



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2022 m. kovo d. Nr. S- (7-10/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2022-01-11 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – Aplinkos apsaugos departamentas) 2021-12-23 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-225 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas) dalies panaikinimo. Pareiškėjos atstovai D. U., C. P., H. U., Aplinkos apsaugos departamento atstovai E. N., F. Y. 2022-02-08 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2022-01-11 skundu ginčija Aplinkos apsaugos departamento Sprendimo dalį, kuria buvo patvirtinta Aplinkos apsaugos departamento Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Panevėžio apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus 2021-11-18 surašyto patikrinimo akto Nr. (7.6)-PA6751/71-2021 (toliau – Patikrinimo aktas) dalis, kurioje apskaičiuota Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 36 946 Eur mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – MUAT) iš stacionarių taršos šaltinių.

Pareiškėja skunde nurodo nesutinkanti su Patikrinimo akto ir Sprendimo dalimis, kuriomis jai apskaičiuotas 36 946 Eur MUAT iš stacionarių šaltinių didesniu tarifu. Pareiškėja neginčija Sprendimo dalies, kuria nustatytas mokestis taikant didesnę tarifą už neteisingai 2018 m. pritaikytą tarifą už tai, kad Pareiškėja 2018 m. MUAT iš stacionarių taršos šaltinių deklaracijoje (forma FR0522, toliau – Deklaracija FR0522) vietoje BDS₇ deklaravo chloridus. Pareiškėja, Deklaracijoje FR0522 deklaruodama chloridus vietoje BDS₇, suklydo. Tokiu būdu ji nesiekė sąmoningai nevykdyti teisės aktų, reglamentuojančių išmetamų į aplinką teršalų ir mokesčio už taršą apskaitą, imperatyvių reikalavimų. Pareiškėja, patikrinimo metu sužinojusi apie deklaravimo klaidą, 2021-10-18 patikslino Deklaraciją FR0522. Pareiškėja pripažįsta savo klaidą ir prievolę sumokėti 805 Eur mokestį taikant didesnę tarifą už 2018 m. mokestinį laikotarpį.

Pareiškėjos įsitikinimu, ginčijama Sprendimo dalis, kuria jai nurodyta sumokėti 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, priimta nesant Pareiškėjos tyčios nuslėpti taršą ir mokesčius bei pažeidžiant teisingumo ir proporcingumo principus.

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 3 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnio 2 ir 3 dalių, 8 straipsnio 1, 2, 3, 6 dalių, 9 straipsnio 1 ir 3 dalių, 4 dalies 1 punkto nuostatas ir tvirtina, jog tam, kad apskaičiuojant MUAT būtų taikomas didesnis tarifas pagal MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punkto nuostatas, turi būti nustatytas normatyvų viršijimo ir (ar) teršalų nuslėpimo faktas.

Pareiškėja skunde remiasi Komisijos praktika nagrinėjant ginčus dėl MUAT apskaičiavimo pagrįstumo (Komisijos 2021-05-07 sprendimas Nr. S-59 (7-45/2021) ir pažymi, jog

sprendžiant klausimą dėl mokesčio padidintu tarifu taikymo, vien neteisingo deklaravimo nepakanka, individualiai įvertinus konkrečias bylos aplinkybes būtina taip pat nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – nuslėpti taršą ir mokesčius.

Pasak skundo, Sprendime turėjo būti tinkamai įvertintos bylos aplinkybės, patvirtinančios Pareiškėjos tyčios nuslėpti taršą ir mokesčius nebuvimą: Pareiškėja kiekvienais metais pateikdavo dvi Deklaracijas FR0522, vienoje iš jų buvo deklaruojami tik su lietaus nuotekomis išleidžiami teršalų kiekiai, o kitoje pateikiami nuotekų valymo įrenginių (toliau – NVĮ) su nuotekomis išleidžiami teršalų kiekiai. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) patvirtino, kad Pareiškėja tą pačią dieną teikdavo po dvi to paties mokesčio laikotarpio deklaracijas ir pagal abi atlikdavo mokėjimą. Tai, kad mokesčiai pagal šias Inspekcijos laikytas negaliojančiomis deklaracijas buvo sumokėti laiku, patvirtina prie šio skundo pridedami mokėjimų nurodymai (skundo 6, 9, 10, 13 priedai). Pareiškėja nežinojo, kad prievolė jai buvo formuojama tik pagal paskutinę Inspekcijai teiktą Deklaraciją FR0522, o pirminės automatiškai tapdavo negaliojančiomis ir prievolės pagal jas nebuvo formuojamos. Pareiškėja, prisijungusi prie Elektroninio deklaravimo sistemos (EDS), matė pateiktas aktyvias Deklaracijas FR0522, todėl jokių abejonų dėl jų galiojimo jai nekilo. Juo labiau, kad Inspekcija patvirtino gavusi visas Deklaracijas. Atitinkamai Pareiškėja nežinojo, kad faktiškai jos sumokėtas mokesstis už pirmąją pateiktą laikotarpio Deklaraciją FR0522 kaip MUAT nebuvo užskaitomas.

Aplinkybė, kad Pareiškėja faktiškai sumokėjo mokesčius, be kita ko, ir pagal Inspekcijos negaliojančiomis laikomas Deklaracijas FR0522, patvirtina, kad Pareiškėja, nors ir klydo, tačiau elgėsi sąžiningai (t. y. nesiekė išvengti mokesčių mokėjimo, priešingai, juos laiku sumokėjo), todėl, pasak skundo, sprendžiant, kad dėl aptariamos taršos, patekusios į aplinką 2018–2020 m., nedeklaravimo nėra Pareiškėjos tyčios nuslėpti taršą ir mokesčius. Bylos duomenys nepatvirtina, kad Pareiškėja būtų sistemingai tyčia pažeidinėjusi įstatymus ir kad jai anksčiau būtų taikytos ekonominės sankcijos už analogiškus pažeidimus. Byloje taip pat nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėja būtų apgaulingai tvarkiusi taršos apskaitą, kad būtų klastojusi apskaitos dokumentus, nėra duomenų, kad Pareiškėja būtų trukdžiusi Aplinkos apsaugos departamento atstovams atlikti jiems pavestas funkcijas ir pan. Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo, pažeidimas nesukėlė neigiamų pasekmių nei žmonėms, nei aplinkai, t. y. padarytas pažeidimas savo pobūdžiu nebuvo pavojingas. Be to, Pareiškėja ėmėsi priemonių nustatytiems pažeidimams, apie kuriuos sužinojo patikrinimo metu, ištaisyti – ji patikslino Deklaracijas FR0522 už 2018–2020 m. mokesčius laikotarpius (skundo 15, 16, 17 priedai). Taigi laikytina, kad Pareiškėjos veikoje nėra sąmoningo taršos ir mokesčio slėpimo požymių.

Aplinkybę, kad Pareiškėja neturėjo motyvo nuslėpti dalies ar visos su nuotekomis ir paviršinėmis nuotekomis išleistos taršos, pasak skundo, patvirtina Lietuvos Respublikos geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo įstatymo 33 straipsnio 1 dalis, įtvirtinti, jog geriamojo vandens tiekėjų ir nuotekų tvarkytojų tiekiamo geriamojo vandens ir teikiamų nuotekų tvarkymo paslaugų, paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų kainos yra grindžiamos būtinosiomis sąnaudomis, susijusiomis su viešojo geriamojo vandens tiekimo ir (arba) nuotekų tvarkymo veikla, atsižvelgiant į protingumo kriterijų atitinkančią investicijų grąžą. Vadovaujantis Geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo bei paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų kainų nustatymo metodikos, patvirtintos Valstybinės kainų ir energetikos kontrolės komisijos 2006-12-21 nutarimu Nr. O3-92 (Valstybinės energetikos reguliavimo tarybos 2020-01-16 nutarimo Nr. O3E-28 redakcija) 29.1.13 punktu ir šios metodikos 8 priedu, mokesčiai už taršą priskiriami ataskaitinio laikotarpio ir paslaugų palaikymo savikainos tiesioginėms geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo, paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų sąnaudoms ir yra įskaičiuojami į paslaugų kainas. Taigi, Pareiškėjos sumokama MUAT suma yra įskaičiuojama į paslaugų kainas. Pareiškėja neturėjo ir neturi jokio motyvo slėpti dalies ar visos išleidžiamos taršos su nuotekomis, įskaitant ir su paviršinėmis nuotekomis. Šią išvadą patvirtina ir tai, kad Pareiškėja visų 6 Deklaracijose FR0522 (skundo 4, 5, 7, 8, 11, 12 priedai) deklaruotas sumas ir apskaičiuotus mokesčius apskaitė atitinkamų metų sąnaudose, įtraukė į pelno mokesčio apskaičiavimo deklaracijas.

Skunde tvirtinama, jog išskyrus abstrakčius teiginius apie prievolę imperatyviai taikyti teisės aktų nuostatas, Aplinkos apsaugos departamentas nepateikė įrodymų, pavirtinančių Pareiškėją siekus konkreta nuteisėto rezultato – taršos ir mokesčių nuslėpimo. Tuo tarpu Pareiškėja nurodė ir pateikė įrodymus – Deklaracijas FR0522 už 2018–2020 m., rašytines pastabas, kurių teisingumą patvirtino Inspekcija. Aplinkos apsaugos departamentas, Sprendimu tvirtindamas Patikrinimo aktą, iš esmės visiškai nemotyvavęs, kodėl Pareiškėjos rašytinės pastabos yra atmetamos, pažeidė Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 132 straipsnio 1 dalį. Pažymima, kad pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką pareiga nustatyti sąlygas MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies nuostatų taikymui tenka Aplinkos apsaugos departamentui (2020-06-03 sprendimas adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020).

Pareiškėjos įsitikinimu, Sprendimu jai pritaikyta mokesčio apskaičiavimo didesniais tarifais sankcija 36 946 Eur sumai yra neteisinga bei neproporcinga. Pareiškėjai buvo pritaikyta lygiai tokia pat poveikio priemonė, kuri būtų paskirta jai, jeigu Pareiškėja nebūtų mokėjusi ginčo mokesčių, tame tarpe pagal Deklaracijas FR0522, kurios Inspekcijos buvo vertinamos kaip negaliojančios. Be to, kaip minėta, Pareiškėja nesiekė tyčia nuslėpti taršą ir mokesčius, nepadarė jokių neteisėtų veiksmų, nukreiptų gauti kokios nors naudos iš susidariusios situacijos. Priešingai, Pareiškėja faktiškai visus mokesčius pagal Deklaracijas FR0522, tame tarpe pagal tas, kurios Inspekcijos buvo vertinamos kaip negaliojančios, sumokėjo, patikrinimo metu neslėpė jokios informacijos, bendradarbiavo, patikslino Deklaracijas FR0522 už 2018–2020 m. mokestinius laikotarpius.

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudenciją, suformuotą aiškinant konstitucinius teisingumo, teisinės valstybės principus (2000-12-06, 2001-10-02, 2008-09-17 nutarimai), MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius kriterijus, šiuos kriterijus aiškinančią LVAT praktiką (2005-05-03 nutartis adm. byloje Nr. A-5-518/2005, 2015-06-11 nutartis adm. byloje Nr. A-392-492/2015), 2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. eA-1546-602/2020, kurioje teismas, Pareiškėjos nuomone, nagrinėjo panašų ginčą dėl galimybės taikyti didesnę mokesčio tarifą (t. y. pareiškėjui mokesčių sumokėjus laiku, tačiau pavėlavus pateikti deklaraciją). Atsižvelgiant į skunde pacituotus LVAT išaiškinimus, taip pat į tą aplinkybę, kad Pareiškėja laiku pateikė deklaracijas (nors Inspekcija pirmąsias iš jų laikė negaliojančiomis) ir laiku sumokėjo MUAT, Pareiškėjos tvirtinimu, Sprendimas dalyje dėl 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių turi būti panaikintas.

Skunde pažymima, kad Pareiškėjai, kuri yra viešasis geriamojo vandens tiekėjas ir nuotekų tvarkytojas, dėl gyventojų (vartotojų) įsiskolinimo už teikiamas vandens paslaugas nuolat trūksta apyvartinių lėšų, ypač paskutiniaisiais metais, kai gyventojų mokumas sumažėjęs dėl nepalankios epideminės COVID-19 situacijos. Be to, Pareiškėjos finansinė padėtis yra bloga. Iš pridedamo Pareiškėjos 2020 m. balanso matyti (skundo 23 priedas), kad jos mokėtinas sumas ir kitus įsipareigojimus sudaro 914 085 Eur, iš kurių net 513 511 Eur per vienerius mokėtinos sumos. Pagal 2020-12-31 pelno (nuostolių) atskaitą (skundo 24 priedas) praėjusį atskaitinį laikotarpį Pareiškėja patyrė 8 561 Eur nuostolius ir turėjo tik 9 808 Eur pelno, kurio pakaktų nebent tik iš dalies padengti Pareiškėjai Sprendimu skirtą sankciją. Taigi, skundžiamu sprendimu reikalaujama sumokėti 36 946 Eur suma Pareiškėjai yra itin didelė, o jos sumokėjimas reikšmingai apsunkintų Pareiškėjos viešųjų paslaugų vietos gyventojams teikimą ir neigiamai paveiktų tolesnę Pareiškėjos veiklą, tiesiogiai susijusią su viešojo intereso užtikrinimu. Todėl sumokėjus šį mokesčių, Pareiškėjai būtų reikšmingai apsunkinta galimybė vykdyti priskirtas viešąsias paslaugas, būtų pažeistas ir visuomenės, viešasis interesas.

Atsižvelgiant į pažeidimų mastą, pobūdį, padarymo aplinkybes, į tai, kad Pareiškėjos padaryti pažeidimai pateikiant Deklaracijas FR0522 Inspekcijai yra formalus pobūdžio, nesukėlė neigiamų padarinių aplinkai, valstybės ekonominiams interesams, į tai, kad Pareiškėja bendradarbiavo su pareigūnais, taip pat atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja yra nedidelė įmonė, kad sumokėjus ginčijamą 36 946 Eur sumą, būtų apsunkinta Pareiškėjos galimybė vykdyti jai priskirtas viešąsias paslaugas, būtų pažeistas ir visuomenės, viešasis interesas, vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais, skunde daroma išvada, jog Sprendimu nustatyta sankcija yra aiškiai

neproporcinga padarytam teisės pažeidimui, jos taikymas pažeistų teisingumo bei proporcingumo principus ir sukeltų Pareiškėjai nepakeliamą našta.

Vadovaujantis nurodytomis aplinkybėmis ir teisiniu reguliavimu, MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 3 punktu, skunde prašoma panaikinti Aplinkos apsaugos departamento 2021-12-23 sprendimo Nr. AS-225 dalį dėl 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių.

Aplinkos apsaugos departamentas Sprendimu patvirtino Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Panevėžio apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus surašytą Patikrinimo aktą, kuriame apskaičiuota Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 37 751 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja 2018–2020 m. vykdė veiklą (teikė komunalines paslaugas), kurios vykdymui privalomas Taršos leidimas (-ai) su nustatytais leistinos taršos normatyvais. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja eksploatavo 11 nuotekų valymo įrenginių (toliau – NVĮ): Anykščių NVĮ, Leliūnų NVĮ, Kavarsko NVĮ, Svėdasų NVĮ, Viešintų NVĮ, Dabužių NVĮ, Aulelių NVĮ, Debeikių NVĮ, Kurklių NVĮ (eksploatuojami nuo 2020 m.), Troškūnų NVĮ ir Raguvėlės NVĮ ir vykdė Anykščių miesto paviršinių nuotekų tvarkymą. Iš viso turėjo 12 Taršos leidimų su nustatytais leistinos taršos normatyvais. Pareiškėja turi išduotus (bei turi prievolę juos turėti) Taršos leidimus su nustatytais išleidžiamų teršalų normatyvais MUATĮ 4 straipsnio 1 dalyje nustatytus kriterijus ir yra MUAT iš stacionarių taršos šaltinių mokėtoja.

Nurodoma, jog Pareiškėja Deklaracijas FR0522 už 2018–2020 m. mokesčius laikotarpius pateikė MUATĮ 7 straipsnio 2 dalyje nustatytu terminu, atitinkamai 2019-01-17, 2020-02-10 ir 2021-01-26. Pirminė 2018 m. Deklaracija FR0522 pateikta laiku, tačiau joje buvo deklaruoti tik su lietaus nuotekomis išleidžiami teršalų kiekiai, tarša iš NVĮ nedeklaruota. Deklaracija tikslinga ir tarša iš NVĮ deklaruota 2021-10-18, t. y. jau pradėto mokesčio patikrinimo metu.

Mokesčio už aplinkos teršimą kontrolės tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2009-04-23 įsakymu Nr. D1-213 (toliau – Mokesčio kontrolės tvarka) 8 punktas bei Mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius kontrolės vidaus tvarkos aprašo, patvirtinto Aplinkos apsaugos departamento direktoriaus 2020-08-03 įsakymu Nr. AD1-227, 19 punktas nurodo, kad vykdant mokesčių patikrinimą vertinamos tik tos MUAT ir (ar) valstybinius gamtos išteklius deklaracijos, kurios Inspekcijai buvo pateiktos iki patikrinimo pradžios datos, t. y. iki pranešimo ir (ar) pavedimo / sprendimo apie patikrinimą išsiuntimo mokėtojui datos. Mokesčio kontrolės tvarkos 4 punktas ir MAĮ 120 straipsnis nurodo, kad mokesčio patikrinimo pradžia yra mokesčio patikrinimo pranešimo / pavedimo išrašymas, kurio kopija pateikiama prieš pradėdant faktinį patikrinimą. Pranešimas apie patikrinimą Pareiškėjai buvo išsiųstas 2021-09-30 elektroniniu paštu jos tinklalapyje nurodytu elektroninio pašto adresu: (duomenys neskelbtini). Patikslinta Deklaracija FR0522 už 2018 m. mokesčių laikotarpį, kuri pateikta 2021-10-18, t. y. jau vykdomo patikrinimo metu nevertinama (Aplinkosauginių mokesčių kontrolės informacinės sistemos (toliau – IKS) duomenys). Patikrinimo metu buvo vertinami Deklaracijos FR0522 už 2018 m. mokesčių laikotarpį, kuri buvo pateikta iki patikrinimo pradžios, t. y. 2019-01-17 duomenys.

Pasak Sprendimo, Pareiškėjos 2019–2020 m. apskaitytas ir Deklaracijose FR0522 nurodytas teršalų kiekis sutampa, išskyrus taršą, išleidžiamą su paviršinėmis nuotekos.

MUAT taikant didesnę tarifą iš stacionarių taršos šaltinių už 2018 m. mokesčių laikotarpį

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja taršos iš NVĮ už 2018 m. iki patikrinimo pradžios nebuvo deklaravusi. Sprendime pateikiamoje lentelėje (Sprendimo 2 psl.) nurodomas 2018 m. teisės aktų nustatyta tvarka su nuotekomis išleistas ir nedeklaruotas teršalų kiekis. Nurodoma, jog Pareiškėja teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais nedeklaruodama (nuslėpdama) taršos iš stacionarių taršos šaltinių, pažeidė MUATĮ 7 straipsnio 2 dalies, 8 straipsnio 2 ir 3 dalių reikalavimus, dėl ko mokesčiai taikant didesnę tarifą apskaičiuotas vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu ir Mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo (toliau – Tvarkos aprašas), patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-07-09 įsakymu Nr. D1-370 / 1K-230, 14 punktu. Išsamūs mokėtino mokesčio taikant didesnę tarifą už nuslėptą

taršą iš stacionarių taršos šaltinių, kai mokesčių mokėtojas nedeklaravo ar deklaravo mažesnę, nei buvo išmestas ar išleistas į aplinką atitinkamo teršalo kiekis, skaičiavimai pateikti Patikrinimo akte. Apskaičiuotas mokestis taikant didesnę tarifą už nedeklaruotą taršą 2018 m. – 30 704 Eur.

Nurodoma, jog su paviršinėmis nuotekomis išleistą taršą Pareiškėja 2018 m. deklaravo (pirminėje iki patikrinimo pradžios pateiktoje Deklaracijoje FR0522, patikslintoje patikrinimo metu pateiktoje Deklaracijoje FR0522 šių teršalų nebėra), tačiau vietoje BDS₇ deklaruoti chloridai. Atitinkamai buvo apskaičiuotas ir sumokėtas mažesnis MUAT. Mokėtinas mokestis taikant didesnę tarifą už nuslėptą taršą iš stacionaraus taršos šaltinio, kai mokesčių mokėtojas, apskaičiuodamas mokestį už visą išmesto ar išleisto į aplinką teršalo kiekį, neteisingai taikė MUAT tarifą ar iš viso netaikė privalomo taikyti MUATĮ numatyto koeficiento ($k = 1,2$), dėl ko buvo sumokėtas mažesnis mokestis, apskaičiuojamas taikant Tvarkos aprašo 15 punkte nurodytą formulę ir yra 805 Eur (išsamūs skaičiavimai pateikti Patikrinimo akte). Iš viso mokestis taikant didesnę tarifą už nedeklaruotą (nuslėptą) taršą ir neteisingai pritaikytą tarifą už 2018 m. mokestinį laikotarpį yra 30 704 Eur + 805 Eur = 31 509 Eur.

MUAT taikant didesnę tarifą iš stacionarių taršos šaltinių už 2019 m. mokestinį laikotarpį

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja nedeklaravo taršos, išleidžiamos su paviršinėmis nuotekomis, ir teisės aktų nustatyta tvarka nesumokėjo MUAT iš stacionarių taršos šaltinių. Pareiškėja, teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais nedeklaruodama (nuslėpdama) taršos iš stacionarių taršos šaltinių, pažeidė MUATĮ 7 straipsnio 2 dalies, 8 straipsnio 2 ir 3 dalių reikalavimus, dėl ko mokestis taikant didesnę tarifą skaičiuojamas vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu ir Tvarkos aprašo 14 punktu. Apskaičiuotas mokėtinas mokestis taikant didesnę tarifą už nedeklaruotą taršą 2019 m. yra 3 987 Eur (išsamūs skaičiavimai pateikti Patikrinimo akte).

MUAT taikant didesnę tarifą iš stacionarių taršos šaltinių už 2020 m. mokestinį laikotarpį

Pasak Sprendimo, Pareiškėja nedeklaravo taršos, išleidžiamos su paviršinėmis nuotekomis, ir teisės aktų nustatyta tvarka nesumokėjo MUAT iš stacionarių taršos šaltinių. Pareiškėja, teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais nedeklaruodama (nuslėpdama) taršos iš stacionarių taršos šaltinių, pažeidė MUATĮ 7 straipsnio 2 dalies, 8 straipsnio 2 ir 3 dalių reikalavimus, dėl ko mokestis taikant didesnę tarifą skaičiuojamas vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu ir Tvarkos aprašo 14 punktu (formulė ir reikšmių paaiškinimai pateikti 2018 m. mokesčio taikant didesnę tarifą skaičiavimuose). Apskaičiuotas mokėtinas mokestis taikant didesnę tarifą už nedeklaruotą taršą 2020 m. yra 2 255 Eur.

Pareiškėja 2021-11-23 pateikė Aplinkos apsaugos departamentui rašytines pastabas dėl Patikrinimo akto, kuriose nurodė, kad yra pateikusi visas 2018–2020 m. Deklaracijas FR0522. Kiekvienais metais yra teikiamos dvi deklaracijos, kurių vienoje yra deklaruojama tarša iš NVĮ, o antroje – tarša, išleidžiama su paviršinėmis nuotekomis. Kartu su rašytinėmis pastabomis Pareiškėja pateikė rašte nurodytų 2018–2020 m. Deklaracijų FR0522 kopijas. Aplinkos apsaugos departamentas 2021-11-24 kreipėsi į Inspekciją su prašymu patikslinti, kokios Pareiškėjos Deklaracijos FR0522 yra galiojančios patikrinimo pradžios dieną (2021-09-30) bei nurodyti, kokią mokesčio sumą Pareiškėja yra sumokėjusi už taršą 2018–2020 m. mokestiniais laikotarpiais.

Inspekcija 2021-12-20 pateikė atsakymą, kuriame nurodoma, kad Pareiškėja tą pačią dieną teikdavo po dvi to paties mokestinio laikotarpio deklaracijas ir pagal abi atlikdavo mokėjimą, tačiau prievolė mokesčių mokėtojui formuojama pagal paskutinę teiktą deklaraciją, pirminė (s) automatiškai tampa negaliojanti (čios) ir prievolė pagal ją (jas) nesuformuojama. Atitinkamai ir mokestis už pirmąją pateiktą negaliojančią laikotarpio Deklaraciją kaip mokestis už taršą yra neužskaitomas. Taip pat rašte yra pateiktos Pareiškėjos kaip MUAT iš stacionarių taršos šaltinių per 2018–2020 m. mokestinius laikotarpius užskaitytos sumos. Sprendime pažymima, kad jos sutampa su Deklaracijų FR0522, galiojusių 2021-09-30 (patikrinimo pradžios dieną), kuriomis Aplinkos apsaugos departamentas vadovavosi atlikdamas patikrinimą, suformuotų mokestinių prievolių sumomis.

Sprendime tvirtinama, jos Aplinkos apsaugos departamentas privalo imperatyviai taikyti MUATĮ ir Tvarkos aprašo nuostatas dėl sankcijų už nedeklaruotą taršą taikymo bei neturi diskrecijos teisės nuo jų nukrypti. Vadovaudamasis Mokesčio kontrolės tvarkos 8 punktu bei

Mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius kontrolės vidaus tvarkos aprašo, patvirtinto Aplinkos apsaugos departamento direktoriaus 2020-08-03 įsakymu Nr. AD1-227, 19 punktu, atsižvelgdamas į Inspekcijos 2021-12-20 rašte Nr. R-5637 pateiktus duomenis bei vertindamas patikrinimo pradžioje (2021-09-30) galiojusiais Pareiškėjos Deklaracijas FR0522 ir faktiškai kaip MUAT per 2018–2020 m. mokestinius laikotarpius Pareiškėjos sumokėtą sumą, Aplinkos apsaugos departamentas neturi jokio pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjos pateiktas rašytines pastabas ir perskaičiuoti Patikrinimo akte apskaičiuotą MUAT taikant didesnę tarifą sumą.

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

Pareiškėjos 2022-01-11 skundas iš dalies tenkintinas, skundžiama Sprendimo dalis keistina, vietoje nurodyto sumokėti 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių nurodant Pareiškėjai sumokėti 18 473 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto taikant didesnę tarifą 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių Aplinkos apsaugos departamentui konstatavus, kad Pareiškėja tikrintuoju 2018–2020 m. laikotarpiu nedeklaravo dalies su paviršinėmis nuotekomis bei su nuotekomis iš NVĮ į aplinką išleistų teršalų kiekių ir tokiu būdu nuslėpė taršą iš stacionarių taršos šaltinių. Aplinkos apsaugos departamentas nustatė, kad Pareiškėja 2018 m. nedeklaravo iš NVĮ su nuotekomis išleistų teršalų, 2019 ir 2020 m. nedeklaravo su paviršinėmis (lietaus) nuotekomis išleistų teršalų, šiais savo veiksmais pažeidė MUATĮ 7 straipsnio 2 dalies, 8 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatas, dėl ko mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu ir Tvarkos aprašo 14 punktu, Pareiškėjai buvo apskaičiuotas MUAT iš stacionarių šaltinių taikant didesnę tarifą (taikant MUATĮ 2 priedėlyje nustatytus 10, 5 ir 1,5 tarifo koeficientus, kurių dydis priklauso nuo į aplinką išleisto teršalo rūšies). Pažymėtina, jog Pareiškėja nurodo sutinkanti su Sprendimo dalimi, kuria jai nurodyta sumokėti 805 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, apskaičiuoto dėl to, kad Pareiškėja 2018 m. vietoje teršalo BDS₇ deklaravo chloridus ir dėl to apskaičiavo ir sumokėjo į biudžetą mažesnio dydžio MUAT. Atsižvelgdama į tai, Komisija dėl Sprendimo dalies, dėl kurios mokestinis ginčas nevyksta, šiame sprendime nepasisako.

Iš Pareiškėjos skundo Komisijai turinio bei iš jos atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytos pozicijos spręstina, jog Pareiškėja iš esmės neginčija nustatytų pažeidimų ir taršos, patekusios į aplinką 2018–2020 m. laikotarpiu, nedeklaravimo (netinkamo deklaravimo) fakto. Tačiau, Pareiškėjos nuomone, ginčijama Sprendimo dalis yra priimta nesant Pareiškėjos tyčios nuslėpti taršą ir mokesčius, taip pat pažeidžiant teisingumo ir proporcingumo principus. Pareiškėjos tvirtinimu, ginčo byloje nustatytos aplinkybės: Pareiškėja kiekvienais metais pateikdavo dvi Deklaracijas FR0522, vienoje iš jų buvo deklaruojami tik su lietaus nuotekomis išleidžiami teršalų kiekiai, kitoje – NVĮ su nuotekomis išleidžiami teršalų kiekiai, pagal abi šias deklaracijas Pareiškėja atlikdavo mokėjimus; Pareiškėja nežinojo, kad prievolė jai buvo formuojama tik pagal paskutinę Inspekcijai teiktą Deklaraciją FR0522, kad faktiškai jos sumokėtas mokestis pagal pirmąją pateiktą atitinkamo laikotarpio Deklaraciją FR0522 kaip MUAT nebuvo užskaitomas, patvirtina, kad Pareiškėja, nors ir klydo, tačiau elgėsi sąžiningai. Be to, Pareiškėjos tvirtinimu, nebuvo nustatyta, kad Pareiškėja būtų sistemingai tyčia pažeidinėjusi įstatymus, kad jai anksčiau būtų taikytos ekonominės sankcijos už analogiškus pažeidimus, kad būtų apgaulingai tvarkiusi taršos apskaitą, klastojusi apskaitos dokumentus, kad būtų trukdžiusi Aplinkos apsaugos departamento atstovams atlikti jiems pavestas funkcijas ir pan. Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo, jos padarytas pažeidimas savo pobūdžiu nebuvo pavojingas, Pareiškėja ėmėsi priemonių nustatytiems pažeidimams ištaisyti – patikslino Deklaracijas FR0522 už 2018–2020 m. mokestinius laikotarpius. Atsižvelgiant į tai, pasak Pareiškėjos, laikytina, kad jos veikoje nėra sąmoningo taršos ir mokesčio slėpimo požymių. Pareiškėjos sumokama MUAT iš stacionarių taršos šaltinių suma yra įskaičiuojama į jos teikiamų paslaugų kainas, todėl Pareiškėja neturėjo motyvo slėpti dalies ar visos su nuotekomis išleidžiamos taršos. Taip pat Pareiškėja skunde dėsto poziciją dėl to, jog jos finansinė padėtis yra bloga, o reikalaujama sumokėti 36 946 Eur suma

Pareiškėjai yra itin didelė, jos sumokėjimas apsinkintų Pareiškėjos viešųjų paslaugų vietos gyventojams teikimą ir neigiamai paveiktų tolesnę Pareiškėjos veiklą, tiesiogiai susijusią su viešojo intereso užtikrinimu. Pareiškėjos tvirtinimu, jai Sprendime pritaikyta ekonominė sankcija, atsižvelgiant į skunde pacituotas Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijos, MAĮ, LVAT praktikos nuostatas, neatitinka proporcingumo ir teisingumo principų, todėl Sprendimas dalyje dėl didesniu tarifu apskaičiuoto 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių turėtų būti panaikintas.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojančio MUATĮ (2002-01-22 įstatymo Nr. IX-720 redakcija) 1 straipsnio 2 dalis nurodo, jog MUAT siekiama ekonominėmis priemonėmis skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, neviršyti nustatytų teršalų į aplinką normatyvų, taip pat iš mokesčio kaupti lėšas aplinkosaugos priemonėms įgyvendinti.

Pagal MUATĮ 2 straipsnio 21 dalį stacionarus taršos šaltinis – taršos objektas, kuris negali būti perkeltas iš vienos vietos į kitą, nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės, o pagal šio straipsnio 22 dalį – teršalai – į aplinką išmetamos teršiančios medžiagos, kurios kenksmingai veikia žmogaus sveikatą ir aplinką. Būtent išmetami į aplinką teršalai pagal MUATĮ 3 straipsnio 1 punktą yra MUAT objektas. Pagal MUATĮ 4 straipsnio 1 dalį MUAT iš stacionarių taršos šaltinių moka aplinką teršiantys fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privalo turėti taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą arba taršos leidimą, kuriuose nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai.

Pagal MUATĮ 8 straipsnio 1 ir 2 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. Pagal šio straipsnio 3 dalį MUAT iš stacionarių taršos šaltinių mokamas už faktiškai per mokesčinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį. MUATĮ 8 straipsnio 6 dalis nurodo, jog MUAT mokėtojas yra atsakingas už teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitos tvarkymą ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijoje pateiktus duomenis. Aplinkos ministerija kontroliuoja teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą, tikrina mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą (MUATĮ 9 straipsnio 1 dalis). MUATĮ 9 straipsnio 3 dalis nurodo, jog 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. MUAT taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas: 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 MUAT iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio įstatymo 2 priedėlyje (MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktas).

Apibendrinant išdėstytas MUATĮ nuostatas, konstatuotina, kad MUAT mokėtojai turi pareigą ne tik tinkamai tvarkyti iš stacionarių taršos šaltinių išmetamų į aplinką teršalų apskaitą, bet ir MUATĮ nustatyta tvarka ir terminu pateikti MUAT deklaracijas, *nurodant* šiose deklaracijose *teisingus duomenis* bei *laiku sumokėti* į biudžetą MUAT.

Aplinkos apsaugos departamentas Sprendime nurodė, jog Pareiškėja nedeklaravo taršos, 2018 m. patekusios į aplinką iš NVĮ su nuotekomis, 2019 ir 2020 m. patekusios į aplinką su paviršinėmis (lietaus) nuotekomis ir tuo pažeidė MUATĮ 8 straipsnio 2 ir 3 dalis. Aplinkos apsaugos departamentas mokėtiną 36 946 Eur MUAT sumą apskaičiavo didesniu tarifu, vadovaudamasis pacituotomis MUATĮ 9 straipsnio nuostatomis bei bylai aktualiu laikotarpiu galiojusios Tvarkos aprašo redakcijos 14 punkte įtvirtinta formule, pagal kurią apskaičiuojamas MUAT taikant didesnę tarifą už nuslėptą taršą iš stacionarių taršos šaltinių, kai mokesčio mokėtojas nedeklaravo ar deklaravo mažesnę nei buvo išmestas ar išleistas į aplinką atitinkamo teršalo kiekis.

Ginčiui aktualiu laikotarpiu galiojusios MUATĮ redakcijos 2 straipsnyje nėra pateikta nuslėptos taršos sąvoka. Administracinių teismų praktikoje šiuo klausimu laikomasi nuoseklios pozicijos, kad laiku nedeklaruota tarša iš stacionarių taršos šaltinių ir, atitinkamai, mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip nuslėpta tarša. Tačiau, LVAT vertinimu, MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies nuostatų taikymui, o būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – taršos iš stacionarių taršos šaltinių nuslėpimo fakto konstatavimui, būtina taip pat nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – taršos nuslėpimo. Tokias aplinkybes, be laiku neatliktos pareigos deklaruoti taršos kiekius, patvirtintų *inter alia* apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti MUATĮ nustatytas pareigas ir pan. Aplinkybė, jog mokesčių mokėtojas neįvykdė pareigos tinkamai apskaičiuoti ir deklaruoti į aplinką išmesto teršalų kiekio, negali automatiškai lemti jų nuslėpimo (pvz., LVAT 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015, 2018-10-28 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, 2020-10-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-1290-624/2020 ir kt.).

Kalbant apie MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, papildomai pažymėtina, kad LVAT, analizuodamas MUATĮ paskirtį, yra pažymėjęs, jog įstatymų leidėjas, siekdamas MUATĮ nurodytų tikslų, įtvirtino pakankamai griežtą teisinį reguliavimą, tokiu būdu, be kita ko, sudarydamas galimybę įgyvendinti aplinkos apsaugos priemones. Todėl taršos iš stacionarių taršos šaltinių dydžio nuslėpimas negali būti vertinamas kaip mažareikšmis pažeidimas, o pareiškėjo teiginiai dėl tikslo nuslėpti taršą neturėjimo negali paneigti tos aplinkybės, jog tarša buvo nuslėpta, dėl ko atsakovas pagrįstai apskaičiavo mokesčių didesniu tarifu (2012-01-23 nutartis adm. byloje Nr. A-525-220/2012). LVAT 2011-11-02 adm. byloje Nr. A-525-2774/2011 yra nurodęs, kad pareiškėjas, deklaruodamas išleistų teršalų kiekį bei mokesčių už jį, privalėjo įskaityti visus per išleistuvą BB1 išleistus teršalus. Bylos duomenys patvirtina, jog tokie veiksmai nebuvo atlikti, o pateikti įrodymai patvirtina, jog atsakovas teisingai apskaičiavo mokesčio didesniu tarifu sumą, todėl teismas neturėjo pagrindo naikinti ginčijamus administracinius aktus.

Ginčo byloje nustatyta ir ginčo tarp bylos šalių dėl šių faktinių aplinkybių nekyla, jog Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu veiklą vykdė pagal jai išduotus 12 Taršos leidimų, vykdė išleidžiamų nuotekų ir su nuotekomis išleidžiamų teršalų apskaitą, teikė Aplinkos apsaugos agentūrai Nuotekų kiekio apskaitos metines ataskaitas (Patikrinimo akto 1, 3 psl. pateikta informacija), MUATĮ nustatytu terminu teikė Inspekcijai Deklaracijas FR0522 už 2018–2020 m., tačiau 2018 m. Deklaracijoje FR0522 nedeklaravo dalies iš NVĮ su nuotekomis išleistų teršalų (BDS₇, bendrojo azoto N_B, bendrojo fosforo P_B, Patikrinimo akto 3 psl. esanti lentelė), o 2019 ir 2020 m. Deklaracijose FR0522 nedeklaravo su paviršinėmis (lietaus) nuotekomis išleistų teršalų (BDS₇, naftos ir jos produktų, suspenduotų medžiagų). Kaip įrodinėja Pareiškėja šiame ginče, dalis taršos iš stacionarių taršos šaltinių nebuvo deklaruota dėl to, kad Pareiškėja kiekvienais tikrintais metais pateikdavo po dvi Deklaracijas FR0522, vienoje iš jų deklaruodavo tik su lietaus nuotekomis išleidžiamus teršalų kiekius, kitoje – NVĮ su nuotekomis išleidžiamus teršalų kiekius. Pagal abi pateiktas deklaracijas Pareiškėja atlikdavo mokėjimus. Iš byloje esančio Inspekcijos 2021-12-20 rašto Nr. R-5637 turinio matyti, kad Inspekcija patvirtino šias Pareiškėjos nurodytas aplinkybes, pažymėdama, jog prievolė mokesčių mokėtojui formuojama pagal paskutinę teiktą deklaraciją, tuo tarpu pirminė deklaracija automatiškai tampa negaliojančia ir prievolė pagal ją nesuformuojama. Atitinkamai, ir mokesčių mokėtojo sumokėtas mokesčių pagal pirmąją pateiktą negaliojančią atitinkamo laikotarpio Deklaraciją FR0522 kaip MUAT iš stacionarių taršos šaltinių nėra užskaitomas. Tokiu būdu nustatyta, kad iki patikrinimo pradžios (2021-09-30) galiojo: 2019-01-17 už 2018 m. mokesčių laikotarpį Pareiškėjos pateikta Deklaracija FR0522, kurioje buvo deklaruota 617 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, 2020-02-10 už 2019 m. mokesčių laikotarpį Pareiškėjos pateikta Deklaracija FR0522, kurioje buvo deklaruota 6 817 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, 2021-01-26 už 2020 m. mokesčių laikotarpį Pareiškėjos pateikta Deklaracija FR0522, kurioje buvo deklaruota 4 843 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių. Būtent šios sumos MUATĮ numatytu mokesčio sumokėjimo terminu (2019-02-15, 2020-02-17 ir 2021-02-15) buvo užskaitytos kaip Pareiškėjos sumokėtas MUAT iš stacionarių taršos šaltinių.

Tuo tarpu kaip patvirtino Inspekcija Komisijai 2022-02-28 papildomai pateiktoje informacijoje, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja MUAT iš stacionarių taršos šaltinių mokėjo įmokos kodu 1001 (Inspekcijos administruojami deklaruojami mokesčiai ir nuo 2015-07-01 paskirtos baudos už administracinius nusižengimus, mokami vienu įmokos kodu), jos pagal negaliojančias Deklaracijas FR0522 sumokėtos sumos (nepaisant mokėjimo nurodymuose esančio įrašo, kad mokama „stacionari tarša“) buvo automatiškai, be mokesčių mokėtojo prašymo įskaitomos Inspekcijos viršininko 2004-12-20 įsakymu Nr. VA-193 patvirtintų Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklių nustatyta tvarka Inspekcijos administruojamų deklaruojamų mokesčių ir baudų už administracinius nusižengimus mokėjimo prievolėms padengti, įskaitymą pradedant nuo anksčiausiai pagal mokėjimo prievolės sumokėjimo datą susidariusių prievolių (Taisyklių 9, 13 punktai). Taigi, Pareiškėjos pagal negaliojančias Deklaracijas FR0522 sumokėtos sumos nebuvo užskaitytos kaip sumokėtas MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, tačiau buvo įskaitomos kitoms Pareiškėjos deklaruotoms mokestinėms prievolėms padengti. Atsižvelgiant į nurodytųjų aplinkybių visumą, darytina išvada, jog mokesčių administratorius ginčo atveju pagrįstai konstatavo dalies taršos iš stacionarių taršos šaltinių nedeklaravimo (kaip minėta, už 2018 m. buvo deklaruoti tik su lietaus nuotekomis išleistų teršalų kiekiai, tačiau nedeklaruota tarša iš NVĮ, 2019 ir 2020 m. atvirkščiai – deklaruota tarša iš NVĮ, tačiau nedeklaruota su lietaus nuotekomis išleista tarša) bei dalies MUAT iš stacionarių taršos šaltinių už visą per tikrinamąjį laikotarpį faktiškai išleistą taršos kiekį nesumokėjimo aplinkybes. Pažymėtina, jog nors Pareiškėja skunde ir akcentuoja aplinkybes, susijusias su jos padarytų klaidų deklaruojant MUAT iš stacionarių taršos šaltinių taisymu, iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad Pareiškėja tiek 2021-10-18, tiek ir 2022-01-07 teikė patikslintas Deklaracijas FR0522, tačiau Aplinkos apsaugos departamentas, konstatuodamas Pareiškėją padariusi ginče aptariamą pažeidimą, vadovaudamasis Mokesčio kontrolės tvarkos 8 punktu bei Mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius kontrolės vidaus tvarkos aprašo, patvirtinto Aplinkos apsaugos departamento direktoriaus 2020-08-03 įsakymu Nr. AD1-227, 19 punktu, pagrįstai vertino tik tose Deklaracijose FR0522, kurias Pareiškėja pateikė Inspekcijai iki patikrinimo pradžios datos, pateiktus duomenis.

Apibendrinant aukščiau nurodytas faktines ginčo bylos aplinkybes, atsižvelgiant į Pareiškėjos su skundu Komisijai pateiktus mokėjimų nurodymus, iš kurių matyti, kad Pareiškėja turėjo tikslą sumokėti MUAT iš stacionarių taršos šaltinių ir pagal Deklaracijas FR0522, kurios Pareiškėjai pateikus antrąsias to paties mokestinio laikotarpio deklaracijas automatiškai tapdavo negaliojančiomis, konstatuotina, kad nėra pagrindo vertinti, jog Pareiškėja, Deklaracijose FR0522 nurodžiusi ne visą faktiškai išleistos taršos iš stacionarių taršos šaltinių kiekį, kaip to reikalauja MUATĮ, dėl ko nebuvo sumokėtas MUAT už visą išleistų teršalų kiekį, sąmoningai tyčia siekė nuslėpti taršą ir nemokėti MUAT. Papildomai pastebėtina, jog jokios aplinkybės, kurias LVAT formuojamoje teismų praktikoje įvardina kaip galimai patvirtinančias taršos nuslėpimo faktą (apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti MUATĮ nustatytas pareigas ir pan.), ginčo byloje nenustatytos.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde akcentuojamų aplinkybių, susijusių su Pareiškėjos nežinojimu netinkamai vykdant MUATĮ įtvirtintas deklaravimo ir MUAT iš stacionarių taršos šaltinių sumokėjimo prievolės, pastebėtina, jog MAĮ 66 straipsnio 1 dalis nurodo, jog, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausanti mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, o pastebėjęs, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Pagal MAĮ 73 straipsnio 1 dalį priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas deklaruoja savarankiškai, išskyrus tiesiogiai atitinkamų mokesčių įstatymuose nurodytus atvejus. Preziumuojama, kad mokesčio deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi. Jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip, dėl kiekvieno mokesčių mokėtojui priklausančio mokėti mokesčio pateikiama atskira mokesčio deklaracija (MAĮ 73 straipsnio 2 dalis). Mokesčių mokėtojui pildant ir teikiant ginče aptariamą Deklaraciją FR0522 turi būti laikomasi Inspekcijos viršininko ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2008-12-08 įsakymu Nr. VA-61/D1-658 patvirtintų Mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių deklaracijos

FR0521 formos ir mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių deklaracijos FR0522 formos pildymo taisyklių reikalavimų. Pastebėtina, jog nurodytieji teisės aktai nenumato, kad apskaičiuojant ir deklaruojant MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, priklausomai nuo aplinkybės, koku būdu išleidžiama tarša (su paviršinėmis nuotekomis ar su nuotekomis iš NVĮ), turėtų būti pildomos ir Inspekcijai teikiamos atskiros Deklaracijos FR0522. Atsižvelgiant į MAĮ 80 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas turi teisę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs šio įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas, ginčo atveju, kaip jau minėta, Pareiškėjos vėliau tą pačią dieną teiktos Deklaracijos FR0522 buvo laikomos tikslinančiomis pirmiau pateiktąsias ir prievolė Pareiškėjai sumokėti MUAT iš stacionarių taršos šaltinių susiformuodavo tik pagal patikslintas Deklaracijas FR0522. Pažymėtina, jog Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių, kad ėmėsi kokių nors aktyvių veiksmų tam, kad išsiaiškinti aplinkybes, kaip tinkamai deklaruoti ir sumokėti MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, juolab, kad pažeidimas tęsėsi visą trejų metų laikotarpį. Nors MUATĮ 8 straipsnio 6 dalis ir nustato mokesčių mokėtojui pareigą būti atidžiam, rūpintis ir užtikrinti tinkamą apskaitos tvarkymą, deklaracijų teikimą ir mokesčio sumokėjimą, tikslinti Deklaracijas FR0522 ir taisyti padarytas deklaravimo klaidas Pareiškėja ėmėsi tik mokesčių administratoriui pradėjus jos mokestinį patikrinimą.

Apibendrinus aptartas nuostatas, spręstina, jog nustatytos faktinės aplinkybės įrodo ir tai, kad dėl netinkamo Deklaracijų FR0522 teikimo (pateikus vieną deklaraciją, tą pačią dieną buvo teikiama kita Deklaracijų FR0522, ko pasekoje pirminė deklaracija deklaravimo sistemoje buvo pripažįstama negaliojančia ir prievolė pagal ją nesusiformuodavo) įmokos, kurios buvo sumokamos kaip MUAT, nebuvo įskaitomos *šioms įmokoms padengti*. Taigi, įmokų dalis, kuri turėjo būti sumokėta už *faktiškai* iš stacionarių taršos šaltinių *išleistą taršą* atitinkamais mokestiniais laikotarpiais (2018 m. įmokos už su nuotekomis iš NVĮ išleistą taršą, 2019–2020 m. įmokos už taršą, išleistą su paviršinėmis nuotekomis), į valstybės biudžetą nepatekdavo, nes sumokėtomis lėšomis buvo dengiamos (jos buvo įskaitomos iš permokų, kurios susidarydavo patikslinus Deklaracijas FR0522) visai kitos Pareiškėjos mokestinės prievolės ir Pareiškėja apie tai turėjo galimybę žinoti (Inspekcijos 2022-02-28 Komisijai pateikta informacija).

Vertinant ginče susiklosčiusią situaciją pažymėtina ir tai, jog mokestiniuose teisiniuose santykiuose tinkamas mokestinių prievolių vykdymas yra konstatuojamas tais atvejais, kai ne tik yra teikiamos nustatytos formos deklaracijos, tačiau jos teikiamos laikantis teisės aktų reikalavimų ir jose deklaruojami tikslūs, realiai įvykusias ūkines operacijas ir įvykius atspindintys duomenys, o reikiamo dydžio mokesčiai yra laiku sumokami į valstybės biudžetą. Šių pareigų neįvykdžiusiems mokesčių mokėtojams yra taikomos atitinkamos poveikio priemonės, kuriomis yra kompensuojami valstybės biudžeto praradimai, atsiradę dėl netinkamo mokestinių prievolių vykdymo, o mokesčių už aplinkos teršimą srityje įstatymų leidėjas ekonominėmis poveikio priemonėmis siekia skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, iš mokesčio kaupti lėšas aplinkosauginėms priemonėms įgyvendinti (pvz., MUATĮ 1 straipsnio 2 dalis). Ginčo situacijoje aukščiau aptartos aplinkybės rodo tai, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas, susijusias su MUAT iš stacionarių taršos šaltinių deklaravimu ir sumokėjimu, dėl ko į valstybės biudžetą nebuvo laiku sumokėtas reikiamo dydžio MUAT, todėl tenkinti Pareiškėjos skundą, naikinant ginčijamą mokesčių administratoriaus Sprendimo dalį visoje apimtyje, ir konstatuoti tinkamą su MUAT iš stacionarių taršos šaltinių deklaravimu ir sumokėjimu susijusių mokestinių prievolių įvykdymą nėra pagrindo. Priešingas šioje ginčo byloje nustatytų faktinių aplinkybių viseto vertinimas, Komisijos nuomone, lemtų tai, kad Pareiškėja konkurencine prasme atsidurtų geresnėje padėtyje, nei MUAT tinkamai deklaruojantys ir mokantys šio mokesčio mokėtojai, kas, be kita ko, pažeistų ir MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintą mokesčių mokėtojų lygybės principą.

Taigi, atsižvelgus į tai, jog ginčo situacijoje nėra pagrindo konstatuoti sąmoningą taršos slėpimą, jog teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą laikytinas ekonomine sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonomine poveikio priemone, pvz., LVAT 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019, 2020-06-03 sprendimas adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020), taip pat įvertinus tai, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad įstatyme nustatytų institucijų

priimtų nutarimų taikyti asmeniui konkrečią sankciją pagrįstumo ir teisėtumo kontrolę užtikrina teismas, kuris, atsižvelgdamas į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes ir vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais, turi teisę nuspręsti, kad tokia sankcija asmeniui neturi būti taikoma, jei dėl tam tikrų itin svarbių aplinkybių ji yra akivaizdžiai neproporcinga (neadekvati) padarytam teisės pažeidimui ir dėl to neteisinga (žr., pvz., Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008-01-21, 2008-09-17 nutarimus), LVAT praktikoje taikomus MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, apskaičiuoto taikant padidintą tarifą, sumažinimo kriterijus – pažeidimo padarymo aplinkybes, padaryto pažeidimo pobūdį, jo mastą, kaltės formą, atsakomybę lengvinančias ir kitas reikšmingas aplinkybes (pvz., LVAT 2018-10-24 nutartis adm. byloje Nr. A-784-4921/2018, 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019), Komisija laikosi pozicijos, jog ginčo situacijoje įstatymų leidėjo įtvirtintu apmokestinimo padidintu mokesčio tarifu siektini tikslai bus pasiekti nurodant Pareiškėjai sumokėti 50 proc. jai Sprendime apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti MUAT iš stacionarių taršos šaltinių. Todėl skundžiama Sprendimo dalis, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių keistina: vietoje nurodymo sumokėti 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, Pareiškėjai nurodytina sumokėti 18 473 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių.

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

Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento 2021-12-23 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-225 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių: vietoje nurodymo sumokėti 36 946 Eur MUAT iš stacionarių taršos šaltinių, nurodyti sumokėti 18 473 Eur MUAT 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 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 pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė