



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "A1" SKUNDO**

2021 m. gegužės Nr. S- (7-47/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio (pranešėjas), narių Rasos Stravinskaitės ir Andriaus Veniaus, išnagrinėjo UAB "A1" (toliau – Pareiškėjas) 2021-03-17 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – Atsakovas, Aplinkos apsaugos departamentas) 2021-02-25 Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-76 (toliau – sprendimas). Pareiškėjo atstovė advokatė L. P. ir Aplinkos apsaugos departamento atstovė E. Y. dalyvavo Komisijos 2021-04-20 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė

Pareiškėjas, nesutikdamas su priimtu Aplinkos apsaugos departamentas sprendimu Nr. AS-76, pateikė skundą Komisijai.

Skunde nesutinkama dėl apskaičiuoto mokesčio už aplinkos teršimą padidintu tarifu.

Pirmiausia, Pareiškėjo teigimu, nėra teisinio pagrindo taikyti padidintą tarifą jo atžvilgiu. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUAT įstatymas) 9 straipsnio 8 dalies 7 punkte nustatyta, kad mokestis padidintu tarifu skaičiuojamas mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekų gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitą, – nuslėptą gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ir (ar) 4 prieduose, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2.

Ginčo atveju, Pareiškėjui buvo apskaičiuotas MUAT pakuotės atliekomis padidintu tarifu klaidingą pakuotės rūšies kodo deklaravimą sutapatinus su pakuotės kiekio nuslėpimu, kas nesudaro pagrindo Pareiškėjo atžvilgiu taikyti minėtoje normoje ar kituose MUAT įstatymo 9 straipsnio 8 dalies punktuose nustatytą padidintą tarifą.

Pasak skundo, rašytinėse pastabose Pareiškėjas sutiko, kad 2018 m. per klaidą nedeklaravo 0,318 t pakuotės, todėl patikrinimo metu buvo formalus pagrindas apskaičiuoti mokesčių padidintu tarifu už 2018 m. nedeklaruotą 0,318 t pakuotės kiekį. Tačiau Aplinkos apsaugos departamentas nepagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo mokesčių padidintu tarifu už nuslėptą apmokestinamosios pakuotės kiekį už 2017 m. (7,5 t pakuotės) ir 2018 m. (8,306 t pakuotės).

Pasak Pareiškėjo, padidinto tarifo taikymas nagrinėjau atveju prieštarauja teisingumo ir protingumo kriterijams. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje didesnio mokesčio tarifo taikymas laikomas sankcijos taikymu (žr. pvz., LVAT 2016-04-12 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2166-575/2016, 2016-12-20 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-3525-575/2016). LVAT 2016-04-12 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-2166-575/2016 yra konstatavęs, kad „iš Konstitucinio Teismo 2008-09-17 nutarimo seka, kad teismas, atsižvelgdamas į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes ir vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais, turi teisę nuspręsti, kad sankcija asmeniui neturi

būti taikoma, jei dėl tam tikrų itin svarbių aplinkybių ji yra akivaizdžiai neproporcinga (neadekvati) padarytam teisės pažeidimui ir dėl to neteisinga“.

Pareiškėjo vertinimu, net jeigu Komisija nuspręstų, kad nagrinėjamu atveju formaliai buvo teisinis pagrindas taikyti padidintą tarifą dėl klaidingos pakuotės rūšies deklaravimo už 2017–2018 m. ir / ar pakuotės kiekio (0,318 t) nedeklaravimo už 2018 m., ginčijamu sprendimu Pareiškėjui pritaikyta sankcija neatitinka teisingumo ir protingumo principų ir yra neproporcinga atsižvelgiant į toliau nurodytas aplinkybes.

Visų pirma, Pareiškėjas deklaravo teisingą pakuotės kiekį (7,5 t) už 2017 m. ir didžiąją pakuotės kiekio dalį už 2018 m. (8,3061 vietoje 8,6241).

Antra, Pareiškėjas pateikė Mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaracijas FR0524 (toliau – MUAT deklaracija) dar iki patikrinimo pradžios. Pažymėtina, kad dėl šio fakto ginčo tarp šalių nėra. Tai savo ruožtu rodo, kad Pareiškėjas yra atsakingas ir patikimas mokesčių mokėtojas, kurio tikslas buvo (ir tebėra) teisingai įvykdyti visas prievoles, susijusias su mokesčiu už aplinkos teršimą.

Trečia, Pareiškėjas pasirinko klaidingą pakuotės rūšį dėl žmogiškosios klaidos, tačiau tokiais savo veiksmais žalos valstybės biudžetui nepadarė.

Pažymėtina, kad iki 2017 m. Pareiškėjas teisingai deklaravo pakuotės rūšį, tačiau 2017 m. pasikeitus informacijos teikimo VŠĮ "B1" formai, Pareiškėjas klaidingai užpildė formą (pasirinko reikšmę, kuri žymėjo kitą pakuotės rūšį nei Pareiškėjas manė) ir tai nulėmė atsiradusią klaidą atliekų tvarkytojo – VŠĮ "B1" Pareiškėjui pateiktuose dokumentuose bei MUAT deklaracijose už 2017–2018 m., kuriose klaidingai nurodyta PET pakuotė. Šią klaidą Pareiškėjas pastebėjo 2019 m. ir atitinkamai ją pataisė pildydamas MUAT deklaraciją už 2019 m. Pareiškėjas nusprendė netaisyti deklaracijų už 2017–2018 m., nes jose buvo pritaikytas didesnis mokesčio tarifas (PET pakuotei taikytas 579 Eur/t tarifas) nei turėjo būti (plastikinei pakuotei taikytas 521 Eur/tarifas), todėl ši klaida žalos valstybei nesukėlė.

Taip pat Pareiškėjas faktiškai turi VŠĮ "B1" dokumentus, patvirtinančius pakuotės atliekų sutvarkymą 2017–2018 m. (dėl to ginčo tarp šalių nėra) ir, esant Komisijos pageidavimui, gali gauti raštišką VŠĮ "B1" patvirtinimą, kad juose nurodyta PET pakuotės rūšis yra korektūros klaida, kuri nedaro įtakos faktui, kad plastikinės pakuotės atliekos buvo faktiškai sutvarkytos, todėl Pareiškėjas pagrįstai pasinaudojo MUAT įstatymo 5 straipsnio 6 dalyje nustatyta lengvata.

Iš to seka, kad Pareiškėjui dėl klaidingai deklaruotos pakuotės rūšies papildomai priskaičiuotas mokestis padidintu tarifu už nuslėptą apmokestinamosios pakuotės kiekį už 2017–2018 m., iš viso 25706 Eur, yra akivaizdžiai neproporcingas, neprotingas ir neteisingas.

Atsižvelgdamas į visas šiame skunde išdėstytas aplinkybes ir argumentus, skundu prašoma panaikinti Aplinkos apsaugos departamento sprendimo dalį, kuria Pareiškėjui patvirtintas 25706 Eur MUAT pakuotės atliekomis padidintu tarifu.

Aplinkos apsaugos departamentas, išnagrinėjęs 2020-12-29 Patikrinimo aktą Nr. PA80-129-2020, ginčijamu sprendimu jį patvirtino ir nurodė Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti 260353 Eur mokesčio už valstybinius gamtos išteklius bei 25706 Eur MUAT pakuotės atliekomis. Būtent dėl pastarosios dalies ir pateiktas skundas Komisijai.

Aplinkos apsaugos departamentas atliko MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo patikrinimą už 2017–2019 m. mokestinius laikotarpius.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas į Lietuvos Respublikos vidaus rinką tiekė gaminiiais pripildytas pakuotes, kurios pagal MUAT įstatymo 3 straipsnio 3 dalies nuostatą atitinka mokesčio objekto sąvoką, o Pareiškėjas pagal šio įstatymo 4 straipsnio 3 dalį yra mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis mokėtojas.

Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu buvo užsiregistravęs ir pateikęs duomenis Gamintojų ir importuotojų sąvade, pasirinktas gamintojo ar importuotojo atsakomybės įgyvendinimo būdas – kolektyvinis (plastikinei vienkartinėi pakuotei) ir individualus (daugkartinėi medinei pakuotei). Pareiškėjas yra licencijuotos organizacijos VŠĮ "B1" narys.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas per 2017 m. Lietuvoje pagamino ir vidaus rinką išleido 7,5 t, per 2018 m. – 8,624 t, per 2019 m. – 12 t plastikinės pakuotės.

Vadovaujantis IKS-e esančiais duomenimis nustatyta, kad MUAT deklaracijos už 2017–2018 m. mokestinius laikotarpius Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktos pavėluotai, atitinkamai 2018-05-18 ir 2019-03-13, nesilaikant MUAT įstatymo 7 straipsnio 2 dalyje nustatyto deklaracijų pateikimo termino. Deklaracijose už 2017–2018 m. nurodyta, kad Pareiškėjas Lietuvoje pagamino ir į vidaus rinką išleido PET pakuotę, pateikti VŠĮ "B1" išrašyti PET pakuočių atliekų sutvarkymą pagrindžiantys dokumentai. Šiose deklaracijose Pareiškėjas pateikė klaidingus duomenis apie pagamintą ir išleistą PET pakuotes ir nedeklaravo privalomo deklaruoti Lietuvos Respublikoje pagaminto ir į vidaus rinką išleisto plastikinės pakuotės kiekio, tuo pažeisdamas MUAT įstatymo 8 straipsnio 4 dalies nuostatą, MUAT apmokestinamųjų gaminių atliekomis deklaracijos FR0523 formos ir MUAT pakuotės atliekomis deklaracijos FR0524 formos užpildymo taisyklių (toliau – Taisyklės) 22.15, 22.16, 22.20–22.26 punktų reikalavimus. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas per tikrintiną laikotarpį nedeklaravo 16,124 t Lietuvos Respublikoje pagamintos ir į vidaus rinką išleistos plastikinės pakuotės.

Patikrinimo metu, vadovaujantis MUAT įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punkto, Mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008 m. liepos 9 d. įsakymu Nr. D1-370/1K-230 (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2011 m. balandžio 10 d. įsakymo Nr. D1-307/1K-132 redakcija, toliau – Aprašas) 12 punkto nuostatomis, už nuslėptą apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis apskaičiuojamas taikant didesnį tarifą.

Pareiškėjui už 2017–2018 m. nedeklaruotą 16,124 t plastikinės pakuotės kiekį apskaičiuotas 25706 Eur mokestis padidintu tarifu: už 2017 m. nedeklaruotą 7,5 t plastikinės pakuotės kiekį mokestis padidintu tarifu apskaičiuotas pagal patikrinimo akto 23 punkte nurodytą formulę ($7,5 \times 1 \times 521 \times 1,515 \times 2$) ir sudaro 11840 Eur; už 2018 m. nedeklaruotą 8,624 t plastikinės pakuotės kiekį mokestis padidintu tarifu paskaičiuotas pagal patikrinimo akto 23 punkte nurodytą formulę ($8,624 \times 1 \times 521 \times 1,543 \times 2$) ir sudaro 13866 Eur.

Aplinkos apsaugos departamentas, atsakydamas į Pareiškėjo argumentus dėl apskaičiuoto mokesčio padidintu tarifu dėl MUAT deklaracijose klaidingai nurodyto pakuotės rūšies kodo, nurodo, kad vadovaujantis MUAT įstatymo 8 straipsnio 4 dalies nuostata, mokestis už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis mokamas pagal faktiškai per mokestinį laikotarpį tiekiamą Lietuvos Respublikos vidaus rinkai pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį. Pareiškėjas faktiškai per 2017 m. ir 2018 m. Lietuvos Respublikoje pagamino ir į vidaus rinką išleido plastikinę, ne PET, pakuotę, vadinasi į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleistą pakuotės kiekį deklaravus kaip PET, Pareiškėjas visai nedeklaravo (nuslėpė) plastikinės pakuotės kiekį, todėl Pareiškėjo padarytas pažeidimas – nedeklaravimas (nuslėpimas) į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleisto plastikinės pakuotės kiekio, patenka į MUAT įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punkto reguliavimo sritį.

Pareiškėjas, būdamas licencijuotos organizacijos VŠĮ "B1" nariu, vadovaujantis MUAT įstatymo 5 straipsnio 6 dalies nuostata, naudojosi lengvata – būti atleistam nuo MUAT pakuotės atliekomis, t. y. pateikė 2017–2018 m. VŠĮ "B1" išrašytus dokumentus, patvirtinančius pakuočių atliekų sutvarkymą. Sprendime pažymima, kad Pareiškėjas pateikė ne plastikinės, o PET pakuočių atliekų sutvarkymą patvirtinančius dokumentus, kas rodo, kad 2017–2018 m. plastikinės pakuotės atliekų naudojimo ir (ar) perdavimo užduotys vykdytos nebuvo.

Skundžiamu sprendimu atkreipiamas dėmesys, kad Aplinkos apsaugos departamento pareigūnai privalo imperatyviai taikyti teisės aktų reikalavimus ir negali atsižvelgti į Pareiškėjo rašytiniuose paaiškinimuose pateiktus motyvus dėl sankcijos dydžio neproporcingumo ir (ar) nepagrįstumo, visiško mokesčių didesniu tarifu netaikymo. Mokestinio patikrinimo metu nustatę nedeklaruotus ir (ar) be leidimo išgautus valstybinių gamtos išteklių kiekius, nedeklaruotus pakuočių kiekius, pareigūnai už juos privalo nustatyti tvarka paskaičiuoti mokestį didesniu tarifu, t. y. neturi teisės taikyti mažesnės (kitokios) sankcijos nei ji numatyta teisės aktuose, nagrinėjamu atveju – MUAT įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punkte.

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

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas. Aplinkos apsaugos departamento sprendimo dalis dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti 25706 Eur MUAT už nuslėptą plastikinę pakuotę keistina.

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai padidintu tarifu apskaičiuoto 25706 Eur MUAT pakuotės atliekomis, Aplinkos apsaugos departamentui konstatavus, kad Pareiškėjas 2017–2018 m. MUAT pavėluotai pateiktose deklaracijose nurodė klaidingus duomenis apie Lietuvos Respublikoje pagamintą ir į vidaus rinką išleistą PET pakuotę, nors faktiškai į vidaus rinką tiekė plastikinę pakuotę. Pareiškėjas MUAT įstatymo nustatyta tvarka ir terminu nedeklaravo (nuslėpė) 16,124 t plastikinės pakuotės kiekį, tuo pažeisdamas MUAT įstatymo 8 straipsnio 4 dalį bei Taisykles.

Pareiškėjas skundu neginčija, jog 2018 m. per klaidą jam nedeklaravus 0,318 t pakuotės kiekio, Aplinkos apsaugos departamentas formaliai galėjo apskaičiuoti MUAT padidintu tarifu būtent tik dėl minėto kiekio. Tačiau, pasak Pareiškėjo, apskaičiuoti MUAT pakuotės atliekomis padidintu tarifu už 2017 m. deklaruotą 7,5 t bei 2018 m. – 8,306 t pakuotės kiekį nebuvo jokio teisinio pagrindo, Aplinkos apsaugos departamentui klaidingą pakuotės rūšies kodo deklaravimą sutapatinus su pakuotės kiekio nuslėpimu. Pareiškėjo vertinimu, padidinto tarifo taikymas nagrinėjau atveju prieštarauja teisingumo ir protingumo kriterijams dėl šių motyvų: pirma, Pareiškėjas deklaravo teisingą pakuotės kiekį (7,5 t) už 2017 m. ir didžiąją pakuotės kiekio dalį už 2018 m. (8,3061 vietoje 8,6241); antra, Pareiškėjas pateikė MUAT deklaracijas dar iki patikrinimo pradžios; trečia, klaidingo duomenų apie pakuotės rūšį deklaravimo priežastis – žmogiškoji klaida. Pasikeitus informacijos teikimo VŠĮ "B1" formai, Pareiškėjas 2017 m. klaidingai ją užpildė, pasirinkdamas kitą pakuotės rūšį, kas nulėmė atsiradusią klaidą ir atliekų tvarkytojo – VŠĮ "B1" Pareiškėjui pateiktuose dokumentuose bei MUAT deklaracijose už 2017–2018 m. Pareiškėjo teigimu, šiais veiksmais žala valstybės biudžetui nepadaryta; ketvirta, 2019 m. pastebėjus klaidingą pakuotės rūšies deklaravimą (PET), ši klaida ištaisyta ir atitinkamai MUAT deklaracijoje už 2019 m. nurodyti teisingi duomenys apie į vidaus rinką tiekiamą plastikinę pakuotę.

Ginčo laikotarpiu galiojusi MUAT įstatymo redakcija MUAT objektu pagal 3 straipsnio 3 dalį, be kita ko, apibrėžė ir pripildytą pakuotę, nurodyta šio įstatymo 4 priedėlyje, pagal kurią plastikinė pakuotė ir PET (polietileno tereftalatas) pakuotė priskiriama apmokestinamųjų pakuočių rūšims. Pagal įstatymo 4 straipsnio 3 dalį Pareiškėjas pripažintinas MUAT gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis mokesčio mokėtoju. Įstatymo 8 straipsnio 1 dalis įtvirtina, kad fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie pagal šį Įstatymą privalo mokėti mokestį už aplinkos teršimą, Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka tvarko teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą. Pagal to paties straipsnio 4 dalį mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis mokamas pagal faktiškai per mokestinį laikotarpį tiekiamą Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį. MUAT pagal 7 straipsnio 2 dalį sumokamas ir šio mokesčio deklaracija pateikiama ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai, kurios veiklos teritorijoje mokesčio mokėtojas yra įregistruotas mokesčių mokėtojų registre. Aptariamo įstatymo 5 straipsnio 6 dalyje numatyta, kad gamintojai ir importuotojai atleidžiami nuo mokesčio už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis už tą gaminių ir (ar) pakuotės kiekį, kuris proporcingas įvykdytos Vyriausybės nustatytos gaminių ir (ar) pakuotės atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduoties daliai. Norėdami pasinaudoti šia mokesčio lengvata, gamintojai ir importuotojai Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka turi pateikti dokumentus, patvirtinančius šių gaminių ar pakuotės atliekų perdirbtą ar panaudotą energijai gauti kiekį. Pagal 9 straipsnio 3 dalį už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, sąvartyne pašalintų atliekų ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis už aplinkos teršimą mokamas taikant didesnę tarifą. To paties straipsnio 4 dalies 3 punkte numatyta, kad MUAT pakuotės atliekomis padidintu tarifu apskaičiuojamas, nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2. Vadinasi

tam, kad apskaičiuojant taršos mokesčių pakuotės atliekomis, būtų taikomas didesnis tarifas pagal MUAT įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punkto nuostatas, turi būti nustatytas apmokestinamos pakuotės atliekų nuslėpimo faktas.

Ginčo byloje, atlikus Pareiškėjo planinį 2017–2019 m. MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo patikrinimą, nustatyta, kad Pareiškėjas vykdė daržovių auginimo ir realizavimo veiklą ir į Lietuvos Respublikos vidaus rinką tiekė gaminiais pripildytas plastikines pakuotes. Pareiškėjo apskaitytais duomenis tikrinamuoju laikotarpiu jis pagamino ir į vidaus rinką išleido pirminę, antrinę, tretinę gaminiais pripildytą plastikinę pakuotę: 2017 m. – 7,5 t, 2018 m. – 8,624 t, 2019 m. – 12 t. Pavėluotai pateiktose MUAT deklaracijose už 2017–2018 m. mokesčius laikotarpius, atitinkamai 2018-05-18 ir 2019-03-13, faktiškai į vidaus rinką išleistas plastikinės pakuotės 16,124 t kiekis nėra deklaruotas, taršos mokesčiai neapskaičiuotas ir į valstybės biudžetą nesumokėtas. Ginčo byloje taip pat nėra pateikta plastikinės pakuotės atliekų sutvarkymą patvirtinančių dokumentų, suteikiančių Pareiškėjui teisę į taršos mokesčio lengvatą pagal MUAT įstatymo 5 straipsnio 6 dalį. Kaip matyti iš Aplinkos apsaugos departamento priimto akto bei ginčijamo sprendimo, mokesčiai padidintu tarifu pagal MUAT įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punktą ir Aprašo 12 punktą Pareiškėjui apskaičiuotas pripažinus, jog į vidaus rinką išleisto plastikinės pakuotės rūšies ir kiekio nedeklaravimas MUAT įstatyme nustatyta tvarka ir terminais, kvalifikuotinas kaip apmokestinamosios pakuotės nuslėpimas.

LVAT praktikoje, aiškinant „nuslėptų pakuočių“ sąvoką, pažymėta, kad nors MUAT įstatymo 2 straipsnyje (t. y. pagrindinės įstatymo sąvokos) nėra pateikta nuslėptų pakuočių sąvoka, tačiau sisteminiu šio įstatymo straipsnių aiškinimo būdu galima daryti išvadą, jog mokesčio už aplinkos teršimą nedeklaravimas ir jo nesumokėjimas šio įstatymo 7 straipsnio 2 dalyje nustatytu laiku būtent ir yra apmokestinamųjų gaminių bei pakuotės nuslėpimas šio įstatymo 9 straipsnio nuostatų taikymo prasme (LVAT 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-561-602/2016; 2015-06-10 nutartis adm. byloje Nr. A-892-143/2015). LVAT taip pat nurodė, kad mokesčio nedeklaravimas reiškia kenksmingos veiklos masto ir su ja susijusių prievolių valstybei slėpimą, neviešinimą, o tai kelia didesnę pavojų įstatymu saugomiems interesams ir lemia didesnių piniginių prievolių valstybei atsiradimą. Todėl šiuo atveju nuslėptas apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kiekis yra visas apmokestinamųjų gaminių ar apmokestinamosios pakuotės kiekis, kurį mokesčio mokėtojas išleido į vidaus rinką, bet įstatymo nustatyta tvarka nedeklaravo ir už kurį nesumokėjo mokesčio (LVAT 2005-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A-7-928/2005; 2013-12-16 nutartis adm. byloje Nr. A-520-2042/2013).

Komisijos vertinimu, sprendime aptartas ginčo santykių teisinis reguliavimas, LVAT suformuota praktika aktuali ginčo klausimu bei byloje nustatytos reikšmingos aplinkybės pagrindžia Aplinkos apsaugos departamento išvadas dėl į vidaus rinką išleisto apmokestinamosios plastikinės pakuotės kiekio nuslėpimo. Kita vertus, remiantis LVAT praktika, kurioje, be kita ko, pasisakoma, kad laiku nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis bei atitinkamai mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas, tačiau MUAT įstatymo 9 straipsnio 3 dalies, reglamentuojančios mokesčio už aplinkos teršimą mokėjimą didesniu tarifu, nuostatomis taikyti, būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo faktui konstatuoti, būtina taip pat nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo; tokias aplinkybes patvirtintų *inter alia* (be kita ko) apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti įstatyme nustatytas pareigas ir pan. (žr. 2015-10-29 nutartį adm. byloje Nr. A-768-438/2015). Tokios pat pozicijos, taikant įstatymo 9 straipsnio 3 dalies nuostatas, laikomasi ir kitose administracinėse bylose, sprendžiant klausimą dėl mokesčio už aplinkos teršimą apmokėjimo padidintu tarifu (LVAT 2018-10-29 sprendimas adm. byloje Nr. A-1422-525/2018; 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019, 2020-05-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-963-525/2020). Kalbant apie mokesčio padidintu tarifu apskaičiavimo pagrįstumą už nedeklaruotus apmokestinamųjų pakuočių kiekius, LVAT taip pat yra pažymėjęs, kad nesant pagrindo konstatuoti, jog pareiškėjas sąmoningai siekė nuslėpti atskirų rūšių apmokestinamųjų pakuočių kiekius, teiktus rinkai, tokiu būdu išvengiant pareigos mokėti MUAT įstatymu nustatytą mokesčių už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis, nėra nustatytos sąlygos taikyti MUAT įstatymo 9 straipsnio

3 dalyje įtvirtintą sankciją ir apskaičiuoti mokesčių pagal įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punktą (2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020).

Siekiant identifikuoti, ar ginčo atveju Pareiškėjas turėjo sąmoningą tyčią nuslėpti apmokestinamosios pakuotės rūšį bei kiekį, tuo pačiu išvengti pareigos mokėti MUAT pakuotės atliekomis, Komisija šiuo aspektu akcentuoja esmines reikšmingas bylos aplinkybes.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu buvo užsiregistravęs ir pateikęs duomenis Gamintojų ir importuotojų sąvade. Pareiškėjas GPAIS užsiregistravo 2019-03-26, taip pat jis yra licencijuotos organizacijos VŠĮ "B1" narys. Pareiškėjas nuo 2018 m. pakuočių apskaitos naudojantis GPAIS, kaip to reikalaujama Pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo taisyklių V skyriaus 27 punkto nuostatose, nevykdė, tačiau visi reikalingi duomenys buvo kaupiami vykdomoje apskaitoje, kurie į GPAIS buvo suvesti patikrinimo metu. Pakuočių apskaitos ataskaitos už 2018–2019 m. pateiktos 2020-07-06.

Ginčo nagrinėjimo metu nenustatyta, kad Pareiškėjo apskaita būtų tvarkoma apgaulingai, klostojami apskaitos dokumentai. Priešingai, Aplinkos apsaugos departamento procesiniuose dokumentuose užfiksuota, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė plastikinių pakuočių apskaitą, vadovaujantis pakuočių įsigijimo, tiekėjų pateiktuose dokumentuose esančia informacija, svėrimo būdu nustatytais duomenimis. Pagal minėtus duomenis tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas pagamino ir į vidaus rinką išleido gaminiais pripildytą plastikinę pakuotę: 2017 m. – 7,5 t, 2018 m. – 8,624 t, 2019 m. – 12 t.

Pateiktose MUAT deklaracijose už 2017–2018 m. mokestinius laikotarpius Pareiškėjas deklaravo į vidaus rinką išleistą PET pakuotę, tačiau deklaruoti išleistos minėtos pakuotės kiekiai iš esmės sutampa su Pareiškėjo apskaitytais plastikinės pakuotės kiekiais: 2017 m. apskaityta plastikinė pakuotė ir deklaruota PET pakuotė – 7,5 t; už 2018 m. apskaityta plastikinė pakuotė 8,624 t, deklaruota PET pakuotė – 8,306 t. Skirtumas tarp deklaruotos PET ir apskaitytos plastikinės pakuotės kiekio yra 318 kg už 2018 m. Aptariamoms deklaracijoms Valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktos pavėluotai, nesilaikant MUAT įstatymo 7 straipsnio 2 dalyje nustatyto deklaracijų pateikimo termino. Tačiau vėlavimo laikas pakankamai trumpas, t. y. 2018-05-18 ir 2019-03-13.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad MUAT deklaracijoje už 2019 m. deklaruotas 12 t plastikinės pakuotės kiekis, ji pateikta laiku (2020-02-12), nepraleidus įstatyme įtvirtino deklaracijos pateikimo termino. Pažeidimų dėl minėtoje deklaracijoje Pareiškėjo nurodytų duomenų – į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleistos plastikinės pakuotės rūšies bei kiekio – patikrinimo metu nenustatyta. Ginčo medžiagoje Pareiškėjo direktorius I. S. 2020-05-29 pateiktame paaiškinime patvirtino, kad gamyboje yra naudojama tik plastikinė pakuotė, 2017 m. pakuotės tvarkytojui, pakeitus deklaravimo tvarką, buvo padaryta klaida ir plastikinė pakuotė tapo PET, ši klaida ištaisyta 2019 m. Pastarąsias aplinkybes Komisijos posėdžio metu patvirtino ir Pareiškėjo atstovė.

Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad byloje nėra duomenų apie Pareiškėjo trukdymą Aplinkos apsaugos departamentui atlikti jam pavestas mokesčio administravimo funkcijas patikrinimo metu. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su departamentu, teikdamas patikrinimo atlikimui būtinus duomenis, paaiškinimus. Pareiškėjas skunde bei jo atstovė Komisijos posėdžio metu paaiškino MUAT deklaracijose už 2017–2018 m. klaidingo pakuotės rūšies kodo deklaravimą nulėmusias priežastis (pasikeitus informacijos teikimo VŠĮ "B1" formai, Pareiškėjas klaidingai pažymėjo pakuotės rūšį) ir akcentavo, kad pastebėjus klaidingą pakuotės rūšies kodo deklaravimą, atitinkamai MUAT deklaracijoje už 2019 m. ši klaida ištaisyta ir teisingai deklaruoti duomenys apie į vidaus rinką išleistą pakuotės rūšį (plastikinę pakuotę) bei jos kiekį. Aplinkos apsaugos departamentas dėl minėtoje deklaracijoje nurodytų duomenų teisingumo pažeidimų nenustatė. Svarbu akcentuoti ir tai, kad Pareiškėjas ginčo laikotarpio deklaracijose, nors ir klaidingu pakuotės kodu, tačiau iš esmės už 2017 m. teisingai deklaravo išleistos pakuotės kiekį, už 2018 m. – didžiąją dalį. Pareiškėjas pateikė apie PET pakuotės atliekų sutvarkymą patvirtinančius VŠĮ "B1" išduotus dokumentus.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia 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.

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, 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 (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02 ir kt. nutarimai). LVAT praktikoje pripažįstama, kad ekonominės sankcijos sumažinimas, atsižvelgus į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes, atitinka teisingumo, protingumo kriterijus (pvz., 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019).

Apibendrinant pirmiau nurodytas bylos faktines ir teises aplinkybes, konstatuotina, kad nėra pagrindo vertinti, jog Pareiškėjas, MUAT deklaracijose nuroydamas klaidingą Lietuvos Respublikoje pagamintos ir į vidaus rinką išleistos apmokestinamosios pakuotės rūšies kodą, t. y. vietoj plastikinės pakuotės deklaravęs į vidaus rinką išleistą PET pakuotę, sąmoningai siekė nuslėpti pakuotės rūšį, tuo pačiu ir jos kiekį bei atitinkamai nemokėti MUAT pakuotės atliekomis. Todėl Komisija, vadovaudamasi MAĮ nustatytais protingumo ir teisingumo principais, išdėstyta LVAT praktika dėl taršos mokesčio bylose, sprendžia, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkinamas ir Aplinkos apsaugos departamento sprendimo dalis dėl nurodymo sumokėti 25706 Eur MUAT plastikinės pakuotės atliekomis keičiama, mažinant koeficientą 2 į koeficientą 1 ir nurodant, kad Pareiškėjas turi sumokėti 12853 Eur MUAT plastikinės pakuotės atliekomis.

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

Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2021-02-25 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-76 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 25706 Eur mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis: vietoj nurodymo sumokėti 25706 Eur mokesčio už aplinkos teršimą plastikinės pakuotės atliekomis, nurodyti sumokėti 12853 Eur mokesčio už aplinkos teršimą plastikinės pakuotės atliekomis.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprenddami 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 pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius