



## LIETUVOS ADMINISTRACINIŲ GINČŲ KOMISIJA

### SPRENDIMAS

2023 m. vasario d. Nr. 21RE- (AG-39/05-2023)

Vilnius

Lietuvos administracinių ginčų komisija (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narių Eglės Bilevičiūtės, Vilmos Drigotienės ir Vytauto Kurpuveso (posėdžio pirmininkas ir pranešėjas), sekretoriaujant Lilijai Daleckai,

dalyvaujant pareiškėjos uždarnosios akcinės bendrovės „X“ įgaliotiems atstovams advokatams J. Č. ir J. R.,

trečiojo suinteresuoto asmens Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos atstovei Liudai Baltrušaitytei,

Komisijos posėdyje žodinio proceso tvarka vaizdo konferencijos būdu išnagrinėjo administracinį ginčą atsakovei Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos dėl 2022-12-28 sprendimo panaikinimo ir įpareigojimo atlikti veiksmus (tretieji suinteresuoti asmenys Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ir Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos).

Komisija

n u s t a t ė:

*UAB „X“ (toliau – ir Bendrovė) Komisijos prašo panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir Inspekcija, VMI) 2022-12-28 sprendimą Nr. RM-40009 ir įpareigoti atsakovę perskaičiuoti Bendrovei apskaičiuotą 747 768,06 Eur delpinigių sumą (paskaičiuotą nuo Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – ir Departamentas, AAD) 2020-06-29 sprendimu Nr. AS-59 „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ nurodytos sumokėti mokesčio už aplinkos teršimą nepriemokos) taip, kad delpinigiaai būtų apskaičiuoti tik nuo 151 238,04 Eur sudarančios mokestinės prievolės.*

Paaiškino, kad Departamentas 2020-06-29 sprendimu Nr. AS-59 patvirtino Bendrovės 2020-03-30 patikrinimo aktą Nr. PA-74-1 ir nurodė sumokėti 7 561 902 Eur mokesčio už aplinkos teršimą (taršą be leidimo ftalatais ir fenoliais). Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT), išnagrinėjęs administracinę bylą Nr. eI3-746-764/2021, 2021-05-17 priėmė sprendimą, kuriuo nusprendė pareiškėjos skundą patenkinti iš dalies, pakeisti Departamento 2020-06-29 sprendimą, t. y. apskaičiuotą 7 561 902,00 Eur mokestį sumažinti 60 proc. (iki 3 024 760,80 Eur). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2022-11-03 nutartimi administraciniame byloje Nr. eA-409-602/2022 pirmosios instancijos teismo sprendimo dalį dėl 3 024 760,80 Eur mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – AT mokestis, MAT) paliko nepakeistą.

Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 9 straipsnio 3 dalis numato, kad už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, sąvartyne pašalintų atliekų ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis už AT mokamas taikant didesnę tarifą. MUATĮ 2 priedėlis numato, kad II grupės teršalų, išmetamų į vandens telkinius, žemės paviršių ir gilesnius jos sluoksnius, mokesčio už AT iš stacionarių taršos

šaltinių tarifų koeficientas yra 50. Remiantis šiomis normomis, Departamentas priskaičiavo 50 kartų didesnę taršos mokestį, negu jį būtų mokėjusi Bendrovė (deklaravimo atveju), o Teismas šį sankcijos koeficientą sumažino iki 20 kartų. Iš to seka, kad pagrindinė (mokesčio už AT įprastu tarifu) prievolė sudaro 151 238,04 Eurų (7 561 902,00 Eur/50 arba 3 024 760,80 Eur/20), tuo tarpu likusi dalis – 2 873 522,76 Eur (t. y. 3 024 760,80 - 151 238,04) yra sankcija.

Pasibaigus teisminiam procesui, Bendrovė sumokėjo teismo nustatytą (individualizuotą) mokesčio padidintu tarifu dydį. Už ginčo laikotarpį VMI Bendrovei priskaičiavo 747 996,43 Eur delspinigių. Bendrovė 2022-11-24 kreipėsi į VMI su prašymu dėl delspinigių perskaičiavimo. Tačiau skundžiamu 2022-12-28 sprendimu Nr. RM-40009 (toliau – Sprendimas) VMI nusprendė neperskaičiuoti 747 996,43 Eur delspinigių, apskaičiuotų nuo 3 024 760,80 Eur taršos mokesčio 20 kartų padidintu tarifu („padidintu tarifu“ apskaičiuoto mokesčio dedamosios: nedeklaruotas ir nesumokėtas mokestis (0,15 mln. Eur / 5 proc.) ir sankcija (2,9 mln. Eur / 95 proc.). Toks sprendimas grindžiamas nereikšmingais motyvais, nesigilinant į teisinių santykių turinį.

Bendrovės prašymas buvo grindžiamas tuo, kad didžioji delspinigių dalis (98 proc.) paskaičiuota nuo sankcijos (kaip mokestis už AT padidintu tarifu yra kvalifikuojamas teismų), ne nuo pagrindinės mokesčio prievolės, kas neatitinka delspinigių, kaip Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) įtvirtintos mokesčio prievolės užtikrinimo instituto paskirties, be to, šiais delspinigiais nuo sankcijos Bendrovė už tą patį pažeidimą baudžiama antrą kartą (konstitucinio *non bis in idem* principo pažeidimas). VMI priėmė sprendimą remdamasi išimtinai skirtos sankcijos pavadinimu („mokestis“), nesigilindama į LVAT nuosekliai daugelyje bylų pateiktą teisinį kvalifikavimą („sankcija“). VMI sprendimą motyvavo savo „nekompetencija interpretuoti teismo sprendimą ir Bendrovės teise kreiptis dėl jo išaiškinimo“. Dėl tokio biurokratizmo VMI nenagrinėjo prašymo motyvų apie delspinigių, kaip mokesčio prievolės užtikrinimo instituto, paskirtį. Savo praktikoje valstybės biudžeto interesais noriai taikanti teisingumo, protingumo ir turinio viršenybės formos principus, VMI sprendimu biurokatiškai atsisakė juos taikyti mokesčių mokėtojo naudai.

Ginčui aktualus teisinis reguliavimas įtvirtintas MAĮ 2 straipsnio 20 ir 30 dalyse (kuriose apibrėžta kas yra mokestinė prievolė ir su mokesčiu susijusios sumos), taip pat 9 ir 96 straipsniuose. MAT padidintu tarifu LVAT praktikoje nuosekliai pripažįstamas sankcija, poveikio priemone bei nuobauda, kuri taikoma kaip atsakomybė už teisei priešingos veikos padarymą. Dėl tokio mokesčio padidintu tarifu teisinio kvalifikavimo (ne mokesčiu, o sankcija), teismų sprendimais: a) MAT padidintu tarifu individualizuojamas (kas būtų neįmanoma, jį laikant mokesčiu); b) pirmiau minėto individualizavimo procese MAT padidintu tarifu taikomas proporcingumo principas; c) nustatant MAT padidintu tarifu dydį taikoma Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 36-8 straipsnio 1 dalis (poveikio priemonės ūkio subjektui skiriamos atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, padarytos žalos dydį, mastą ir kitas įstatymuose numatytas aplinkybes; skundą nagrinėjantis teismas, vadovaudamasis teisingumo ir protingumo principais, turi teisę skirti švelnesnę poveikio priemonę, negu numatyta įstatyme, arba jos neskirti). Taigi MAT padidintu tarifu nelaikytinas mokesčiu, todėl, remiantis MAĮ 9 straipsniu, nuo jo neskaičiuotini delspinigiai pagal MAĮ 96 straipsnį.

Dėstomus argumentus patvirtina taip pat ir teisinis reguliavimas, susijęs su vandens tiekimo kainos apskaičiavimu ir sąnaudų pripažinimu. Pagal bendrą taisyklę tik mokesčiai (tikrieji mokesčiai) pripažįstami veiklos sąnaudomis / leidžiamais atskaitymais (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 24 straipsnio 1 dalis). Mokesčio už AT padidintu tarifu nepripažįsta veiklos sąnaudomis / leidžiamais atskaitymais nei teisės aktai, reglamentuojantys vandens tiekimo tarifo apskaičiavimą, nei pelno mokesčio apskaičiavimą: Valstybinė energetikos reguliavimo tarnyba (toliau – VERT) geriamojo vandens tiekimo ir paslaugų kainas derina vadovaudamasi Lietuvos Respublikos geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo įstatymo (toliau – GVTNTĮ), Geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo bei paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų kainų nustatymo metodikos, patvirtintos Tarybos 2006-12-21 nutarimu Nr. O3-92 (toliau – Metodika) ir Geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo bei paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų įmonių apskaitos atskyrimo ir susijusių reikalavimų aprašo, patvirtinto

VERT 2018-12-21 nutarimu Nr. O3E-459 (toliau – Aprašas), nuostatomis. Vadovaudamasi Įstatymo, Metodikos ir Aprašo nuostatomis ir atsižvelgdama į MUATĮ 9 straipsnio 3 dalies 2 punktą (kuriame nurodyta, kad didesnio tarifo mokestis už AT iš stacionariųjų taršos šaltinių taikomas, kai išmestas į aplinką teršalų kiekis viršija leidime nustatytą taršos normatyvą), derindama paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų bazines kainas, VERT būtinoms sąnaudoms nepriskiria mokesčio už AT iš stacionariųjų taršos šaltinių deklaracijoje nurodytos didesnio tarifo mokesčio sumos sąnaudų. VERT geriamojo vandens ir nuotekų tvarkymo paslaugų teikėjus yra informavusi, kad Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija (toliau – AM) 2022-04-08 raštu Nr. (10)-D8(E)-1876 „Dėl informacijos teikimo“ yra pateikusi nuomonę, kad paviršinių nuotekų tvarkytojas yra atsakingas už nuosavybės teise ar kitaip teisėtai valdoma ir (arba) naudojama paviršinių nuotekų tvarkymo infrastruktūra išleidžiamą paviršinių nuotekų kokybę ar taršą visais atvejais, tiek, kai leidimas reikalingas (turi būti laikomasi leidimo sąlygų), tiek, jei leidimas nereikalingas (turi būti laikomasi teisės aktuose nustatytų normatyvų), taip pat pažymėjo, kad pagal GVNTĮ 38 straipsnio 2 dalyje baudos nepriskiriamos būtinoms sąnaudoms ir neiškaičiuojamos į geriamojo vandens tiekimo ir nuotekų tvarkymo, paviršinių nuotekų tvarkymo paslaugų kainas ir įvertinus tai, kad didesnio tarifo mokestis yra laikomas ekonomine sankcija, kuri taikoma už normatyvus viršijančią taršą, ar nuslėptą taršą, mano, kad atsižvelgus tiek į Įstatymo nuostatą dėl baudų nepriskyrimo būtinoms sąnaudoms, tiek į ekonominių priemonių taikymo principą, kaip jis apibrėžtas MUATĮ, didesnio tarifo mokestis nelaikomas būtinomis sąnaudomis. PMĮ 31 straipsnyje išvardinti neleidžiami atskaitymai, kuriais negali būti mažinama pelno mokesčio bazė (11 straipsnio 1 dalis). PMĮ 31 straipsnio 1 dalies 3 punktą neleidžiamoms atskaitymams priskiria į biudžetą ir valstybės fondus sumokėtas baudas, delspinigius ir kitas sankcijas už teisės aktų pažeidimus.

Teismų praktikoje yra pripažįstama kompensacinė delspinigių paskirtis ir jų taikymo tikslas. LVAT praktikoje pripažįstama, kad delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą. Delspinigiai pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Kaip nurodyta Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – ir KT) jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei. Taigi apibendrinant aukščiau minėtas teisės normas ir jų taikymo teisminę praktiką, delspinigiai skaičiuojami už laiku nesumokėtą mokesčio sumą (nepagrįstai gražintą mokesčio permoką) ir jais skatinamas savanoriškas mokesčio mokėjimas laiku. Tuo tarpu, Bendrovei delspinigiai apskaičiuoti nuo sankcijos, kuri individualizuota (jos apimtis paaiškėjo) tik Teismo nutarties priėmimo dieną. Todėl nepagrįsti sprendimo motyvai apie delspinigių paskirtį (skatinamąją ir kompensuojančią), kai nėra aptariama kokią prievolę ir nuo kada skatinama įvykdyti Bendrovę ir kokie realūs yra biudžeto netekimai dėl jos nevykdymo. Logika ir teisės normos suponuoja išvadą, kad deklaruodama ir mokėdama mokestį už AT laiku, Bendrovė būtų sumokėjusi tik 151 238,04 Eur pagrindinę mokesčio prievolę (be 2 873 522,76 Eur sankcijos). Taigi tik ši pagrindinė prievolė ir gali būti skatinama vykdyti skaičiuojamais delspinigiais, tik ji ir gali būti laikoma biudžeto netekimais dėl savalaikio jos nedeklaravimo ir nesumokėjimo.

Be to, delspinigių paskaičiavimas nuo sankcijos sumos pažeidžia *non bis in idem* principą. Pagrindinė mokesčio už AT įprastu tarifu prievolė sudaro 151 238,04 Eur, tuo tarpu 19 kartų didesnė likusi dalis – 2 873 522,76 Eur yra sankcija. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartimi suformulavo kriterijus, kuriuos atitinkantys delspinigiai nelaikytini baudimu *non bis in idem* principo taikymo aspektu: delspinigiai, jų skaičiavimo tvarka, dydis, atleidimo nuo jų sąlygos numatytos MAĮ ketvirtajame skirsnyje, kuris skirtas mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdams reglamentuoti (MAĮ 95-100 straipsniai); dėl to mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (įvykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių; delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo

ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą; delspinigiai yra įprasti civiliniuose, o ne baudžiamuosiuose teisiniuose santykiuose, kuriuose, t. y. civiliniuose santykiuose, jie, be kita ko, atlieka kompensacinę funkciją; nagrinėjamiems delspinigiams aktualiausiu laikotarpiu (2010 m. antrajame ir trečiajame ketvirčiuose) jų dydis buvo 0,04 proc. už kiekvieną pavėluotą dieną, kas nesudaro pakankamo pagrindo konstatuoti, kad delspinigiais pirmiausia buvo siekiama ne valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) ir išlaidų (pvz., susijusių su mokesčių administravimu) kompensavimo, bet asmens nubaudymo; kadangi šiuo konkrečiu atveju delspinigiai, kuriuos Kauno teritorinės muitinės sprendimu buvo įpareigota sumokėti pareiškėja, savo turiniu ir pobūdžiu neturi nubaudymo Konvencijos prasme požymių, konstatuotina, kad dėl įpareigojimo juos sumokėti *non bis in idem* principas nėra pažeistas (administracinė byla Nr. A-143-2619-11).

Taigi, 747 768,06 Eur delspinigių apskaičiavimas pažeidžia aukščiau minėtus kriterijus ir laikytinas dvigubu baudimu *non bis in idem* principo prasme, kadangi tokie delspinigiai: pirma, neatlieka kompensacinės funkcijos (viešai skelbiamais duomenimis Lietuvos Respublikos mokamos metinės palūkanos už obligacijas sudaro apie 0,1 proc., tuo tarpu delspinigiai per metus metines palūkanas viršytų 109,5 kartus); antra, delspinigių suma beveik 5 kartus viršija pagrindinę mokesčio prievolę; trečia, tokio dydžio delspinigiais akivaizdžiai nesiekama valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) ir išlaidų (pvz., susijusių su mokesčių administravimu) kompensavimo, o Bendrovė jais baudžiama. Maža to, akivaizdu, kad toks delspinigių skaičiavimas nuo visos mokesčio už AT padidintu tarifu sumos neatlieka jokios šio mokesčio prievolės įvykdymo užtikrinimo funkcijos: galutinė mokesčio už aplinkos teršimą suma paaiškėjo tik LVAT nutarties paskelbimo dieną, todėl Bendrovė negali būti delspinigiais skatinama vykdyti prievolę, kurios dydis iki šios nutarties jai dar nėra ir negali būti žinomas.

Atsižvelgiant į aukščiau minėtas aplinkybes, delspinigių skaičiavimas nuo visos mokesčio už AT padidintu tarifu sumos ir už visą laikotarpį prieštarauja MAĮ 96 straipsniui, įstatymo viršenybės, proporcingumo ir *non bis in idem* principams. Viešojo administravimo subjektas, priėmęs negatyvias pasekmes sukeltą sprendimą, turi pareigą jį pagrįsti. Sprendime nėra motyvų, kurie leistų suprasti, kodėl VMI nesivadovauja VAAT sprendimo ir LVAT nutarties motyvais (kaip ir teismų jurisprudencija), kuriais MAT padidintu tarifu kvalifikuojamas kaip sankcija (poveikio priemonė), taip pat nenurodoma, kuri MAĮ norma numato delspinigių skaičiavimą nuo baudų / sankcijų. Tai, kad MUATĮ nuostatos dėl sankcijų iškrepta iš bendro MAĮ konteksto ir grindžiamos ydinga juridine technika (5000% mokesčio dydžio vien teismo pagalba individualizuojamos sankcijos/baudos vadindamos mokesčiu) neatleidžia viešojo administravimo subjektų nuo pareigos jas aiškinti ir taikyti pagal tikrąjį jų turinį ir pobūdį (1 t., b. l. 1–8).

*Inspekcija prašo pareiškėjos skundą atmesti kaip nepagrįstą.* Paaiškino, kad 2020-06-30 gavo Departamento 2020-06-29 sprendimą Nr. AS-59 „Dėl patikrinimo akto patvirtinimo“, kuriame pareiškėjai apskaičiuotas 7 561 902 Eur dydžio aplinkos teršimo mokestis iš stacionarių taršos šaltinių padidintu tarifu. VMI 2020-08-17 gavo AAD raštą, kad pradėtas teisminis procesas dėl AAD sprendimo, bei pateikta nuoroda į MUATĮ 10 straipsnio 4 dalį (nesumokėtas mokestis už AT sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama MAĮ nustatyta tvarka) bei į MAĮ 110 straipsnio 1 dalį (jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą <...>). VMI 2022-11-10 gavo AAD raštą Nr. (3.8)- AD5-21989 „Dėl informacijos“, kuriame pažymėta, kad baigėsi teisminis procesas dėl AAD sprendimo. Rašte nurodyta, kad LVAT 2021-11-03 nutartimi pareiškėjai AAD sprendimu apskaičiuotas 7 561 902 Eur mokestis už AT sumažintas iki 3 024 760,80 Eur.

Pareiškėja 2022-11-24 VMI pateikė prašymą perskaičiuoti apskaičiuotą 747 768,06 Eur delspinigių sumą (paskaičiuotą nuo AAD 2020-06-29 sprendimu nurodytos sumokėti mokesčio už AT nepriemokos), t. y. apskaičiuoti delspinigius tik nuo 151 238,04 Eur pagrindinės mokesčio už AT įprastu tarifu sumos. VMI, išnagrinėjusi prašyme nurodytą informaciją ir argumentus, AAD

bei LVAT sprendimus, 2022-12-28 rašte paaiškino, kad AAD apskaičiuotas mokestis už AT taikant didesnę tarifą už 2014–2018 m. mokestiniais laikotarpiais nedeklaruotus ir be leidimo į aplinką išleistus (t. y. viršnormatyvinius) teršalų kiekius yra laikytinas mokesčiu, kurio nesumokėjus laiku yra skaičiuojami delspinigiai.

Vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu, MAT taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas už normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį dauginant iš MAT iš stacionarių taršos šaltinių tarifo, pateikto šio įstatymo 1 priedėlyje, ir iš MAT iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio įstatymo 2 priedėlyje. Pagal minėtą MUATĮ nuostatą didesnis MAT tarifas taikomas tais atvejais, kai asmuo išleidžia į aplinką daugiau teršiančių medžiagų negu leidžiama pagal normatyvus arba kitais atvejais, kurie yra numatyti šiame įstatyme. Pagal MUATĮ 9 straipsnio 7 dalį, nesumokėtas MAT sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama MAĮ nustatyta tvarka.

Pagal MAĮ 2 straipsnio 25 dalį, mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei. MAĮ 13 straipsnyje įtvirtintas baigtinis įmokų ir rinkliavų, kurie laikytini mokesčiais, sąrašas, jo 8 punkte nurodyta, kad vienas iš mokesčių yra mokestis už AT. Pagal MAĮ 2 straipsnio 20 dalį, mokestinė prievolė — mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodyta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje). Pagal MAĮ 2 straipsnio 30 dalį, MAĮ nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai yra su mokesčiu susijusi suma. Vadovaujantis MAĮ 14 straipsniu, jame numatytos mokesčių administravimo procedūros vienodai taikomos visiems šio įstatymo 13 straipsnyje nurodytiems mokesčiams ir jų mokėtojams, jeigu šis įstatymas ar atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Priešingu atveju būtų pažeisti mokesčių mokėtojų lygybės principai (kaip tai numatyta MAĮ 6 straipsnyje). Už savalaikį ir tinkamą mokesčių apskaičiavimą bei sumokėjimą yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas.

Delspinių apskaičiavimas patikrinimo metu nėra pareiškėjos nubaudimas, o yra laiku neįvykdytos mokestinės prievolės pasekmė. LVAT praktikoje yra nurodoma, kad delspinigiais siekiama užtikrinti finansinių įsipareigojimų įvykdymą laiku, jie yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių; netaikant delspinigių instituto be svarbių priežasčių, būtų pažeidžiamas viešasis interesas rinkti mokesčius valstybės (savivaldybių) vykdomoms funkcijoms finansuoti, nes būtų prasilenkiama su delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esme, t. y. skatinti mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrinti įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą; delspinigių esmė yra kompensuoti valstybei už naudojimąsi pinigais, kurie turėjo būti sumokėti laiku mokesčių pavidalu į valstybės biudžetą, t. y. kompensuoti valstybei dėl pavėluotai patekusių pinigų į biudžetą; delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, o priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas; priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokestinio patikrinimo; neskaiciuojant delspinigių, būtų paneigta delspinigių paskirtis, nepaisyta teisių ir pareigų vienovės principo.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas principas *non bis in idem* draudžia bausti antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą. Bendrovei buvo pritaikytas vienas iš mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo būdų, o bauda antrą kartą paskirta nebuvo.

LVAT 2022-11-03 nutartyje administracinėje byloje, kurioje buvo nagrinėjamas Bendrovės ir AAD ginčas, konstatavo, jog Bendrovei nedeklaravus ftalatų ir nesumokėjus už juos mokesčio, kilo pareiga mokėti mokestį už AT didesniu tarifu, be kita ko, Bendrovei sumažintas apskaičiuotas mokestis nuo 7 561 902 Eur iki 3 024 760,80 Eur už per 2014 – 2018 m. išleistus

teršalus. LVAT taip pat nurodė, kad „pareiškėjas pagrįstai pripažintas mokesčio už aplinkos teršimą mokėtoju ir jam, be kita ko, kilo pareiga įstatymo ir kitų norminių aktų nustatyta tvarka apskaityti išmetamus teršalus, apskaičiuoti, deklaruoti bei sumokėti MAT“, paaiškino, kad „tokiomis medžiagomis aplinką teršiantys asmenys yra ginčo mokesčio mokėtojai MUAT įstatymo 4 str. 1 d. taikymo tikslais“ bei konstatavo, kad „Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo prasme pareiškėjui pagrįstai buvo apskaičiuotas mokėtinas mokestis didesniu tarifu“.

Taigi, atsižvelgiant į AAD ir LVAT sprendimuose išdėstytus argumentus, kuriuose Bendrovė pripažinta (laikoma) mokesčio už AT mokėtoja, ir kuriuose, be kita ko, nurodyta Bendrovei sumokėti mokestį, Bendrovei buvo paaiškinta, kad VMI, kaip institucija, atsakinga už mokesčių administravimą, be kita ko, ir neviršijant jai suteiktų įgaliojimų, kitaip vertinti ir / ar interpretuoti Bendrovei šių institucijų aktuose išdėstytų argumentų, neturi jokio teisinio pagrindo (VMI nesuteikta teisė aiškinti MUATĮ nuostatų), atitinkamai nėra teisinio pagrindo perskaičiuoti delspinigius tik nuo, kaip Bendrovė nurodo, pagrindinės mokesčio prievolės sumos, t. y. 151 238,04 Eur. Tokio prievolių skaidymo (pagrindinė mokesčio prievolė ir sankcija) nenurodyta nei AAD sprendime, nei LVAT nutartyje, todėl nėra pagrindo sutikti su pareiškėjos vertinimu delspinigius skaičiuoti tik nuo 151 238,04 Eur sumos. Kaip matyti, įstatymų leidėjas nustatė, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokestį, neišskirdamas delspinigių neskaičiavimo išimties, pvz., kai mokestis apskaičiuotas, pritaikius didesnę jo tarifą ir / ar skaidant prievolės sumą į pagrindinę prievolę ir sankciją, todėl mokesčio (visos sumos) nesumokėjus laiku, nuo sumažintos prievolės (t. y. 3 024 760,80 Eur) už visą ginčo laikotarpį, pradedant skaičiuoti 20 dienų po AAD sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo Bendrovei dienos, apskaičiuoti delspinigiai.

Pagal MUTĮ 10 straipsnį, MAĮ 16 straipsnio 1 punktą, 13 straipsnio 8 punkte nurodytus mokesčius administruoja AM ar jos įgaliota institucija (tiek, kiek pavesta pagal MUATĮ), ar šio įstatymo 13 straipsnio 8 punkte nurodyti mokesčiai teisingai apskaičiuoti ir deklaruoti, patikrina, taip pat konsultacijas šių mokesčių mokėjimo klausimais teikia tik AM įgaliota institucija, todėl VMI 2022-12-14 raštu kreipėsi į AM, prašydama paaiškinti mokesčio už AT padidintu tarifu prievolės traktavimą mokesčio ar sankcijos laikymo prasme, VMI teikiant argumentaciją dėl mokesčio, kaip prievolės, nuo kurios skaičiuojami delspinigiai, MAĮ taikymo apimtyje. AM kitokio paaiškinimo / nuomonės (argumentų) dėl ATM, kaip mokesčio, nepateikė.

Dėl pareiškėjos argumentų, kad tik LVAT nutarties paskelbimo dieną paaiškėjo galutinė MAT suma, todėl Bendrovė negali būti delspinigiais skatinama vykdyti prievolę, kurios dydis iki nutarties jai dar nėra ir negali būti žinomas, Inspekcija paaiškina, kad delspinigių skaičiavimo trukmę reglamentuoja MAĮ 98 straipsnis. Pagal bendrą taisyklę delspinigiai, pradėti skaičiuoti MAĮ nustatyta tvarka, skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti mokesčio sumokėjimo (sugražinimo) į biudžetą dieną (įskaitytinai) arba tą dieną, kai mokestinė prievolė pasibaigia kitais MAĮ 93 straipsnyje nustatytais pagrindais (MAĮ 98 straipsnio 1 dalis). Taigi, delspinigiai yra skaičiuojami už kiekvieną pradelstą sumokėti mokesčius dieną, todėl prievolė mokėti mokesčius atsiranda kiekvieną dieną ir kiekvieną dieną ji apskaičiuojama naujai taikant tą dieną galiojančius teisės aktus, reglamentuojančius delspinigių skaičiavimą. MAĮ 98 straipsnio 2 dalies apibendrintame paaiškinime (komentare) paaiškinta, kad mokesčių mokėtojui apskundus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, t. y. inicijavus mokestinį ginčą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas praėjus 20 kalendorinių dienų po sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Delspinigiai skaičiuojami mokestinio ginčo nagrinėjimo laikotarpiu, jei mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija atmeta mokesčių mokėtoją skundą ar jo dalį. Jeigu mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija panaikina patikrinimo metu papildomai priskaičiuotą mokesčio sumą, delspinigiai mokestinio ginčo nagrinėjimo laikotarpiu yra neskaičiuojami. Tuo tarpu mokestinio ginčo eigoje pasikeitus mokestinio patikrinimo metu papildomai priskaičiuotai mokesčio sumai, delspinigiai už mokestinio ginčo nagrinėjimo laikotarpį turi būti perskaičiuojami (atitinkamai atsižvelgiant į faktiškai pasikeitusias mokesčio sumas). Taigi, apskundęs sprendimą, kuriuo apskaičiuotas mokėtinas mokestis, ir nemokėjęs

mokesčio, mokesčių mokėtojas prisiima delspinigių atsiradimo (skaičiavimo) riziką ateityje tuo atveju, jei jo skundas bus atmestas.

LVAT 2022-11-03 nutartimi nepaneigė aplinkybės, kad pareiškėjai kilo pareiga sumokėti mokesť, mokesčio dydį tik sumažino; to neginčija ir pareiškėja. Atitinkamai nuo LVAT nutartimi patvirtintos 3 024 760,80 Eur sumos (ne visa apimtimi nuo 7 561 902 Eur) už visą ginčo laikotarpį, pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai. Aplinkybė, kad prievolės suma buvo sumažinta, niekaip nekeičia fakto, jog pareiškėjai kilo pareiga apskaityti išmetamus teršalus, apskaičiuoti ir deklaruoti bei sumokėti ATM. To nepadarius, jai kyla pareiga mokėti apskaičiuotus delspinigius.

Pagal PMĮ 24 straipsnio 1 dalį, iš pajamų atskaitomi MAĮ nustatyti mokesčiai ir kitais Lietuvos Respublikos įstatymais arba Vyriausybės nutarimais nustatytos rinkliavos bei privalomosios įmokos, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Atsižvelgiant į tai, iš pajamų atskaitomi MAĮ 13 straipsnyje nustatyti mokesčiai (išskyrus pelno mokesť, pridėtinės vertės mokesť, mokamą į biudžetą, bei įmonės sumokėtus mokesčius, kuriuos privalo mokėti gyventojai, bei kituose įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose nustatytos visų rūšių rinkliavos ir privalomosios įmokos. Privalomomis įmokomis laikomi nustatytų konkrečių dydžių įstatymuose ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimuose nustatyti mokėjimai, nuo kurių vienetai neturi teisės atsisakyti. PMĮ 24 straipsnio 1 dalies viešai paskelbtame apibendrintame paaiškinime (komentarė) yra paaiškinta, kad leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos aplinkos taršos įmokos, mokamos padidintu tarifu (komentarė 6 punktas). Apibendrintas PMĮ paaiškinimas (komentaras) yra suderintas su Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Be to, MAĮ 12 straipsnio 3 dalyje mokesčių administratoriui įtvirtinta pareiga vadovautis mokesčio įstatymo komentarau. Atsižvelgiant į išdėstytą, mokesťis už AT, mokamas taikant didesnį tarifą, apskaičiuojant pelno mokesťis yra priskiriamas leidžiamiesiems atskaitymams ir mažina apmokestinamąjį vieneto pelną. Inspekcija taip pat pažymi, kad argumentai dėl įmonės veiklos sąnaudų ir leidžiamų atskaitymų yra reikšmingi pelno mokesčio apskaičiavimui. Teisės aktai (MAĮ), reglamentuojantys delspinigių skaičiavimą, jo apskaičiavimo pagrindų nesieja su aplinkybėmis, susijusiomis su veiklos sąnaudomis / leidžiamais atskaitymais, t. y. ginčo objektas yra delspinigių už nesumokėtą mokesťis už AT skaičiavimas, o ne pelno mokesčio prievolių vertinimas (1 t., b. l. 142–148).

*Aplinkos ministerija prašo dėl skundo spręsti Komisijos nuožiūra, nes skundu reikalavimai ministerijai nekeliami, sprendimas neturės įtakos jos teisėms ir pareigoms. Paaiškino, kad buvo gautas VMI 2022-12-14 paklausimas Nr. R-5110 dėl mokesčio už aplinkos teršimą padidintu tarifu traktavimo. AM 2022-12-22 raštu Nr. D8(E)-6742 atsakė VMI, pažymėdama, kad: AM kompetencijai nepriskirtas įstatymų, kitų teisės aktų ir jų taikymo oficialus aiškinimas ar konkrečios faktinės situacijos nagrinėjimas, todėl teikiama AM specialistų nuomonė, kuri negali būti traktuojama oficialaus teisės aktų aiškinimo prasme ar sprendimu konkrečioje situacijoje; įsiteisėję teismų sprendimai yra vykdytini ir valstybės institucijoms privalomi; AM kompetencijai nepriskirta aiškinti teismų sprendimus; AM aptariamoje byloje nebuvo proceso dalyviu, esant neaiškumams dėl teismo sprendimo vykdymo remiantis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 96 straipsnio 3 dalimi kreiptis dėl teismo sprendimo išaiškinimo gali proceso šalys; aptariamu atveju VMI, kuri atsakinga už mokesčių administravimą, įskaitant delspinigių skaičiavimą ir taikymą, įvertinusi ir vadovaudamasi tiek įsiteisėjusiu ir vykdytinu teismo sprendimu, tiek MAĮ nuostatomis, turėtų priimti sprendimą dėl delspinigių apskaičiavimo.*

AM atkreipia dėmesį į LVAT 2022-11-03 nutarties dalį „Dėl teismo teisės skirti mažesnę sankciją“, kurioje LVAT pažymėjo, kad „Atsižvelgiant į oficialioje konstitucinėje doktrinoje atskleistą konstitucinių teisingumo, proporcingumo principų esmę (turinį), įvertinus byloje nustatytas reikšmingas aplinkybes, susijusias su pareiškėjo elgesiu (pareiškėjas žinojo, kad išleidžia su nuotekomis ginčo teršalus neturėdamas atitinkamo leidimo, nors tokio pobūdžio teršalus be leidimo išleisti teisės aktai draudė), spręstina, kad nagrinėjamu atveju nėra pagrindo nukrypti nuo vyraujančios administracinių teismų praktikos, kuri suformuota vertinant ir individualizuojant konkrečiam ūkio subjektui apskaičiuotą mokesťis taikant didesnį tarifą (sankciją), ir dar labiau mažinti pareiškėjui paskaičiuotą mokesťis“ ir nutarė „apskaičiuotą 7 561

902,00 Eur mokesčių sumažinti iki 3 024 760,80 Eur“. Kita vertus, LVAT nurodė, kad „pareiškėjas turi teisę kreiptis dėl ginčo mokesstinės nepriemokos sumokėjimo arba išdėstymo MAĮ 88 straipsnyje ir jį įgyvendinančiuose norminiuose aktuose nustatyta tvarka“ (2 t., b. l. 23–25).

*Departamentas nurodo su skundu nesutinkantis, prašo nutraukti bylą kaip nepriskirtą Komisijos kompetencijai.* Paaiškino, kad Departamento nuomone, VMI sprendimas teisėtas ir pagrįstas. MAĮ 19 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad pagrindiniai VMI uždaviniai yra užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti. Pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga. Delspinigiai yra svarbus mokesčių teisės institutas, kurį esant pagrindui taikyti, šis institutas negali būti netaikomas, nesant tam svarių išimčių. Netaikant delspinigių instituto be svarių priežasčių, būtų pažeidžiamas viešasis interesas rinkti mokesčius valstybės (savivaldybių) vykdomoms funkcijoms finansuoti, nes būtų prasilenkiama su delspinigių, kaip mokesstinės prievolės (i)vykdymo užtikrinimo priemonės, esme, t. y. skatinti mokesstinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrinti įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą (žr. LVAT 2021-02-10 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-96-442/2021). Delspinigiai nėra sankcija, kuri gali būti skiriama už padarytą mokesčių įstatymų pažeidimą, o tai yra biudžetui padarytos žalos kompensavimo priemonė už laiku nesumokėtus mokesčius ir negalėjimą jais biudžete disponuoti (žr. LVAT 2017-10-31 nutartį Nr. A-1328-261/2017). Nagrinėjamu atveju santykinai didelės delspinigių sumos pareiškėjui apskaičiuotos dėl pačios jos pasirinkto elgesio modelio – pareiškėja įstatymų nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjo priklausančios sumos – mokesčio už AT, nesutikdama su AAD sprendimu skundė pastarojo sprendimus, dėl to mokesčių nesumokėjimu biudžetui padaryta žala išaugo.

Pareiškėja, neapskaičiavusi ir nesumokėjusi jai priklausančių mokėti mokesčių, pradėdama mokesčinį ginčą žinojo ar galėjo žinoti, kad remiantis MAĮ 98 straipsnio 2 dalies nuostatomis, delspinigiai, netenkinus skundo, skaičiuojami už visą mokestinio ginčo laikotarpį. Departamento nuomone, VMI paskaičiuotas delspinigių dydis nelaikytinas pareiškėjos atžvilgiu taikoma neadekvačia, t. y. neproporcinga priemone, todėl nėra pagrindo jos mažinti ir pripažinti, kad pareiškėja turėtų būti atleista nuo įstatyme nustatytų mokėjimų, kurie nustatyti pareiškėjai nesilaikant mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos.

Bendrovė nepagrįstai teigia, jog delspinigių paskaičiavimas nuo sankcijos sumos pažeidžia *non bis in idem* principą. LVAT praktikoje yra bylų, kuriose pasisakoma, kad delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas šiomis lėšomis disponavo nepagrįstai (žr. LVAT 2021-03-24 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-885-575/2021). Taigi, dėl laiku nesumokėtų mokesčių pareiškėja privalo sumokėti delspinigius. Kitokių taisyklių nenustato nei įstatymas, nei teismų praktika (LVAT 2022-04-06 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-373-575/2022). LVAT šioje byloje taip pat pažymėjo, kad LVAT, aiškindamas Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo (toliau – MVGIĮ) 6 straipsnio 2 dalyje nustatytas teisės normas ir MUATĮ 10 straipsnio 1 dalyje nustatytas teisės normas, išaiškino, kad šios teisės normas yra skirtos sureguliuoti skirtingus mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėjimo klausimus ir tarp jų nėra prieštaravimo. Nustatyti sunaudotų valstybinių gamtos išteklių deklaravimo ir mokesčio už juos sumokėjimo būdas bei terminai lemia, kad pažeidus juos, atsiranda dvejopo pobūdžio pasekmės: 1) nedeklaravus ar deklaravus mažesnę išgautų gamtos išteklių kiekį, atsiranda teisinis pagrindas taikyti MVGIĮ 6 straipsnio 2 dalį, ir už išgauto, bet nedeklaruoto gamtos išteklių kiekį, skaičiuoti didesnę mokesčio tarifą, padauginantą iš koeficiento 10; 2) taikyti MVGIĮ 10 straipsnio 1 dalį, ir nesumokėtą už atitinkamą mokesčinį laikotarpį mokesčių, paskaičiuotą įprastu arba padidintu tarifu, išieškoti MAĮ nustatyta tvarka, už uždelstą atsiskaityti laiką skaičiuojant delspinigius ir kt. Aplinkybė, jog VMI pareiškėjai apskaičiavo delspinigius, nereiškia, kad pareiškėjai už tą patį pažeidimą buvo taikytos dvi ekonominės sankcijos.



Dėl teisingumo AAD pažymi, jog Lietuvos Respublikos ikiteisminio administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymo 1 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad būtino mokesčių ginčų ikiteisminio nagrinėjimo tvarką nustato mokesčių įstatymai. MAĮ 147 straipsnyje nurodyta, kad mokesčius ginčus nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, Mokesčių ginčų komisija ir teismas. Nors VMI apskundimo tvarkoje nurodyta, kad šis atsakymas gali būti skundžiamas Komisijai, pareiškėja, atstovaujama profesionalių teisininkų advokatų, dėl mokesčių ginčo keliamų klausimų kreipėsi ne į tą instituciją, akivaizdžiai piktnaudžiaudama procesu, taip siekdama dar labiau prailginti bylinėjimosi procesą. Todėl byla pagal pareiškėjos skundą turėtų būti nutraukta kaip nepriskirtina Komisijos kompetencijai (2 t., b. l. 28–31).

### *Skundas tenkintinas iš dalies*

Byloje nagrinėjamas ginčas dėl VMI 2022-12-28 sprendimo, kuriuo pagal Bendrovės prašymą atsisakyta perskaičiuoti delpinigių, teisėtumo ir pagrįstumo (1 t., b. l. 125–132).

Remiantis į bylą pateiktais dokumentais nustatyta, kad AAD 2020-06-29 sprendimu patvirtino Bendrovės 2020-03-30 patikrinimo aktą ir nurodė sumokėti 7 561 902 Eur mokesčio už aplinkos teršimą. Sprendime, be kita ko, nurodyta, kad Bendrovė 2014–2018 m. be leidimo į aplinką iš Vilniaus, Šalčininkų ir Nemenčinės nuotekų valyklos su ūkio buitės ir gamybinėmis nuotekomis išleido teršalus. Įvertinus tai, kad tikrinamuoju laikotarpiu TIPK leidime valyklos neturėjo nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų, o AAD atliktuose į aplinką ištekančių nuotekų 2014–2017 m. tyrimuose buvo nustatyti teršalai, konstatuota, kad Bendrovė pažeidė Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2006-05-17 įsakymu Nr. D1-236 patvirtinto Nuotekų tvarkymo reglamento (toliau – Reglamentas) 14 ir 15 punktų, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2014-03-06 įsakymu Nr. D1-259 patvirtintų Taršos leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) 1 priedo 1.4 papunkčio, MUATĮ 3 straipsnio 1 punkto, 4 straipsnio 1 dalies, 8 straipsnio 1, 2 ir 3 dalių, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos finansų ministro 2008-07-09 įsakymu Nr. D1-370/1K-230 patvirtinto Mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo (toliau – MUAT tvarkos aprašas) 4 punkto reikalavimus. Vadovaujantis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu, MUAT tvarkos aprašo 4 ir 14 punktų nuostatomis, Bendrovei paskaičiuotas mokeskis didesniu tarifu už nedeklaruotą viršnormatyvinę taršą iš stacionarių taršos šaltinių už 2014–2018 m. mokesčius laikotarpius (1 t., b. l. 57–61; 62–90).

Pareiškėjai apskundus AAD sprendimą VAAT, pastarasis 2021-05-17 sprendimu skundą tenkino iš dalies. Byloje buvo nustatyta, kad Bendrovei yra išduoti TIPK leidimai, tačiau pareiškėjos išleidžiamose nuotekose nustatyta ftalato koncentracija viršija Reglamento 1 priede nurodytų prioritetinių pavojingų medžiagų DLK nuotekose. Teismo vertinimu, byloje nebuvo ginčo ir dėl to, kad 2014–2018 m. pareiškėjas neturėjo nei TIPK leidimo, nei Taršos leidimo, kuriame būtų numatytas teršalų – ftalatų – išmetimo į aplinką normatyvas. Buvo nustatyta, kad pareiškėjas už išleistą į aplinką ftalatą nedeklaravo ir nemokėjo mokesčių valstybės biudžetui. Atsižvelgęs į teisinį reguliavimą ir nustatytas aplinkybes, VAAT konstatavo, kad Bendrovė turėjo gauti taršos leidimą dėl ftalatų išleidimo į aplinką, deklaruoti į aplinką išleidžiamą ftalatų kiekį ir sumokėti mokesčius. Pažymėjo, kad, vadovaujantis MUAT tvarkos aprašo 4 punktu, neturint TIPK ir/ar taršos leidimo su jame nustatytais atvejais, kai jis yra privalomas, *visas per laikotarpį be leidimo išmestas į aplinką teršalų kiekis apskaitomas kaip viršnormatyvinis ir už šį kiekį turi būti mokamas mokeskis taikant didesnę tarifą*. Be leidimo išmestas į aplinką teršalų (ftalatų) kiekis yra pagrindas taikyti didesnę mokesčio tarifą. Pasisakydamas dėl pareiškėjo argumentų, kad apskaičiuotas padidintu tarifu mokeskis yra ekonominė sankcija, kuri akivaizdžiai per didelė, neproporcinga ir neindividualizuota, teismas pabrėžė MUATĮ įtvirtintą mokesčio už aplinkos teršimą tikslą, vadovaudamasis šio įstatymo 7 ir 9 straipsniais konstatavo, jog *nedeklaravus ftalatų ir nesumokėjus už juos mokesčio, pareiškėjui kilo pareiga mokėti mokesį padidintu tarifu*. Atsižvelgęs į KT ir LVAT jurisprudenciją, aiškinant teismo diskreciją nuspręsti dėl institucijų taikomos asmeniui konkrečios *sankcijos proporcingumo ir teisingumo*, įvertinęs byloje nustatytas

faktines aplinkybes, VAAT sprendė, kad byloje nebuvo pateikta duomenų, patvirtinančių, jog pareiškėja būtų nuolat ir sistemingai pažeidinėjusi įstatymus, taip pat nebuvo nustatyta, kad siekė tyčia ir sąmoningai nuslėpti mokesį už AT. Įvertinęs nustatytų faktinių aplinkybių visetą ir atsižvelgęs į *teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą bei teisingumo ir protingumo kriterijus*, teismas sprendė, jog 3 024 760,80 Eur (7 561 902,00 Eur/50 x 20) dydžio *mokesčio suma yra pakankama ir pagrįsta, padarytą pažeidimą atitinkanti bei prevencinį poveikį daranti teisinė priemonė*, todėl AAD sprendimas buvo pakeistas, mokesčio dydis buvo sumažintinas iki šios sumos, likusią pareiškėjos skundo dalį atmetant (1 t., b. l. 9–26).

Bendrovei VAAT sprendimą apskundus, LVAT 2022-11-03 nutartimi skundą atmetė kaip nepagrįstą. Sprendimo dalyje *dėl pareiškėjos apmokestinimo mokesčiu už aplinkos teršimą* nurodė, jog faktinėmis ir teisinėmis aplinkybėmis labai panašioje administracinėje byloje Nr. eA-2019-602/2021 priimtoje 2021-11-17 nutartyje yra pateikti ir nagrinėjamai bylai reikšmingi išaiškinimai bei padaryta išvada, jog nepriklausomai nuo mokesčių administratoriaus administracinės praktikos ir / ar pareiškėjo veiklą aplinkos apsaugos srityje kontroliuojančių institucijų veiksmų, pareiškėjas pagrįstai pripažintas mokesčio už AT mokėtoju ir jam, be kita ko, kilo pareiga įstatymo ir kitų norminių aktų nustatyta tvarka apskaičiuoti išmetamus teršalus, apskaičiuoti, deklaruoti bei sumokėti MAT; minėtoje nutartyje, be kita ko, buvo nurodyta, kad ginčo mokesčio objektas – išmetami į aplinką teršalai; konkrečiai kalbant apie teršimą iš stacionarių taršos šaltinių, apmokestinami MUATĮ 1 priedėlyje nurodyti teršalai, taip pat teršalai, kurių sąrašą ir jų grupes nustato ir tvirtina Vyriausybė ar jos įgaliotos institucijos. LVAT padarė išvadą, kad ginčo laikotarpiu veiklai, kurios metu iš tokių, kaip pareiškėjos valdomi, įrenginių į aplinką yra išmetami ftalatai, *buvo privalu turėti TIPK leidimą arba taršos leidimą*, o tokiomis medžiagomis aplinką teršiantys asmenys yra ginčo mokesčio mokėtojai MUATĮ 4 straipsnio 1 dalies taikymo tikslais. Pareiškėja AAD sprendimu pagrįstai pripažinta mokesčio už AT mokėtoju ir jai, be kita ko, *kilo pareiga įstatymo ir kitų norminių aktų nustatyta tvarka apskaičiuoti išmetamus teršalus, apskaičiuoti, deklaruoti bei sumokėti minėtą mokesį. Dėl atsakovo ir Agentūros veiksmų (neveikimo), dėl kurių, pareiškėjos teigimu, ji yra nepagrįstai baudžiama (apmokestintas padidintu MAT tarifu)*, LVAT nurodė, jog nurodoma LVAT praktika nepaneigia išvados, kad, šiuo atveju, AAD veiksmai pagal kompetenciją vykdant pareiškėjos veiklos kontrolę aplinkos apsaugos srityje, nedaro įtakos MUATĮ nustatytų sąlygų, su kuriomis siejamas pareiškėjos apmokestinimas, egzistavimui (MUATĮ 3 straipsnio 1 punktą, 4 straipsnio 1 dalis), tačiau į šias aplinkybes gali būti atsižvelgiama, *vertinant paskirtos sankcijos proporcingumą ir teisingumą*.

*Sprendimo dalyje dėl MAT už išleistus teršalus apskaičiavimo taikant didesnę tarifą* LVAT nurodė, kad AAD už išleistus teršalus mokesį taikant didesnę tarifą apskaičiavo vadovaudamasis MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu ir MUAT tvarkos aprašo 4 ir 14 punktais. MUATĮ 9 straipsnio 3 dalis nustatė, kad už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį mokesčio už AT mokamas taikant didesnę tarifą. MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punkte įtvirtinta, jog mokesčio už AT taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas už normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo, pateikto šio įstatymo 1 priedėlyje, ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio įstatymo 2 priedėlyje. Bylai aktualiu laikotarpiu galiojusios MUAT tvarkos aprašo redakcijos 4 punkte, be kita ko, nustatyta, kad *visas be TIPK ir (ar) taršos leidimo išmestas teršalo kiekis, įskaitant teršalo kiekį išmestą į aplinką, kuris susidaro naudojant biokurą, yra viršnormatyvinis  $N=0$* . Aprašo 14 punktą įtvirtino formulę, pagal kurią apskaičiuojamas mokėtinas mokesčio taikant didesnę tarifą už nuslėptus teršalus iš stacionarių taršos šaltinių, kai mokesčio mokėtojas nedeklaravo ar deklaravo mažesnę nei buvo išmestas ar išleistas į aplinką teršalo kiekis. Šiuo atveju ginčo teršalų nuslėpimą (nedeklaravimą) lėmė, jog pareiškėja *neturėjo išduoto leidimo teršalams išleisti. Laiku nedeklaruota tarša iš stacionarių taršos šaltinių ir, atitinkamai, mokesčio nesumokėjimas, gali būti vertinami kaip nuslėpta tarša*. Nagrinėjamu atveju pareiškėja dalyje nuotekų valyklų ginčui aktualiu laikotarpiu nustatė ftalatų ir

fenolių išleidimą, taigi žinojo, kad po valymo nuotekose yra šių prioritetinių pavojingų medžiagų. Pareiškėja žinojo (turėjo žinoti), kad ginčo teršalus išleidžia į aplinką neturėdama taršos leidimo, nors tokią pareigą nustatė teisės aktai, kurie taip pat įtvirtino jos pareigą mokesčio už AT apskaičiavimo tikslu tvarkyti teršalų apskaitą, deklaruoti mokėtiną mokesťį ir jį mokėti. Bendrovė sąmoningai neapskaitė ir nedeklaravo ginčo teršalų kiekių ir taip juos nuslėpė MUATĮ prasme, todėl pagrįstai buvo apskaičiuotas mokėtinasis mokesťis didesniu tarifu.

*Dėl teismo teisės skirti mažesnę sankciją nei numatyta įstatyme* LVAT nurodė, kad administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą yra ekonominė sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė) (pvz., žr. 2015-10-29 nutartį administracinėje byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-1422-525/2018, 2019-05-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A-431-822/2019, 2020-06-03 sprendimą administracinėje byloje Nr. eA-2888-624/2020 ir kt.). 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 (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2008-01-21 ir kt. nutarimai). Dėl teismo teisės mažinti (švelninti) *MUATĮ įstatyme numatytą poveikio priemonę* LVAT priminė, kad pagal KT jurisprudenciją įstatyme nustatytų institucijų priimtų nutarimų taikyti asmeniui *konkrečių sankciją* pagrįstumo ir teisėtumo kontrolę užtikrina teismas (pvz., žr. 2008-01-21, 2008-09-17 nutarimus). Kadangi taikytini mokesčių įstatymai nenustato jokių specialių administracinės teisenos taisyklių bei nuostatų, kurios paneigtų (ribotų) šią teismo pareigą, aktuali oficiali konstitucinė doktrina, pateikta KT 2008-03-15 nutarime. Šiame nutarime KT, nurodydamas, jog priimdamas sprendimą byloje pagal ūkio subjekto skundą dėl vykdomosios institucijos sprendimo taikyti tam ūkio subjektui *sankciją* už atitinkamą to ūkio subjekto *padarytą teisės pažeidimą* teismas privalo ne tik nustatyti, ar tas teisės pažeidimas, už kurį nustatyta ši sankcija, iš tikrųjų buvo padarytas ir ar jį padarė būtent tas ūkio subjektas, bet ir įvertinti to teisės pažeidimo pobūdį, visas turinčias reikšmės, taip pat ir atsakomybę lengvinančias aplinkybes. Taigi, oficialioje konstitucinėje doktrinoje yra konstatuota (administracinių) teismų pareiga vertinti *skirtos sankcijos* teisingumą, be kita ko, jos proporcingumo (adekvatumo) aspektu, o nesant atitinkamų įstatymo nuostatų, administracinio teismo teisė mažinti (švelninti) ar panaikinti skirtą *sankciją* (jos dalį) yra įtvirtinta Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 91 straipsnio 2 dalyje (žr. LVAT 2021-11-17 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-2019-602/2021). Šiuo atveju dėl *paskirtos sankcijos* pareiškėja nurodo, kad ir pirmosios instancijos teismo sumažinta *mokesčio* suma neatitinka proporcingumo ir teisingumo principų reikalavimų. Pirmosios instancijos teismas, vadovaudamasis proporcingumo ir teisingumo principais, atsižvelgęs į kitas aplinkybes, pareiškėjai padidintą *mokesťį* sumažino nuo 7 564 174 Eur iki 3 024 760,80 Eur (7 561 902,00 Eur/50 x 20), t. y. sumažino 60 proc. LVAT praktikoje bylose dėl MUATĮ numatytos sankcijos teisingumo vertinimo matyti, kad kiekvienu atveju yra sprendžiama individualiai, o kiek tai susiję su iš stacionarių taršos šaltinių išmestais nuslėptais teršalais – randami praktikos pavyzdžiai, kuomet skirta *sankcija* sumažinta 50 proc., arba paskirta *ekonominė sankcija* palikta jos iš viso nesumažinus. Dėl pareiškėjai skirtos *sankcijos dydžio* atkreiptinas dėmesys į MUATĮ 1 straipsnio 2 dalį, kurioje, be kita ko, nustatyta, jog šio įstatymo paskirtis – ekonominėmis priemonėmis *skatinti* teršėjus mažinti aplinkos teršimą, <...> neviršyti nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų, taip pat iš mokesčio kaupti lėšas aplinkosaugos priemonėms įgyvendinti (nagrinėjamu atveju pareiškėjas ginčo teršalus išleido neturėdamas tam leidimo, kuriame būtų nustatyti taršos normatyvai, todėl savo esme ir sukeliomomis pasekmėmis toks pažeidimas iš esmės atitinka minėtą normatyvų viršijimą). Be to, MUATĮ 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčio už AT

tarifai ir tarifų koeficientai nustatomi teršalams ir teršalų grupėms pagal jų kenksmingumą aplinkai. Nagrinėjamu atveju ginčo ftalatai (ir fenoliai) norminiais aktais yra pripažinti pavojingais teršalais ir šią aplinkybę teisėkūros subjektai įvertino ne tik didesniu standartiniu tarifu, bet ir nustatydami didelį koeficientą (50) atvejams, kai yra viršijami normatyvai ar šie teršalai yra nuslepiami. Tai parodo ne tik ginčo teršalo kenksmingumą ir poreikį jį tai atsižvelgti vertinant *sankcijos dydį*, bet ir, atsižvelgiant į minėtus įstatymo tikslus, didesnę valstybės bei visuomenės interesą kontroliuoti bei riboti tokių teršalų išleidimą į aplinką. Šis interesas pažeidžiamas, kai teršalai į aplinką išleidžiami neturint leidimo, kas griežtina ūkio subjekto atsakomybę. LVAT praktikoje pripažinta, kad atveju, kai ftalatai yra į aplinką neturint privalomo turėti leidimo, tokių teršalų neapskaitymas, MAT neapskaičiavimas ir nesumokėjimas padaro žalą ne tik valstybės ir savivaldybių biudžetams, bet ir minėtiems valstybės ir visuomenės interesams. Atsižvelgiant į teisingumo, proporcingumo principų esmę (turinį), įvertinus byloje nustatytas reikšmingas aplinkybes, sprendžiamas, kad nėra pagrindo nukrypti nuo teismų praktikos, kuri suformuota vertinant ir individualizuojant konkrečiam ūkio subjektui apskaičiuotą *mokestį taikant didesnę tarifą (sankciją)*, ir dar labiau mažinti paskaičiuotą mokestį. LVAT pirmosios instancijos teismo sprendimo dalį dėl priskaičiuoto 3 024 760,80 Eur mokesčio paliko nepakeistą (1 t., b. l. 27–56).

Pareiškėja 2022-11-24 prašymu kreipėsi į VMI, paaiškino, kad Mano VMI interneto svetainėje mato 747 768,06 Eur mokesčio už AT delspinigių, kurie, kaip pareiškėja supranta, apskaičiuoti nuo 3 024 760,80 Eur sumos, nustatytos įsiteisėjusiais teismų sprendimais nuo patikrinimo akte nustatytos šio mokesčio prievolės atsiradimo dienos iki pat delspinigių apskaičiavimo dienos. Paprašė perskaičiuoti ji apskaičiuotus MUAT taip, kad jų apskaičiavimas atitiktų MAĮ reikalavimus bei delspinigių, kaip prievolės užtikrinimo instituto, paskirtį, t. y. apskaičiuoti delspinigius tik nuo 151 238,04 Eur pagrindinės prievolės sumos (3 024 760,80 Eur/20) (1 t., b. l. 117–124).

Pareiškėja skundžia VMI sprendimą, kuriuo atsisakyta tenkinti pareiškėjos prašymą dėl delspinigių perskaičiavimo (1 t., b. l. 125–132).

MUATĮ (cituojamos ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusios nuostatos, kuriomis rėmėsi AAD ir teismai) numato, kad šio įstatymo paskirtis – ekonominėmis priemonėmis skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, neviršyti nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų, taip pat iš mokesčio kaupiti lėšas aplinkosaugos priemonėms įgyvendinti (1 straipsnio 2 dalis). *Mokesčio objektas yra išmetami į aplinką teršalai* (3 straipsnio 1 punktą). Mokestį už AT 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 (4 straipsnio 1 dalis). Mokesčio už AT tarifai ir tarifų koeficientai nustatomi teršalams ir teršalų grupėms pagal jų kenksmingumą aplinkai (6 straipsnio 1 dalis). Mokesčio už AT iš stacionarių taršos šaltinių tarifai, pateikti šio įstatymo 1 priedėlyje, nustatomi vienai teršalų tonai (6 straipsnio 2 dalis). Mokesčio už AT mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Mokestis už AT sumokamas ir mokesčio už AT 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 (7 straipsnio 1, 2 dalis). *Mokestis už AT iš stacionarių taršos šaltinių mokamas už faktiškai per mokestinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį* (8 straipsnio 3 dalis).

Pagal šio įstatymo 9 straipsnį, už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar *nuslėptą teršalų <...> kiekį* mokestis už AT mokamas taikant didesnę tarifą (3 dalis). Mokestis už AT taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas normatyvus viršijantį ir (ar) *nuslėptą teršalų kiekį*, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių, *dauginant iš mokesčio už AT iš stacionarių taršos šaltinių tarifo, pateikto 1 priedėlyje, ir iš mokesčio už AT iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto 2 priedėlyje* (4 dalis). MUATĮ 10 straipsnyje buvo nurodyta, kad *didesnio tarifo mokestis* už AT, kai jis taikomas už nuslėptą teršalų <...> kiekį, už normatyvus viršijantį teršalų kiekį, mokamas arba išieškomas iš pažeidėjo į valstybės biudžetą. Šios lėšos

naudojamos Aplinkos apsaugos rėmimo programos įstatyme nustatytiems tikslams įgyvendinti (3 dalis). *Nesumokėtas mokestis už AT* sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama MAĮ nustatyta tvarka (4 dalis). MUATĮ 2 priedėlyje nurodyta, jog II teršalų grupės koeficientas yra 50. MUAT tvarkos aprašo 4 punkte numatyta, kad neturint TIPK ir/ar taršos leidimo su jame nustatytais atvejais kai jis yra privalomas, visas per laikotarpį be leidimo išmestas į aplinką teršalų kiekis apskaitomas kaip viršnormatyvinis ir už šį kiekį turi būti mokamas mokestis taikant didesnę tarifą.

MAĮ 2 straipsnyje apibrėžta, kad mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei (25 dalis). Mokesčio nepriemoka – mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėta mokesčio suma (11 dalis). Mokestinė nepriemoka – mokesčio nepriemoka ir mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtos su mokesčiu susijusios sumos (19 dalis). Mokestinė prievolė – mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (20 dalis). Su mokesčiu susijusios sumos – šio Įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoti delspinigiai, paskirta bauda, palūkanos <...> (30 dalis).

Pagal MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktą, delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės užtikrinimo būdų. Pagal 96 straipsnį, delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami: 1) už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį; 2) už nesumokėtą ar pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį; 3) už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai gražintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug gražinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos) (1 dalis). MAĮ 97 straipsnyje nurodyta, kad Įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytu atveju delspinigiai pradkami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą (1 dalis). Šio Įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytu atveju delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio per šio Įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino (2 dalis). Šio Įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytu atveju delspinigiai skaičiuojami nuo tos dienos, kai tokia permoka buvo gražinta (įskaityta) (3 dalis). MAĮ 98 straipsnyje nustatyta, kad delspinigiai, pradėti skaičiuoti šio Įstatymo 97 straipsnyje nustatyta tvarka, skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti: 1) mokesčio sumokėjimo (sugražinimo) į biudžetą dieną (įskaitytinai) arba 2) tą dieną, kai mokestinė prievolė pasibaigia kitais šio Įstatymo 93 straipsnyje nustatytais pagrindais (1 dalis). Delspinigiai, pradėti skaičiuoti šio Įstatymo 97 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino. Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą šio Įstatymo 110 straipsnio 1 dalyje nurodytu atveju, delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas (2 dalis).

Nurodytas teisinis reglamentavimas reiškia, kad pagal MUATĮ mokesčio už AT objektas yra išmetami į aplinką teršalai, o mokestis už AT iš stacionarių taršos šaltinių mokamas už faktiškai per mokestinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį. Laiku neapskaičius (nuslėpus) į aplinką išmestų teršalų, yra taikomas padidintas mokesčio tarifas, kuris apskaičiuojamas faktiškai nustatyto išleisto kiekio tarifą (mokestį) padauginant iš 50. Delspinigiai yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas, o pastaroji apibrėžiama kaip įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti ir laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas.

Sistemiškai vertinant nurodytas nuostatas, darytina išvada, jog delspinigiai mokami tada, kai subjektas pavėluoja laiku deklaruoti (sumokėti) mokestį už AT, tuo tarpu, šiuo atveju situacija tokia, jog pareiškėjai delspinigiai skaičiuojami ne tik už faktiškai išleistą teršalų kiekį, už kurį laiku nebuvo sumokėtas mokestis, o nuo padidinto tarifo mokesčio, kuris pagal teismų praktiką yra traktuojamas kaip ūkio subjektui taikoma ekonominė sankcija. Kaip nustatyta Bendrovės atžvilgiu priimtuose VAAT ir LVAT sprendimuose, nagrinėjamu atveju AAD 2020-06-29 sprendime nurodytos sumos apskaičiuotos taikant didesnę tarifą (50), vadovaujantis ginčui aktualiū laikotarpiu galiojusio MUATĮ 9 straipsnio 4 dalies 1 punktu. Kaip aiškiai nurodyta pareiškėjos atžvilgiu priimtoje LVAT 2022-11-03 nutartyje, MAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą teismų praktikoje yra laikomas *ekonominė sankcija* (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė). Tai, jog mokestis už AT padidintu tarifu LVAT praktikoje nuosekliai pripažįstamas sankcija, poveikio priemone bei nuobauda, kuri taikoma kaip atsakomybė už teisei priešingos veikos padarymą, pagrįstai teigia ir skunde pareiškėja, nurodydama konkrečias LVAT nutartis (2018-12-18 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-794-822/2018, 2019-05-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-431-822/2019, 2022-01-05 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-31-556/2022 ir kt.). Kadangi dėl MAT padidinto tarifo mažinimo teismuose sprendžiama individualiai, negalima laikyti jo mokesčiu, kurio esmė, kad jis yra apskaičiuojamas visiems vienodai pagal teisės aktuose nurodytas taisykles. Komisija vertina, jog padidinto tarifo mokestis už AT (t. y. mokestis, kuris viršija apskaičiuotą mokestį už faktiškai išleistą taršos kiekį) iš esmės yra laikytinas ne mokesčiu, o papildoma subjektui AAD sprendimu pritaikyta įstatymu nustatyto dydžio bei teismo sumažinta sankcija dėl nuslėptos taršos, todėl sutiktina su pareiškėja, kad delspinigiai nuo apskaičiuotos padidinto tarifo sumos negali būti skaičiuojami. Priešingas vertinimas neatitiktų nei teisingumo, proporcingumo ir protingumo principų, nei delspinigių paskirties ir skaičiavimo nuostatų.

VMI ir AAD atsiliepimuose teigia, jog delspinigių apskaičiavimas yra laiku neįvykdytos mokestinės prievolės pasekmė, o pagal LVAT praktiką, delspinigiais siekiama užtikrinti finansinių įsipareigojimų įvykdymą laiku, jie yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių į valstybės biudžetą; neskaičiuojant delspinigių, būtų paneigta delspinigių paskirtis, nepaisyta teisių ir pareigų vienovės principo. Tačiau šie argumentai niekaip nepatvirtina, jog delspinigiai turi būti skaičiuojami nuo padidinto tarifo mokesčio, kuris savo esme akivaizdžiai yra (ir teismų pripažįstamas) ekonominė sankcija. Tuo tarpu, Bendrovė skunde ir neginčija, t. y. byloje nėra ginčo dėl to, kad ji privalo mokėti delspinigius už laiku neįvykdytą mokestinę prievolę – laiku neapskaičiuotą ir nesumokėtą mokestį už faktiškai išleistą taršos kiekį.

Dėl Departamento atsiliepime nurodytų teiginių, jog skundas nėra priskirtinas Komisijos kompetencijai, Komisija paaiškina, jog MUATĮ 11 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad ginčai dėl *mokesčio* už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo privaloma ikiteismine tvarka nagrinėjami Mokestinių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, o pastarosios sprendimai gali būti skundžiami teismui. MAĮ nustatyta, kad mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti *mokestis*, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) (2 straipsnio 22 dalis). MAĮ 100 straipsnyje taip pat nurodyta, kad nuo delspinigių mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija (2 dalis). Atsisakymą atleisti nuo delspinigių mokesčių mokėtojas gali apskūsti šio Įstatymo IX skyriuje nustatyta tvarka (3 dalis). Atitinkamai IX skyriaus 145 straipsnyje nurodyta, kad šiame Įstatyme numatyta mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo *neatleisti nuo* baudų bei (arba) *delspinigių mokėjimo* ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo. Nagrinėjamu atveju ginčijamu Inspekcijos sprendimu nebuvo apskaičiuotas mokestis, o buvo atsisakyta perskaičiuoti Mano VMI pareiškėjai pateiktoje prievolių ataskaitoje nurodytus

delspinigius. Be to, šiuo atveju sprendžiamas ginčas yra ne dėl atsisakymo atleisti nuo delspinigių, kaip tai suprantama pagal MAĮ nuostatas, t. y. pareiškėja neprašė atleisti nuo delspinigių, bet ginčijo jų netinkamą apskaičiavimą ir prašė juos tinkamai perskaičiuoti. Tokiu būdu Komisija vertina, kad keliamas ginčas nėra mokestinis ir yra priskirtinas Komisijos kompetencijai. Tai, kad sprendimas gali būti skundžiamas Komisijai, nurodyta ir skundžiamame VMI sprendime.

Dėl pareiškėjos reikalavimo įpareigoti atsakovę perskaičiuoti Bendrovei apskaičiuotą delspinigių sumą taip, kad delspinigiai būtų apskaičiuoti tik nuo 151 238,04 Eur sudarančios mokestinės prievolės, Komisija paaiškina, kad šis reikalavimas negali būti tenkinamas, kadangi konkrečių delspinigių sumų apskaičiavimas yra priskirtinas VMI, o ne Komisijos kompetencijai. Tačiau, neišeidama už skundo reikalavimo ribų, Komisija pareiškėjos skundą tenkina iš dalies – naikina Inspekcijos 2022-12-28 sprendimą ir įpareigoja Inspekciją pareiškėjos prašymą perskaičiuoti delspinigius nagrinėti iš naujo ir priimti teisės aktų reikalavimus atitinkantį sprendimą, perskaičiuojant delspinigius (apskaičiuojant juos nuo AT mokesčio dydžio už nustatytą faktiškai išleistą taršos kiekį, t. y. neskaičiuojant delspinigių už padidinto tarifo mokesčio, kuris savo esme yra sankcija, taikymą.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta aukščiau, bei vadovaudamasi Lietuvos Respublikos ikiteisminių administracinių ginčų nagrinėjimo tvarkos įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1-3 punktais ir 22 straipsnio 1 dalimi, Komisija

n u s p r e n d ž i a:

panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-12-28 sprendimą Nr. RM-40009 ir įpareigoti atsakovę pakartotinai išnagrinėti pareiškėjos 2022-11-24 prašymą, perskaičiuojant delspinigių sumą ir priimant dėl to teisės aktų reikalavimus atitinkantį sprendimą.

Sprendimą per vieną mėnesį nuo jo priėmimo bylos šalys turi teisę apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Posėdžio pirmininkas

Vytautas Kurpuvesas

Komisijos nariai

Eglė Bilevičiūtė

Vilma Drigotienė