareiškėjai nei už 2021 metus, nei už 2022 metus negali būti taikoma, nes:

1) Už 2021 metus Pareiškėja MUAT deklaravo (sumokėjo) 7 596 Eur, o turėjo sumokėti 7 485 Eur, t. y. permokėjo 111 Eur;

2) Už 2022 metus Pareiškėja deklaravo ir sumokėjo mokesčius už faktinę metinę taršą už visus taršos šaltinius, kuriems nustatyti metiniai taršos normatyvai ir kurių duomenis priėmė mokesčio deklaracija FR0522 bei permokėjo 2 159 Eur už klaidingai įvertintą papildintą taršą. Pareiškėjos teigimu, dėl metinio BDS₇ normatyvo trūkumo išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22,

⁴ Patvirtintos Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2008-12-08 įsakymu Nr. VA-61/D1-658 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijų FR0521, FR0522, FR0523 IR FR0524 formų ir jų pildymo taisyklių patvirtinimo“.

27, 29, 53 neįmanoma užpildyti deklaracijos formos FR0522 elektroninės versijos, nes šaltiniams, neturintiems metinio normatyvo, faktinės taršos deklaravimas negalimas (sistema meta klaidą). Pasak skundo, Pareiškėja deklaracijos formą užpildė teisingai, neklastojo jokių duomenų, o metinio normatyvo trūkumas patvirtina, kad šių išleistuvų BDS₇ tarša nėra mokesčio objektas (tokią konsultaciją suteikė Aplinkos apsaugos agentūra Taršos leidimo išdavimo metu). Pareiškėja nurodė, kad visus faktinius taršos kiekius į aplinką deklaravo visose Lietuvoje galiojančiose elektroninio deklaravimo sistemose, t. y. deklaracijos formoje FR0522 bei „Aplinkos informacijos valdymo integruotoje kompiuterinėje sistemoje“ IS AIVIKS. Pareiškėjos teigimu, patikrinimo akte klaidingai konstatuota, kad ji nuslėpė BDS₇ taršą išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 už 2022 metus.

Pareiškėja nurodo, kad Reglamento 18.1.2 punkto reikalavimas BDS₇ parametru, sako, jog „Šis parametras turi būti nustatomas ir kontroliuojamas nuotekose, surenkamose nuo galimai teršiamų teritorijų, kurios gali būti teršiamos organiniais teršalais (pavyzdžiui, žemės ūkio produkcijos perdirbimo, maisto pramonės, organinių atliekų tvarkymo objektai ir pan.). Pareiškėjos išleistuvams 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29, 53 galimai teršiamų teritorijų, kurios gali būti teršiamos organiniais teršalais, nėra. Todėl patikrinimo akto lentelės 6 grafoje nustatytos BDS₇ parametro reikšmės teritorijoms, kurios neturi galimai teršiamų teritorijų organine tarša, yra nustatytos neteisėtai, t. y. pažeidžiant Reglamento 18.1.2 punkto BDS₇ parametro nustatymo ir kontrolės reikalavimą. Skundžiamo sprendimo 4 puslapio 2 pastraipoje klaidingai traktuojamas Reglamento 18.1.2 punktas. Jis nurodo: „BDS₇ vidutinė metinė koncentracija – 23 mg O₂/l, didžiausia momentinė koncentracija – 34 mg O₂/l. Šis parametras turi būti nustatomas ir kontroliuojamas nuotekose, surenkamose nuo galimai teršiamų teritorijų, kurios gali būti teršiamos organiniais teršalais (pavyzdžiui, žemės ūkio produkcijos perdirbimo, maisto pramonės, organinių atliekų tvarkymo objektai ir pan.). Kitais atvejais BDS₇ didžiausia momentinė koncentracija – 10 mg O₂/l, vidutinė metinė koncentracija nenustatoma“. Pareiškėjos teigimu, aiškiai parašyta, kad BDS₇ parametras, o ne parametro reikšmė gali būti nustatomas ir kontroliuojamas nuotekose surenkamose nuo galimai teršių teritorijų. Kiti atvejai gali būti tik nesusiję su teritorijomis t. y. nuotekos iš gręžinių, aušintuvių, plovyklų, drenažinis vanduo iš šiluminių trasų ar kitų požeminių vamzdinių bei kitokių gamybinių procesų. Priešingu atveju būtų parašyta, kad ši parametro reikšmė turi būti nustatoma ir kontroliuojama <...>.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, AAD 2023-08-17 sprendimas Nr. AS-31 Pareiškėjai sumokėti 5 154 Eur MUAT už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių keistinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto taikant didesnę tarifą 5 154 Eur mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja tikrintuoju 2021–2022 metų laikotarpiu nedeklaravo (nuslėpė) į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleistą BDS₇ taršą ir nesumokėjo taršos mokesčio:

– už 2021 metus nedeklaravo 0,2385 t BDS₇ kiekio, neviršijančio metinio taršos normatyvo, į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleisto per išleistuvą Nr. 5, ir už jį nesumokėjo 271 Eur MUAT;

– už 2022 metus nedeklaravo 3,5231 t BDS₇ kiekio, į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleisto per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29 ir 53, ir už jį nesumokėjo 4 883 Eur MUAT.

Komisija, prieš sprendama dėl skundžiamo sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo, visų pirma, apsibrėš mokesčio ginčo ribas. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą savo praktikoje yra pažymėjęs, jog nagrinėjamo ginčo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus. Tik tiksliai jų formuluotė gali atskleisti siekiamas apginti teises ar teisėtus interesus bei padėti visapusiškai ir objektyviai išnagrinėti bylą, taikant teisės aktus, reguliuojančius atitinkamus visuomeninius santykius. Priešingu atveju būtų pažeistas ginčo šalių teisių ir pareigų vienovės principas, procesinių staigmenų negalimumo

principas, kiltų pagrįstos abejonės dėl teismo nešališkumo (2007-03-01 sprendimas adm. byloje Nr. A¹⁷-217/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 11, 2007 m., 2011-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2754/2011, 2013-01-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2280/2012 ir kt.). Atsižvelgdama į tai, kad tiek Pareiškėja skunde, tiek Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu pabrėžė, kad sutinka su nustatytais pažeidimais ir neginčija apskaičiuoto 271 Eur MUAT už 2021 metus, Komisija skundžiamo AAD sprendimo pagrįstumą nagrinės Pareiškėjos suformuluotose ribose, t. y. pasisakys dėl Pareiškėjai apskaičiuoto 4 883 Eur MUAT už 2022 metus pagrįstumo. Kadangi Pareiškėja neginčija jai paskaičiuoto 271 Eur MUAT už 2021 metus, o iš skundžiamo sprendimo matyti, kad šis mokestis Pareiškėjai apskaičiuotas pagrįstai ir teisingai, konstatuotina, kad AAD sprendimo dalis dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 271 Eur MUAT tvirtintina.

Antra, Komisija detaliau nepasisakys dėl Pareiškėjos skunde nurodytų tam tikrų argumentų ir motyvų, kaip neturinčių įtakos apskaičiuotai mokesčiai prievolei. Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 151 straipsnyje nustatytą Komisijos kompetenciją Komisijai nesuteikta teisė spręsti dėl mokesčių mokėtojui taikytinos administracinės atsakomybės pagal ANK nuostatas. Todėl Komisija Pareiškėjos argumentų dėl jai taikytinos / netaikytinos administracinės atsakomybės už klaidingų duomenų pateikimą mokesčio deklaracijoje nevertins ir dėl jų nepasisakys. Skunde Komisijai Pareiškėja nurodė neteisingą ginčui aktualiui laikotarpiu taikytiną MUATĮ 9 straipsnio „Mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas“ 3 dalies 1 punkto redakciją. Tikrintinu 2021–2022 metų mokestiniu laikotarpiu galiojo 2020-06-25 įstatymo Nr. XIII-3158 (TAR, 2020, Nr. 2020-15136) redakcija, kurios nuostatos buvo taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2021 ir 2022 metų mokestinių laikotarpių mokesčių už aplinkos teršimą. Pareiškėja skunde nurodė MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punkto nuostatas, kurios taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2023 metų ir vėlesnių metų mokesčio laikotarpio MUAT. Pareiškėjai taip pat paaiškintina, jog dėl permokėtų MUAT sumų ji gali pateikti patikslintas mokesčio deklaracijas FR0522 ir MAĮ 87 straipsnyje nustatyta tvarka kreiptis į Valstybinę mokesčių inspekciją prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) dėl permokų gražinimo.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojantis MUATĮ (2020-06-25 įstatymo Nr. XIII-3158 redakcija, galiojusi ginčui aktualiui laikotarpiu), kiek tai susiję su aplinkos teršimu iš stacionarių taršos šaltinių, be kita ko, nustatė: mokesčio objektas – tai iš stacionariųjų taršos šaltinių, kuriems teršalų išmetimui į aplinką privalomas leidimas, kuriame nustatyti taršos normatyvai, išmesti į aplinką (orą, vandens telkinius ir žemės paviršių bei jos gelmes) teršalai, nurodyti šio įstatymo 1 ir 2 prieduose (MUATĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punktas); mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių moka fiziniai asmenys, juridiniai asmenys, kitos organizacijos ir jų padaliniai, kurie įstatymų nustatytais atvejais privalo turėti leidimą, kuriame nustatyti taršos normatyvai (MUATĮ 5 straipsnio 1 dalis); mokestis už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiuojamas aplinkos ministro nustatyta tvarka (MUATĮ 9 straipsnio 2 dalis); mokesčio mokėtojais aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdo iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestų į aplinką teršalų <<...>> apskaitą ir yra atsakingi už mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijose pateiktų duomenų teisingumą (MUATĮ 9 straipsnio 1 dalis); mokestis už aplinkos teršimą apskaičiuojamas iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestą į aplinką teršalų kiekį, kuris nustatomas pagal instrumentinio matavimo, kai juos privaloma atlikti vadovaujantis teisės aktuose nustatytais teršalų apskaitos reikalavimais, rezultatus arba taikant aplinkos ministro patvirtintas išmetamų į aplinką (orą, vandens telkinius ir žemės paviršių bei žemės gelmes) teršalų kiekio apskaičiavimo metodikas ir (arba) į aplinkos ministro įsakymu patvirtintą metodikų sąrašą įtrauktas metodikas, kurios buvo naudojamos apskaičiuojant normatyvinį teršalo kiekį leidimui gauti, dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 1 priede, ir indeksavimo koeficiento (MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punktas); mokestis už nuslėptą taršą apskaičiuojamas mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė faktinį iš stacionariųjų taršos šaltinių į aplinką išmestą teršalo kiekį, – nuslėptą teršalo kiekį, bet ne didesnę už leidime nustatytą teršalo metinį taršos normatyvą, ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) ribinę vertę dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 1

priede, iš indeksavimo koeficiento, iš koeficiento 1,2, jeigu nustatytas teršalo laikinai leidžiamos taršos normatyvas, ir iš koeficiento 2 (MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 2 punktas). Vadinasi tam, kad apskaičiuojant taršos mokestį už nuslėptą taršą iš stacionariųjų taršos šaltinių, būtų taikomas didesnis tarifas pagal MUAT įstatymo 9 straipsnio 8 dalies 2 punkto nuostatas, turi būti nustatytas taršos iš stacionariųjų taršos šaltinių nuslėpimo faktas.

Taigi iš pacituoto teisinio reglamentavimo yra akivaizdu, jog mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių mokėtojai turi pareigą ne tik tinkamai tvarkyti iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestų į aplinką teršalų apskaitą, bet ir MUATĮ nustatyta tvarka ir terminu pateikti mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijas, nurodant šiose deklaracijose teisingus duomenis, bei laiku sumokėti į biudžetą mokestį už aplinkos teršimą. Pabrėžtina, jog pagal MUATĮ 9 straipsnio 4 dalį mokestis už aplinkos teršimą <<...>> sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijos pateikiamos ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos Inspekcijai, bei laikoma, kad mokestinė prievolė įvykdyta tik pateikus deklaraciją ir sumokėjus mokėtiną mokestį. Įvertinus šių teisės normų turinį, Pareiškėjai nurodytina, jog skunde neteisingai pažymėta, kad Pareiškėja nevykdo MUAT apskaičiavimo, o mokesčio apskaičiavimo teisingumą užtikrina aplinkos ministro ir Inspekcijos viršininko parengtos bei prižiūrimos mokesčių deklaravimo formos FR0522 algoritmas. Pareiškėjos nuomone, ji turi pareigą tik teisingai užpildyti mokesčio deklaraciją. Pareiškėjai nurodytina, kad mokestinė prievolė laikoma vykdyta *tik* pateikus deklaraciją *ir* sumokėjus mokėtiną mokestį. Be to, ir MAĮ 40 straipsnyje yra įtvirtintos mokesčių mokėtojų pareigos, t. y. laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę (40 straipsnio 1 dalies 1 punktas) bei teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaujantis mokesčių įstatymais (40 straipsnio 1 dalies 4 punktas).

Ginčo byloje nustatyta ir ginčo tarp bylos šalių dėl šių faktinių aplinkybių nekyla, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu (2021–2022 metai) turėjo ir turi Taršos leidimą, kuris pakeistas 2021-12-27 dėl nustatytų griežtesnių ir papildomų sąlygų paviršinių nuotekų išleidimui iš 13 Pareiškėjos eksploatuojamų išleistuvų į aplinką. Taršos leidime apmokestinamiesiems teršalams BDS₇, skendinčioms medžiagoms, naftos produktams, su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamiesiems į aplinką per išleistuvus Nr. 1 (Pramonės g.) ir Nr. 5 (R. L. g.) nustatyti didžiausios momentinės koncentracijos (34 mgO₂/l) ir vidutinės metinės koncentracijos (23 mgO₂/l) leistinos taršos normatyvai. Per išleistuvus Nr. 2, 4, 6, 7, 8, 18, 19, 22, 27, 29 ir 53 (adresai nurodyti Komisijos sprendimo p. 2; toliau – ginčo išleistuvai) su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamiesiems į aplinką teršalams, kaip skendinčios medžiagos, naftos produktai nustatyti didžiausios momentinės koncentracijos ir vidutinės metinės koncentracijos leistinos taršos normatyvai, o BDS₇ (biocheminis deguonies suvartojimas per 7 paras) leistinos taršos normatyvas Taršos leidime nustatytas kaip didžiausia momentinė koncentracija (10 mgO₂/l). Taigi, vadovaujantis MUATĮ 5 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kaip teisingai nurodyta skundžiamame sprendime, Pareiškėja buvo ir yra MUAT iš stacionariųjų taršos šaltinių mokėtoja, nes turi ir tikrinamuoju laikotarpiu turėjo Taršos leidimą su nustatytais į aplinką per visus nurodytus išleistuvus su paviršinėmis nuotekomis išleidžiamų teršalų: BDS₇, skendinčių medžiagų, naftos produktų normatyvais.

MUATĮ 2 straipsnio 16 dalyje įtvirtinta, kas yra taršos normatyvas – tvarka leidime nustatytas tam tikro teršalo kiekio, mokestiniu laikotarpiu leidžiamo išmesti į aplinką, rodiklis. Pareiškėja tiek skunde, tiek posėdžio Komisijoje metu pabrėžė, kad normatyvas – tai leidime nustatytas leidžiamo į aplinką išmesti teršalo kiekio *metinis* rodiklis. Komisijos teigimu, iš sąvokos turinio matyti, kad sąvoka nurodo ne per *visą* mokestinį laikotarpį leidžiamą išmesti taršos metinį rodiklį, tačiau *mokestiniu laikotarpiu* leidžiamo išmesti į aplinką teršalo rodiklį. Taigi šiuo atveju sąvokoje apimama ne tik metinė leistina tarša, bet ir kitas leidžiamas parametras – teršalo didžiausia leistina momentinė koncentracija, kaip momentinis leistinas ir kontroliuojamas rodiklis nuotekose, kuris negali būti viršijamas mokestiniu laikotarpiu.

Remiantis nurodytu teisiniu reglamentavimu, sutiktina su mokesčių administratoriaus pozicija, kad išleidžiamas į aplinką su paviršinėmis nuotekomis per ginčo išleistuvus teršalas BDS₇, kuriam Taršos leidime yra nustatytas leistinos taršos normatyvas kaip 10 mgO₂/l didžiausios

momentinės koncentracijos, yra mokesčio objektas, nes atitinka jau minėtą MUATĮ 4 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą: „Mokesčio objektas yra iš stacionariųjų taršos šaltinių, kuriems išmesti teršalus į aplinką privalomas leidimas, kuriame nustatyti taršos normatyvai, – išmesti į aplinką <...> teršalai <...>“. Dar kartą nurodytina, jog atitinkamai yra tenkinama ir MUATĮ 5 straipsnio 1 dalies nuostata, kad Pareiškėja yra mokesčio mokėtoja už faktinę, išleidžiamą į aplinką su paviršinėmis nuotekomis per ginčo išleistuvus BDS₇ taršą, nes privalo turėti leidimą, kuriame nustatyti BDS₇ taršos normatyvai. Mokesčių mokėtojo statusas siejamas su prievole (pareiga) turėti atitinkamą leidimą, kurį Pareiškėja turėjo ir turi.

Įvertinus nustatytas faktines aplinkybes, vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 1 punktu ir Tvarkos aprašo⁵ 4 punkto reikalavimais už faktinį per mokestinį laikotarpį išleistą į aplinką BDS₇ kiekį, kuris buvo nustatytas pagal instrumentinio matavimo, kurį privaloma atlikti vadovaujantis teisės aktuose nustatytais teršalų monitoringo ir apskaitos reikalavimais, rezultatus, Pareiškėja turėjo skaičiuoti ir mokėti MUAT už taršą iš stacionariųjų taršos šaltinių. Pažymėtina, kad mokėtina MUAT suma Pareiškėjai apskaičiuota teisingai, remiantis pačios Pareiškėjos pateiktais duomenimis (užfiksuotais 2023-05-22 Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumą patvirtinančių duomenų ir informacijos surinkimo akte Nr. DISA-9), įvertinus, be kita ko, Pareiškėjos pateiktus nuotekų kiekius nurodytais laikotarpiais; MUAT skaičiavimai atitinka aukščiau pacituotas MUATĮ nuostatas. Tačiau, kaip matyti iš Pareiškėjos skundo ir jos atstovo pasisakymų Komisijos posėdyje, mokesčių mokėtojos vertinimu, jei Komisija pripažins, kad už 2022 metais išleistą 3,5231 t BDS₇ kiekį yra prievolė mokėti MUAT, ji iš esmės nesutinka su padidinto tarifo taikymu apskaičiuojant ginčijamą MUAT sumą. Pareiškėjos atstovo nuomone, padidinto tarifo taikymas šiuo atveju neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų.

Nagrinėjamu atveju, kiek spręstina iš Pareiškėjos skundo ir Komisijos posėdžio metu tiek Pareiškėjos, tiek AAD atstovų išsakytų argumentų, ginčas dėl Pareiškėjos nedeclaruoto 3,5231 t BDS₇ kiekio už 2022 metus tarp šalių iš esmės kilo, iš vienos pusės, Pareiškėjai teigiant, jog negalėjo užpildyti mokesčio deklaracijos FR0522 9 laukelio, nes BDS₇ parametrai buvo nustatyti tik momentinė koncentracija 10 mg/l, o metinė leistina koncentracija nenustatyta ir, įrašant deklaracijos 9 langelyje „brūkšnij“, buvo metama „klaida“, t. y. deklaracija būdavo nepriimta. Iš kitos pusės, Pareiškėjai atsakant pildyti deklaracijos 9 laukelio reikšmę pagal žodines mokesčių administratoriaus konsultacijas, t. y., pasak Pareiškėjos atstovo posėdžio metu pateiktos nuomonės, Deklaracijos FR0522 formos pildymo taisyklėse turėtų būti aiškiai parašyta, kad *momentinis* normatyvas prilyginamas *metiniui*, tada taip ir būtų pildoma. Komisija pažymi ir šias aplinkybes posėdžio metu patvirtino mokesčių administratoriaus atstovai, kad Pareiškėja savo apskaitoje ir informacinėje sistemoje AIVIKS apskaičiavo 3,5231 t BDS₇ kiekį, tik jo nedeclaravo ir mokesčio neapskaičiavo, t. y. nors skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjai už „nedeclaruotą (nuslėptą)“ per 2022 metus į aplinką su paviršinėmis nuotekomis išleistą BDS₇ taršą apskaičiuotas 4 883 Eur MUAT, tačiau iš esmės šis kiekis formaliu požiūriu nuslėptas nebuvo, tik dėl neaiškumų deklaracijos užpildyme nebuvo deklaruotas. Posėdžio metu AAD atstovai taip pat akcentavo, kad ginčo mokestis apskaičiuotas ne už viršytą taršą, o už apskaičiuotą, bet nedeclaruotą taršą.

Pažymėtina ir dėl to ginčo nėra, kad iki patikrinimo pradžios Pareiškėja kreipėsi ir gavo iš mokesčių administratoriaus žodinę konsultaciją, kaip turėtų būti apskaičiuojama ir užpildoma ataskaitinio laikotarpio normatyvo laukelio reikšmė. Be to, skundžiamame sprendime nurodyta, kad dėl neaiškumų teisiniame reglamentavime bei pačios mokesčio deklaracijos užpildyme mokesčių administratorius buvo kreipėsi į Aplinkos ministeriją, kuri pateikė rekomendacijas šiuo klausimu ir visi mokesčių mokėtojai, kurie kreipėsi, buvo konsultuojami, iš jų – ir Pareiškėja. Pareiškėjos atstovas posėdžio metu paaiškino, kad konsultacijos metu suprato, kaip *klastoti* deklaraciją, o to daryti buhalterė nesutiko. Posėdžio metu mokesčių administratoriaus atstovai paaiškino, jog taršos normatyvas apskaičiuojamas, Taršos leidime nustatytą koncentraciją

⁵ Jau minėta, patvirtintas Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021-03-10 įsakymu Nr. D1-143 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš stacionariųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos aprašų patvirtinimo“.

dauginant iš faktinio nuotekų kiekio ir tokiu būdu gautą normatyvą (leistiną taršą) įrašant į deklaraciją. Bei nurodė, jog Komisijos posėdžio metu pateiktą konsultaciją galima laikyti vieša.

Taigi, kaip matyti iš aukščiau nustatytų aplinkybių, Pareiškėja savo apskaitoje ir informacinėje sistemoje AIVIKS už 2022 metus apskaičiavo 3,5231 t BDS₇ teršalo kiekį, tik jo nedeklaravo dėl neaiškumų pildant deklaraciją FR0522. Aplinkybę, jog pildant deklaracijos formą, neaiškumų / problemų kilo ir kitiems mokesčių mokėtojams, patvirtino AAD atstovai posėdžio metu bei parodo Aplinkos ministerijos internetiniame puslapyje prie DUK (dažniausiai užduodami klausimai) taip pat pateiktas klausimas: „Kaip apskaičiuojama ir įrašoma mokesčio deklaracijoje BDS₇ metinė leidžiama tarša paviršinėse nuotekose, kai TIPK ar taršos leidimuose nustatyta BDS₇ didžiausia momentinė koncentracija, tačiau nėra nustatyta vidutinė metinė leidžiama teršalo koncentracija?“. Tačiau, Komisijos nuomone, vien ta aplinkybė, kad yra / buvo neaiškumai pildant deklaracijos formą, negali paneigti mokesčių mokėtojo pareigų laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę. Iš kitos pusės, nesant teisės akte (Deklaracijos FR0522 formos pildymo taisyklėse) įtvirtintos konkrečios nuostatos dėl BDS₇ metinės leidžiamos taršos kiekio įrašymo deklaracijoje, kai taršos leidimuose nustatyta tik BDS₇ didžiausia momentinė koncentracija, o kaip pildyti deklaracijos formą nurodoma tik mokesčių administratoriaus žodinės konsultacijos metu, neleidžia spręsti, jog šiuo konkrečiu atveju Pareiškėja buvo neatidi ar nesąžininga, t. y. neleidžia spręsti, kad Pareiškėja turėjo sąmoningą tyčią nuslėpti taršos iš stacionarių šaltinių kiekį, tuo pačiu išvengti pareigos mokėti MUAT už taršą iš stacionarių taršos šaltinių. Be to, atkreiptinas dėmesys, kad deklaracijas FR0522 už tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėja pateikė laiku, netrukdydama AAD atlikti jam pavestas mokesčio administravimo funkcijas patikrinimo metu, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikdama patikrinimo atlikimui visus būtinus duomenis, paaiškinimus. Šias aplinkybes Komisijos posėdyje patvirtino ir AAD atstovai.

Komisija pažymi, kad administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą yra ekonominė sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė) (pavyzdžiui, žiūrėti: LVAT 2015-10-29 nutartį adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimo adm. byloje Nr. A-1422-525/2018 32 p.; 2019-05-19 nutarties adm. byloje Nr. A-431-822/2019 21 p.; 2020-06-03 sprendimo adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020 47 p., 2021-11-17 nutarties adm. byloje Nr. eA-2019-602/2021 68 p.; ir kt.).

LVAT praktikoje pažymima, kad 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 nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 ir kt. nutarimai).

MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reišia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese.

Komisijos vertinimu, ekonominė sankcija gali būti laikoma ne visa padidinto MUAT suma, o tik apskaičiuota padidinto MUAT dalis, viršijanti standartinį MUAT dydį, nes mokesčio dalis (iki padidinto koeficiento taikymo), kuri apskaičiuojama dėl atsiradusio mokesčio objekto, o

ne dėl pažeidimo fakto, negali būti siejama su baudimo institutu. Todėl byloje nagrinėjamu atveju turi būti įvertinta, ar paskirta sankcija, sudaranti 100 procentų (koeficientas 2) MUAT dydžio sumą, gali būti individualizuojama ją mažinant, įvertinus nustatytas faktines aplinkybes. Komisijos nuomone, individualizuojant sankciją, imperatyviai nėra taikomos MAĮ straipsnių nuostatos, susijusios su baudų skyrimu ir jų individualizavimu, atsižvelgiant į lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, todėl Komisija ginčo situaciją vertina pagal aptartos konstitucinės doktrinos nuostatas, susijusias su atsakomybės už teisės pažeidimus nustatymu ir individualizavimu.

Įvertinusi nustatytų aukščiau nurodytų faktinių aplinkybių visetą, atsižvelgusi į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą bei teisingumo ir protingumo kriterijus, Komisija sprendžia, jog 50 procentų MUAT iš stacionarių taršos šaltinių dydžio sankcija (standartinį MUAT dydį viršijanti ekonominė sankcija sumažinta 50 procentų dydžio suma) arba suma, atitinkanti mokesčių didinančio koeficiento sumažinimą iki 1,5, Pareiškėjai yra pakankama ir pagrįsta padarytą pažeidimą atitinkanti bei prevencinį poveikį daranti teisinė poveikio priemonė. Visgi, net ir žinodama AAD poziciją, Pareiškėja vis tiek laikėsi savo įsitikinimų, kad minėta tarša BDS₇ nėra mokesčio objektas ir už jį galimybės sumokėti mokesčio nėra. Todėl skundžiamu AAD sprendimu už 2022 metus patvirtintas MUAT iš stacionarių taršos šaltinių dydis 4 883 Eur mažintinas iki 3 662,25 Eur ($4\ 883 : 2 (2\ 441,5) \times 1,5$). Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija Pareiškėjos skundą patenkina iš dalies, pakeisdama ginčijamą sprendimą ir sumažindama apskaičiuotą MUAT už 2022 metus nuo 4 883 Eur iki 3 662,25 Eur.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 4 punktais, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2023-08-17 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-31 dalį, kuria UAB "B1" už 2021 metus nurodyta sumokėti 271 Eur mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių.

2. Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2023-08-17 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-31 dalį ir vietoj nurodymo už 2022 metus sumokėti 4 883 Eur mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių, UAB "B1" nurodyti sumokėti 3 662,25 Eur mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokesčio 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 mokesčių ginčą (arba mokesčio 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