

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto**  
**Viešosios teisės katedra**

Artur Rožkovskij,  
V kurso, Viešųjų finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studento

**Magistro darbas**  
**ATSAKOMYBĖS UŽ APLINKOSAUGINIŲ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS**  
**YPATUMAI**  
**Peculiarities of Liability for Violations of Environmental Tax Laws**

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius  
Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius  
2021

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojami Mokesčio už aplinkos teršimą, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymų objektai, subjektai, aplinkosauginiuose įstatymuose taikomų mokesčių apskaičiavimo, nustatymo, apmokestinimo ir mokėjimo ypatumai, nagrinėjama ūkio subjekto veiklų planinių ir neplaninių patikrinimų tvarka, bei atskleidžiami atsakomybės už aplinkosauginių mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai.

**Pagrindiniai žodžiai:** mokestis už aplinkos teršimą, planiniai patikrinimai, neplaniniai patikrinimai, didesnis mokesčio tarifas.

This master's thesis analyzes the objects and entities of the Law on Environmental Pollution Tax, the Law on State Natural Resources Tax and the Law on Hydrocarbon Tax, peculiarities of calculation, setting, taxation and payment of taxes applied in environmental laws, examines the procedure of planned and unscheduled inspections of economic entities. peculiarities of violations of environmental tax laws.

**Key words:** law on environmental pollution tax, scheduled inspections, unscheduled inspections, higher tax rate.

## TURINYS

IŽANGA.....	4
1. APLINKOSAUGINIŲ MOKESČIŲ TEISINIS REGULIAVIMAS.....	6
1.1. Aplinkosauginių mokesčių įstatymų paskirtis.....	6
1.2. Aplinkosauginių mokesčių objektas.....	9
1.3. Aplinkosauginių mokesčių subjektas.....	12
1.4. Aplinkosauginių mokesčių tarifų nustatymas ir jų apskaičiavimo metodika.....	15
1.5. Aplinkosauginių mokesčių apskaita ir mokėjimo tvarka.....	22
2. ŪKIO SUBJEKTŲ VEIKLOS PLANINIŲ IR NEPLANINIŲ PATIKRINIMŲ REGLAMENTAVIMAS.....	28
2.1. Ūkio subjektų veiklos patikrinimų paskirtis bei tikrinamų ūkio subjektų teisės ir pareigos.....	28
2.2. Planinių ūkio subjektų veiklos patikrinimų tvarka.....	33
2.3. Neplaninių ūkio subjektų veiklos patikrinimų tvarka.....	35
3. ATSAKOMYBĖS UŽ APLINKOSAUGINIŲ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS YPATUMAI.....	40
3.1. Didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindai.....	40
3.2. Didesnio mokesčio tarifo taikymas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo kontekste.....	47
IŠVADOS.....	57
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	59
SANTRAUKA.....	64
SUMMARY.....	65

## IŽANGA

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Lietuvos Respublikos Konstitucijoje yra įtvirtinta kiekvieno žmogaus teisė į švarią aplinką, todėl kiekvienas asmuo privalo saugoti aplinką nuo žalingo poveikio. Tam, kad ši nuostata galėtų būti įgyvendinta, valstybė turi skatinti saikingą ir efektyvų gamtos išteklių naudojimą, todėl šiam tikslui pasiekti yra būtini aplinkosauginius mokesčius reglamentuojantys įstatymai. Lietuvos Respublikos teisinėje sistemoje yra išskiriami keli esminiai aplinkosauginiai mokesčių įstatymai, kurių vienas iš tikslų yra surinkti lėšas, naudojamas aplinkos apsaugos rėmimo programos lėšų (įplaukų) formavimui – Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas. Šie įstatymai nustato mokesčių objektus ir subjektus, reglamentuoja taikomų mokesčių apskaičiavimo, nustatymo, apmokestinimo ir mokėjimo ypatumus, bei nustato taikomas sankcijas už aplinkosauginių mokesčių pažeidimus. Šio magistro darbo naujumas ir unikalumas pasižymi esminių ir pagrindinių Lietuvoje taikomų aplinkosauginių mokesčių įstatymų detalio analize remiantis mokslininkų darbais bei teismine praktika.

**Darbo tikslas.** Pagrindinis šio magistro darbo tikslas yra literatūros ir teismų praktikos pagrindu išanalizuoti tiriamų Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių įstatymų paskirtis, aplinkosaugos mokesčių nustatymo, apskaičiavimo ir mokesčių mokėjimo tvarkas, ūkio subjektų veiklos patikrinimo kontrolės tvarką, o taip pat išnagrinėti atsakomybės už aplinkosauginių mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumus - didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindus bei aplinkosauginių mokesčių įstatymų santykį su mokesčių administravimo įstatymu.

### **Darbo uždaviniai:**

1. Išanalizuoti tiriamų Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių įstatymų paskirtis.
2. Išnagrinėti tiriamų Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių teisės normų reguliavimo tvarkas.
3. Apžvelgti nagrinėjamų Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių įstatymų pažeidimų ypatumus atliekant Lietuvos teisės doktrinos ir teismų praktikos analizę.
4. Apžvelgti atsakomybę, taikomą už analizuojamų Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių įstatymų normų pažeidimus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo kontekste.

**Darbo objektas.** Šio magistro darbo tyrimo objektas yra Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių įstatymai, jų reguliavimo tvarkos, o taip pat atsakomybės už

aplinkosauginių mokesčių įstatymų pažeidimų taikymas Lietuvos Respublikos teisės aktu bei Lietuvos Respublikos teismų praktikos kontekste.

**Tyrimo metodai.** Rengiant magistrinį darbą pasiremta istoriniu, lingvistiniu, sisteminiu, lyginamuoju bei analizės metodais:

1) Istoriniu metodu naudotasi analizuojant pagrindinių Lietuvos Respublikos aplinkosaugos mokesčių įstatymų atsiradimą Lietuvos Respublikos nepriklausomybės atkūrimo laikais tokiu būdu pereinant prie dabartiniu metu taikomų įstatymų redakcijų.

2) Lingvistiniu metodu naudotasi atskleidžiant taikomų mokesčių rūšių sampratą, nustatant darbe naudojamų žodžių reikšmę. Buvo gilinamasi į žodžių funkciją bei jų teleologinę reikšmę.

3) Lyginamasis metodas naudotas lyginant aplinkosauginių mokesčių įstatymuose taikomas sampratas, mokesčių nustatymo ir apskaičiavimo tvarkas nuo įstatymo priėmimo iki dabartiniiais laikais taikomos redakcijos.

4) Analizės metodas naudotas aptariant pagrindinius Lietuvos Respublikos aplinkosauginių mokesčių įstatymus, aplinkosauginių mokesčių nustatymo, apskaičiavimo ir mokėjimo ypatumus, o taip pat nagrinėjant Lietuvos Respublikos aplinkosauginių mokesčių įstatymuose numatytų mokesčių subjektų apmokestinimą aplinkosauginiais mokesčiais. Be to, šiuo metodu naudotasi apžvelgiant skirtingus Lietuvoje galiojančius aplinkosauginių mokesčių nustatymą reguliuojančius teisės aktus.

**Darbo originalumas.** Šis magistro darbas aktualus tiek akademinis, tiek praktinis požiūriu, kadangi Lietuvoje, moksliniu lygmeniu, kartu nebuvo analizuojami Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas, Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas ir Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, bei nebuvo lyginami atsakomybės už šių įstatymų pažeidimus ypatumai.

**Svarbiausi šaltiniai.** Siekiant tinkamai apžvelgti ir atskleisti teorinius ir praktinius Lietuvos Respublikos aplinkosauginių mokesčių įstatymų pažeidimų ypatumus, viso darbo metu yra nagrinėjami skirtingų teisės šakų vadovėliai, monografijos, bei komentarai, nagrinėjama Lietuvos teismų praktika, o taip pat teisės mokslininkų darbai, publikuoti Jurisprudencijos ir kituose teisės žurnaluose. Šiame darbe remiamasi tokių teisės mokslininkų pozicijomis ir nuomonėmis, kaip: A. Medelienės, L. Meškio, R. Ragulskytės-Markovienės, B. Sudavičiaus, G. Užubalio, ir kt. Taip pat darbe naudojama aktualiausia Konstitucinio Teismo bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika.

# 1. APLINKOSAUGINIŲ MOKESČIŲ TEISINIS REGULIAVIMAS

## 1.1. Aplinkosauginių mokesčių įstatymų paskirtis

Mokesčiai – pagrindinis ir pats seniausias valstybės pajamų šaltinis. Įvairiose valstybėse yra skirtingos mokesčių sistemos ir atskiri mokesčiai. Tai lėmė įvairūs ekonominiai, socialiniai ir politiniai veiksniai. Lietuvos mokesčių sistemą, tokią, kokia ji yra dabar, taip pat lėmė įvairūs veiksniai. Reikšmingiausi jų buvo šalies ekonominė ir socialinė raida po nepriklausomybės atkūrimo, taip pat Lietuvos narystė Europos Sąjungoje (Vasarienė, 2012, p. 867).

Atkūrus Lietuvos Respublikos (toliau - LR) nepriklausomybę, pradėtas kurti ekonominis aplinkos mechanizmas, kurio tikslas – parengti ir įgyvendinti priemonės aplinkos apsaugos ir gamtos išteklių naudojimo procesams racionaliai reguliuoti. Svarbiu šio mechanizmo elementu tapo aplinkosauginiai mokesčiai: mokestis už valstybinius gamtos išteklius, angliavandenilių išteklių mokestis (iki 2016 m. sausio 1 d. - naftos ir dujų išteklių mokestis) ir mokestis už aplinkos teršimą. Kadangi šie mokesčiai turi racionalizuoti gamtosaugą ir užtikrinti aplinkos apsaugą, jų administravimas yra pavestas ne tik įgaliotai institucijai (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 178).

Kiekvienas individas privalo laikytis teisės, iš kiekvieno asmens pagrįsta reikalauti vykdyti teisinius reikalavimus. Be to, saugoti aplinką nuo kenksmingų poveikių yra konstitucinė pareiga, kiekvienas pilietis ir visa visuomenė privalo saugoti aplinką, tausoti gamtos išteklius ir nepažeisti kitų gamtos išteklių naudotojų teisių ir interesų (Rudauskienė, 2018, p. 144-145). Tačiau Konstitucijos prasme aplinkosauga pirmiausia laikytina valstybės funkcija. Atskiri įgalinimai šioje srityje yra suteikti ir savivaldybėms. Čia privalu atsižvelgti į Konstitucijos 53 straipsnio 3 dalies nuostatą (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992), skelbiančią: „Valstybė ir kiekvienas asmuo privalo saugoti aplinką nuo kenksmingų poveikių“ ir adresuotą visiems asmenims, taip pat ir savivaldybėms, turinčioms juridinio asmens statusą (Sudavičius, 2014, p. 1142). Ši nuostata yra pabrėžiama ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinio Teismo) doktrinoje - vienas iš valstybės veiklos tikslų yra užtikrinti žmonių teises į sveiką ir švarią aplinką (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas. KT67-N6/2021). Ši norma yra taikoma valstybės valdžios ir valdymo bei vietos savivaldos institucijoms, juridiniams ir fiziniams asmenims – tiek LR piliečiams, tiek užsieniečiams, tiek asmenims be pilietybės. Šis įpareigojimas reiškia bent jau reikalavimą išlaikyti *status quo* – esamą gamtinės aplinkos kokybės būklę, t. y.

nepabloginti jos – veikimu ar neveikimu, nepadaryti žalos nei šios aplinkos visumai, nei jos atskiriems elementams (Jovaišas, 2000, p. 496).

Taigi, Konstitucijoje ir konstitucinėje jurisprudencijoje yra įtvirtinti natūralios gamtinės aplinkos, jos atskirų objektų naudojimo ir apsaugos santykių teisinio reguliavimo pagrindai (Lapinskas *et al.*, 2009, p. 91). Konstitucinis Teismas, detalizuodamas Konstitucijos 53 straipsnio 3 dalį, pabrėžė, kad Konstitucijos 54 straipsnio nuostatos įpareigoja valstybę rūpintis natūralios gamtinės aplinkos, gyvūnijos ir augalijos, atskirų gamtos objektų ir ypač vertingų vietovių apsauga, prižiūrėti, kad su saiku būtų naudojami, taip pat atkuriami ir gausinami gamtos išteklių (1 dalis), taip pat nurodo, kad įstatymu draudžiama *inter alia* niokoti žemę, jos gelmes, vandenį, teršti vandenį, skurdinti augaliją ir gyvūniją (2 dalis) (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. rugsėjo 28 d. nutarimas. KT158-A-N12/2021). Aiškindamas Konstitucijos aplinkosauginių nuostatų turinį laukinės gyvūnijos apsaugos aspektu Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad, jeigu laukinių gyvūnų (jų rūšių) populiacijos būtų nevaldomos (t. y. nereguliuojamos ir nekontroliuojamos) arba valdomos netinkamai, galėtų būti pakenkta kitiems gamtinės aplinkos objektams, taip pat ir tam tikroms pačių laukinių gyvūnų rūšims, įvairioms ekologinėms sistemoms, be to, neužtikrinus tinkamo laukinių gyvūnų (jų rūšių) populiacijų valdymo (t. y. reguliavimo ir kontroliavimo), būtų sudarytos prielaidos pakenkti įvairioms Konstitucijoje įtvirtintoms, jos saugomoms ir ginamoms vertybėms (gyvybei, sveikatai, nuosavybei ir kt.), taigi ir asmens teisėms ir interesams (Žvaigždienė, 2011, p. 161).

Konstitucinis Teismas taip pat yra konstatavęs, kad papildant Konstitucijos 53 straipsnio 3 dalį, Konstitucijos 54 straipsnis - aplinkos apsauga yra viešasis interesas ir valstybės bei kiekvieno gyventojų rūpestis ir pareiga - nurodo, kad viešieji ir privatieji interesai turi būti skirti aplinkos kokybei gerinti (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. vasario 18 d. nutarimas. TAR, 3538). Taigi, šiomis Konstitucijos nuostatomis aplinkos apsauga buvo pripažinta savarankiška nacionalinės politikos dalimi, kartu ir savarankiška teisinio reguliavimo sritimi. Pažymėtina, kad Konstitucijos 54 straipsnio 2 dalies norma sudaro konstitucinį pamatą teisiškai reguliuoti aplinkos apsaugą (Ragulskytė-Markovienė, 2005, p. 99).

Pareiga mokėti mokesčius teisinės technikos priemonėmis skirstoma į daugybę atskirų mokesčių, apmokestinimas kuriais dažnai reguliuojamas atskirais įstatymais (Užubalis, 2012, p. 38). Pagrindinis Lietuvos aplinkos apsaugą reglamentuojantis įstatymas – Aplinkos apsaugos įstatymas – priimtas 1992 m. Priėmus šį įstatymą imta atnaujinti visus aplinkos apsaugą ir įvairių gamtos išteklių naudojimą reguliuojančius

teisės aktus. Aplinkos apsaugos įstatymas nustato įvairių institucijų pareigas ir atsakomybę aplinkos srityje: funkcijų pasiskirstymą tarp centrinės valdžios ir vietos savivaldos institucijų. Valstybės valdymo institucijos nustato sąlygas ir kontroliuoja, kaip jų laikomasi, o vietos savivaldos institucijos įgyvendina konkrečias aplinkos priemones savo teritorijose. Be to, į šį įstatymą yra perkelta didžioji dalis ES direktyvų reikalavimų dėl atsakingų už aplinką institucijų paskyrimo (Vaišnoras, 2011, p. 23).

Kiti ne mažiau svarbūs aplinkosaugą reglamentuojantys įstatymai yra Mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas, Mokesčių už valstybinius gamtos išteklių įstatymas bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas. Mokestis už aplinkos teršimą įvestas 1991 m. balandžio 2 d. Mokesčių už aplinkos teršimą įstatymu siekiant skatinti ūkio subjektus ekonominėmis priemonėmis įgyvendinti aplinkos apsaugos priemones, mažinti aplinkos taršą kenksmingomis ir nuodingomis medžiagomis bei kitokią neigiamą poveikį aplinkai, taip pat kaupti lėšas aplinkos apsaugos priemonėms finansuoti (Sudavičius, 2011, p. 426). Dabartiniu metu šio mokesčio ėmimą reguliuoja 1999 m. gegužės 13 d. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999). Pagrindinis šio įstatymo tikslas - ekonominėmis priemonėmis siekti mažinti aplinkos teršimą, riboti aplinką teršiančių medžiagų gamybą ir pardavimą, skatinti naudoti naujas, aplinką tausojančias technologijas, remti tvarią ekonomikos plėtrą, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, skatinti gaminių daugkartinį naudojimą, užtikrinti, kad nebūtų viršyti nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai, taip pat sudaryti sąlygas iš mokesčio už aplinkos teršimą kaupti lėšas aplinkos apsaugos priemonėms įgyvendinti (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 426).

Mokestis už valstybinius gamtos išteklius įvestas 1991 m. kovo 21 d. Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymu siekiant ekonominėmis priemonėmis skatinti gamtos išteklių naudotojus taupiai ir efektyviai naudoti valstybinius gamtos išteklius, kompensuoti gamtos išteklių tyrimo ir priemonių jų kiekiui bei kokybei išsaugoti valstybines išlaidas (Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991). Mokesčiais už valstybinius gamtos išteklius didinama gamtos išteklių naudotojų atsakomybė už suteikto nacionalinio turto efektyvų ir taupų naudojimą. Šie mokesčiai turi kompensuoti naudingųjų iškasenų paieškų ir žvalgymo, jų kiekiui bei kokybei išsaugoti valstybines išlaidas bei reguliuoti iškasenų naudojimą (Venckus, 2008, p. 171). Taigi, šio įstatymo tikslas - nustatyti valstybinių gamtos išteklių, kurie pagal minėtą įstatymą yra mokesčio objektas, apmokestinimo mokesčiu už valstybinius gamtos išteklius ir ginčų nagrinėjimo tvarką. Mokesčių mokėtojai remiantis šio įstatymo reikalavimais privalo per įstatyme nustatytą terminą deklaruoti ir mokėti mokestį už



naudojamus valstybinius gamtos išteklius (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje).

Mokestis už naftos ir dujų išteklius įvestas 1992 m. spalio 7 d. Mokesčių už naftos ir dujų išteklių įstatymu siekiant apmokestinti naftos ir dujų išteklių mokesčiu tvarką ir kontrolę (Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, 1992). 2016 m. sausio 1 d. šis įstatymas buvo pakeistas nauju – Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymu – kurio paskirtis yra nustatyti angliavandenilių išteklių, kurie pagal minėtą įstatymą yra mokesčio objektas, apmokestinimo angliavandenilių išteklių mokesčiu tvarką ir kontrolę. Pagrindinis šio įstatymo tikslas – ekonominėmis priemonėmis skatinti taupią ir efektyvią angliavandenilių išteklių gavybą (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Darytina išvada, kad pagrindinių aplinkosauginių mokesčių įstatymų siekis yra apsaugoti aplinką nuo kenksmingų veiksnių skatinant taupiai ir efektyviai naudoti gamtos išteklius, todėl šių įstatymų pagrindinė paskirtis yra skatinti žmones naudoti gamtos išteklius saikingai ir efektyviai nustatant aplinkosauginių mokesčių objektų apmokestinimo tvarkas ir jų vykdymo kontrolę.

## 1.2. Aplinkosauginių mokesčių objektas

Filosofiniu požiūriu objektas suprantamas kaip tai, kas priešinama subjektui, į ką nukreipta pažintinė ir kitokia žmogaus veikla (Pakalniškis *et al.*, 2004, p. 112). Mokslinė prasme objektas yra ta konkreti tikrovė (socialinė, psichologinė ar gamtinė), kurią tyrinėja konkretus mokslas, siekdamas ją pažinti ir praktiškai įvaldyti. Objektas pagrindžia mokslo savarankiškumą, jo teisę egzistuoti (Vaišvila, 2009, p. 16). Teisės reguliavimo objektu gali būti materialinės vertybės (darbo produktai, gamtos turtai ir pan.) arba veiksmai (darbas, veikla, sukelti pavojų aplinkai ir pan.) (Baltrėnas *et al.*, 1996, p. 254).

Mokesčio už aplinkos teršimą objektas teisės doktrinoje apibendrintai yra apibrėžiamas kaip:

1. išmetami į aplinką teršalai (anglies dioksidas, azotas, fosforas, sulfatai ir kt.);
2. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo priedelyje nurodyti gaminiai, kurie nėra kokio nors kito Lietuvos Respublikoje pagaminto ar į jos teritoriją įvežto (importuoto) gaminio sudedamoji dalis, be kurios gaminys negali būti naudojamas pagal paskirtį (padangos, akumulatoriai, galvaniniai elementai ir kt.);
3. pripildyta pakuotė;

4. sąvartyne šalinamos atliekos (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 111).

Atskiri aplinkosauginių mokesčių įstatymai mokesčio objektą apibūdina detaliau, tačiau šios sąvokos buvo plečiamos ir detalizuojamos ilgainiui. 1991 m. galiojusi Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija mokesčio objektą apibrėžė kaip išmetamus į aplinką fizinius, cheminius ar biologinius teršalus, neigiamai veikiančius žmogų ir aplinką. Mokesčiai buvo nustatomi atsižvelgiant į teršalų kiekį, kenksmingumą, normatyvą bei jo įgyvendinimo laiką (Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas, 1991). Ši įstatymo redakcija buvo pakeista 1999 m., tačiau mokesčio objekto sąvoka liko nepakitusi. 2002 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje mokesčio objekto sąvoka buvo detalizuojama - mokesčio objektu buvo laikomi: (1) išmetami į aplinką teršalai; (2) gaminiai, nurodyti Įstatymo 3 priedėlyje; (3) pripildyta pakuotė, nurodyta Įstatymo 4 priedėlyje. 2011 m. minėto įstatymo redakcija praplėtė 3 straipsnio 2 punktą tikslindama, kad mokesčio objektas taip pat yra ir Įstatymo 3 priedėlyje nurodyti gaminiai, kurie nėra bet kokio kito pagaminto ar įvežto (importuoto) į LR teritoriją gaminio sudedamoji dalis, be kurios gaminyje negali būti naudojamas pagal paskirtį. Tuo tarpu 2014 m. įstatymo redakcija papildė mokesčio objekto sąvoką dar vienu punktu, kuris nurodo, kad mokesčio objektas taip pat yra sąvartyne šalinamos atliekos, nurodytos šio Įstatymo 7 priedėlyje. Aktuali ir galiojanti 2020 m. redakcija išskiria šiuos mokesčio objektus:

1. iš stacionariųjų taršos šaltinių, kuriems teršalų išmetimui į aplinką privalomas leidimas, kuriame nustatyti taršos normatyvai, išmesti į aplinką (orą, vandens telkinius ir žemės paviršių bei jos gelmes) teršalai, nurodyti šio Įstatymo 1 ir 2 prieduose;
2. LR vidaus rinkai tiekiami gaminiai, nurodyti šio Įstatymo 3 priede, kurie buvo tiekiami LR vidaus rinkai kaip atskiri gaminiai, neįeinantys į kito gaminio sudėtį;
3. LR vidaus rinkai tiekiamos pripildytos pakuotės, nurodytos šio Įstatymo 4 priede;
4. mobiliųjų taršos šaltinių, išskyrus oro transporto priemones, naudojamas keleiviams ir kroviniams vežti, ir žemės ūkio veiksmai naudojami ne keliais judančius mechanizmus, eksploatavimui LR sunaudoti degalai, nurodyti šio Įstatymo 5 priede;
5. oro transporto priemonių, naudojamų keleiviams ir kroviniams vežti, kilimo ir tūpimo ciklai, nurodyti šio Įstatymo 5 priede;
6. sąvartyne šalintos atliekos, nurodytos šio Įstatymo 8 priede;
7. žemės ūkio veiksmai naudojami ne keliais judantys mechanizmai, registruojami pirmą kartą Lietuvoje ar keičiantis žemės ūkio veiksmai naudojami ne keliais

judančio mechanizmo valdytojui Traktorių, savaeigių ir žemės ūkio mašinų bei jų priekabų (Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas, 1991).

Tuo tarpu nagrinėjant Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcijas nuo Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo matoma, kad 1991 m. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcijoje mokesčio objekto sąvoka buvo ganėtinai plati – mokesčio objektu buvo laikomi valstybiniai gamtos ištekliai. 2006 m. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcijoje mokesčio objekto sąvoka buvo detalizuota – mokesčio objektu buvo laikomi (1) naudingosios iškasenos, nurodytos šio įstatymo 1 ir 4 prieduose, išskyrus angliavandenilius ir durpes, naudojamas gydymo įstaigose; (2) vanduo, išskyrus mineralinį vandenį, naudojamą gydymo įstaigose, ir statybinis gruntas, nurodyti šio įstatymo 2 priede; (3) medžiojamieji gyvūnai, apmokestinami pagal medžioklės plotų kategorijas, nurodytas šio Įstatymo 3 priede. 2009 m. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcijoje mokesčio objekto sąvoka buvo tikslinama, ir dabartiniu metu Įstatymas nurodo, kad mokesčio objektu yra laikomi: (1) naudingosios iškasenos, nurodytos šio Įstatymo 1 priede, išskyrus angliavandenilius ir durpes, naudojamas gydymo įstaigose; (2) vanduo ir gruntas, nurodyti šio Įstatymo 2 priede; (3) medžiojamieji gyvūnai, apmokestinami pagal medžioklės plotų kategorijas, nurodytas šio Įstatymo 3 priede (Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991).

1992 m. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo redakcijoje mokesčio objektas buvo apibūdinamas kaip LR teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje išgaunama nafta ir dujos (Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, 1992). Naujai priimtoje 2014 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo redakcijoje mokesčio objektas yra apibrėžiamas kaip LR teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje išgaunami tradicinių ir išsklaidytųjų angliavandenilių ištekliai (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Taigi, išanalizavus pagrindinius aplinkosauginių mokesčių įstatymus galima daryti išvadą, kad lyginant su pirmosiomis aplinkosauginių mokesčių įstatymų redakcijomis, aktualiausiose ir galiojančiose redakcijose mokesčio objekto sąvoka yra sukonkretinta ir detalizuota. Mažiausiai pokyčių matyti tarp 1992 m. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo redakcijos ir 2014 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo redakcijos – kaip ir paties įstatymo pavadinimas, naftos ir dujų sąvokos buvo pakeistos tradicinių ir išsklaidytųjų angliavandenilių išteklių sąvokomis.

### 1.3. Aplinkosauginių mokesčių subjektas

Kaip jau minėta, mokestis – tai valstybės mokesčių įstatymais nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlygintinas bei negražintinas piniginis juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimas į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 35). Mokestis yra asmeninio pobūdžio prievolė ir ją vykdyti privalo pats asmuo, kuriam ji priskirta - draudžiama šią prievolę perduoti kitam asmeniui, išskyrus konkrečius įstatymuose nustatytus atvejus (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 98-99). Konstitucijos 127 straipsnio antroje dalyje nustatyta, kad "valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų". Taigi vienas iš pagrindinių valstybės biudžeto šaltinių yra mokesčiai. Akivaizdu, kad pagrindinė mokesčių paskirtis - fiskalinė, jie naudojami sudaryti valstybės išdui, skirtam visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Konstitucijos 127 straipsnio nuostatos, įtvirtinančios LR biudžeto sistemą, nurodančios valstybės biudžeto formavimo šaltinius, kartu įtvirtina ir konstitucinę pareigą mokėti mokesčius. Ši mokesčio mokėtojui nustatyta pinigine prievolė atliekama įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. 16/96).

Taigi, teisės subjektu paprastai yra laikomas kiekvienas asmuo ar organizacija, kurie patenka į teisinio reguliavimo sritį ir gali turėti tam tikrų teisių ir pareigų (Monkevičius *et al.*, 2011, p. 28). Aplinkosauginių mokesčių įstatymuose subjektu yra laikomas mokesčių mokėtojas - asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). 1991 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje mokesčio subjekto sąvoka apibrėžta siaurai – joje buvo numatyta, kad mokesčius už aplinkos teršimą moka juridiniai ir fiziniai asmenys, kurie teršia aplinką ir kuriems nustatyti normatyvai. Nuo 2002 m. mokesčio objekto sąvoka minėtame įstatyme buvo detalizuota ir numatė, kad (1) mokestį už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių moka aplinką teršiantys fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privalo turėti gamtos išteklių naudojimo leidimą su nurodytais teršalų išmetimo į aplinką normatyvais; (2) mokestį už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių moka fiziniai ir juridiniai asmenys, teršiantys aplinką iš ūkinei komercinei veiklai naudojamų mobilių taršos šaltinių; (3) mokestį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gaminių gamintojai ir importuotojai.

2008 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje mokesčio mokėtojų sąrašas buvo papildytas – su lyg šia redakcija mokesčius už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių turėjo mokėti aplinką teršiantys fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privalo turėti arba gamtos išteklių naudojimo leidimą, arba taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą su nustatytais teršalų išmetimo į aplinką normatyvais. Šio įstatymo 2014 m. redakcijoje įstatymų leidėjas praplėtė mokesčio mokėtojo sąvoką papildymas straipsnį nauja dalimi, kuri reglamentuoja mokesčių už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis – šio mokesčio subjektas yra sąvartyno operatorius (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

2020 m. priimta nauja, Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija, kuri numato, kad mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių moka fiziniai asmenys, juridiniai asmenys, kitos organizacijos ir jų padaliniai, kurie įstatymų nustatytais atvejais privalo turėti leidimą, kuriame nustatyti taršos normatyvai. Mokesčių už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių moka fiziniai asmenys, juridiniai asmenys, kitos organizacijos ir jų padaliniai, kurie komercinei veiklai naudoja mobiliuosius taršos šaltinius, siekdami gauti ir (ar) uždirbti pajamų ar kitos ekonominės naudos (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999). Mokesčių už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis moka gamintojas ir (ar) importuotojas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 14 d. nutartis administracinėje byloje). Mokesčių už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis moka sąvartyno operatorius (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

Analizuojant 1991 m. ir 1996 m. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymų redakcijas, taip pat pastebima, kad mokesčio mokėtojo sąvoka yra siaura – įstatyme nurodyta, kad mokesčių už valstybinius gamtos išteklius mokėtojai yra juridiniai ir fiziniai asmenys, įstatymų nustatyta tvarka išgaunantys LR valstybinius gamtos išteklius. 2006 m. buvo priimta nauja Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcija, kurioje mokesčio mokėtojo sąvoka buvo detalizuota ir sukonkretinta. Tuomet apibrėžta mokesčio mokėtojo sąvoka yra aktuali ir galiojanti ir naujausioje 2020 m. įstatymo redakcijoje (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991). Įstatyme nurodyta, kad mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, išskyrus mokesčių už medžiojamųjų gyvūnų išteklius, mokėtojai yra fiziniai ir juridiniai asmenys, išgaunantys šiuo įstatymu apmokestinamus valstybinius gamtos išteklius, kuriems išgauti reikalingas Aplinkos apsaugos įstatymo, kitų teisės aktų nustatyta tvarka išduotas leidimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d.

nutartis administracinėje byloje Nr. A-1991-602/2021), o taip pat fiziniai ir juridiniai asmenys, turintys leidimą naudoti medžiojamųjų gyvūnų išteklius medžioklės plotų vienetu pagal LR medžioklės įstatymą, išskyrus biologinio profilio mokslo ir mokymo įstaigas, vykdančias laukinės gyvūnijos, jos gyvenamosios aplinkos ir medžioklės mokslinius tyrimus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. liepos 28 d. nutartis administracinėje byloje).

1992 m. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas mokesčio mokėtojus apibūdino kaip juridiniai ir fiziniai asmenys, nustatyta tvarka išgaunančius naftą ir dujas LT teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje. Ši sąvoka buvo reglamentuota plačiau 2003 m. įstatymo redakcijoje, kuri numatė, kad naftos ir dujų išteklių mokesčio mokėtojai yra Lietuvos ir užsienio apmokestinamieji vienetai (kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme) bei fiziniai asmenys, išgaunantys naftą ir dujas LR teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje (Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Kaip minėta, 2016 m. sausio 1 d. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas buvo pakeistas nauju – Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymu – kuriame nustatyta, kad angliavandenilių išteklių mokesčio mokėtojai yra Lietuvos ir užsienio apmokestinamieji vienetai (kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme) bei fiziniai asmenys, išgaunantys tradicinius ir išsklaidytuosius angliavandenilius LR teritorijoje ir jos ekonominėje zonoje Baltijos jūroje (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Apibendrinant aukščiau išdėstytą medžiagą galima daryti išvadą, kad aplinkosauginių mokesčių įstatymuose nurodyti mokesčių mokėtojai, tuo pačiu ir atsakomybės subjektai, visais atvejais yra tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys. Lyginant dabartines aplinkosauginių mokesčių įstatymų redakcijas su minėtų įstatymų redakcijomis, kurios buvo priimtos LR nepriklausomybės atkūrimo metais, pastebėta, kad aplinkosauginių mokesčių mokėtojų sąvokos buvo detalizuojamos ir plėtojamos atsižvelgiant į įstatymines aktualijas bei susijusių įstatymų pakeitimus.

#### 1.4. Aplinkosauginių mokesčių tarifų nustatymas ir jų apskaičiavimo metodika

Aplinkos apsauga, kaip viena svarbiausių konstitucinių vertybių, ypač siejasi su mokesčiais, mokamais už jos objektų naudojimą (Lapinskas *et al.*, 2009, p. 80). Mokesčio apskaičiavimas – tai mokesčio deklaracijos ar kito dokumento (mokesčio apyskaitos ir pan.) pildymas, parodant mokesčio, privalomo sumokėti į valstybės (savivaldybės) biudžetą bei fondus, dydį pinigais (Sudavičius, Marcijonas, 1998, p. 43). Dėl savo reikšmingumo valstybei ir kitiems teisinių santykių subjektams apmokestinimas kiekvienu konkrečiu mokesčiu turi būti aiškiai apibrėžtas, t. y. kiekvienas mokesčio įstatymas, nustatydamas apmokestinimą atitinkamu mokesčiu, privalo pateikti pakankamai informacijos, reikalingos tiek to mokesčio mokėtojui, kad šis tinkamai vykdytų jam nustatytą mokesstinę prievolę, tiek ir mokesčių administratoriui, kad jis galėtų veiksmingai įgyvendinti su to mokesčio administravimu susijusius įgalinimus (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 78).

1991 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme mokesčių nustatymo institutas reglamentuotas siaurai. Įstatymas numatė, kad mokesčių tarifai buvo nustatomi vienai teršalų tonai. Vandens ir atmosferos teršalams mokesčių tarifai pagal nukrypimo nuo normatyvo dydį buvo skirstomi į (1) pagrindinį, (2) padidintą ir (3) lengvatinį. Už vandens teršimą teršėjas buvo apmokestinamas (1) neviršijus nustatyto normatyvo – pagal pagrindinį tarifą, pateiktą šio įstatymo 1 priedėlyje; (2) viršijus nustatytą normatyvą – pagal padidintą tarifą, apskaičiuojama pagal 3 priedėlio 1 formulę. Už teršalų išmetimą į atmosferą iš stacionariųjų šaltinių teršėjas buvo apmokestinamas (1) neviršijus nustatyto normatyvo – pagal pagrindinį tarifą, pateiktą šio įstatymo 2 priedėlyje; (2) viršijus nustatytą normatyvą – pagal padidintą tarifą, kuris buvo apskaičiuojamas energetikos objektams pagal 3 priedėlio 1 formulę, o pramonės įmonėms pagal 3 priedėlio 2 formulę. Įmonė už kiekvieną išmetamą teršalų toną iš mobilių taršos šaltinių turėjo sumokėti pagal pagrindinį tarifą, pateiktą šio įstatymo 2 priedėlyje. Transporto priemonės su veikiančiais neutralizatoriais tuo metu nebuvo apmokestinamos. Išmetus mažesnę negu nustatytą didžiausią leistinos taršos normatyvo teršalų kiekį, pagrindinis tarifas buvo mažinamas pagal 3 priedėlio 3 formulę. Juridiniai ir fiziniai asmenys, savo lėšomis įgyvendinantys gamtos saugos priemones, mažinančias teršimą ne mažiau kaip 25 procentais, buvo atleidžiami nuo mokesčių pagal pagrindinį tarifą padarytoms išlaidoms padengti, bet ne ilgiau kaip 3 metams (Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas, 1991).

Dabartinėje 2021 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje mokesčių nustatymo procedūra yra išsamesnė ir detalesnė, taip pat įstatymų leidėjas įvedė naujus mokesčio už aplinkos teršimą tarifus, tokius kaip mokesčio už aplinkos teršimą gaminių atliekomis tarifus, mokesčio už aplinkos teršimą pakuočių atliekomis tarifus bei mokesčio už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis tarifus. Taigi, galiojančioje Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje numatyta, kad mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių tarifai, mokant mokesťį už išmestą normatyvo neviršijantį teršalo ar teršalų junginio kiekį, nustatyti teršalams ar teršalų junginiams įstatymu ar priskirti vienai iš teršalų grupių pagal jų kenksmingumą aplinkai įstatymo 1 priede, o už normatyvą viršijantį teršalo kiekį – įstatymo 2 priede. Iš stacionariųjų taršos šaltinių išmetamiems į aplinką teršalams ir teršalų junginiams, kuriems nustatytas laikinai leidžiamos taršos normatyvas, mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių tarifai, nurodyti įstatymo 1 ir 2 prieduose, didinami taikant koeficientą 1,2. Mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių tarifai už degalus, sunaudotus Lietuvos Respublikoje, o oro transporto priemonėms, skirtoms keleiviams ir kroviniams vežti, – už kilimo ir tūpimo ciklų skaičių, nurodyti įstatymo 5 priede. Mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių tarifai, atsižvelgiant į transporto priemonių, išskyrus kelių ir oro transporto priemones, technines savybes, yra koreguojami (mažinami ar didinami) taikant įstatymo 7 priede nustatytus koeficientus. Mokesčio už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų tarifai nustatyti įstatymo 6 priede; šie tarifai, atsižvelgiant į technines ne keliais judančių mechanizmų savybes, koreguojami taikant įstatymo 7 priede nustatytus koeficientus. Apmokestinamuosius teršalus, išskyrus įstatymo 1 priede nurodytus teršalus ar teršalų junginius, įstatymu nustatytoms teršalų grupėms, atsižvelgiant į teršalo poveikį aplinkai ir žmonių sveikatai, taip pat į Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytas teršalų ribines ar kitas aplinkos užterštumo vertes ir jų normavimo reikalavimus, priskiria Vyriausybė ar jos įgaliotos institucijos. Mokesčio už aplinkos teršimą gaminių atliekomis tarifai ir gaminių sąrašas nurodyti įstatymo 3 priede. Mokesčio už aplinkos teršimą pakuočių atliekomis tarifai ir pakuočių rūšių sąrašas nurodyti įstatymo 4 priede. Mokesčio už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis tarifai ir šalinamų atliekų rūšių sąrašas nurodyti įstatymo 8 priede (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

Atkreiptinas dėmesys, kad 2021 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje yra plačiai reglamentuojamas mokesčio lengvatų taikymo institutas. Įstatymas numato, kad mokesčio mokėtojai, įgyvendinantys aplinkos apsaugos priemones,



mažinančias teršalų išmetimą į aplinką iš stacionariųjų taršos šaltinių ne mažiau kaip 5 procentais skaičiuojant nuo nustatyto didžiausios leidžiamos taršos normatyvo, Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka atleidžiami nuo mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių už tuos teršalus, kurių kiekis sumažinamas 5 procentais, išskyrus atvejus, kai aplinkos apsaugos priemonei įgyvendinti naudojamos valstybės biudžeto lėšos, taip pat kai įgyvendinamos aplinkos apsaugos priemonės, skirtos biokurui naudoti. Atleidimas nuo mokesčio galioja ne ilgiau kaip 3 metus nuo aplinkos apsaugos priemonės įgyvendinimo pradžios. Jeigu aplinkos apsaugos priemonė nustatytu laiku neįgyvendinama arba negaunamas planuotas efektas, mokestis už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių už visą laikotarpį sumokamas arba išieškomas šio įstatymo ir Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999). Nuo atsakomybės mokėti aplinkosauginius mokesčius taip pat atleidžiami:

1. Nuo mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių:
  - a) mokesčio mokėtojai, teršiantys: iš M1 ir N1 kategorijos kelių transporto priemonių, varomų benzinu ir (ar) dujomis, kurios pirmą kartą registruotos ne anksčiau kaip prieš 4 metus, ir iš M2, M3, N2 ir N3 kategorijų transporto priemonių, kurios pirmą kartą registruotos ne anksčiau kaip prieš 3 metus;
  - b) mokesčio mokėtojai, teršiantys iš transporto priemonių, naudojančių Lietuvos techninės specifikacijos standartus atitinkančius biodegalus: biodyzeliną, atitinkantį standartą LST EN 14214, ir sintetinį dyzeliną, atitinkantį standartą LST EN 15940, – už sunaudotą biodegalų kiekį, kurio sunaudojimas patvirtintas biodegalų įsigijimo dokumentais;
2. Mokesčio mokėtojai, kurie patys išveža iš LR teritorijos gaminius ir (ar) pripildytas pakuotes arba kurių gaminius ir (ar) pripildytas pakuotes iš LR teritorijos išveža tretieji asmenys proporcingai gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekiui, kuris buvo išvežtas iš LR teritorijos per mokestinį laikotarpį, Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka pateikus dokumentus, patvirtinančius išvežtą iš LR teritorijos gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį;
3. Mokesčio mokėtojai už tą gaminių ar pripildytų pakuočių kiekį, kuris proporcingas įvykdytos gaminių ir (ar) pakuočių atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduoties daliai;
4. Mokesčio mokėtojai, turintys dokumentus, įrodančius, kad buvo deginamas biokuras, už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių už išmetamą į aplinkos orą leidime nustatytą teršalo kiekį, susidarantį naudojant biokurą;

5. Mokesčio mokėtojai už aplinkos teršimą daugkartinio naudojimo pakuočių atliekomis, kai įvykdo visą LR aplinkos ministro nustatytą surinkimo ir daugkartinio naudojimo užduotį;
6. Nuo mokesčio už aplinkos teršimą vienkartinį pakuočių atliekomis atleidžiami mokesčio mokėtojai, per mokestinį laikotarpį LR vidaus rinkai tiekiantys ne daugiau kaip 0,5 tonos visų pripildytų vienkartinį pakuočių, kurioms netaikoma užstato už vienkartinę pakuotes sistema, ir tvarkantys pakuočių ir pakuočių atliekų apskaitą aplinkos ministro nustatyta tvarka;
7. Nuo mokesčio už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis atleidžiami sąvartynų operatoriai už:
  - a) šalintas fosfogipso atliekas;
  - b) šalintas pavojingųjų atliekų sąvartyne po pavojingųjų atliekų deginimo susidariusias pavojingas atliekas (dugno ir lakiuosius pelenus);
  - c) šalintas pavojingųjų atliekų sąvartyne cheminėmis medžiagomis užterštų teritorijų atliekas, kurių sąrašą tvirtina aplinkos ministras;
  - d) iki 2017 m. gruodžio 31 d. sąvartyne saugotas ir teisės aktų nustatyta tvarka pripažintas pašalintomis po mišrių komunalinių atliekų apdorojimo likusias netinkamas pakartotinai panaudoti ir perdirbti, tačiau energetinę vertę turinčias komunalines atliekas;
8. Po mišrių komunalinių atliekų apdorojimo likusios netinkamos pakartotinai panaudoti ir perdirbti, energetinę vertę turinčios atliekos, kurios iki 2020 m. gruodžio 31 d. buvo perduotos saugoti sąvartyne, tačiau teisės aktų nustatyta tvarka buvo pripažintos pašalintomis, apmokestinamos mokesčiu už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis, taikant tarifą, galiojusį šių atliekų perdavimo saugoti dieną (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

Kaip ir 1991 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija, taip ir 1991 m. Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcija mokesčio nustatymo ir apskaičiavimo tvarkų reglamentavimas nebuvo platus. 1991 m. Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcija numatė, kad mokesčius pagal nustatytą formą apskaičiuodavo ir mokėdavo gamtos išteklių naudotojas. Juridiniai ir fiziniai asmenys mokėjo nustatyto dydžio mokesčius pagal paimtų gamtos išteklių kiekį ir kokybę. Žemės naudotojai, kurie ūkiniams reikalams (ne pardavimui) naudojo statybinių medžiagų žaliavas ir vandenį, buvusius jiems suteiktame sklype, nuo mokesčio buvo atleidžiami (Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991).

Dabartinėje 2020 m. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcijoje ženkliai išplėstas mokesčio tarifo institutas. Įstatymas reglamentuoja, kad mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifai nustatyti šio įstatymo 1, 2 ir 3 prieduose. Už nedeclaruotą ar deklaruoatą mažesni negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį taikomas didesnis mokesčio tarifas. Jis apskaičiuojamas šio įstatymo 1, 2 ir 3 prieduose nustatytus tarifus dauginant iš koeficiento 10. Šio įstatymo 1 ir 2 prieduose nustatyti tarifai mokesčio mokėtojo indeksuojami pagal Lietuvos statistikos departamento apskaičiuojamą ir Oficialiosios statistikos portale skelbiamą mokestinio ketvirčio vartotojų kainų indeksą. Vartotojų kainų indeksas nustatomas palyginus mokestinio ketvirčio antrojo mėnesio kainas su 2014 metų gruodžio mėnesio kainomis. Šio įstatymo 3 priede nustatyti tarifai mokesčio mokėtojo indeksuojami pagal Lietuvos statistikos departamento skelbiamą mokestinių metų vartotojų kainų indeksą. Kainų indeksas nustatomas palyginus mokestinių metų gruodžio mėnesio kainas su 2005 metų gruodžio mėnesio kainomis. Indeksavimo koeficientas, kurį taikant indeksuojami mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifai, nustatomas vartotojų kainų indeksą dalijant iš šimto.

Analizuojant mokesčių lengvatų taikymą reglamentuojantį straipsnį pastebėta, kad 2002 m. redakcijoje mokesčių lengvatų institutas buvo praplėstas ir numatė, kad žemės naudotojai, kurie ūkiniams reikalams (ne pardavimui) naudojo statybinių medžiagų žaliavas ir vandenį, buvusius jiems suteiktame sklype, ir biologinio profilio mokslo ir mokymo įstaigos, kurios vykdė laukinės gyvūnijos, jos gyvenamosios aplinkos ir medžioklės mokslinius tyrimus bei studentų mokymą ir kurios naudojo medžiojamųjų gyvūnų išteklius, nuo mokesčio buvo atleidžiami. Tačiau su lyg 2006 m. įstatymo redakcija nuo mokesčių lengvatų už valstybinių gamtos išteklių naudojimą buvo atsisakyta (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991). Taigi, išanalizavus šias dvi Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymų redakcijas matyti, kad keitėsi tiek mokesčio tarifo nustatymo tvarka bei buvo visiškai panaikintas mokesčio lengvatų taikymas.

1992 m. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo redakcija reglamentavo, kad mokesčio už naftą ir dujas, kurios išgaunamos valstybės lėšomis surastuose ir išžvalgytuose telkiniuose, bazinis mokesčio tarifas buvo didinamas 9 punktais. Bazinis mokesčio tarifas buvo nustatytas 20 procentų išgautos naftos ir dujų pardavimo kainos, bet ne mažiau negu LR Vyriausybės nustatyta kontrolinė kaina. Jei telkiniai buvo randami ir išžvalgomi ne vien valstybės lėšomis, bazinis mokesčio tarifas buvo didinamas šio straipsnio pirmojoje dalyje nurodyto papildomo tarifo (9 punktų) dalimi, proporcinga

valstybės lėšų, išleistų telkiniui surasti ir išžvalgyti, daliai. Mokesčių lengvatų taikymas minėtoje įstatymo redakcijoje nebuvo reglamentuojamas (Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Naujai priimtame ir galiojančiame 2016 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatyme yra detalizuojama mokesčio bazės sąvoka ir jos apskaičiavimo būdas. Įstatymas numato, kad angliavandenilių išteklių mokestis apskaičiuojamas nuo mokestinio laikotarpio vidutinės mokesčio mokėtojo apskaičiuotos išgautų tradicinių ir išsklaidytųjų angliavandenilių (naftos ir (ar) dujų) išteklių pardavimo kainos už kubinį metrą gavybos vietoje. Jeigu per mokestinį laikotarpį mokesčio mokėtojas angliavandenilių (naftos ir (ar) dujų) išteklius pardavė skirtingomis kainomis, vidutinė šių išteklių pardavimo kaina už kubinį metrą gavybos vietoje mokesčio mokėtojo apskaičiuojama pagal šių kainų vidurkį. Kai angliavandenilių išteklių mokesčio neįmanoma apskaičiuoti šio straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, angliavandenilių (naftos ir dujų) išteklių mokestis yra apskaičiuojamas nuo praėjusio mokestinio laikotarpio vidutinės Lietuvos statistikos departamento apskaičiuotos ir paskelbtos išgautų angliavandenilių (naftos ir dujų) išteklių pardavimo kainos už kubinį metrą gavybos vietoje. Angliavandenilių išteklių gavybos vietoje turi būti įrengti atitinkami apskaitos prietaisai, matuojantys išgaunamų angliavandenilių išteklių kiekį. Apskaitos prietaisų įrengimo ir kontrolės tvarką nustato LR Aplinkos ministerija, suderinusi su LR Finansų ministerija (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Taip pat 2016 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas plačiau reglamentuoja mokesčio tarifus, jo nustatymo ir apskaičiavimo metodikas. Aktualiausioje įstatymo redakcijoje nurodyta, kad angliavandenilių išteklių mokesčio tarifą sudaro bazinis ir kompensacinis angliavandenilių išteklių mokesčio tarifai. Baziniu angliavandenilių išteklių mokesčio tarifu apmokestinami iš visų telkinių išgauti angliavandenilių ištekliai. Kompensaciniu angliavandenilių išteklių mokesčio tarifu apmokestinami angliavandenilių ištekliai, išgaunami iš telkinių, jeigu jiems surasti ar surasti ir išžvalgyti arba tik išžvalgyti buvo panaudotos valstybės lėšos. Bazinis angliavandenilių išteklių mokesčio tarifas nustatomas (1) tradicinių angliavandenilių (naftos ir dujų) ištekliams – 12 procentų; (2) išsklaidytųjų angliavandenilių (naftos ir dujų) ištekliams – 15 procentų. 3 metus nuo leidimo naudoti išsklaidytųjų angliavandenilių išteklius išdavimo dienos, bet ne ilgiau kaip iki 2020 m. sausio 1 d., taikomas 1 procento bazinis mokesčio tarifas. Pasibaigus 3 metų laikotarpiui nuo leidimo naudoti išsklaidytųjų angliavandenilių išteklius išdavimo dienos, kitą dieną po to, kai sueina 3 metų laikotarpis,

pradedamas taikyti 15 procentų mokesčio tarifas (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

2003 m. įstatymo redakcija įtvirtino kompensacinių naftos ir dujų išteklių mokesčio tarifų institutą. Ilgainiui mokesčių lengvatų taikymo reglamentavimas keitėsi ne ženkliai; dabartinė 2016 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo redakcija numato, kad angliavandenilių ištekliams, išgaunamiems iš telkinio, kuris surastas ir išžvalgytas vien valstybės lėšomis, nustatomas 9 procentų kompensacinis angliavandenilių išteklių mokesčio tarifas. Jeigu telkiniui surasti ar surasti ir išžvalgyti arba tik išžvalgyti buvo panaudotos ne vien valstybės lėšos, kompensacinis angliavandenilių išteklių mokesčio tarifas sumažinamas proporcingai ne valstybės lėšoms tenkančiai daliai, tačiau ne daugiau negu iki 4,5 procento pagal LR Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintą Angliavandenilių išteklių paieškos ir (ar) žvalgybos darbų, kurių pagrindu taikomas kompensacinis angliavandenilių išteklių mokesčio tarifas, pripažinimo ir išlaidų ne valstybės lėšoms tenkančiai daliai apskaičiuoti (įvertinti) tvarkos aprašą (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Atlikus detalią aplinkosauginius mokesčius reglamentuojančių įstatymų analizę galima daryti išvadą, kad aktualesiose įstatymų redakcijose aplinkosauginių mokesčių tarifų nustatymo ir apskaičiavimo metodikos yra išsamesnės, konkretesnės, taip pat keitėsi ir mokesčių lengvatų taikymo reglamentavimas – Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatyme šis institutas buvo plečiamas ir konkretizuojamas, tuo tarpu Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme šio instituto buvo atsisakyta.

## 1.5. Aplinkosauginių mokesčių apskaita ir mokėjimo tvarka

Išnagrinėjus aplinkosauginių mokesčių tarifų nustatymo ir apskaičiavimo tvarkas bei taikomų lengvatų procedūras galima pereiti prie aplinkosauginių mokesčių apskaitos ir mokėjimo tvarkų bei taikomų sankcijų už mokesčių nesumokėjimą analizės. 1991 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme buvo numatyta, kad mokesčius pagal nustatytą formą turėjo apskaičiuoti ir sumokėti šių mokesčių mokėtojai. Mokesčiai buvo mokami avansiniais mokėjimais lygiomis dalimis nuo metinių mokesčių sumos, apskaičiuotos pagal pagrindinį tarifą už normatyvinį teršalų kiekį kas ketvirtį iki kito ketvirčio pirmojo mėnesio 15 dienos. Metų pabaigoje mokesčių suma buvo perskaičiuojama pagal faktinį išmestų teršalų kiekį ir iki vasario 1 dienos metiniai apskaičiavimai turėjo būti pateikiami Valstybinei mokesčių inspekcijai. LR Aplinkos apsaugos departamentas kartu su LR Finansų ministerija kontroliavo mokesčių apskaičiavimo teisingumą. Nustatytu laiku neapmokestinami mokėtojai buvo apmokestinami ne daugiau kaip už praėjusius dvejus metus. Toks pats terminas buvo taikomas ir neteisingo apmokestinimo patikslinimo, mokesčių gražinimo arba išieškojimo atvejais.

Kalbant apie sankcijas, kurios buvo taikomos nesumokėjus įstatyme numatytų mokesčių, įstatymo leidėjas numatė, kad už kiekvieną pavėluotą dieną turėjo būti imami 0,5 procento delspinigiai, o už nuslėptų teršalų kiekį buvo mokamas mokestis ir taikoma dešimterio tarifo dydžio ekonominė sankcija. Juridiniai ir fiziniai asmenys, nustatyta tvarka nevykdantys teršalų išmetimo apskaitos, mokestį turėjo mokėti pagal valstybinės aplinkos apsaugos kontrolės pareigūnų nustatomą išmetamų teršalų kiekį (Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas, 1991).

Dabartinėje 2021 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje detalizuota nuostata, reglamentuojanti mokesčio už aplinkos teršimą apskaitą ir duomenų pateikimą - mokesčio mokėtojai aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdo iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestų į aplinką teršalų, mobiliuosiuose taršos šaltiniuose Lietuvos Respublikoje sunaudotų degalų, oro transporto atliktų kilimo ir tūpimo ciklų, tiekų vidaus rinkai gaminių ir (ar) pakuočių ir sąvartyne šalintų atliekų apskaitą ir yra atsakingi už mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijose pateiktų duomenų teisingumą.

Taip pat pastebėtina, kad keitėsi ir mokesčio tarifo indeksavimo bei mokesčio deklaravimo ir sumokėjimo terminai – aktualioje įstatymo redakcijoje numatyta, kad mokesčio už aplinkos teršimą tarifai indeksuojami kiekvienais metais, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, taikant indeksavimo koeficientą, kuris nustatomas Lietuvos statistikos departamento apskaičiuotą ir Oficialiosios statistikos portale paskelbtą

mokestinių metų vartotojų kainų indeksą dalijant iš šimto. Mokestinių metų vartotojų kainų indeksas nustatomas kiekvienų mokestinių metų gruodžio mėnesio kainas palyginus su 2018 metų gruodžio mėnesio kainomis. Mokestis už aplinkos teršimą, išskyrus mokestį už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų, sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijos pateikiamos ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos Valstybinei mokesčių inspekcijai prie LR Finansų ministerijos. Laikoma, kad mokestinė prievolė įvykdyta tik pateikus deklaraciją ir sumokėjus mokėtiną mokestį. Mokestis už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų apskaičiuojamas ir sumokamas įstatyme numatytais terminais ir taikomais apskaičiavimo koeficientais. Aplinkos ministras ir Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas tvirtina mokesčio už aplinkos teršimą, išskyrus mokestį už žemės ūkio veiklai naudojamus ne keliais judančius mechanizmus, deklaracijų formas ir jų pildymo taisykles (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

Lyginant su LR nepriklausomybės atkūrimo metais įtvirtinta Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija, 2021 m. redakcijoje matomas platesnis atsakomybės už įstatyme numatytų mokesčių nesumokėjimo instituto reglamentavimas. Įstatymas nurodo, kad nesumokėtas mokestis už aplinkos teršimą sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis už nuslėptą taršą apskaičiuojamas įstatyme nustatytais tarifais toliau išvardintiems subjektams:

1. mokesčio mokėtojui, kuris netvarkė privalomos teršalų išmetimo į aplinką apskaitos;
2. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė faktinį iš stacionariųjų taršos šaltinių į aplinką išmestą teršalo kiekį;
3. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė leidime nustatytą metinį normatyvą ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) vienkartinį normatyvą viršijantį teršalo kiekį ir (ar) kuris neturi leidimo;
4. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė degalų kiekį, sunaudotą mobiliųjų taršos šaltinių, išskyrus žemės ūkio veiklai naudojamus ne keliais judančius mechanizmus, eksploatuojamų Lietuvos Respublikoje;
5. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė oro transporto priemonių kilimo ir tūpimo ciklų skaičių;
6. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė sąvartyne šalintų atliekų kiekį;

7. mokesčio mokėtojai, kuris nuslėpė LR vidaus rinkai tiekų gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitą;
8. mokesčio mokėtojai, kuris nuslėpė LR vidaus rinkai tiekų gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas nevykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitos ir nepateikė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitos dokumentų mokesčio administratoriui (jo pareigūnui) ir neteikė deklaracijos iki mokestinio patikrinimo pradžios;
9. mokesčio mokėtojai, kuris nurodė fiktyvų (neegzistuojanti) atliekų tvarkytojo ir (ar) gamintojų ir importuotojų organizacijos tariamai išrašytą gaminių ir (ar) pakuočių atliekų sutvarkymą įrodantį dokumentą ir (ar) patvirtinimą, kuriuo remiantis buvo pasinaudota mokesčio lengvata, ir sutvarkytą gaminių ir (ar) pakuočių atliekų kiekį.

Kaip jau minėta, 1991 m. Aplinkos teršimą įstatymas numatė, kad mokesčių apskaičiavimo teisingumą kontroliavo LR Aplinkos apsaugos departamentas kartu su LR Finansų ministerija. Ši mokestinio patikrinimo tvarka keitėsi ir dabartinėje įstatymo redakcijoje numatyta, kad mokestinį patikrinimą atlieka Aplinkos ministerijos įgaliota institucija šios institucijos nustatyta tvarka, vadovaudamasi šio įstatymo ir Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis tiek, kiek tai nenumatyta šiame ir kituose įstatymuose. Vyriausybės įgaliota institucija šios institucijos nustatyta tvarka vykdo iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestų į aplinką teršalų, mobiliųjų taršos šaltinių, išskyrus žemės ūkio veiklai naudojamus ne keliais judančius mechanizmus, sunaudotų Lietuvos Respublikoje degalų, atliktų kilimo ir tūpimo ciklą, sąvartyne šalintų atliekų, LR vidaus rinkai tiekų gaminių ir (ar) pakuočių apskaitos ir mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo teisingumo kontrolę (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

Taigi, išnagrinėjus Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą istoriniu aspektu matyti, kad galiojanti redakcija pakeitė tiek mokestinių laikotarpių terminus, tiek mokesčių patikrinimo tvarką, o taip pat dabartinėje įstatymo redakcijoje yra plačiau reglamentuojamas atsakomybės taikymas už mokesčio nesumokėjimą ar jo nuslėpimą.

1991 m. Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcija numatė, kad mokesčiai buvo mokami avansu lygiomis metinių mokesčių sumos, kuri buvo apskaičiuojama pagal numatomų sunaudotų išteklių kiekį, dalimis kas ketvirtį iki kito ketvirčio pirmo mėnesio 15 dienos. Metų gale mokesčių suma buvo perskaičiuojama pagal faktiškai išgautų išteklių kiekį, ir iki vasario 1 dienos metiniai apskaičiavimai turėjo



būti pateikti valstybinei mokesčių inspekcijai. Mokesčių apskaičiavimo teisingumą buvo kontroliuojamas Aplinkos apsaugos departamento. Atsakomybės už mokesčio nesumokėjimą ir/arba nusiėpimą reglamentavimas 1991 m. įstatymo redakcijoje buvo siauras – įstatymas numatė, kad už nusiėptą išteklių kiekį turėjo būti mokamas mokestis ir taikoma dešimterio tarifo dydžio ekonominė sankcija. Juridiniams ir fiziniams asmenims, kurie nustatyta tvarka nevykdė valstybinių gamtos išteklių apskaitos, naudojamų valstybinių gamtos išteklių kiekiai buvo nustatomi pagal valstybinės aplinkos apsaugos kontrolės duomenis. Laiku neapmokestinami mokėtojai buvo apmokestinami ne daugiau kaip už dvejus praėjusius metus. Neteisingo apmokestinimo patikslinimas ir mokesčio grąžinimas arba išieškojimas taip pat buvo leidžiamas ne daugiau kaip už dvejus metus. Mokesčių laiku nesumokėjus, už kiekvieną pavėluotą dieną buvo imami 0,5 procento delspinigiai. Mokestis už valstybinius gamtos išteklius buvo įskaitomas į gamybos kaštus ir mokamas į valstybės biudžetą, o lėšos už ekonomines sankcijas išieškomos iš mokėtojai liekančio pelno į Valstybinį gamtos apsaugos fondą (Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991).

Dabartinėje 2020 m. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo redakcijoje, kaip ir 2021 m. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje, įstatymų leidėjas detalizavo mokesčio tarifų indeksavimo bei mokesčio sumokėjimo terminus, taip pat pakeitė mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėjimo kontrolę bei atsakomybės už mokesčio nesumokėjimą ir /arba nusiėpimą taikymo tvarką.

2020 m. įstatymo redakcija numato, kad indeksuoti mokesčio tarifai, išskyrus mokesčio už medžiojamųjų gyvūnų išteklius tarifus, įsigalioja nuo kiekvieno mokestinio ketvirčio, kurio mokestis deklaruojamas, pradžios. Indeksuoti mokesčio už medžiojamųjų gyvūnų išteklius tarifai įsigalioja nuo kalendorinių metų, kurių mokestis deklaruojamas, pradžios (Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991).

Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, išskyrus mokestį už medžiojamųjų gyvūnų išteklius, mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis, tuo tarpu mokesčio už medžiojamųjų gyvūnų išteklius mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Įstatymų leidėjas taip pat nurodė, kad mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, išskyrus mokestį už medžiojamųjų gyvūnų išteklius, mokėtojai, mokestinio laikotarpio mokesčio deklaracijoje taikydami indeksuotą šio įstatymo 1 ar 2 prieduose nustatytą tarifą, apskaičiuoja ir moka mokestį už visą per tą mokestinį laikotarpį išgautą gamtos išteklių kiekį. Mokesčio už medžiojamųjų gyvūnų išteklius mokėtojai, mokestinio laikotarpio mokesčio deklaracijoje taikydami indeksuotą šio įstatymo 3 priede nustatytą mokesčio už

medžiojamųjų gyvūnų išteklius tarifą pagal medžioklės plotų kategorijas, apskaičiuoja ir moka mokesį už per mokestinį laikotarpį mokesčio mokėtojai suteiktą (leista) naudoti atitinkamos kategorijos medžioklės plotų dydį. Mokesčio mokėtojai, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, privalo užpildyti mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaracijas ir jas pateikti tai teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai, kurios veiklos teritorijoje jie yra arba privalo būti įregistruoti mokesčio mokėtojais, ir sumokėti mokesį už valstybinius gamtos išteklius iki antro kalendorinio mėnesio, einančio po mokestinio laikotarpio, už kurį mokestis mokamas, 15 dienos. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaracijos formą, jos pildymo ir pateikimo tvarką nustato Aplinkos ministerija kartu su Valstybine mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos.

Analizuojant mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėjimo kontrolę matoma, kad keitėsi mokesčių mokėjimo kontrolę vykdanči institucija – įstatymas reglamentuoja, kad teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos pagal mokesčio mokėtojų pateiktas deklaracijas bei Aplinkos ministerijos ar jų įgaliotų institucijų tikrinimo dokumentus kontroliuoja, ar laiku sumokamas mokestis, išieško nesumokėtą mokesį ir su juo susijusias sumas. Aplinkos ministerija ar jos įgaliotos institucijos kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuojamas ir deklaruojamas mokestis už valstybinius gamtos išteklius, tuo tarpu aplinkos ministerijos įgaliotos institucijos pagal kompetenciją mokestinio patikrinimo rezultatus informina bei juos patvirtina Aplinkos ministerijos nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991).

1992 m. Naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymo redakcija reglamentavo, kad mokestis buvo mokamas avansu lygiomis metinės mokesčio sumos, apskaičiuotos pagal numatomą išgauti naftos ir dujų kiekį, dalimis kas ketvirtį iki kito ketvirčio pirmojo mėnesio 15 dienos. Metams pasibaigus, mokesčio suma buvo perskaičiuojama pagal faktiškai išgautos naftos ir dujų kiekį ir iki vasario 1 dienos metinis apskaičiavimas turėjo būti pateiktas valstybinei mokesčių inspekcijai. Papildoma pagal metinį apskaičiavimą mokesčio suma buvo sumokama iki vasario 15 dienos. Sumažinus mokesį, permoka, mokėtojai pageidaujant, galėjo būti grąžinama arba įskaitoma į eilinių mokėjimų sąskaitą.

Už nuslėptą išgautos naftos ar dujų kiekį turėjo būti sumokamas mokestis ir dešimteriopa mokesčio dydžio ekonominė sankcija. Kai juridiniai ar fiziniai asmenys, gavę licenciją eksploatuoti naftos ar dujų išteklius, reikiamai netvarkė išgautų išteklių apskaitos, iš jų buvo atimama licencija, o avansu sumokėtas mokestis negrąžinamas. Patikslinti mokesčio apskaičiavimą, mokesį išieškoti arba grąžinti mokesčio mokėtojais galėjo ne daugiau kaip už dvejus praėjusius metus. Laiku nesumokėjus mokesčio už

kiekvieną pavėluotą dieną buvo imami 0,5 procento delspinigiai. Mokesčio apskaičiavimo kontrolę vykdė Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau - VMI) kartu su Aplinkos apsaugos departamentu (Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Naujai priimtame ir galiojančiame 2016 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatyme, kaip ir aukščiau nagrinėtuose įstatymuose, išplėsti mokesčio sumokėjimo terminai, jų apskaičiavimo kontrolės tvarka bei sankcijų taikymas už įstatyme nustatytos tvarkos pažeidimus. 2016 m. Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo redakcija numato, kad angliavandenilių išteklių mokesčio mokestinis laikotarpis yra kalendorinis ketvirtis. Angliavandenilių išteklių mokestis yra apskaičiuojamas nuo vidutinės per kalendorinį ketvirtį išgautų tradicinių ir išsklaidytųjų angliavandenilių (naftos ir dujų) išteklių pardavimo kainos. Mokestinio laikotarpio angliavandenilių išteklių mokesčio deklaracija privalo būti pateikta ir mokestis sumokamas ne vėliau kaip iki kito kalendorinio ketvirčio antrojo mėnesio 15 dienos. Angliavandenilių išteklių mokesčio deklaracijų formas, reikalaujamas jose pateikti duomenis ir pildymo tvarką nustato VMI prie LR Finansų ministerijos.

Mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolę vykdo VMI kartu su Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija. Įstatymas reglamentuoja, kad už nuslėptą ar nedeklaruotą angliavandenilių išteklių kiekį sumokamas mokestis ir dešimteriopa mokesčio dydžio bauda, o tuo tarpu už laiku nesumokėtą angliavandenilių išteklių mokestį Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka skaičiuojami delspinigiai. Laiku nesumokėtas angliavandenilių išteklių mokestis, baudos, delspinigiai išieškomi Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka. Permokėta angliavandenilių išteklių mokesčio suma Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka įskaitoma ir (ar) grąžinama (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Darytina išvada, kad visi trys aukščiau išanalizuoti įstatymai ilgainiui detalizavo ir sugriežtino aplinkosauginių mokesčių mokėjimo tvarkas, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolę bei taikomą atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą ir/arba nuslėpimą. Atkreiptinas dėmesys, kad, priešingai nei pirmosiose nagrinėjamų įstatymų redakcijose, dabartinėse redakcijose nėra nustatyto koeficiento delspinigiams už laiku nesumokėtus mokesčius.

## 2. ŪKIO SUBJEKTŲ VEIKLOS PLANINIŲ IR NEPLANINIŲ PATIKRINIMŲ REGLAMENTAVIMAS

### 2.1. Ūkio subjektų veiklos patikrinimų paskirtis bei tikrinamų ūkio subjektų teisės ir pareigos

Tam, kad užtikrinti tinkamą aplinkosauginių mokesčių įstatymų įgyvendinimą, yra būtina vykdyti mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolę. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas nurodo, kad mokestinį patikrinimą atlieka Aplinkos ministerijos įgaliota institucija šios institucijos nustatyta tvarka, vadovaudamasi šio įstatymo ir Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999). Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme įtvirtinta nuostata, kad Aplinkos ministerija ar jos įgaliotos institucijos kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuojamas ir deklaruojamas mokestis už valstybinius gamtos išteklius (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991). Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatyme įtvirtinta nuostata, kad VMI kartu su Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuotas angliavandenilių išteklių mokestis pagal Aplinkos ministerijos patvirtintą Angliavandenilių išteklių mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašą, suderintą su Valstybine mokesčių inspekcija (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Ūkio subjekto veiklos patikrinimas – Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos pareigūnų vykdomi veiksmai (ūkio subjekto dokumentų, darbų patikrinimas, tyrimas, inspektavimas, dokumentų poėmis ir kiti), kuriais tikrinama ūkio subjekto veikla. Šių veiksmų tikslas yra nustatyti, kaip ūkio subjektai laikosi teisės aktų, reglamentuojančių aplinkos apsaugą ir gamtos išteklių naudojimą reikalavimus, vertinti informaciją apie ūkio subjektus, teikti metodinę pagalbą ūkio subjektams, įvertinti konkretaus ūkio subjekto keliamą riziką aplinkai ir (ar) žmonių sveikatai bei įgyvendinti kitas priemones, užtikrinančias tinkamą teisės aktų reikalavimų laikymąsi ir mažinančias galimų pažeidimų skaičių (Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus įsakymas, 2020, Nr. 27286). Kartu tikrinama ir kaip ūkio subjektai laikosi aplinkosauginių mokesčių įstatymų reikalavimų.

Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų tvarka reglamentuojama 2020 m. gruodžio 14 d. Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklėmis (toliau – Taisyklėmis).

Taisyklėse nustatyta, kad ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų tikslas yra (1) nustatyti, kaip ūkio subjektai laikosi teisės aktų, reglamentuojančių aplinkos apsaugą ir gamtos išteklių naudojimą reikalavimus, (2) vertinti informaciją apie ūkio subjektus, (3) teikti metodinę pagalbą ūkio subjektams, (4) įvertinti konkretaus ūkio subjekto keliamą riziką aplinkai ir (ar) žmonių sveikatai bei įgyvendinti kitas priemones, užtikrinančias tinkamą teisės aktų reikalavimų laikymąsi ir mažinančias galimų pažeidimų skaičių.

Aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės patikrinimai yra skirstomi į planinius ir neplaninius patikrinimus. Šie patikrinimai pagal tikrinamas ūkines veiklas yra skirstomi į teminius patikrinimus ir išplėstinius patikrinimus. Taisyklėse aiškinama, kad teminiai patikrinimai yra skirti konkrečiai vienai ūkinei veiklai patikrinti, o tuo tarpu išplėstiniai patikrinimai yra skirti ne mažiau kaip dviejų ūkinių veiklų patikrinimams atlikti.

Aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės metodai yra du:

1. Išvykstant į ūkio subjektą – šiais atvejais kontrolę vykdantys įgalioti asmenys (ūkio subjekto prašymu) teikia reikalingą metodinę pagalbą, atlieka ūkio subjekto veiklos planinį patikrinimą, neplanine tvarka tikrinta nustatyta tvarka pateiktos informacijos apie ūkio subjektą tikrumą ir teisingumą, o taip pat atlieka kitus veiksmus, reikalingus teisės aktų numatytiems aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės tikslams pasiekti.
2. Nevykstant į ūkio subjektą – šiais atvejais kontrolę vykdantys įgalioti asmenys rengia ir skleidžia prevencinę informaciją, konsultuoja ūkio subjektus telefonu, raštu bei priimant įstaigoje, o taip pat tikrina ir vertina pateiktas ūkio subjektų ataskaitas ir kitus patikrinimui reikalingus dokumentus.

Galima matyti, kad Taisyklėse reglamentuojamas veiklų sąrašas, skirtas kontrolę vykdantiems įgaliotiems asmenims išvykstantiems į ūkio subjektą, nėra baigtinis. Tuo tarpu veiklų sąrašas, skirtas kontrolę vykdantiems įgaliotiems asmenims nevykstantiems į ūkio subjektą, priešingai – yra baigtinis (Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus įsakymas, 2020, Nr. 27286).

Pereinant prie patikrinimų plano sudarymo tvarkos, kuri yra reglamentuojama Taisyklėse, atkreiptinas dėmesys, kad kontrolę atliekantys administracijos padaliniai privalo nuolat atnaujinti (patikslinti) turimus jų veiklos teritorijoje prižiūrimų ūkio subjektų sąrašus pagal ūkinės veiklos sritis bei duomenis apie jų vykdomą ūkinę veiklą, o už šių sąrašų tikslumą bei išsamumą yra atsakingi kontrolę atliekančių administracijos padalinių vadovai. Patikrinimų plano sudarymui yra taikomi keturi pagrindiniai terminai:

1. Kontrolę atliekantys administracijos padaliniai kasmet iki gruodžio 15 d. užpildo duomenis apie ūkio subjektų vykdomos veiklos rizikos dydžio nustatymą ir juos pateikia Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Veiklos organizavimo skyriui, kuris ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo galutinių duomenų gavimo dienos Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriui parengia apibendrintus patikrinimų planavimo duomenis, įžvalgas ir (ar) pasiūlymus dėl ateinančių metų patikrinimų planavimo ir juos suderina su Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriumi Vieningoje dokumentų valdymo informacinėje sistemoje.
2. Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Veiklos organizavimo skyrius per 10 darbo dienų nuo apibendrintų patikrinimų planavimo duomenų su Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriumi suderinimo parengia ūkio subjektų sąrašo projektą pagal Taisyklių 1 priedo formą, nuroydamas tikrinamo ūkio subjekto duomenis, patikrinimą atliekantį Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos administracijos padalinį, tikrinamą ūkinę veiklą ir juos pateikia derinti Savarankiškiems administracijos padaliniais.
3. Savarankiški administracijos padaliniai, gavę ūkio subjektų sąrašo projektą bei vadovaudamiesi Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos einamųjų metų Korupcijos prevencijos priemonių plane planiniams patikrinimams organizuoti nurodytomis priemonėmis, ne vėliau kaip per 5 darbo dienas užpildo likusią informaciją ir pateikia ją Veiklos organizavimo skyriui, kuris ne vėliau kaip per 5 darbo dienas parengtą Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos ūkio subjektų sąrašą teikia tvirtinti Departamento direktoriui.
4. Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Veiklos organizavimo skyrius organizuoja ir koordinuoja Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos ūkio subjektų sąrašo parengimą, kurį kasmet iki vasario 1 d. teikia tvirtinti Departamento direktoriui (Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus įsakymas, 2020, Nr. 27286).

Ūkio subjektų patikrinimų planas sudaromas vadovaujantis ūkio subjektų vykdomos ūkinės veiklos keliamos rizikos aplinkai vertinimu grįstu tikrinimo dažnumu, teisės aktais reglamentuotu konkrečios ūkinės veiklos tikrinimo periodiškumu bei nustatytais metiniais aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės prioritetais. Kai ūkio subjektas vykdo kelias tikrinamas ūkines veiklas, einamaisiais metais tikrinama (-os) ūkinė (-ės) veikla (-os) nustatoma (-os) atsižvelgiant į nustatytus metinius aplinkos

apsaugos valstybinės kontrolės prioritetus, ūkio subjektui nustatytą rizikos dydį įtakojusius ūkinės veiklos keliamos rizikos aplinkai vertinimo veiksnius (veiklos rūšį ir (ar) priimtą administracinį sprendimą), metiniame Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos veiklos plane suplanuotas priemonės, teisės aktais nustatytą konkrečios ūkinės veiklos tikrinimo periodiškumą. Tuo atveju, jeigu ūkio subjekto konkreči tikrinama ūkinė veikla 5 metų laikotarpiu nebuvo tikrinta, būtina ją patikrinti per artimiausią šio ūkio subjekto planinį patikrinimą.

Nagrinėjant tikrinamų ūkio subjektų teises ir pareigas, reglamentuojamas Taisyklėse, matoma, kad ūkio subjektas turi teisę:

1. teikti raštišką nuomonę, pastabas bei paaiškinimus dėl patikrinimo vykdymo bei patikrinimo akte nurodytos informacijos;
2. reikalauti, kad pareigūnas laikytųsi teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų suteiktų įgaliojimų;
3. informuoti Aplinkos apsaugos departamentą prie Aplinkos ministerijos apie neteisėtus pareigūno veiksmus;
4. neteikti pareigūnui dokumentų, jeigu tuos pačius dokumentus jis yra pateikęs nors vienam priežiūrą atliekančiam viešojo administravimo subjektui. Atsisakydamas teikti dokumentus, ūkio subjektas turi raštu nurodyti, kokiam priežiūrą atliekančiam viešojo administravimo subjektui šie dokumentai yra pateikti;
5. atsisakyti pateikti konkrečios prašomos formos duomenų ar dokumentų, jeigu jų rengimas nenumatytas teisės aktuose;
6. atsisakyti pateikti konkrečios prašomos formos duomenų ar dokumentų, jeigu tam reikėtų sukurti dokumentus ar informacijos rinkmenas ir tai būtų susiję su neproporcingai didelėmis darbo ir laiko sąnaudomis. Ūkio subjekto atsisakymas pateikti konkrečios prašomos formos duomenis ar dokumentus turi būti motyvuotas raštu (Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus įsakymas, 2020, Nr. 27286).

Taisyklės nurodo, kad tikrinamas ūkio subjektas privalo:

1. paskirti atsakingą (-us) asmenį (-is), kuris (-ie) dalyvautų atliekant patikrinimą bei bendradarbiautų su patikrinimą atliekančiu (-iais) pareigūnu (-ais);
2. vykdyti pareigūno teisėtus nurodymus ir netrukdyti jam įgyvendinti teisės aktais suteiktų teisių;
3. pateikti visus patikrinimui atlikti būtinus dokumentus, kompiuteriu tvarkomus duomenis bei kitą informaciją, jeigu jos rinkimas ir (ar) rengimas numatytas teisės aktuose;

4. sudaryti reikiamas patikrinimui atlikti sąlygas, kai patikrinimas atliekamas ūkio subjekto vykdomos veiklos vietoje (Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus įsakymas, 2020, Nr. 27286).

Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos kiekvienais metais oficialioje interneto svetainėje pateikia Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos einamųjų metų ūkio subjektų patikrinimų planą:

1. Pagal 2019 metų ūkio subjektų patikrinimų planą per 2019 metus buvo suplanuota patikrinti daugiau kaip 6700 ūkio subjektų (Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2019 metų ūkio subjektų patikrinimo planas);
2. Pagal 2020 metų ūkio subjektų patikrinimų planą per 2020 metus buvo suplanuota patikrinti daugiau kaip 3100 ūkio subjektų (Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2020 metų ūkio subjektų patikrinimų planas);
3. Pagal 2021 metų ūkio subjektų patikrinimų planą per 2021 metus suplanuota patikrinti daugiau kaip 4000 ūkio subjektų (Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2021 metų ūkio subjektų patikrinimų planas).

Išanalizavus Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos pateiktus ūkio subjektų veiklos patikrinimų planus buvo pastebėta, kad pasikeitusį tikrinamų ūkio subjektų skaičių lėmė atliekamų patikrinimų trukmė (2020 ir 2021 metais atliktų patikrinimų trukmė buvo didesnė, nei 2019 metais), šalyje besikeičianti ekonominė situacija, įskaitant ir šalyje paskelbtą COVID-19 padėtį, bei kiti ekonominiai veiksniai.

Darytina išvada, kad tinkamas aplinkosauginių mokesčių įstatymų įgyvendinimas užtikrinamas vykdant aplinkosauginių mokesčių sumokėjimo kontrolę, už kurią yra atsakinga Aplinkos ministerija arba jos įgaliota institucija. Tam, kad aplinkosauginiai mokesčiai būtų sumokėti įstatymų nustatyta tvarka, Aplinkos ministerija arba jos įgaliota institucija ūkio subjektams taip pat teikia metodinę pagalbą bei kitas susijusias konsultacijas. Mokesčių sumokėjimo kontrolė vykdoma organizuojant planinius ir neplaninius ūkio subjektų veiklos patikrinimus apie kuriuos plačiau bus nagrinėjama tolimesniuose šio magistro darbo skyriuose.



## 2.2. Planinių ūkio subjektų veiklos patikrinimų tvarka

Ūkio subjektų veiklos patikrinimai gali būti planiniai ir neplaniniai. Planiniai patikrinimai – tai patikrinimai, kuriuos suplanuoja priežiūrą atliekančio subjekto vadovas, jo įgaliotas asmuo ar kolegiali priežiūrą atliekančio subjekto institucija, patvirtinanti planuojamų tikrinti ūkio subjektų sąrašų sudarymo kriterijus, planinių patikrinimų atlikimo tvarką ir trukmę įtvirtinančias taisykles, planuojamų tikrinti ūkio subjektų sąrašą (Deviatnikovaitė, 2021, p. 510). Planinių patikrinimų pirminis tikslas – informacijos apie ūkio subjektą vertinimas ir metodinės pagalbos ūkio subjektui teikimas (Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas, 1999).

Analizuojamose Taisyklėse nurodyta, kad ūkio subjektų veiklos planinius patikrinimus pareigūnai atlieka pagal patvirtintą ūkio subjektų sąrašą. Taisyklės taip pat reglamentuoja, kad prieš pradėdant vykdyti planinį ūkio subjekto veiklos patikrinimą, jį atliksiantys pareigūnai privalo ne vėliau kaip iki pranešimo apie planinį patikrinimą išsiuntimo ūkio subjektui dienos privalo suderinti bendro patikrinimo metu planuojamus veiksmus, eigą ir tikrinamas konkrečias ūkio subjekto ūkines veiklas, eksploatuojamus įrenginius, tikrinamus dokumentus. Ūkio subjektas, kuriam numatomas planinis patikrinimas, turi būti informuotas apie tai raštu arba elektroniniu būdu ne vėliau kaip prieš 10 darbo dienų iki planinio patikrinimo pradžios - ūkio subjektui turi būti nurodomas: (1) atliekamo patikrinimo pagrindas, (2) atliekamo patikrinimo terminas, (3) atliekamo patikrinimo tikslas, (4) preliminarių dokumentų, kuriuos reikės pateikti patikrinimo metu, sąrašas, (5) nuoroda į institucijos interneto svetainę, kurioje yra skelbiamas aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno, tikrinamo ūkio subjekto teisių ir pareigų sąrašas ir ūkio subjektui taikoma administracinė atsakomybė už atsisakymą teikti informaciją ir (ar) netinkamą elgesį aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno atžvilgiu (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas, 2011, Nr. 24-1192).

Taisyklės numato ir tai, kad tais atvejais, kuomet yra būtinybė tikrinti ir kitas ūkio subjekto veiklos sritis (šios aplinkybės dažniausiai paaiškėja planinio patikrinimo metu), aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas turi teisę pareikalauti papildomų dokumentų, patikrinti kitas ūkio subjekto veiklos sritis, pratęsti patikrinimo laiką. Taip pat atkreiptinas dėmesys, ūkio subjektas turi būti informuojamas, jei atsiranda aplinkybės, dėl kurių nėra galimybių planuotu laiku atlikti patikrinimą. Tuo atveju, jeigu esant numatytam atitinkamos veiklos srities ūkio subjekto planiniam patikrinimui, atsiranda būtinybė vykdyti tos pačios veiklos srities patikrinimą neplanine tvarka, patikrinimas atliekamas

vadovaujantis Taisyklėse reglamentuojamų neplaninių patikrinimų numatyta tvarka, o planinis patikrinimas laikomas atliktu ir pakartotinai neatliekamas.

Minėtos Taisyklės reglamentuoja, kad terminas planiniam patikrinimui atlikti yra 20 darbo dienų nuo pranešime apie patikrinimą pradžią nurodytos datos. Šis terminas gali būti pratęstas kai (1) pareigūnas, atliekantis planinį patikrinimą ir nustatęs, kad dėl objektyvių priežasčių nėra galimybės planinio patikrinimo baigti nustatytu terminu, ar (2) egzistuojant kitoms aplinkybėms, dėl kurių patikrinimas negali būti atliekamas. Pažymėtina, kad sustabdžius planinį patikrinimą, jokie patikrinimo veiksmai nėra atliekami ir patikrinimo sustabdymo laikotarpis į patikrinimo laiką nėra įskaičiuojamas. Pareigūnas, atliekantis planinį patikrinimą, ne vėliau kaip per 2 darbo dienas nuo planinio patikrinimo sustabdymo pagrindo pasibaigimo, pateikia tarnybinį pranešimą Kontrolę atliekančio administracijos padalinio vadovui dėl patikrinimo atnaujinimo ir tęsimo, kuris per 3 darbo dienas priima sprendimą (rezoliuciją) ir apie priimtą sprendimą informuoja ūkio subjektą, išsiųsdamas pranešimą.

Ūkio subjekto veiklos patikrinimas laikomas baigtu, kai surašomas patikrinimo aktas. Baigęs planinį patikrinimą, pareigūnas ūkio subjektui ne vėliau kaip kitą darbo dieną nuo patikrinimo ar tyrimo užbaigimo tikrinamam ūkio subjektui ar jo atstovui pasirašytinai įteikia patikrinimo akto antrąjį egzempliorių ir kontrolinį klausimyną, o nesant tokiai galimybei, patikrinimo aktą ir kontrolinį klausimyną išsiunčia registruotu laišku tikrinamo ūkio subjekto registruotos buveinės adresu arba ūkio subjekto nurodytu el. paštu. Pareigūnai, atsižvelgę į patikrinimo rezultatus ar nustatę teisės aktų pažeidimus, ūkio subjektams taiko poveikio priemones įstatymų ir jų įgyvendinamųjų teisės aktų nustatyta tvarka. Jeigu patikrinimo metu buvo nustatyti leidimo ar (ir) licencijos sąlygų nesilaikymo atvejai, tikrinant ūkio subjektų leidime ar (ir) licencijoje reglamentuotą veiklą, pažeidimą nustatęs kontrolę vykdančias pareigūnas turi ne vėliau kaip per šešis mėnesius nuo atlikto patikrinimo įsitikinti dėl nustatyto pažeidimo pašalinimo (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas, 2011, Nr. 24-1192).

Apibendrinant aukščiau išanalizuotą medžiagą galima teigti, planiniai patikrinimai yra organizuojami tam, kad turima ir gaunama informacija apie ūkio subjektą būtų tinkamai įvertinta ir tam, kad ūkio subjektams, esant poreikiui, būtų teikiama metodinė pagalba. Paskirtis yra informacijos apie ūkio subjektą vertinimas ir metodinės pagalbos ūkio subjektui teikimas. Taip pat pažymėtina, kad Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų vykdančios aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklės išsamiai reglamentuoja ūkio subjektų veiklos planinio patikrinimo tvarką bei aiškiai apibrėžia planiniams patikrinimams taikomus terminus.

### 2.3. Neplaninių ūkio subjektų veiklos patikrinimų tvarka

Išanalizavus ūkio subjektų veiklos planinių patikrinimų organizavimą ir įgyvendinimą, svarbu išnagrinėti ir neplaninių ūkio subjektų veiklos patikrinimų tvarką. Neplaniniai patikrinimai – patikrinimai, kurių atlikimo pagrindus, tvarką ir trukmę, tikrinamų ūkio subjektų atrankos kriterijus įtvirtinančias taisykles taip pat nustato priežiūrą atliekančio subjekto vadovas, jo įgaliotas asmuo ar kolegiali priežiūrą atliekančio subjekto institucija (Deviatnikovaitė, 2021, p. 510). Priėmus pavedimą atlikti patikrinimą ūkio subjektą tikrina pavedime nurodyti pareigūnai, o priėmus sprendimą dėl patikrinimo ūkio subjektą tikrina tokį sprendimą priėmęs pareigūnas. Susidarius aplinkybėms, kai ūkio subjektas per paskutinius 6 mėnesius (skaičiuojant nuo pagrindo atlikti neplaninį patikrinimą atsiradimo datos) neplanine tvarka turi būti tikrinamas antrą (ar daugiau) kartą, ūkio subjekto neplaninį patikrinimą turi atlikti ne mažiau kaip du pareigūnai (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas, 2011, Nr. 24-1192). Neplaninių patikrinimų tikslas yra nustatyti, ar ūkio subjektas vykdo ūkinę komercinę veiklą laikydamasis teisės aktų nustatytų reikalavimų (Deviatnikovaitė, 2021, p. 510).

Pagrindai, kuriems atsiradus priimamas pavedimas atlikti neplaninį ūkio subjekto veiklos patikrinimą, yra šie:

1. gavus kito kompetentingo viešojo administravimo subjekto rašytinį motyvuotą prašymą ar pavedimą atlikti ūkio subjekto veiklos patikrinimą ar kitos valstybės kompetentingos institucijos prašymą;
2. turint informacijos ar kilus pagrįstų įtarimų dėl galimą ūkio subjekto veikos, kuri gali prieštarauti teisės aktams ar neatitikti teisės aktų reikalavimų;
3. siekiant užtikrinti, kad buvo pašalinti ūkio subjekto veiklos ankstesnio patikrinimo metu nustatyti teisės aktų pažeidimai ir įgyvendinti priimti sprendimai;
4. jeigu neplaninio patikrinimo atlikimo pagrindą nustato įstatymas ar Vyriausybės priimtas teisės aktas (Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas, 1999).

Teisę priimti sprendimą dėl neplaninio patikrinimo atlikimo turi (1) savarankiškų administracijos padalinių vadovai ir Kontrolę atliekančių administracijos padalinių vadovai ar juos pavaduojantys asmenys ir (2) pareigūnai, jeigu būtina nedelsiant vietoje užfiksuoti aplinkos apsaugą reglamentuojančių teisės aktų pažeidimą, kad jis nebūtų nuslėptas, arba būtina nedelsiant nutraukti tokį pažeidimą, kad nebūtų padaryta ar toliau daroma žala aplinkai. Apie priimtą sprendimą dėl patikrinimo nedelsiant, bet ne vėliau kaip per 1 valandą nuo sprendimo priėmimo momento, telefonu (skambučiu ir (arba)

SMS panešimu) arba elektroniniu laišku informuojamas tiesioginis vadovas ar jį pavaduojantis asmuo (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas, 2011, Nr. 24-1192).

Taisyklės taip pat nurodo, kad pavedimą dėl neplaninio patikrinimo atlikimo priimti turi teisę (1) savarankiškų administracijos padalinių vadovai ir Kontrolę atliekančių administracijos padalinių vadovai ar juos pavaduojantys asmenys pavaldiems pareigūnams, o taip pat (2) Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktorius ar direktoriaus pavaduotojas, kuriojantis Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą ūkio subjektų veiklos priežiūros sritį, Kontrolę atliekančių administracijos padalinių, Savarankiškų administracijos padalinių ir Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Veiklos organizavimo skyriaus pareigūnams. Pareigūnas, pradėdamas ūkio subjekto neplaninį patikrinimą, pateikia tikrinamam ūkio subjektui pavedimą atlikti patikrinimą arba sprendimą dėl patikrinimo ar patvirtintas šių dokumentų kopijas. Pavedime atlikti patikrinimą arba sprendime dėl patikrinimo turi būti nuoroda į institucijos interneto svetainę, kurioje yra skelbiamos aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno, tikrinamo ūkio subjekto teisės ir pareigos patikrinimo atlikimo metu ir ūkio subjektui taikoma administracinė atsakomybė už atsisakymą pateikti informaciją ir (ar) netinkamą elgesį aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno atžvilgiu.

Taisyklės neplaninio patikrinimų įvykdymui nustato tokius pačius terminus kaip ir planinių patikrinimų atlikimui - 20 darbo dienų nuo pranešime apie patikrinimą pradžią nurodytos datos. Šis terminas, kaip ir planinių patikrinimų atvejais, gali būti pratęstas esant objektyvioms priežastims, dėl kurių patikrinimas negali būti atliekamas.

Atkreiptinas dėmesys, kad gavus kito kompetentingo viešojo administravimo subjekto rašytinį motyvuotą prašymą ar pavedimą atlikti ūkio subjekto veiklos patikrinimą ar kitos valstybės kompetentingos institucijos prašymą, Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktorius gali priimti sprendimą neatlikti neplaninio patikrinimo, jeigu kompetentingas viešojo administravimo subjektas ar kita valstybės kompetentinga institucija prašyme nepateikė naujų faktinių duomenų apie ūkio subjekto veiklos daromą poveikį aplinkai ar galimus aplinkos apsaugos teisės aktų pažeidimus. Apie sprendimą neatlikti neplaninio patikrinimo pranešama Institucijai ne vėliau kaip per 5 darbo dienas nuo pranešimo ar prašymo gavimo dienos (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymas, 2011, Nr. 24-1192).

Išanalizavus neplaninių patikrinimų tvarką taip pat svarbu aptarti ir ūkio subjektų padarytų pažeidimų mažareikšmiškumo institutą. Tiek planinio, tiek neplaninio

patikrinimo metu nustačius teisės aktų reikalavimų nesilaikymo ar netinkamo vykdymo faktą, kuris vertintinas kaip mažareikšmis teisės aktų reikalavimų pažeidimas ir kurį galima ištaisyti nedelsiant ūkio subjektų veiklos priežiūrą atliekančio subjekto pareigūno, kito valstybės tarnautojo ar darbuotojo akivaizdoje, tokio pažeidimo tyrimas nutraukiamas, įstatymų numatytos poveikio priemonės neskiriamos, o ūkio subjektui pareiškiamą žodinė pastaba. Tačiau tais atvejais, kai mažareikšmio teisės aktų reikalavimų pažeidimo nedelsiant ištaisyti negalima ūkio subjektų veiklos priežiūrą atliekančio subjekto pareigūno, kito valstybės tarnautojo ar darbuotojo akivaizdoje, ūkio subjektui pateikiamas rašytinis nurodymas pašalinti mažareikšmį teisės aktų reikalavimų pažeidimą ir nustatomas protingas terminas pažeidimui pašalinti, kuris gali būti pratęstas vieną kartą. Jeigu ūkio subjektas nepašalina mažareikšmio teisės aktų reikalavimų pažeidimo, pakartotinai rašytinis nurodymas negali būti pateiktas (Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas, 1999).

Išnagrinėjus ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų tvarką, svarbu apžvelgti vykdomų patikrinimų statistinius duomenis. Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos, vykdydamas aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, per 2021 m. I ketvirtį atliko 640 ūkio subjektų patikrinimų, kurių metu 191 ūkio subjekte (apie 30 proc.) buvo nustatyti pažeidimai. Atsižvelgiant į šiuo laikotarpiu Lietuvos Respublikoje dėl COVID-19 plitimo paskelbtą karantiną, atlikta apie 20 proc. mažiau ūkio subjektų patikrinimų nei 2020 m. I ketvirtį. Daugiausia pažeidimų nustatyta atliekų tvarkymo srityje, iš jų:

1. 57 % – atliekų susidarymo ar tvarkymo apskaitos netvarkymas ar netinkamas tvarkymas,
2. 17 % – atliekų susidarymo ar tvarkymo ataskaitų nepateikimas iki nustatyto termino,
3. po 8 % – atliekų naudojimo ar šalinimo techninio reglamento reikalavimų nevykdymas ir atliekų rūšiavimo reikalavimų nevykdymas arba netinkamas vykdymas.

Patikrinimų metu 2021 m. I ketvirtyje nustatyti 49 Aplinkos apsaugos įstatymo pažeidimai, kurių pagrindu taikomos ekonominės sankcijos. Vykdamas apskaitos ir mokesčių už aplinkos teršimą apmokestinamosios pakuotės, apmokestinamųjų gaminių, sąvartyne šalinamomis atliekomis, mobilių taršos šaltinių, stacionarių taršos šaltinių (oras, nuotekos) ir valstybinių gamtos išteklių kontrolę, Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamentas per 2021 m. I ketvirtį atliko 96 ūkio subjektų patikrinimus, iš jų 51 atveju nustatyti pažeidimai.

Apskaičiuota 2 496 198 Eur aplinkosauginių mokesčių didesniu tarifu (2021 metų I ketvirčio apibendrinti duomenys apie Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus).

Per 2021 m. II ketvirtį Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos atliko 1 686 ūkio subjektų patikrinimus, kurių metu 453 ūkio subjektuose (apie 27 proc.) buvo nustatyti pažeidimai. Lyginant su 2020 m. II ketvirčiu, atlikta apie 56 proc. daugiau ūkio subjektų patikrinimų. Daugiausia pažeidimų nustatyta atliekų tvarkymo srityje, iš jų:

1. 45 % – atliekų susidarymo ar tvarkymo apskaitos netvarkymas ar netinkamas tvarkymas,
2. 22 % – atliekų susidarymo ar tvarkymo ataskaitų nepateikimas iki nustatyto termino,
3. 15 % – atliekų naudojimo ar šalinimo techninio reglamento reikalavimų nevykdymas ir atliekų rūšiavimo reikalavimų nevykdymas arba netinkamas vykdymas.
4. 15% – aplinkos teršimas nuotekomis bei sрутų tvarkymo aplinkosaugos reikalavimų nesilaikymas.

Patikrinimų metu 2021 m. II ketvirtyje nustatyti 64 Aplinkos apsaugos įstatymo pažeidimai, kurių pagrindu taikomos ekonominės sankcijos. Vykdam apskaitos ir mokesčių už aplinkos teršimą apmokestinamosios pakuotės, apmokestinamųjų gaminių, sąvartyne šalinamomis atliekomis, mobilių taršos šaltinių, stacionarių taršos šaltinių (oras, nuotekos) ir valstybinių gamtos išteklių kontrolę, Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamentas per 2021 m. II ketvirtį atliko 100 ūkio subjektų patikrinimų, iš jų 65 atvejais nustatyti pažeidimai. Apskaičiuota 3 269 466 Eur aplinkosauginių mokesčių didesniu tarifu (2021 metų II ketvirčio apibendrinti duomenys apie Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus).

Per 2021 m. III ketvirtį Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos atliko 1 853 ūkio subjektų patikrinimus, iš jų apie 74 proc. sudarė planiniai patikrinimai. Patikrinimų metu 441 ūkio subjektuose (apie 24 proc.) buvo nustatyti pažeidimai. Lyginant su 2021 m. II ketvirčiu, atlikta apie 10 proc. daugiau ūkio subjektų patikrinimų. Daugiausia pažeidimų nustatyta atliekų tvarkymo srityje, iš jų:

1. 49 % – atliekų susidarymo ar tvarkymo apskaitos netvarkymas ar netinkamas tvarkymas,

2. 22 % – atliekų susidarymo ar tvarkymo ataskaitų nepateikimas iki nustatyto termino,
3. 20 % – atliekų naudojimo ar šalinimo techninio reglamento reikalavimų nevykdymas ir atliekų rūšiavimo reikalavimų nevykdymas arba netinkamas vykdymas.

Patikrinimų metu 2021 m. III ketvirtyje nustatyti 83 Aplinkos apsaugos įstatymo pažeidimai, kurių pagrindu taikomos ekonominės sankcijos. Vykdam apskaitos ir mokesčių už aplinkos teršimą apmokestinamosios pakuotės, apmokestinamųjų gaminių, sąvartyne šalinamomis atliekomis, mobilių taršos šaltinių, stacionarių taršos šaltinių (oras, nuotekos) ir valstybinių gamtos išteklių kontrolę, Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamentas per 2021 m. III ketvirtį atliko 69 ūkio subjektų patikrinimus, iš jų 43 atvejais nustatyti pažeidimai. Apskaičiuota 539 972 Eur aplinkosauginių mokesčių didesniu tarifu (2021 metų III ketvirčio apibendrinti duomenys apie Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus).

Darytina išvada, kad neplaninių patikrinimų paskirtis - nustatyti, ar ūkio subjektas vykdo ūkinę komercinę veiklą laikydamasis teisės aktų nustatytų reikalavimų. Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklės, kaip ir planinių patikrinimų atveju, taip ir ūkio subjektų veiklos neplaninių patikrinimų atveju yra aiškiai apibrėžusios patikrinimams skiriamus terminus, išsamiai reglamentuoja neplaninių patikrinimų tvarką bei pateikia baigtinį sąrašą atveju, kai yra nusprendžiama pradėti neplaninį ūkio subjekto veiklos patikrinimą.

Apibendrinant Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos teikiamus statistinius duomenis apie 2021 metų aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus galima teigti, kad nustatomų aplinkosauginių įstatymų pažeidimų skaičius kiekvieną ketvirtį yra labai panašus. Daugiausiai pažeidimų yra padaroma netvarkant ar netinkamai tvarkant atliekų susidarymo ar tvarkymo apskaitą, mažiausiai – nevykdant ar netinkamai vykdant atliekų naudojimo ar šalinimo techninio reglamento nustatytus reikalavimus. Už šiuos pažeidimus ūkio subjektams yra skiriamos atitinkamos ekonominės sankcijos – taikomas aplinkosauginių mokesčių didesnis mokesčio tarifas. Toliau šiame darbe bus detaliau nagrinėjami didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindai.

### 3. ATSAKOMYBĖS UŽ APLINKOSAUGINIŲ MOKESČIŲ ĮSTATYMŲ PAŽEIDIMUS YPATUMAI

#### 3.1. Didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindai

Kiekvieno žmogaus prigimtine teisė į švarią ir sveiką aplinką gali būti realizuota tik tada, kai visi visuomenės nariai laikysis teisės aktuose nustatytų aplinkosaugos reikalavimų, o valstybė, pasinaudodama savo monopoline prievartos teise, pasitelkusi atsakomybės institutą užtikrins aplinkosaugos reikalavimų laikymąsi (Meškys, 2006, p. 76). Teisės pažeidimo įvykdymo pasekmė – teisinės atsakomybės pritaikymas pažeidėjui (Latvelė *et al.*, 2020, p. 231). Teisinė atsakomybė yra sudedamoji teisinės sistemos dalis. Tai teisinė priemonė, blokuojanti priešingą teisei elgesį ir skatinanti visuomenei naudingą veiklą (Vansevičius, 2000, p. 225). Teisine prasme atsakomybė aiškinama kaip valstybės reakcija į vienokį ar kitokį teisės pažeidimą. Atsakomybės esmė ir paskirtis yra valstybės prievartos taikymas teisės nustatytiems ir reguliuojamiems visuomeniniams santykiams saugoti ir ginti, teisės reikalavimams užtikrinti (Andruškevičius, 2004, p. 183).

Bausmei yra būdingas siekis atkurti paskirstomai teisingą persvaros tarp nusikaltimo ir pagarbos įstatymams pusiausvyrą (Finnis, 2014, p. 342), todėl teisinė atsakomybė gali būti apibrėžiama kaip teisės pažeidėjui daromas poveikis, pasireiškiantis pažeidėjo ant visuomeninio poelgio smerkimu ir teisinių sankcijų (atsakomybės priemonių) taikymu, dėl kurio pažeidimą padaręs kaltas asmuo patiria nepalankių moralinio, asmeninio, turtinio, fizinio, organizacinio pobūdžio padarinių (Andruškevičius, 2004, p. 183).

Kaip minėta, pagrindinis LR teisės aktas aplinkos apsaugos srityje – Aplinkos apsaugos įstatymas, kuris numato, kad asmenys, pažeidę aplinkos apsaugos reikalavimus, atsako pagal LR įstatymus, t. y. asmenims už aplinkos apsaugos teisės pažeidimus yra taikoma teisinė atsakomybė (Meškys, 2008, p. 69). Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų metu konstatuoti pažeidimai yra pagrindas ūkio subjektams skirti ekonominę sankciją – didesnio mokesčio tarifą.

Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas išsamiai reglamentuoja didesnio mokesčio tarifo taikymo tvarką:

1. mokesčio mokėtojui, kuris netvarkė privalomos teršalų išmetimo į aplinką apskaitos, – išmestą į aplinką teršalo kiekį, kuris nustatomas leidime nustatytą teršalo kiekį, padidintą pusantro karto, dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 1



- priede, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2 (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999);
2. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė faktinį iš stacionariųjų taršos šaltinių į aplinką išmestą teršalo kiekį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. sprendimas administracinėje byloje), – nuslėptą teršalo kiekį, bet ne didesnę už leidime nustatytą teršalo metinį taršos normatyvą, ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) ribinę vertę dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 1 priede, iš indeksavimo koeficiento, iš koeficiento 1,2, jeigu nustatytas teršalo laikinai leidžiamos taršos normatyvas, ir iš koeficiento 2;
  3. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė leidime nustatytą metinį normatyvą ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) vienkartinį normatyvą viršijantį teršalo kiekį ir (ar) kuris neturi leidimo, – išmestą teršalo kiekį, nuslėptą leidime nustatytą metinį ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) vienkartinį normatyvą viršijantį teršalo kiekį, o jeigu neturi leidimo, kuriame nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai, kai toks leidimas yra privalomas, – visą faktinį išmestą iš stacionariųjų taršos šaltinių teršalo kiekį, kuris nustatomas pagal teršalų nustatymo metodikas arba instrumentinio matavimo būdu gautus duomenis, dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 2 priede, iš indeksavimo koeficiento, iš koeficiento 1,2, jeigu nustatytas teršalo laikinai leidžiamos taršos normatyvas, ir iš koeficiento 2;
  4. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė degalų kiekį, sunaudotą mobiliųjų taršos šaltinių, išskyrus žemės ūkio veiksnius naudojamus ne keliais judančius mechanizmus, eksploatuojamų Lietuvos Respublikoje, – nuslėptą degalų kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 5 priede, iš indeksavimo koeficiento, iš tarifo koregavimo koeficiento, jeigu transporto priemonė atitinka bent vieną iš šio įstatymo 7 priede nustatytų techninių ypatumų, ir iš koeficiento 2;
  5. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė oro transporto priemonių kilimo ir tūpimo ciklų skaičių, – nuslėptą kilimo ir tūpimo ciklų skaičių dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 5 priede, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2;
  6. mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė sąvartyne šalintų atliekų kiekį, – nuslėptą sąvartyne šalintų atliekų kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 8 priede, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2 (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999);

7. mokesčio mokėtojai, kuris nuslėpė LR vidaus rinkai tiekiamų gaminių ir (ar) papildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitą, – nuslėptą gaminių ir (ar) papildytų pakuočių kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ir (ar) 4 prieduose, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2 (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje);
8. mokesčio mokėtojai, kuris nuslėpė LR vidaus rinkai tiekiamų gaminių ir (ar) papildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas nevykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitos ir nepateikė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitos dokumentų mokesčio administratoriui (jo pareigūnui) ir neteikė deklaracijos iki mokestinio patikrinimo pradžios, – mokesčio mokėtojo per tikrinamąjį mokestinį laikotarpį gautas pajamas dauginant iš koeficiento 0,02. Jeigu apskaičiuota mokėtina mokesčio suma yra mažesnė už 10 000 eurų, mokamas 10 000 eurų mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis. Duomenis apie mokesčio mokėtojo gautas pajamas per mokestinį laikotarpį teikia VMI;
9. mokesčio mokėtojai, kuris nurodė fiktyvų (neegzistuojantį) atliekų tvarkytojo ir (ar) gamintojų ir importuotojų organizacijos tariamai išrašytą gaminių ir (ar) pakuočių atliekų sutvarkymą įrodantį dokumentą ir (ar) patvirtinimą (toliau – dokumentas), kuriuo remiantis buvo pasinaudota mokesčio lengvata, ir sutvarkytą gaminių ir (ar) pakuočių atliekų kiekį, – LR vidaus rinkai tiekiamų gaminių ir (ar) papildytų pakuočių kiekį, kuriam netaikomos šiame įstatyme nustatytos mokesčio už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis lengvatos, dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ir (ar) 4 prieduose, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2 (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999).

Taigi tam, kad apskaičiuojant mokestį už aplinkos teršimą, būtų taikomas didesnis tarifas pagal Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo nuostatas, turi būti nustatytas apmokestinamos pakuotės atliekų nuslėpimo faktas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 3 d. sprendimas administracinėje byloje). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje yra nurodoma, kad laiku nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis ir atitinkamai mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. lapkričio 27 d. nutartis administracinėje byloje). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje bylose dėl mokesčio už aplinkos teršimą taip pat yra aiškinama, kad pareigos tinkamai apskaičiuoti ir deklaruoti į aplinką išmesto

teršalų kiekio neįvykdymas negali automatiškai lemti apmokestinamųjų gaminių nuslėpimo. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme reglamentuojamam didesnio mokesčio tarifo taikymui, būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo fakto konstatavimui, būtina taip pat nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo. Tokias aplinkybes, be laiku neatliktos pareigos deklaruoti apmokestinamųjų gaminių kiekius, patvirtintų *inter alia* apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti įstatyme nustatytas pareigas ir pan. (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 14 d. nutartis administracinėje byloje).

Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas nurodo, kad už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį mokesčio mokėtojui taikomas didesnis mokesčio tarifas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1068-822/2021), kuris apskaičiuojamas įstatymo 1, 2 ir 3 prieduose nustatytus tarifus dauginant iš koeficiento 10 (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje). Taip pat, kaip jau minėta, nesumokėtas mokestis už valstybinius gamtos išteklius sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991).

Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme nustatytos poveikio priemonės už deklaruotą ar nedeklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį – didesni mokesčio tarifai – administracinių teismų praktikoje vertinami kaip sankcijos už padarytus pažeidimus, susijusius su valstybinių gamtos išteklių naudojimu, nesilaikant teisės aktais nustatytos tvarkos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2067-556/2021). Pažymėtina, kad mokėtina mokesčio suma skaičiuojama pagal nedeklaruotą naudingųjų iškasenų kiekį, o ne pagal sumokėtas (permokėtas) ar nesumokėtas sumas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1519-789/2021). Konstitucinis Teismas yra ne kartą konstatavęs, jog įstatyme nustatytų institucijų priimtų nutarimų taikyti asmeniui konkrečią sankciją <...> pagrįstumo ir teisėtumo kontrolę užtikrina teismas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Jis, atsižvelgdamas į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes ir vadovaudamasis teisingumo,

protingumo kriterijais, turi teisę nuspręsti, kad tokia sankcija <...> asmeniui neturi būti taikoma, jei dėl tam tikrų itin svarbių aplinkybių ji yra akivaizdžiai neproporcinga (neadekvati) padarytam teisės pažeidimui ir dėl to neteisinga (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2602-662/2021), todėl atkreiptinas dėmesys, kad teismai, esant pagrindui, turi teisę koreguoti Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme nustatyta tvarka apskaičiuoto taikomo didesnio mokesčio tarifo sumos dydį, nes tai vertintina kaip sankcija, o ne mokestis (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2373-624/2021). Atsižvelgiant į Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 2 straipsnyje įtvirtintą tikslą, nustatoma sankcija turi būti pakankamai sviri ir turi turėti atgrasantį bei užkardomąjį poveikį pažeidimą padariusiai bendrovei, vykdančiai ūkinę veiklą ir siekiančiai pelno, tačiau nevaržytų šio ūkio subjekto daugiau, nei būtina tikslams pasiekti (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1519-789/2021). Taip pat pažymėtina, kad Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas nenumato, kad šio mokesčio administratorius, atsižvelgdamas į konkretaus pažeidimo padarymo aplinkybes, galėtų atitinkamai koreguoti sankcijos, t. y. šiuo atveju mokesčio tarifo, dydį (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2005-662/2021).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismas nurodo, kad taikant Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymą yra siekiama apmokestinti mokesčiu naudojamus valstybinius gamtos išteklius. Mokesčio mokėtojai remiantis šio įstatymo reikalavimais privalo per įstatyme nustatytą terminą deklaruoti ir mokėti mokestį už naudojamus valstybinius gamtos išteklius. Šio įstatymo 6 straipsnis nustato teises pasekmes – pagal savo pobūdį griežtą sankciją, būtent įtvirtina reikalavimą už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį, taikyti didesnę mokesčio tarifą (dauginant iš nustatyto mokesčio koeficiento 10). Ši sankcija už Mokesčio už išteklius įstatymo pažeidimą gali būti taikoma, kai nustatoma, kad šis įstatymas yra pažeistas, kai mokesčių mokėtojas pagal šį įstatymą nevykdo esminių savo pareigų – nemoka mokesčio už naudojamus valstybinius gamtos išteklius arba moka mokesčius už mažesnę naudojamų valstybinius gamtos išteklių kiekį ir nevykdo su esminėmis mokesčių mokėjimo sąlygomis susijusių formalių reikalavimų – deklaruoti mokestį už naudojamus valstybinius gamtos išteklius. Sankcijos taikymas vien dėl formalių reikalavimų pažeidimo neatitiktų Mokesčio už išteklius įstatymo paskirties bei tikslo – apmokestinti mokesčiu naudojamus valstybinius gamtos išteklius,

ekonominėmis priemonėmis skatinti gamtos išteklių naudotojus taupiai ir efektyviai naudoti valstybinius gamtos išteklius, ir būtų neproporcinga priemonė. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat yra nurodęs, kad teismas, įvertinęs visumą bylai reikšmingų aplinkybių, vadovaudamasis teisingumo, protingumo, proporcingumo kriterijais gali svarstyti didesniu tarifu nustatyto mokesčio mažinimo galimybę (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 21 d. nutartis administracinėje byloje).

Kaip praktinis didesnio mokesčio tarifo taikymo pavyzdys gali būti pateikiama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byla, kurioje ginčas kilo dėl pareiškėjui UAB „AR10“ Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos apsaugos ministerijos Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento 2019 m. spalio 17 d. sprendimu Nr. AS-71 priskaičiuoto mokesčio didesniu tarifu proporcingumo. Byloje nustatyta, kad Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Klaipėdos apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus pareigūnai, atlikę pareiškėjo UAB „AR10“ planinį teminį patikrinimą dėl mokesčio už išgautus valstybinius gamtos išteklius 2018 metais apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo nustatė, kad pagal pateiktus apskaitos dokumentus, t. y. duomenis apie žvyro išgavimą iš Kalniškių III žvyro telkinio, pareiškėja už 2017 m. II–III ketvirčius Valstybinėje mokesčių inspekcijoje nedeklaravo 1 062 m<sup>3</sup> išgauto žvyro. Pareiškėjui UAB „AR10“ buvo surašytas 2019 m. rugsėjo 12 d. patikrinimo aktas Nr. PA79-12, kuriame pareiškėjui apskaičiuotas mokėtinas mokesčio dydis už 2017 m. II–III ketvirčius nedeklaruotą išgautą valstybinių gamtos išteklių (žvyro) kiekį. Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktorius 2019 m. spalio 17 d. sprendimu Nr. AS-71 patvirtino 2019 m. rugsėjo 12 d. patikrinimo aktą Nr. PA79-12 ir įpareigojo pareiškėją sumokėti 4 864,00 Eur mokestį. Pirmosios instancijos teismas pakeitė skundžiamą atsakovo Sprendimą ir vietoje 10 kartų padidinto mokesčio tarifo, taikė 300 proc. (3 kartus) padidintą tarifą, iš viso priskaičiuotą mokesčio padidintu tarifu sumą sumažino nuo 4 864,00 Eur iki 1 459,20 Eur (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1991-602/2021). <...>

Pagal Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo (ginčiui aktuali įstatymo redakcija, galiojanti nuo 2019 m. sausio 1 d.), <...> 7 straipsnio nuostatas, pareiga apskaičiuoti išgautą gamtos išteklių kiekį ir jį teisingai deklaruoti nustatyta mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokėtojui. Pagal Įstatymo 6 straipsnio 1 dalį, mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifai nustatyti šio įstatymo 1, 2 ir 3 prieduose, o pagal 2 dalį – už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be

leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį taikomas didesnis mokesčio tarifas. Jis apskaičiuojamas šio įstatymo 1, 2 ir 3 prieduose nustatytus tarifus dauginant iš koeficiento 10. Pagal Įstatymo 8 straipsnio 2 ir 3 dalis Aplinkos ministerija ar jos įgaliotos institucijos kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuojamas ir deklaruojamas mokestis už valstybinius gamtos išteklius. Aplinkos ministerijos įgaliotos institucijos pagal kompetenciją mokestinio patikrinimo rezultatus įformina bei juos patvirtina Aplinkos ministerijos nustatyta tvarka. <...> Nagrinėjamu atveju atsakovas apskaičiavo pareiškėjui mokėtiną 4 864,00 Eur mokestį padidintu tarifu už nedeklaruotą išgautą valstybinių gamtos išteklių (žvyro) kiekį, kurį pirmosios instancijos teismas skundžiamu sprendimu sumažino iki 1 459,20 Eur. Pirmosios instancijos teismas, mažindamas pareiškėjui apskaičiuoto mokesčio dydį, atsižvelgė į tai, kad byloje nenustatyta tyčinių pareiškėjo veiksmų, siekio nuslėpti išgautą žvyro kiekį ar sistemingo teisės aktų pažeidinėjimo, bei į tai, kad pažeidimas nesukėlė neigiamų pasekmių nei žmonėms, nei aplinkai, t. y. padarytas pažeidimas savo pobūdžiu nebuvo pavojingas, ir padarė išvadą, kad Įstatymo nustatytos ekonominio poveikio priemonės tikslui pasiekti nagrinėjamu atveju pakanka 300 proc. didesnio mokesčio nustatymo. <...> Teisėjų kolegija, pripažindama pirmosios instancijos teismo galimybę koreguoti padidinto mokesčio už valstybinius gamtos išteklius dydį, pritaria sprendime atliktiems reikšmingų konkrečiam pažeidimui faktinių aplinkybių vertinimams ir pareiškėjui paskirtos sankcijos dydžio parinkimui. <...> Pirmosios instancijos teismas deramai atsižvelgė į pareiškėjo elgesį iki ir po pažeidimo išaiškinimo, atkreipė dėmesį į bendrovės vykdomos ūkinės veiklos pobūdį, bei konstatavo, jog nurodymas sumokėti 1 459,20 Eur mokesčio už valstybinius gamtos išteklius pareiškėjas patirtų neigiamas pasekmes ir tuo būtų pasiekti atsakomybės taikymo tikslai. Pažymėtina, jog atsakovas, apeliaciniame skunde teigdamas, jog pirmosios instancijos teismas byloje nevertino pareiškėjo finansinių pajėgumų, nei pirmosios instancijos teismui, nei apeliacinės instancijos teismui nepateikė jokių duomenų apie pareiškėjo apyvartą, turimus finansinius išsipareigojimus, ir pan., kurie leistų spręsti, jog teismas nepagrįstai sumažino pareiškėjui skirtą ekonominę sankciją (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1991-602/2021).

Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas numato, kad už nuslėptą ar nedeklaruotą angliavandenilių išteklių kiekį sumokamas mokestis ir dešimteriopa mokesčio dydžio bauda (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992). Išnagrinėjus aktualią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką pastebėta, kad nuo 2010 metų teisminių ginčų, susijusių su Angliavandenilių

išteklių mokesčio įstatymo pažeidimais, nebuvo, todėl galima teigti, kad teisminių precedentų, susijusių su didesnio mokesčio tarifo taikymu Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo pagrindu, Lietuvos administracinis teismas nesukūrė.

Apibendrinant galima teigti, kad didesnio mokesčio tarifas yra skiriamas tais atvejais, kai planinių ir neplaninių patikrinimų metu yra nustatomi aplinkosauginių įstatymų pažeidimai. Vieną vertus apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas jau gali būti traktuojamas kaip aplinkosauginių įstatymų pažeidimas, tačiau kitą vertus reikia įrodyti faktą, kad ūkio subjektas tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato. Ūkio subjektas taip pat turi teisę ginčyti paskirtos sankcijos dydį, o teismai, tinkamai įvertinę visas bylos aplinkybes, turi teisę koreguoti apskaičiuotą didesnio mokesčio tarifą, nes tai yra sankcija, o ne mokestis.

### 3.2. Didesnio mokesčio tarifo taikymas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo kontekste

Kaip jau buvo minėta, Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas numato, kad nesumokėtas mokestis už aplinkos teršimą sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami, permokėta mokesčio suma gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, 1999); Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas nurodo, kad nesumokėtas mokestis už valstybinius gamtos išteklius sumokamas arba išieškomas, delspinigiai skaičiuojami bei permokėta mokesčio už valstybinius gamtos išteklius suma gražinama (įskaitoma) Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991); Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas nurodo, kad tiek permokėta angliavandenilių išteklių mokesčio suma yra gražinama (įskaitoma), tiek ir laiku nesumokėtas angliavandenilių išteklių mokestis, baudos, delspinigiai išieškomi Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992).

Mokesčių administravimo įstatymas reglamentuoja, kad aplinkosauginius mokesčius administruoja Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek pavesta pagal Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, Mokesčio už aplinkos teršimą, Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymus. Ar šie mokesčiai teisingai apskaičiuoti ir deklaruoti, patikrina, taip pat konsultacijas šių mokesčių mokėjimo klausimais teikia tik Aplinkos ministerijos įgaliota institucija. Mokesčių administravimo įstatymas detaliai reglamentuoja mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir išieškojimo

tvarkas (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004), tačiau kiek Mokesčių administravimo įstatymas siejasi su šiame darbe analizuojamų aplinkosauginių mokesčių pagrindu taikomu didesnio mokesčio tarifu, geriausiai atspindi teismų praktikos pavyzdžiai.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. administracinėje byloje kilo ginčas dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2019 m. lapkričio 4 d. sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. AS-83 teisėtumo ir pagrįstumo. Ginčijamu administraciniu aktu nuspręsta, kad pareiškėjas pažeidė Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 8 straipsnio 4 dalies reikalavimus, todėl už 2014–2017 m. mokestinius laikotarpius už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis apskaičiuota 26 046 eurų mokesčio suma padidintu tarifu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje). <...> Byloje nustatyta, kad Aplinkos apsaugos departamento Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamentas 2019 m. rugpjūčio 30 d. surašė patikrinimo aktą Nr. PA75-44, kuriame konstatavo, kad pareiškėjas pagal faktinius 2014–2017 metų duomenis išleido į Lietuvos vidaus rinką daugiau apmokestinamųjų pakuočių ir pateikė neteisingai užpildytas Mokesčio už aplinkos teršimą pakuočių atliekomis deklaracijas už visą šį laikotarpį. Pareiškėjas pirminėje deklaracijoje neteisingai deklaravo/nuslėpė dalį 2014, 2015, 2016 ir 2017 metais išleistų į LR vidaus rinką plastikinių pakuočių kiekio, taip pat 2015, 2016 ir 2017 metais neteisingai deklaravo medinių pakuočių kiekius ir tuo pažeidė Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 8 straipsnio 4 dalies reikalavimus, taip pat, 2017 m. pareiškėjas neteisingai deklaravo kombinuotos (kitos) pakuotės kiekį ir tuo pažeidė Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 8 straipsnio 4 dalies reikalavimus bei Mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinamųjų gaminių deklaracijos FR0523 formos ir mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaracijos FR0524 formos pildymo taisyklių 22.16 punktą. Nustatyta, kad nuslėptas į vidaus rinką išleistų plastikinių pakuočių kiekis: 1,422 t 2014 metais, 1,846 t 2015 metais, 2,205 t 2016 metais, 6,362 t 2017 metais. Taip pat nustatyta, kad klaidingai deklaruotas į Lietuvos Respubliką importuotos ir išleistos tretinės medinės pakuotės kiekis: 19,677 t 2015 metais, 20,507 t 2016 metais, 6,887 t 2017 metais.

Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 4 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad mokestį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gaminių gamintojai ir importuotojai, o 9 straipsnio 4 dalies 3 punkte nustatyta, kad mokestis už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 1 dalyje



nurodyta, kad Aplinkos ministerija kontroliuoja teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą, tikrina mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą. Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnio 1 dalis nustato, kad šio įstatymo 13 straipsnio 6, 7, 8 ir 24 punktuose išvardytus mokesčius administruoja Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek pavesta pagal Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, Mokesčio už aplinkos teršimą, Angliavandenilių išteklių mokesčio ir Miškų įstatymus. Mokesčio už aplinkos teršimą kontrolės funkcija įvardinta LR aplinkos ministro 2009 m. balandžio 23 d. įsakymo „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą kontrolės tvarkos aprašo patvirtinimo“ preambulėje ir šio Įsakymo vykdymo kontrolė pavesta Aplinkos apsaugos departamento Aplinkos ministerijos direktoriui (2 dalis) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje).

Teisėjų kolegija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, iš esmės sutinko su pirmosios instancijos teismo nustatytais faktinėmis bylos aplinkybėmis, surinktų įrodymų pagrindu padarytomis išvadomis. Aptartą ir kitą reikšmingą ginčui reguliavimą detaliai išanalizavęs ir sistemiškai įvertinęs ir aiškinęs pirmosios instancijos teismas pagrįstai sprendė, kad Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas nustato mokesčio mokėtojams pareigą pagrįsti apmokestinamųjų gaminių ar pakuotės deklaruojamus kiekius, deklaruoti teisingus kiekius, atitinkamai Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija, kontroliuojanti mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą, privalo įvertinti šį faktą remiantis mokesčio mokėtojo pateiktų įrodymų visuma, o nagrinėjamu atveju atsakovas yra kompetentingas surašyti patikrinimo aktą ir priimti skundžiamą sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo. Teisingumo ir protingumo kriterijus atitinka ir pirmosios instancijos teismo išvados dėl pareiškėjos pateiktų patikrinimo metu patikslintų deklaracijų reikšmės ginčijamam sprendimui bei dėl norminio administracinio akto teisėtumo patikros procedūros inicijavimo. Apibendrinus šioje nutartyje aptartas bylos faktines ir teises aplinkybes, teisėjų kolegija konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas tinkamai ir laikydamasis ABTĮ reikalavimų įvertino byloje surinktus įrodymus bei nustatė teisiškai reikšmingas aplinkybes ginčui išspręsti, teisingai išaiškino ir pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias materialiosios teisės normas, t. y. pirmosios instancijos teismo sprendimas teisingas tiek galiojančios teisės, tiek ir bylos faktų bei jų vertinimo požiūriu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje).

Išnagrinėjus pirmąjį pavyzdį galima matyti, kad Mokesčių administravimo įstatymas yra taikomas skiriant sankciją – padidintą mokesčio tarifą - ūkio veiklos subjektui, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos yra taikomos tik tiek, kiek to nereglamentuoja aplinkosauginiai įstatymai.

Kitas pavyzdys gali būti Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. administracinė byla<sup>1</sup>, kurioje ginčas kilo dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2019 m. gegužės 24 d. sprendimo Nr. 605 „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ teisėtumo ir pagrįstumo. Sprendimu patvirtintas Patikrinimo aktas, kuriame detalai nurodyta, kiek pareiškėjas 2014-2017 m. nedeklaravo (nuslėpė) gaminiiais pripildytos plastikinės, kombinuotos bei popierinės ir kartotinės pakuotės, taip pat nurodyta, jog pareiškėjas pažeidė Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 7 straipsnio 2 dalies, kad mokestis už aplinkos teršimą sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą 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, ir 8 straipsnio 4 dalies, kad 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, reikalavimus. Sprendime ir juo patvirtintame Patikrinimo akte nurodyta, jog vadovaudamasis Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 3 dalies nuostata, kad už pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį mokestis už aplinkos teršimą mokamas taikant didesnę tarifą, ir 4 dalies 3 punktu, kad mokestis už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas nuslėptą apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio Įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2, Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir finansų ministro 2008 m. liepos 9 d. įsakymu Nr. D1-370/1K-230 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašų patvirtinimo“ patvirtinto Mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos aprašo 12 punktu, atsakovas apskaičiavo pareiškėjui 3 574 Eur už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis. <...>

Pirmosios instancijos teismas konstatavo, kad pareiškėjas pakuoja gaminius į apmokestinamąją pakuotę, yra gamintojas, todėl turėjo pareigą per tris mėnesius nuo gaminių tiekimo LR vidaus rinkai pradžios užsiregistruoti Sąvade, tačiau šios pareigos

---

<sup>1</sup> Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-968-815/2021.

nevykdė. Pirmosios instancijos teismas nurodė, jog pareiškėjo teiginiai, susiję su neaiškiu teisiniu reglamentavimu, atmestini kaip nepagrįsti, nes priešingai, nei teigė pareiškėjas, teismas nustatė, jog Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 2 straipsnio 10 dalyje gamintojo sąvoka pateikta pakankamai aiškiai. Pirmosios instancijos teismas taip pat konstatavo, kad iš byloje esančių duomenų matyti ir ginčo dėl to nėra, jog pareiškėjas Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 7 straipsnio 2 dalyje nustatytu terminu mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijų nepateikė, t. y. iš esmės įvertino, kad Sprendime nurodomas pareiškėjo padarytas pažeidimas yra nustatytas. Visgi, pirmosios instancijos teismas atkreipė dėmesį, kad pareiškėjas 2017 m. mokestinio laikotarpio mokesčio už aplinkos teršimą deklaraciją pateikė tik 2019 m. vasario 15 d., o 2014-2016 m. mokestinių laikotarpių mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijas – tik 2019 m. vasario 20 d., taip pat nurodė, kad pareiškėjas 2019 m. vasario 15 d. sumokėjo dalį (987 Eur) mokesčio: atitinkamai darė išvadą, kad atsakovas, remdamasis Mokesčių administravimo įstatymo ir Viešojo administravimo įstatymo nuostatomis, turėjo į minėtas faktines aplinkybes atsižvelgti, jas vertinti, tačiau to neatliko (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. sprendimas administracinėje byloje). <...>

Teisėjų kolegija pabrėžė, kad Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas yra specialusis įstatymas (lyginant jį su Mokesčių administravimo įstatymu), be kita ko, nustatantis mokesčio už aplinkos teršimą kontrolę, taip pat šio mokesčio sumokėjimą, išieškojimą ir paskirstymą. Atkreiptinas dėmesys, kad Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija kontroliuoja teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą, tikrina mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą, tuo tarpu mokesčio sumokėjimą, išieškojimą ir paskirstymą kontroliuoja VMI, kuri tvarkydama mokesčių mokėtojų registrą, turi pareigą visapusiškai kontroliuoti mokesčių sumokėjimo teisingumą. Aplinkos ministerijai ar jos įgaliotai institucijai Mokesčių administravimo įstatyme taip pat pavesta kontroliuoti minėto mokesčio sumokėjimą. Visgi, išnagrinėtos bylos kontekste paminėtina, kad atsakovas 2019 m. vasario 11 d. pranešė pareiškėjui apie planinį patikrinimą, o pareiškėjas tik po patikrinimo pradžios, t. y. 2019 m. vasario 15 d. sumokėjo 987 Eur mokesčio už aplinkos teršimą, 2019 m. vasario 15 d. pateikė 2017 m. mokestinio laikotarpio mokesčio už aplinkos teršimą deklaraciją, o 2019 m. vasario 20 d. – 2014-2016 m. mokestinių laikotarpių mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijas. Teismo vertinimu, šioje administracinėje byloje teisingam mokesčio apskaičiavimui neturi reikšmės faktinės aplinkybės, atsitikusios po patikrinimo pradžios, nes pareiškėjas ne mažiau kaip du metus nedeklaravo mokesčio už aplinkos teršimą, jo iki patikrinimo

pradžios apskritai nemokėjo, taigi, padarė Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo normų pažeidimą, apmokestinamą minėto įstatymo nustatyta tvarka. Todėl pirmosios instancijos teismas nepagrįstai darė išvadą, kad atsakovas, apskaičiuodamas mokestį už aplinkos teršimą, turėjo vertinti faktines aplinkybes, atsitikusias po patikrinimo pradžios, netinkamai taikė materialiosios teisės normas, įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatyme ir Viešojo administravimo įstatyme. Priešingai – atsakovas turėjo pareigą skaičiuoti mokestį pagal patikrinimo pradžios dienas susiformavusias aplinkybes, o klausimas dėl pareiškėjo 2019 m. vasario 15 d. sumokėtos 987 Eur mokesčio sumos įskaitymo, t. y. teisingo mokesčio sumokėjimo, priskirtinas Valstybinės mokesčių inspekcijos kompetencijai. Teisėjų kolegija, remdamasi tuo, kas išdėstyta, konstatavo, kad pirmosios instancijos teismas netinkamai pritaikė materialiosios teisės normas, todėl priėmė neteisėtą sprendimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. sprendimas administracinėje byloje).

Taigi, apibendrinant galima pažymėti, kad, lyginant su Mokesčių administravimo įstatymu, Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas yra specialusis įstatymas, kuris nustato mokesčio už aplinkos teršimo kontrolę, šio mokesčio sumokėjimo, išieškojimo ir paskirstymo tvarką. Paminėtina, kad tiek Mokesčio už aplinkos teršimą, tiek Mokesčių administravimo įstatymai numato, kad šią kontrolę vykdo Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija.

Kitoje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byloje buvo sprendžiamas ginčas dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2020 m. gegužės 29 d. sprendimo Nr. AS-54 „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“, kuriuo pareiškėjui UAB „Simuva“ paskirta 2 043 639 Eur mokesčio už valstybinius gamtos išteklius didesniu tarifu suma, teisėtumo ir pagrįstumo bei prašymo teismui sumažinti šį mokestį iki 28 500 Eur dydžio sumos. UAB „Simuva“ pateiktame apeliaciniame skunde buvo tvirtinama, kad pareiškėjas už tuos pačius veiksmus nubaustas du kartus. <...> Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratorius neturi teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Ši nuostata netaikoma paaiškėjus naujų aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams. UAB „Simuva“ apeliuodama dėl šios teisės normos pažeidimo apsiribojo tik abstrakčiu paaiškinimu, kad atsakovui buvo žinomos arba galėjo būti žinomos aplinkybės

kaip neva naujai paaiškėjusios, tačiau išsamesnių detalių nepateikė. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad naujomis aplinkybėmis, kurios būtų pakartotinio patikrinimo pagrindas, gali būti tik tokios aplinkybės, kurios: 1) egzistavo pirminio mokestinio patikrinimo metu; 2) nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui tiek atliekant mokestinį patikrinimą, tiek priimant sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo arba patvirtinant patikrinimo rezultatus patikrinimo pažyma, tiek mokestinio ginčo nagrinėjimo metu iki galutinio sprendimo mokestiniame ginče priėmimo, jeigu sprendimas dėl patikrinimo akto patikrinimo buvo apskūstas įstatymų nustatyta tvarka; 3) gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams. Kiekvienu atveju nustačius šių kriterijų visumą, mokesčių administratorius įgyja teisę atlikti pakartotinį patikrinimą. Mokesčių mokėtojas vien pateiktais paaiškinimais nepaneigė šios kriterijų visumos buvimo, todėl nėra pagrindo sutikti ir dėl Mokesčių administravimo įstatymo 118 straipsnio pažeidimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2067-556/2021). <...>

Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje nustatytos poveikio priemonės už deklaruotą ar nedeklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį – didesni mokesčio tarifai – administracinių teismų praktikoje vertinami kaip sankcijos už padarytus pažeidimus, susijusius su valstybinių gamtos išteklių naudojimu, nesilaikant teisės aktais nustatytos tvarkos. <...> Pirmosios instancijos teismas detalios pagrindė, kodėl švelnina sankciją. Teisingai pažymėta, kad mokesčių mokėtojas mokesčius sumokėjo, išgautų gamtos išteklių nenuslėpė. Nevengė bendradarbiavimo su atsakovu, todėl buvo pagrindas skirti švelnesnę negu Sprendimu nustatyta sankciją. Palikus galioti 2 043 639 Eur dydžio sankciją, pastaroji būtų nesuderinama su teisingumo ir protingumo bei proporcingumo principais. Griežta nuobauda (bendrine prasme) turi būti taikoma tik kai pažeidėjas tikrai tokios nusipelno, ko šiuo konkrečiu atveju nebuvo pagrindo teigti. Per griežta sankcija būtų neefektyvi ir neatliktų savo vaidmens, kovojant su teisės pažeidimais, bei galėtų būti realiai neįvykdoma. Kita vertus, per švelnios sankcijos nustatymas nedarytų poveikio teisės pažeidėjui, neišpėtų kitų asmenų dėl galimos atsakomybės už teisei priešingą veiką, todėl turi būti balansas tarp padarytos veikos, kuri nesuderinama su teisiniu reguliavimu ir nustatytos sankcijos – ginčo sankcija akivaizdžiai proporcinga (adekvati) padarytam teisės pažeidimui ir dėl to pripažinta teisinga (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2067-556/2021).

Iš pateiktos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutarties matyti, kad, kartu su aplinkosauginių mokesčių įstatymais, Mokesčių administravimo įstatymas

reguliuoja mokesčių administratoriaus pareigas vykdant mokesčių mokėtojų planinius ir neplaninius veiklos patikrinimus.

Kitoje Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo byloje aptariamas Mokesčių administravimo įstatymo taikymas skaičiuojant delspinigius nesumokėjus aplinkosauginių mokesčių, taip pat numatomi atvejai, kai Mokesčių administravimo įstatymas gali sustabdyti skolos ir delspinigių išieškojimą. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 28 d. byloje nagrinėjamo atskirojo skundo dalykas – Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 9 d. nutarties dalies, kurioje buvo atmestas UAB „Lausna“ prašymas taikyti reikalavimo užtikrinimo priemonę ir kol įsiteisės galutinis teismo sprendimas šioje byloje sustabdyti Sprendimo galiojimą, teisėtumas bei pagrįstumas. <...> Teisėjų kolegija pažymėjo, kad Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2020 m. rugpjūčio 14 d. sprendimo „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ turinys patvirtina, jog juo pareiškėjui už nedeklaruotą gamtos išteklių kiekį buvo pritaikytas didesnio mokesčio tarifas – 18 494 Eur. Sprendime nurodyta, kad ši suma į Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą turi būti sumokėta ne vėliau kaip per 20 dienų nuo Sprendimo įteikimo dienos. Sprendimo turinys taip pat patvirtina, kad jis buvo priimtas, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymu. Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnio 6 punkte yra nustatyta, kad pagal šį įstatymą yra administruojamas mokestis už valstybinius gamtos išteklius. Nors mokesčio už valstybinius gamtos išteklius administravimas, šio mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimų tvarkos, patikrinimų rezultatų įforminimo bei patvirtinimo apskundimas pasižymi tam tikra specifika, nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnio 1 ir 2 dalyse bei kituose teisės aktuose, tačiau pagal Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 10 straipsnio 1 dalį, nesumokėtas mokestis už valstybinius gamtos išteklius sumokamas arba išieškomas ir delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.

Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalyje yra nustatyta, kad jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu), tačiau nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemones, nurodytas šio įstatymo 95 straipsnyje, arba pagrindas jas naikinti. Teisėjų kolegijos nuomone, nagrinėjamas ginčas iš esmės atitinka mokestinio ginčo požymius. Pareiškėjas yra padavęs skundą dėl valstybės įstaigos, kuri įgaliota tikrinti, ar teisingai apskaičiuoti

mokesčiai už valstybinius gamtos išteklius, sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo jam buvo nurodyta sumokėti atitinkamą mokesčio sumą. Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas nenustato kitokios taisyklės nei yra nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalyje. Taigi, nagrinėjamu atveju Bendrovei apskundus Sprendimą, iš jos iki teismo sprendimo įsiteisėjimo negali būti reikalaujama sumokėti nurodytą sumą. Tai reiškia, kad ginčijamo mokesčio priverstinis išieškojimas yra laikinai sustabdytas pagal įstatymą. Atsižvelgusi į tai, teisėjų kolegija konstatavo, kad nėra pagrindo taikyti reikalavimo užtikrinimo priemonės ir sustabdyti Sprendimo galiojimą, nes tai būtų teisiškai beprasmiška.

Aplinkybė, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 110 straipsnio 1 dalį mokesstinės nepriemokos priverstinio išieškojimo sustabdymas nėra kliūtis taikyti mokesstinės prievolės užtikrinimo priemonės, nurodytas Mokesčių administravimo įstatymo 95 straipsnyje, pati savaime nereiškia, jog nagrinėjamu atveju egzistuoja pagrindas taikyti pareiškėjo prašomą reikalavimo užtikrinimo priemonę. Tuo labiau, kad Bendrovė nepateikė jokių įrodymų, jog jos atžvilgiu yra pradėtos priverstinio vykdymo procedūros (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 28 d. nutartis administracinėje byloje).

Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, nebuvo pagrindo išvada, kad nepritaikius reikalavimo užtikrinimo priemonės, pareiškėjas patirtų neatitaisomą arba sunkiai atitaisomą didelę žalą. Bendrovės argumentai, kad laikinai nesustabdytų Sprendimo galiojimo, būtų iš esmės sutrikdyta jos ūkinė veikla ir dėl to iš esmės pablogėtų UAB „Lausna“ finansinė padėtis, nepagrindžia skundžiamos pirmosios instancijos teismo nutarties neteisėtumo ir (ar) nepagrįstumo. Pareiškėjas, prašydamas taikyti reikalavimo užtikrinimo priemonę, nepateikė teismui tokio pobūdžio argumentų ir įrodymų, kurie sudarytų pagrindą spręsti, jog pirmosios instancijos teismas turėjo imtis priemonių reikalavimui šioje byloje užtikrinti. Teisėjų kolegija pažymi, kad Bendrovė nėra pateikusi jokių teisiškai pagrįstų argumentų, kad dėl Sprendimo galiojimo jos patirtų finansinių nuostolių nebūtų galima kompensuoti teisės aktų nustatyta tvarka, jeigu Sprendimas būtų panaikintas. Teisėjų kolegija padarė išvadą, kad šioje bylos nagrinėjimo stadijoje nebuvo jokio pagrindo taikyti pareiškėjo prašomos reikalavimo užtikrinimo priemonės – sustabdyti Sprendimo galiojimą. Įvertinus teisės aktuose nustatytą ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinio išieškojimo, kilus ginčui, stabdymą, ir Bendrovės nurodytas aplinkybes dėl būtinybės užtikrinti skundo reikalavimą, Teisėjų kolegija konstatavo, jog pirmosios instancijos teismo nutarties dalis, kurioje buvo atsisakyta

taikyti reikalavimo užtikrinimo priemonės, iš esmės pagrįsta ir teisėta (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 28 d. nutartis administracinėje byloje).

Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas numato, kad už laiku nesumokėtą angliavandenilių išteklių mokestį Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka skaičiuojami delspinigiai. Laiku nesumokėtas angliavandenilių išteklių mokestis, baudos, delspinigiai išieškomi Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas, 1992). Kaip jau minėta, teisminių precedentų, susijusių su didesnio mokesčio tarifo taikymu Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo pagrindu, Lietuvos administracinis teismas nesukūrė, tačiau, nagrinėjant teoriniu atžvilgiu Mokesčių administravimo įstatymo taikymą skiriant sankcijas už Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo pažeidimus, matoma, kad tokiais atvejais Mokesčių administravimo įstatymas taikomas vienodai, kaip ir esant Mokesčio už aplinkos teršimą bei Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymų pažeidimams.

Darytina išvada, kad didžiąja dalimi didesnio mokesčio tarifo skyrimo ir taikymo tvarka yra reglamentuojama specialiuose aplinkosauginių mokesčių įstatymuose. Mokesčių administravimo įstatymas taikomas tik tiek, kiek nereglamentuoja Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas.



## IŠVADOS

1. Pagrindinių aplinkosauginių mokesčių įstatymų siekis yra apsaugoti aplinką nuo kenksmingų veiksmų skatinant taupiai ir efektyviai naudoti gamtos išteklius, todėl šių įstatymų pagrindinė paskirtis yra skatinti naudoti gamtos išteklius saikingai ir efektyviai nustatant aplinkosauginių mokesčių objektų apmokestinimo tvarkas ir jų vykdymo kontrolę.

2. Aktualios Mokesčio už aplinkos teršimą, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius ir Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymų redakcijos detalizavo ir sugriežtino aplinkosauginių mokesčių mokėjimo tvarkas, mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolę bei taikomą atsakomybę už mokesčių nesumokėjimą ir/arba nuslėpimą.

3. Tinkamas aplinkosauginių mokesčių įstatymų įgyvendinimas užtikrinamas vykdant aplinkosauginių mokesčių sumokėjimo kontrolę, už kurią yra atsakinga Aplinkos ministerija arba jos įgaliota institucija. Tam, kad aplinkosauginiai mokesčiai būtų sumokėti įstatymų nustatyta tvarka, Aplinkos ministerija arba jos įgaliota institucija ūkio subjektams taip pat teikia metodinę pagalbą bei kitas susijusias konsultacijas. Mokesčių sumokėjimo kontrolė vykdoma organizuojant planinius ir neplaninius ūkio subjektų veiklos patikrinimus. Planiniai patikrinimai yra organizuojami tam, kad turima ir gaunama informacija apie ūkio subjektą būtų tinkamai įvertinta ir tam, kad ūkio subjektams, esant poreikiui, būtų teikiama metodinė pagalba. Paskirtis yra informacijos apie ūkio subjektą vertinimas ir metodinės pagalbos ūkio subjektui teikimas. Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklės išsamiai reglamentuoja ūkio subjektų veiklos planinio patikrinimo tvarką bei aiškiai apibrėžia planiniams patikrinimams taikomus terminus. Neplaninių patikrinimų paskirtis - nustatyti, ar ūkio subjektas vykdo ūkinę komercinę veiklą laikydamasis teisės aktų nustatytų reikalavimų. Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę taisyklės, kaip ir planinių patikrinimų atveju, taip ir ūkio subjektų veiklos neplaninių patikrinimų atveju yra aiškiai apibrėžusios patikrinimams skiriamus terminus, išsamiai reglamentuoja neplaninių patikrinimų tvarką bei pateikia baigtinį sąrašą atveju, kai yra nusprendžiama pradėti neplaninį ūkio subjekto veiklos patikrinimą.

4. Didesnio mokesčio tarifas yra skiriamas tais atvejais, kai planinių ir neplaninių patikrinimų metu yra nustatomi aplinkosauginių įstatymų pažeidimai. Vieną vertus apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas jau gali būti traktuojamas kaip aplinkosauginių

įstatymų pažeidimas, tačiau kitą vertus reikia įrodyti faktą, kad ūkio subjektas tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato. Ūkio subjektas turi teisę ginčyti paskirtos sankcijos dydį, o teismai, tinkamai įvertinę visas bylos aplinkybes, turi teisę koreguoti apskaičiuotą didesnio mokesčio tarifą, kadangi tai yra sankcija, o ne mokestis.

5. Didžiąja dalimi didesnio mokesčio tarifo skyrimo ir taikymo tvarka yra reglamentuojama specialiuose aplinkosauginių mokesčių įstatymuose. Mokesčių administravimo įstatymas taikomas tik tiek, kiek nereglamentuoja Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas - ši nuostata atsispindi ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismas formuojamuose precedentuose. Lyginant su Mokesčių administravimo įstatymu, Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas yra specialusis įstatymas, kuris nustato mokesčio už aplinkos teršimo kontrolę, šio mokesčio sumokėjimo, išieškojimo ir paskirstymo tvarką. Tiek Mokesčio už aplinkos teršimą, tiek Mokesčių administravimo įstatymai numato, kad šią kontrolę vykdo Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija. Kartu su aplinkosauginių mokesčių įstatymais, Mokesčių administravimo įstatymas reguliuoja mokesčių administratoriaus pareigas vykdant mokesčių mokėtojų planinius ir neplaninius veiklos patikrinimus. Mokesčių administravimo įstatymas taikomas skaičiuojant delspinigius nesumokėjus aplinkosauginių mokesčių, taip pat tais atvejais, kai Mokesčių administravimo įstatymas gali sustabdyti skolos ir delspinigių išieškojimą.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos mokesčių už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (1991). *Lietuvos aidas*, 67-0.
3. Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymas (1991). *Lietuvos aidas*, 75-0.
4. Lietuvos Respublikos naftos ir dujų išteklių mokesčio įstatymas (1992). *Lietuvos aidas*, 206-0.
5. Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas (1992). *Lietuvos aidas*, 206-0.
6. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 47-1469.
7. Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 60-1945.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243.
9. Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus 2020 m. gruodžio 14 d. Nr. AD1-378 įsakymas „Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, taisyklių patvirtinimo“ (2020). TAR, 27286.

### Specialioji literatūra:

1. ANDRUŠKEVIČIUS, A. (2004). *Administracinės teisės principai ir normų ribos*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
2. BALTRĖNAS, P. ir kt. (1996). *Aplinkos apsauga*. Vilnius: Enciklopedija.
3. DEVIATNIKOVAITĖ, I. (2021). *Administracinė teisė. Bendroji dalis*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
4. FINNIS, J. (2014). *Prigimtinis įstatymas ir prigimtinės teisės*. Vilnius: Aidai.
5. JOVAIŠAS, K. (2000). *Lietuvos Respublikos Konstitucijos komentaras, I dalis*. Vilnius: Teisės institutas.
6. LATVELĖ, R. ir kt. (2020). *Teisės teorija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
7. LAPINSKAS, K. ir kt. (2009). *Konstituciniai gamtinės aplinkos apsaugos pagrindai ir kitos konstitucinės jurisprudencijos problemos*. Vilnius: Lietuvos

Respublikos Konstitucinis Teismas.

8. MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
9. MEŠKYS, L. (2006). Juridinių asmenų administracinė atsakomybė aplinkosaugos srityje: griežtos atsakomybės doktrinos įtvirtinimo galimybė. *Jurisprudencija*, 9(87), 76–83.
10. MEŠKYS, L. (2008). Juridinių asmenų administracinė atsakomybė aplinkosaugos srityje: veiksmingumo problematika įgyvendinant darnaus vystymosi tikslus. *Jurisprudencija*, 3(105), 67-74.
11. MONKEVIČIUS, E., MIŠKINIS, A., MEŠKYS, L. (2011). *Aplinkosaugos teisė*. Vilnius: Justitia.
12. PAKALNIŠKIS, V. ir kt. (2004). *Civilinė teisė: bendroji dalis. I tomas*. Vilnius: Lietuvos teisės universitetas.
13. RAGULSKYTĖ-MARKOVIENĖ, R. (2005). *Aplinkos teisė: Lietuvos teisės derinimas su Europos Sąjungos reikalavimais*. Vilnius: Eugrimas.
14. RUDAUSKIENĖ, R. (2018). Aplinkos teisės reikalavimų pažeidimas kaip pagrindas pašalinti tiekėją iš viešųjų pirkimų Lietuvoje. *Teisė*, 107.
15. SUDAVIČIUS, B., MARCIJONAS, A. (1998). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
16. SUDAVIČIUS, B., MEDELIENĖ A. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras.
17. SUDAVIČIUS, B. (2014). Savivaldybių specialiosios aplinkos apsaugos rėmimo programos: teisinio reguliavimo probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 21(4), 1140–1162.
18. SUDAVIČIUS, B., ENDRIJAITIS, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
19. UŽUBALIS, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S). Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
20. VAIŠNORAS, A. (2011). *Europos Sąjungos aplinkos politika*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
21. VAIŠVILA, A. (2009). *Teisės teorija*. Vilnius: Justitia.
22. VANSEVIČIUS, S. (2000). *Valstybės ir teisės teorija*. Vilnius: Justitia.
23. VASARIENĖ, D. (2012). *Lietuvos konstitucinė teisė*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.

24. VASARIENĖ, D. (2017). *Lietuvos konstitucinė teisė*. Vilnius: Registrų centras.
25. VENCKUS, Z. (2008). *Aplinkos apsaugos politika ir teisė*. Vilnius: Technika.
26. ŽVAIGŽDINIENĖ, I. (2011). Aplinkos apsauga žmogaus teisių kontekste. *Teisė*, 78, 152-167.

Teismų praktika:

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo doktrina:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. 16/96.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. vasario 18 d. nutarimas. TAR, 3538.
3. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. gegužės 13 d. nutarimas. KT67-N6/2021.
4. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2021 m. rugsėjo 28 d. nutarimas. KT158-A-N12/2021.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo sprendimai:

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. lapkričio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2397-520/2019.
2. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2888-624/2020.
3. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1546-602/2020.
4. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1290-624/2020.
5. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eAS-679-502/2020.
6. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-968-815/2021.
7. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. balandžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1492-520/2021.
8. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1228-502/2021.
9. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1033-822/2021.
10. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 23 d. nutartis

administracinėje byloje Nr. A-1519-789/2021.

11. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2005-662/2021.

12. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. liepos 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1867-556/2021.

13. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1991-602/2021.

14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2602-662/2021.

15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2373-624/2021.

16. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2036-602/2021.

17. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1068-822/2021.

18. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. spalio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2067-556/2021.

#### Kiti šaltiniai:

1. Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2019 metų ūkio subjektų patikrinimo planas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aad.lrv.lt/lt/ukio-subjektu-prieziura-1/patikrinimu-planai> [žiūrėta 2021 m. lapkričio 18 d.].
2. Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus 2020 m. birželio 2 d. įsakymu Nr. AD1-146 patvirtintas Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2020 metų ūkio subjektų patikrinimų planas.
3. Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus 2021 m. balandžio 26 d. įsakymu Nr. AD1-139 patvirtintas Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2021 metų ūkio subjektų patikrinimų planas.
4. 2021 metų I ketvirčio apibendrinti duomenys apie Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aad.lrv.lt/lt/administracine-informacija/ukio-subjektu-prieziura> [žiūrėta 2021 m. lapkričio 18 d.].

5. 2021 metų II ketvirčio apibendrinti duomenys apie Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aad.lrv.lt/lt/administracine-informacija/ukio-subjektu-prieziura> [žiūrėta 2021 m. lapkričio 18 d.].
6. 2021 metų III ketvirčio apibendrinti duomenys apie Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos vykdomą aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę ir jos rezultatus [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://aad.lrv.lt/lt/administracine-informacija/ukio-subjektu-prieziura> [žiūrėta 2021 m. lapkričio 18 d.].

## **Atsakomybės už aplinkosauginių mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai**

**Artur Rožkovskij**

Lietuvos Respublikos Konstitucijoje yra įtvirtinta kiekvieno žmogaus teisė į švarią aplinką, todėl kiekvienas asmuo privalo saugoti aplinką nuo žalingo poveikio. Tam, kad ši nuostata galėtų būti įgyvendinta, valstybė turi skatinti saikingą ir efektyvų gamtos išteklių naudojimą, todėl šiam tikslui pasiekti yra būtini aplinkosauginius mokesčius reglamentuojantys įstatymai. LR teisinėje sistemoje yra išskiriami keli esminiai aplinkosauginiai mokesčių įstatymai, kurių vienas iš tikslų yra surinkti lėšas, naudojamas aplinkos apsaugos rėmimo programos lėšų (įplaukų) formavimui – Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas bei Angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymas. Šie įstatymai nustato mokesčių objektus ir subjektus, reglamentuoja taikomų mokesčių apskaičiavimo, nustatymo, apmokestinimo ir mokėjimo ypatumus, bei nustato taikomas sankcijas už aplinkosauginių mokesčių pažeidimus. Šio magistro darbo naujumas ir unikalumas pasižymi esminių ir pagrindinių Lietuvoje taikomų aplinkosauginių mokesčių įstatymų detalioje analize remiantis mokslininkų darbais bei teismine praktika.

Pirmoje magistro darbo dalyje nagrinėjama aplinkosauginių mokesčių įstatymų paskirtis, aplinkosauginių mokesčių objekto ir subjekto sąvokos, taip pat analizuojamos aplinkosauginių mokesčių tarifų nustatyto, apskaičiavimo, apskaitos ir mokėjimo tvarkos. Antroje magistro darbo dalyje tiriama ūkio subjektų veiklos patikrinimo tvarka, kokia yra šių patikrinimų paskirtis, kaip vykdomi planiniai ir neplaniniai ūkio subjektų veiklos patikrinimai taip pat analizuojama 2019 - 2021 metų ūkio subjektų patikrinimų planai bei patikrinimų ataskaitos. Trečiojoje magistro darbo dalyje, analizuojant teisės doktriną ir teisminę praktiką, atskleidžiami atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus ypatumai, o būtent didesnio mokesčio tarifo taikymas, reglamentuojamas LR aplinkosauginiuose įstatymuose bei didesnio mokesčio tarifo taikymas Mokesčių administravimo įstatymo kontekste. Išvadose apibendrinami aplinkosauginių mokesčių įstatymų pagrindiniai tikslai, mokesčių apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, ūkio subjektų veiklos patikrinimų tvarkos, taip pat atskleidžiami didesnio mokesčio tarifo taikymo ypatumai pažeidus aplinkosauginių mokesčių įstatymus bei šios sankcijos taikymas Mokesčių administravimo įstatymo kontekste.



## SUMMARY

### **Peculiarities of Liability for Violations of Environmental Tax Laws**

**Artur Rožkovskij**

The Constitution of the Republic of Lithuania ensures the right of every person to a clean environment, therefore every person must protect the environment from harmful effects. For this provision to be implemented, the state must promote the moderate and efficient use of natural resources. Laws regulating environmental taxes are necessary to achieve this goal. The legal system of the Republic of Lithuania distinguishes several essential environmental tax laws, one of the purposes of which being to raise funds (revenues) for the formation of the Environmental Protection Support Program - the Law on Environmental Pollution Tax, the Law on State Natural Resources Tax and the Law on Hydrocarbon Tax. These laws determine the taxed objects and entities, regulate the peculiarities of calculation, setting, taxation and payment of applicable taxes, and establish the applicable sanctions for violations of environmental taxes. The originality and uniqueness of this master's thesis is characterized by a detailed analysis of the essential environmental tax laws applicable in Lithuania based on the work of researchers and case law.

The first part of the master's thesis examines the purpose of environmental tax laws, the concepts of the object and subject of analyzed environmental taxes, as well as the procedures for setting environmental tax rates, calculating, accounting and paying environmental taxes. The second part of the master's thesis examines the procedure for inspection of the activities of economic entities, the purpose of these inspections, how planned and unscheduled inspections of the activities of economic entities are carried out, as well as plans and inspection reports for 2019 - 2021. The third part of the master's thesis, analyzing the doctrine of law and case law, reveals the peculiarities of liability for violations of tax laws, namely the application of a higher tax rate regulated by environmental laws of the Republic of Lithuania and a higher tax rate in the context of the Tax Administration Law. The conclusion summarizes the main objectives of environmental tax laws, tax calculation and payment procedures, procedures for inspections of economic entities, as well as reveals the peculiarities of applying a higher tax rate in violation of environmental tax laws and the application of this sanction in the context of the Tax Administration Law.