

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Karinos Tokorevos,
V kurso, finansų ir
mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas

**Atsakomybė už Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo
pažeidimus**

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Recenzentė: lekt. dr. Agnė Petkevičiūtė

Vilnius

2019

TURINYS

ĮVADAS	2
1. MOKESČIO UŽ APLINKOS TERŠIMĄ TEISINIS REGULIAVIMAS	6
1.1. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas - aplinkos teršimo apmokestinimo pagrindas	6
1.1.1. Įstatymo paskirtis ir reglamentavimas	6
1.1.2. Mokesčio objektas	8
1.1.3. Mokesčio mokėtojai.....	9
1.1.4. Mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarka	11
1.1.5. Mokesčio už aplinkos teršimą apskaita ir mokėjimo tvarka	15
1.2. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo santykis su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu	21
2. MOKESČIO UŽ APLINKOS TERŠIMĄ APSKAIČIAVIMO, DEKLARAVIMO IR MOKĖJIMO KONTROLĖ	27
2.1. Ūkio subjektų veiklos priežiūra ir veiklos metodai.....	28
2.2. Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų tvarka	29
2.2.1. Planiniai patikrinimai ir jų tvarka.....	30
2.2.2. Neplaniniai patikrinimai ir jų tvarka.....	33
2.3. Atsakomybės už mokesčio už aplinkos teršimą pažeidimus pagrindas	35
3. DIDESNIO MOKESČIO TARIFO TAIKYMO REIKŠMĖ IR YPATUMAI MOKESČIŲ TEISĖS SISTEMOJE	40
3.1. Didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindai įtvirtinti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme	44
3.2. Didesnis mokesčio tarifas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste.....	46
IŠVADOS	49
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	52
SANTRAUKA	54
SUMMARY	56

ĮVADAS

Temos aktualumas.

Svarbia Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių sistemos dalimi yra aplinkos apsaugos mokesčiai, kurių tikslas – ne tik papildyti valstybės biudžetą, bet ir stabilizuoti gamtos išteklių naudojimą ir užtikrinti aplinkos apsaugą. Mokestis už aplinkos teršimą, tai teisinio reguliavimo dalis ir dėka šio mokesčio yra įgyvendinamas teršėjas moka principas, kadangi mokesčio mokėtojas išleisdamas į aplinką teršalus yra įpareigotas sumokėti už padarytą žalą aplinkai. Svarbu tai, kad taikant sankcijas, t.y. nustatant ir įpareigojant sumokėti mokestį už aplinkos teršimą nėra siekiama nubausti ūkio subjektą už jo vykdomą veiklą, pagrindinė šio mokesčio mintis – skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, neviršyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvų bei vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą. O tais atvejais, kai ūkio subjektas to neatlieka, pritaikyti teisinį instrumentą – didesnę mokesčio tarifą, kurį galima laikyti ekonomine sankcija.

Temos naujumas.

Atsakomybė už Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus nėra plačiai išnagrinėta tema, todėl pagrindinis aspektas, kuo pasižymi ši tema yra tai, kad nepaisant fakto, kad literatūros bei mokslininkų darbų nėra pakankamai, šiame darbe yra pateikiama didesnio mokesčio tarifo, kaip ekonominės sankcijos ūkio subjektui bei Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymui svarba, nurodoma kokią funkciją didesnis mokesčio tarifas atlieka mokesčių teisės sistemoje.

Darbo tikslas ir uždaviniai.

Pagrindinis šio darbo tikslas – išnagrinėti atsakomybę už Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nustatytus pažeidimus. Reikia paminėti, kad ūkio subjekto atsakomybės pagrindas už aplinkos teršimo įstatymo pažeidimus yra atskleidžiamas per didesnę mokesčio tarifą.

Darbo uždaviniai:

1. Išnagrinėti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą, jo raidą, nurodyti kokie pakeitimai įvyko nuo pirminės redakcijos priėmimo. O tai pat, palyginti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą su pagrindiniu mokesčių teisės šaltiniu – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu bei atsakyti į klausimą, koks šių teisės aktų santykis, reglamentuojant mokestį už aplinkos teršimą.

2. Nustatyti mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolės bruožus. Nagrinėtinose temose kontekste yra svarbu aptarti kaip yra vykdoma valstybinė kontrolė, kokių priemonių imasi atsakingos institucijos ir kokios pasekmės kyla ūkio subjektui, kuris neįvykdo arba nevykdo jam nustatytos prievolės mokėti mokestį už aplinkos teršimą.
3. Analizuoti didesnį mokesčio tarifą, aptarti pagrindus ir atvejus kai ūkio subjektui yra nustatomas mokestis didesniu tarifu. Taip pat, atsakyti ar didesnis mokesčio tarifas pritaikymas yra efektyvi priemonė siekiant sankcionuoti teršėjo padarytą žalą aplinkai, bei skatinti teršėją mažinti aplinkos teršimą bei nevirsyti nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų.

Objektas.

Objektas – tai, atsakomybės pagrindas už mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus, pabrėžtina, kad atsakomybės pagrindas šiame darbe analizuojamas tik Lietuvos Respublikoje vyraujančios teisės kontekste, t.y. užsienio teisė šiame darbe analizuojama nebus. Esminis darbo kriterijus – didesnio tarifo analizė, taikymo specifika ir ribos, konkrečių didesnio tarifo taikymo pavyzdžių analizė ir kt. Siekiant atskleisti didesnio tarifo bruožus, yra nagrinėjamas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, stengiamasi atskleisti įstatymo santykį su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, kuriame taikomos kitokio pobūdžio sankcijos (pvz. baudos), svarstoma, galbūt pakaktų vieno teisės akto reglamentuojančio mokesčių mokėjimą. Toliau nagrinėjant temą, darbe svarbu kalbėti apie tai, kad atitinkamos valstybinės institucijos atlieka valstybinę ūkio subjektų kontrolę ir jiems pritaiko ekonominę sankciją, kuri pasireiškia mokesčio perskaičiavimu didesniu tarifu. Be to, darbe reikia kalbėti ir apie didesnio tarifo specifiką, ypatumus bendrai bei efektyvumą Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste.

Tyrimo metodai.

Tyrimo metodai – darbe yra naudojami *aprašomasis* (aprašomasis metodas darbe naudojamas kalbant apie Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą, mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę bei atsakomybės pagrindą, didesnį mokesčio tarifą Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste), *lyginamasis* (lyginamasis metodas yra naudojamas lyginant Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus, kurie yra aktualūs nagrinėjant šią temą, taip pat, lyginamasis metodas taikomas nurodant aukščiau minėtų teisės aktų panašumus ir

skirtumus), *istorinis* (istorinis metodas pasireiškia darbe nagrinėjant Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą istoriniu lygmeniu, t.y. kalbant apie įstatymą nuo jo priėmimo iki šių dienų), metodai.

Darbo originalumas.

Paminint darbo originalumą, reikia pastebėti, kad atsakomybė už mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus yra gan siaurai nagrinėta tema, o jos pagrindinis aspektas, apie kurį reikia šnekėti šiame darbe yra didesnis mokesčio tarifas, prof. dr. Bronius Sudavičius savo straipsnyje apie didesnę mokesčio tarifą yra nurodęs, kad Lietuvos teisės moksle didesnio mokesčio tarifo klausimas beveik nenagrinėtas.¹ Todėl remiantis tuo, galima pasakyti, kad šis darbas išsiskiria tuo, kad jame kalbama ne tik apie atsakomybės pagrindą už mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus, bet ir nagrinėjamas didesnis mokesčio tarifas, kuris yra reglamentuojamas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme.

Šaltinių apžvalga.

Svarbiausias šio darbo šaltinis yra Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, kuris buvo priimtas 1999 m. gegužės 13 d., bei šio įstatymo pakeitimai, kadangi darbe yra nagrinėjamas mokestis už aplinkos teršimą ir jo pažeidimus, ką būtent ir reglamentuoja šis įstatymas. Taip pat, darbe yra remiamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, kuris svarbus darbo kontekste lyginant įstatymuose reglamentuojamą mokesčių tvarką. Kitas svarbus šaltinis yra: „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2011 m. vasario 18 d. įsakymo Nr. D1-145 „Dėl Ūkio subjektų planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 „Dėl kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose“ pripažinimo netekusiu galios“, remiantis šiuo teisės aktu yra analizuojama aplinkos apsaugos valstybinė kontrolė ir paaiškinama kokia tvarka yra atliekami patikrinimai, kokius veiksmus atlieka aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės institucijos ir juose dirbantys pareigūnai. Be to, darbe yra panaudota Lietuvos Respublikos teismų praktika, kuri yra pakankamai turtinga mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimų bei didesnio mokesčio tarifo taikymo kontekste. Iš specialiosios literatūros šaltinių paminėti darbai, kuriais remtasi darbe, būtų Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė (Vilnius, 2011), Marcijonas A., Sudavičius B. Ekologinė teisė (Vilnius,

¹ SUDAVIČIUS, Bronius. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didiesnio tarifo mokesčiai. *Central and Eastern European legal studies*. 2017, № 1, p. 91-122.

1996), Medelienė A., Žvaigždiniene I. „Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas.“ (*Verslo ir teisės aktualijos*, 2012, t 7 (1), p. 144-163). Taip pat, Sudavičius B. „Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didesnio tarifo mokesčiai“ (*Central and Eastern European legal studies*. 2017, № 1, p. 91-122.), šiuose šaltiniuose yra ne tik nagrinėjami aplinkos apsaugos mokesčiai bendrojoje aplinkos apsaugos priemonių bei mokesčių sistemoje, bet ir yra pateikiamos įžvalgos apie didesnio mokesčio tarifą, kuris yra taikomas ne tik mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme, bet ir kituose teisės aktuose, nurodoma kokie jo požymiai, ypatumai ir reikšmė.

1. MOKESČIO UŽ APLINKOS TERŠIMĄ TEISINIS REGULIAVIMAS

Atsakomybės už mokesčio už aplinkos teršimą pažeidimus reguliavimo analizę, manyčiau, kad reikia pradėti nuo paties Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo analizės, apibūdinti jo atsiradimą ir būtinybę, taip pat, nustatyti šiame įstatyme reglamentuojamo mokesčio už aplinkos teršimą vietą mokesčių teisės sistemoje ir palyginti su kitais nacionalinėje teisėje mokesčius už aplinkos teršimą reglamentuojančiais teisės aktais. Svarbu tinkamai išnagrinėti ir suprasti iš kur kilo poreikis reglamentuoti aplinkos teršimą ir kokį poveikį teisei daro Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas nuo 1999 m. iki šių dienų.

1.1. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas - aplinkos teršimo apmokestinimo pagrindas

Norint tinkamai išnagrinėti atsakomybę už mokesčio aplinkos teršimą įgyvendinimą, svarbu išnagrinėti pagrindinį teisės aktą, kuris reglamentuoja apmokestinimą šiuo mokesčiu ir nustato atsakomybę už tai. Taip pat, reikia apibrėžti teisės akto reglamentavimo sritis. Autorės manymu, tai geriausiai būtų padaryti lyginant pirminį teisės aktą, kuris reglamentavo mokestį už aplinkos teršimą su nauja šio įstatymo redakcija, taip pat, apžvelgti ir priimtus pakeitimus nuo 1999 m. iki šių dienų. Svarbu padaryti išvadas ir suvokti kaip keitėsi šio įstatymo normos ir reglamentavimo tvarka.

1.1.1. Įstatymo paskirtis ir reglamentavimas

1999 m. gegužės 13 d. įsigaliojo pirmoji Lietuvos Respublikos Seimo priimta Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija. Joje nurodoma, kad šis teisės aktas reglamentuoja mokesčio už aplinkos teršimą tvarką, kontrolę ir atsakomybę.² Iš šios įstatymo normos aišku, kad šiame įstatyme yra numatyta, kokia tvarka yra sumokamas mokestis už aplinkos teršimą, taip pat nurodyti šio įstatymo įgyvendinimą kontroliuojantys organai, bei kokia atsakomybės kyla už šio mokesčio vengimą ar neteisingą apskaičiavimą.

Lyginant su šio įstatymo vėlesniais pakeitimais, yra matoma, kad šio įstatymo reglamentavimo sritys yra plečiamos. Kadangi, 2008 m. sausio 29 d. buvo priimtas įstatymas dėl aukščiau minėto įstatymo 1 straipsnio, 1 dalies pakeitimų, kurie nuo jo įsigaliojimo dienos iki šandien skamba taip: šis įstatymas nustato fizinių ir juridinių asmenų, vykdančių ūkinę veiklą Lietuvoje, taip pat Lietuvos Respublikoje įregistruotų

² Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 1 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 9 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

užsienio juridinių asmenų ir kitų organizacijų atstovybių bei filialų mokesčio už aplinkos teršimą mokėjimo tvarką ir kontrolę.³ Šio straipsnio pirmojoje dalyje buvo apibrėžtas asmenų ratas, kuriam yra taikomos šio įstatymo normos, t.y. fiziniai ir juridiniai asmenys bei užsienio juridiniai vienetai, kurie yra įregistruoti Lietuvos Respublikoje.

Taip pat, svarbu paminėti, kad 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos įstatymo 1 straipsnio, 1 dalyje buvo reglamentuojama mokesčio už aplinkos teršimą tvarka, kontrolė ir atsakomybė, o 2008 m. sausio 29 d. aukščiau minėto įstatymo pakeitime pirmojo straipsnio, pirmoji dalis reglamentuoja tik mokesčio už aplinkos teršimą mokėjimo tvarką ir kontrolę.

Manytina, kad taip yra todėl, kad pirmoji Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija numatė baudas už viršijamus į aplinką išmetamų teršalų normatyvus, mokesčio už aplinkos teršimą nesumokėjimą bei už nuslėptą teršalų kiekį pažeidimus. O naujausia Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija nenumato baudų, kadangi tam yra įvedamas didesnis mokesčio tarifas. Didesnio tarifo taikymą lėmė 2002 m. sausio 22 d. priimta Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija, kuri numatė, kad didesnio tarifo mokestis yra mokamas už aplinkos teršimą, kai jis taikomas už nuslėptą teršalų ir apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį bei už normatyvus viršijantį kiekį.⁴ Ši įstatymo redakcija 2014 m. lapkričio 13 d. buvo papildyta ir joje buvo nurodyta, kad didesnio tarifo mokestis taikomas ne tik aukščiau išvardintais atvejais, bet ir tada, kai sunaudoti degalai, sąvartyne pašalintos atliekos viršija normatyvų nustatytą teršalų kiekį.⁵

Pagrindinė šio įstatymo paskirtis buvo ir yra iki šiol - ekonominėmis priemonėmis skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, neviršyti teršalams išmetimo į aplinką normatyvų, taip pat iš mokesčių kaupti lėšas aplinkosaugos priemonėmis įgyvendinti.⁶ Kitaip tariant, šio įstatymo pagrindinis tikslas sureaguluoti aplinkos taršą taip, kad

³ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 1, 4, 7, 9, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir 1 priedėlio pakeitimo įstatymas. 2008 m. sausio 29 d. 1 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.314392>>.

⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. 2002 m. sausio 22 d., 10 straipsnis, 3 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.159552>>.

⁵ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo Nr. VIII-1183 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 7, 8 priedėliais įstatymas. 2014 m. lapkričio 13 d. 8 straipsnis, 10 straipsnio pakeitimas, 3 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/legalAct.html?documentId=13df8d90792b11e49adea948c356b2ec>>.

⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 1 straipsnis, 2 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/nqrCDIBTkx>>.

išmetamų teršalų kiekis atitiktų leistinus kriterijus bei sukauptos lėšos būtų panaudojamos aplinkos apsaugai įgyvendinti.

1.1.2. Mokesčio objektas

Kitas svarbus aspektas yra Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nurodomas mokesčio objektas. 1999 m. gegužės 13 d. įstatymo redakcijos 3 straipsnyje mokesčio objektas buvo nurodomas, kaip išmetami į aplinką neigiamai veikiantys žmogų ir aplinką fizikiniai, biologiniai ir cheminiai teršalai.⁷ Iš aukščiau paminėto straipsnio galima suprasti, kad mokesčio objektu buvo laikomi įvairios kilmės teršalai, kurie neigiamai veikia asmenis ir aplinką. Autorės manymu, šis straipsnis buvo per siauras ir jame nurodytas mokesčio objektas nebuvo tinkamai apibrėžtas, dėl ko galiojant šiam straipsniui galėjo kilti neaiškumų ką reikėtų laikyti šio mokesčio objektu, o kas nepatenka į šio mokesčio objekto sąvoką.

2002 m. sausio 22 d. priimtoje Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje mokesčio objektas apibūdinamas, kaip teršalai, kurie yra išmetami į aplinką, taip pat gaminiai nurodyti šio įstatymo 3 priedėlyje (pvz. padangos, sveriančios daugiau kaip 3 kg, akumulatoriai, gyvsidabrinio lempos ir kt.) bei pripildyta pakuotė, kuri yra nurodoma šio įstatymo 4 priedėlyje (pvz. stiklinė pirminė pakuotė, plastmasinė pirminė pakuotė, kombinuota pirminė pakuotė, metalinė pirminė pakuotė ir kt.).⁸ Naujai išleista redakcija buvo platesnė, tiksliau nurodė ką reikėtų laikyti šio įstatymo mokesčio objektu.

2011 m. balandžio 28 d. buvo papildyta norma apie gaminius ir nurodyta, kad gaminiai, kurie yra nurodyti įstatymo 3 priedėlyje (t.y. akumulatoriai, automobilių hidrauliniai (tepaliniai) amortizatoriai ir kt.), kurie nėra bet kokio kito pagaminto ar įvežto (importuoto) į Lietuvos Respublikos teritoriją gaminio sudedamoji dalis, be kurios gaminys negali būti naudojamas pagal paskirtį yra laikomi mokesčiu objektu. Trumpai tariant, buvo nurodytą ką reikia laikyti mokesčio objektu ir atsižvelgti į tai, ar tai yra gaminio sudedamoji dalis ar ne.⁹

2014 m. lapkričio 13 d. buvo įtvirtinti nauji Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimai ir straipsnis apie mokesčio objektą buvo papildytas

⁷ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 3 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

⁸ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. 2002 m. sausio 22 d. 3 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.159552>>.

⁹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 3 straipsnio pakeitimo įstatymas. 2011 m. balandžio 28 d. 1 straipsnis, 3 straipsnio, 2 punkto pakeitimas. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.397833>>.

nauju punktu, kuris numatė, kad mokesčio objektu laikomi ne tik, aukščiau išvardinti objektai, bet ir sąvartyne šalinamos atliekos, nurodytos šio įstatymo 7 priedėlyje (t.y. nepavojingųjų atliekų sąvartyne šalinamos atliekos, išskyrus nepavojingųjų atliekų sąvartyno atskirose sekcijose šalinamas asbesto atliekas, pavojingųjų atliekų sąvartyne šalinamos atliekos ir kt.).¹⁰

Šiandien galiojančioje redakcijoje mokesčio objektu yra laikomi: išmetami į aplinką teršalai, įstatymo 3 priedėlyje nurodyti gaminiai, kurie nėra bet kokio kito pagaminto ar įvežto (importuoto) į Lietuvos Respublikos teritoriją gaminio sudedamoji dalis, be kurios gaminytis negali būti naudojamas pagal paskirtį, pripildyta pakuotė, nurodyta įstatymo 4 priedėlyje, sąvartyne šalinamos atliekos nurodytos šio įstatymo 7 priedėlyje.¹¹

Akivaizdu, kad įstatymų leidėjas einant laikui plečia mokesčio objektų ratą ir detaliau aiškina ką reikėtų laikyti mokesčio objektu pagal Lietuvos Respublikos mokesčių už aplinkos teršimą įstatymą.

1.1.3. Mokesčio mokėtojai

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimo įstatymą ir jo pakeitimus yra svarbu paminėti ir šio mokesčio mokėtojus. Pagal 1999 m. gegužės 13 d. įstatymo redakciją mokesčio mokėtojai yra: asmenys teršiantys aplinką iš stacionarių taršos šaltinių, kuriems Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privaloma turėti gamtos išteklių naudojimo leidimą su nurodytais teršalų išmetimo į aplinką normatyvais, o taip pat, mokestį už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių moka asmenys, teršiantys aplinką iš ūkinei – komercinei veiklai naudojamų mobilių taršos šaltinių, išskyrus žemės ūkio veikla besiverčiančių asmenų transportą.¹²

2002 m. sausio 22 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatyme yra papildoma norma, kuri plačiau reglamentuoja mokesčio mokėtojo sąvoką pagal aukščiau paminėtą įstatymą. Šiame įstatymo pakeitime asmenys yra skirtomi į fizinius ir juridinius, priešingai nei 1999 m. gegužės 13 d. įstatyme. Taip pat, nurodoma,

¹⁰ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo Nr. VIII-1183 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 7, 8 priedėliais įstatymas. 2014 m. lapkričio 13 d. 2 straipsnis, 3 straipsnio pakeitimas. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/legalAct.html?documentId=13df8d90792b11e49adea948c356b2ec>>.

¹¹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 3 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

¹² Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 4 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

kad mokesį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gaminių gamintojai ir importuotojai.¹³

2008 m. sausio 29 d. priimtame šio įstatymo pakeitime mokesčio mokėtojo sąvoka kalbant apie aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių pakeista ir priimta nauja formuluoė, kuri skambėjo taip: mokesį 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 arba taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą su nustatytais teršalų išmetimo į aplinką normatyvais.¹⁴

Lyginant su 2002 m. sausio 22 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymu, ši įstatymo dalis buvo papildyta, joje buvo pasakyta, kad teršėjai privalo turėti gamtos išteklių naudojimo leidimą su nustatytais teršalų išmetimo į aplinką normatyvais arba taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą. Iš to kyla suvokimas, kad šioje normoje atsirado papildomi leidimai, kuriuos turi turėti fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie yra šio mokesčio mokėtojai.

2013 m. gegužės 09 d. keitėsi aukščiau minėtas straipsnis, pagal jo naują redakciją mokesį už aplinkos teršimą iš stacionarių šaltinių moka aplinką teršiantys fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka privalo turėti taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą, kuriuose nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai.¹⁵ Vadinasi, pagal šia redakciją, fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie teršia aplinką neprivalo turėti gamtos išteklių naudojimo leidimo. Svarbu tik tai, kad turėtų taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą, kuriuose būtų nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai.

2014 m. lapkričio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo straipsnis apie šio mokesčio mokėtojus buvo papildytas nauja norma, kuri nurodė, kad

¹³ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. 2002 m. sausio 22 d. 4 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.159552>>.

¹⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 1, 4, 7, 9, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir 1 priedėlio pakeitimo įstatymas. 2008 m. sausio 29 d. 2 straipsnis, 4 straipsnio, 1 dalies pakeitimas. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.314392>>.

¹⁵ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 4, 5 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas. 2013 m. gegužės 9 d. 1 straipsnis, 4 straipsnio, 1 dalies pakeitimas. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.448831>>.

mokestį už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis moka sąvartyno operatorius.¹⁶

Trumpai apžvelgus mokesčio mokėtojo sąvoka yra darytina išvada, kad šio straipsnio normos yra plečiamos, kadangi keitėsi leidimai, kuriuos turi turėti asmenys teršiantys aplinką, taip pat, straipsnis yra papildytas naujomis dalimis.

1.1.4. Mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarka

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą yra svarbu apžvelgti apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarką. Kadangi, autorės manymu, tai yra šio teisės akto kertinis aspektas, kuris reglamentuoja taršos apmokestinimą ir jos tarifų nustatymo tvarką.

1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje yra sakoma, kad mokesčio už aplinkos teršimą tarifai ir tarifų koeficientai nustatomi teršalams ir teršalų grupėms.¹⁷ Ši nuostata galioja ir šiandien iš šios bendros normos galima suprasti, kad mokestis už aplinkos teršimą yra nustatomas pagal nustatytus tarifus ir tarifų koeficientus. Svarbu paminėti, kad šie tarifai yra nustatomi vienai teršalų tonai.

Reikia paminėti ir tarifo galiojimo terminus, kurie palyginus 1999 m. gegužės 13 d. ir šiandien galiojančią aktualią Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimo įstatymo redakciją yra pasikeitę. 1999 m. gegužės 13 d. įstatymo 7 straipsnis sako, kad mokesčio už aplinkos teršimą tarifai nustatomi 5 metams¹⁸, o pagal šiuo metu galiojančią aukščiau minėto įstatymo redakciją, mokesčio už aplinkos teršimą tarifų maksimalus galiojimo terminas neribojamas, bet ne trumpesnis kaip vieneri metai.¹⁹ Darytina išvada, kad su laiku šios normos kito bei kito jų galiojimo terminas.

Toliau, reikia paminėti, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas nurodo dvi taršos šaltinių formas, t.y. stacionarūs ir mobilūs taršos šaltiniai.

¹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo Nr. VIII-1183 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 7, 8 priedėliais įstatymas, 2014 m. lapkričio 13 d. 3 straipsnio papildymas 4 dalimi. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/legalAct.html?documentId=13df8d90792b11e49adea948c356b2ec>>.

¹⁷ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999m. gegužės 13 d. 5 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

¹⁸ *Ibid.*, 7 straipsnis, 1 dalis.

¹⁹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999m. gegužės 13 d. Aktualė redakcija nuo 2018-01-01. 11 straipsnis, 3 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

Stacionarus taršos šaltinis – tai, taršos objektas, kuris negali būti perkeltas iš vienos vietos į kitą, nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės.²⁰ Mobilus taršos šaltinis, priešingai nei stacionarus taršos šaltinis, yra kelių, geležinkelių, oro, vandens, kitos transporto priemonės, ne keliais judantys mechanizmai, varomi varikliu (motoru), naudojančių benzina, mazutą, suskystintas naftos dujas, suslėgtas gamtines dujas, dyzeliną, reaktyvinių variklių kurą.²¹

Išsiaiškinus sąvokas, galima pradėti nagrinėti šių dviejų taršos šaltinių tarifų reglamentavimą Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme. Svarbu paminėti, kad stacionarius taršos šaltinius reglamentuojanti norma nėra pasikeitusi nuo 1999 m. gegužės 13 d. priimto teisės akto. Normoje nurodoma, kad stacionarių taršos šaltinių išmetamiems į aplinką teršalams, kuriems nustatytas laikinai leidžiamos taršos normatyvas, mokesčio už aplinkos teršimą tarifai, kurie yra pateikti šio įstatymo 1 priedėlyje, didinami taikant koeficientą 1,2.²² Kadangi norma nėra pasikeitusi iki šių dienų, galima peržvelgti kaip keitėsi 1 priedėlyje nurodyti tarifai.

Lyginant 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 1 priedėlio tarifus su šiuo metu galiojančia redakcija, yra matoma, kad vyrauja tarifo didėjimo tendencija.

Apžvelgiant į atmosferą išmetamus teršalus, 1999 m. gegužės 13 d. redakcijoje SO₂ (sieros dioksidas) kaina už vieną toną nuo 2002 metų iki 2004 metų tendencingai kito ir nuo 206 litų pakilo iki 311 litų už vieną toną. Na, o Vanadžio pentoksido kaina išliko tokia pati 2002-2004 metų laikotarpyje ir buvo 11 tūkst. 485 litų už vieną teršalų toną.²³ Kalbant apie šiuo metu galiojančią redakciją, SO₂ (sieros dioksidas) kaina yra 104 eurai už toną, o valadžio pentoksido kaina už vieną toną yra 3 855 eurai.²⁴ Kaip jau buvo minėta, tendencija kilti yra išlikusi ir tikėtina, kad su laiku kainos kils, kadangi augant ir plečiantis valstybės ekonominei rinkai, kuriasi naujos pramoninės įmonės, kurios vis labiau teršia aplinką ir šiai taršai sureguliuoti yra būtinos piniginės lėšos, kurios turi užtikrinti taršos mažinimą ir pusiausvyros užtikrinimą.

²⁰ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 2 straipsnis, 21 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

²¹ *Ibid.*, 2 straipsnis, 14 dalis.

²² Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 5 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

²³ *Ibid.*, 1 priedėlis.

²⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 1 priedėlis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

Svarbu paminėti ir vandens teršalų tarifus, pateiktuose priedėliuose galima matyti, kad tendencija kainų kilimui už vieną teršalų toną yra išlikusi, nors puikus pavyzdys yra 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 1 priedėlyje esanti informacija. Pagal ją yra matoma, kad kaina už vandens teršimą bendroju azotu nekito 2000-2002 metų laikotarpiu ir buvo 435 litai už vieną teršalų toną, nors 2003 metais, kaina kilo ir tapo 550 litų už vieną teršalų toną, taip pat, bendrojo fosforo įkainiai 2000-2002 metais nekito ir buvo 1480 litų už vieną teršalų toną, o 2003 metais kaina tapo 2000 litų.²⁵ Iš to galima matyti, kad kainos augo staigiai, ne tendencingai. Autorės manymu, tokie veiksniai turėjo sukelti didelį šio mokesčio mokėtojų pasipiktinimą, kadangi kryptingas kainų kylimas yra vertinamas palankiau nei staigus.

Trumpai apžvelgiant šiandien galiojančias kainas, galima pasakyti, kad šiandien galiojančioje redakcijoje bendrojo azoto išmetamų į vandens telkinius, žemės paviršių ir Gilesnius jo sluoksnius kaina yra 201 euras už vieną toną, o bendrojo fosforo kaina 1 007 eurai už vieną teršalų toną.²⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo aktualioje redakcijoje galiojantys tarifai yra ženkliai padidėję, bet tai yra natūralus procesas, kaip jau anksčiau buvo minėta, gerėjant ekonominei valstybės padėčiai ir plečiantis ekonominei veiklai, natūralu, kad kainos turi tendenciją kilti.

Toliau, reikia paminėti mobilius taršos šaltinius. 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas numato įkainius už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių vienai tonai sunaudotų degalų, o lėktuvams – pakilimo ir nusileidimo ciklui nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė ar jos įgaliotos institucijos pagal šio įstatymo 1 priedėlyje nurodytus apmokestinamųjų teršalų tarifus²⁷ (1 priedėlio tarifai buvo analizuojami kalbant apie stacionarius taršos šaltinius).

Remiantis 2002 m. sausio 22 d. to paties įstatymo redakcija, reikia paminėti, kad šioje redakcijoje atsirado papildomas 5 priedėlis, kuris numatė mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifus. 5 priedėlyje yra nurodomos transporto priemonės ir mokesčio tarifas, pvz. motorinės transporto priemonės su vidaus degimo varikliais, kai jų kuro rūšis arba ciklas yra benzinas, 2003 m. už vieną toną šių teršalų privalėjo mokėti

²⁵ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 1 priedėlis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

²⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktualioji redakcija nuo 2018-01-01. 1 priedėlis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 17 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

²⁷ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 5 straipsnis, 7 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

21 litą, kitas pvz. geležinkelio transporto priemonė, kurios kuro rūšis arba ciklas yra dyzelinas, 2004 m. už vieną toną teršalų mokėjo 39 litus.²⁸

Pagal šiuo metu aktualią Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą redakciją ir jame pateiktą 5 priedėlį, galima matyti, kad vandens transporto priemonės, priklausomai nuo jų kuro tipo moka nuo 2,8 iki 12 eurų už vieną toną teršalų.²⁹

Apibendrinant, mobilius teršalų šaltinius, reikia paminėti, kad mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifai, atsižvelgiant į taršos šaltinio technines savybes, yra koreguojami (mažinami arba didinami) taikant Vyriausybės arba jos įgaliotų institucijų nustatytus koeficientus.³⁰

Toliau, diskutuojant apie mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinimą ir tarifų nustatymą, reikia paminėti ir šio mokesčio lengvatas. 1999 m. gegužės 13 d. aukščiau minėto įstatymo 5 straipsnio 4 dalis sako, kad asmenys, įgyvendinantys priemones, sumažinančias teršalų išmetimą į aplinką ne mažiau kaip 10 procentų skaičiuojant nuo nustatyto didžiausios leidžiamos taršos normatyvo, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka atleidžiami nuo mokesčio už tuos teršalus, kurių kiekis sumažinamas 10 procentų. Atleidimas nuo priemonės įgyvendinimo pradžios galioja ne ilgiau kaip 3 metus.³¹ Remiantis 2005 m. kovo 31 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 2, 5, 7 straipsnių ir 3, 4 priedėlių papildymo ir pakeitimo įstatymu, lengvatas numatanti norma buvo papildyta ir skambėjo taip: fiziniai ir juridiniai asmenys, įgyvendinantys aplinkosaugos priemones, mažinančias teršalų išmetimą į aplinką iš stacionarių taršos šaltinių ne mažiau kaip 5 procentais skaičiuojant nuo nustatyto didžiausios leistinos taršos normatyvo, Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka atleidžiami nuo mokesčio už tuos teršalus, kurių kiekis sumažinamas 5 procentais, išskyrus atvejus, kai priemonei įgyvendinti yra naudojamos valstybės biudžeto lėšos, taip pat kai įgyvendinamos aplinkosaugos priemonės yra skirtos biokurui naudoti. Atleidimas nuo mokesčio galioja ne ilgiau kaip 3 metus nuo priemonės įgyvendinimo pradžios.³²

²⁸ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. 2002 m. sausio 22 d. 5 priedėlis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.159552>>.

²⁹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 5 priedėlis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

³⁰ *Ibid.*, 6 straipsnis, 5 dalis.

³¹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 5 straipsnis, 4 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

³² Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 2, 5, 7 straipsnių ir 3, 4 priedėlių papildymo ir pakeitimo įstatymas. 2005 m. kovo 31 d. 2 straipsnis, 5 straipsnio, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.253492>>.

Palyginus šias normas, yra matoma, kad 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo norma yra siauresnė, joje nenurodoma kokie asmenys yra atleidžiami nuo šio mokesčio, priešingai nei 2005 m. kovo 31 d. įstatymo pakeitime, kuriame asmenys yra skirtomi į fizinius ir juridinius asmenis. Taip pat, turbūt svarbiausias aspektas lyginant šias normas yra tai, kad pagal 2005 m. kovo 31 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 2, 5, 7 straipsnių ir 3, 4 priedėlių papildymo ir pakeitimo įstatymą teršalų kiekis turi būti sumažinamas 5 procentais, išskyrus tuos atvejus, kai teršalų mažinimui naudojamos valstybės biudžeto lėšos arba įgyvendinamos aplinkosaugos priemonės yra skirtos biokurui naudoti. Apibendrinus, galima sakyti, kad iki to laiko, teršalų kiekis turėjo būti mažinamas 10 procentų ir nebuvo numatyti išimtiniai atvejai, kada asmenys negali pasinaudoti šia įstatymo teikiama lengvata.

Be abejo, svarbu yra pabandyti nuspręsti kodėl teršalų kiekio sumažinimo procentas buvo pakeistas. Autorės manymu, tai lėmė ekonominiai veiksniai, o taip pat ir modernėjančios technologijos, kurios leido fiziniams ir juridiniams asmenims vykdant veiklą efektyviai sumažinti išmetamų teršalų kiekį, todėl natūralu, kad įstatymo norma turėjo būti pakeista ir joje nurodytas teršalų sumažinimo procentas privalėjo būti sumažintas, kadangi priešingu atveju, tai būtų lėmę tai, kad kiekvienas subjektas turėtų teisę pasinaudoti šia lengvata, o to pasekoje, piniginių įplaukų į valstybės biudžetą sumažėtų.

Apžvelgus mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarka, galima teigti, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme gan detalčiai reglamentuojama apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarka, taip pat, svarbu paminėti, kad įstatyme esantys priedėliai padeda vizualiai pamatyti koks yra mokestis už aplinkos teršimą tam tikrais teršalais už vieną toną.

1.1.5. Mokesčio už aplinkos teršimą apskaita ir mokėjimo tvarka

Apžvelgus mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarką, reikia paanalizuoti ir mokesčio už aplinkos teršimą apskaitą ir mokėjimo tvarką.

Prieš pradėdant nagrinėti apskaitos ir mokėjimo tvarką, reikia išsiaiškinti apmokestinamųjų gaminių sąvoką, kuri bus naudojama šioje potemėje. Remiantis šiuo metu galiojančia Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą redakcija,

apmokestinamieji gaminiai yra pagal šį įstatymą apmokestinamieji gaminiai, nurodyti įstatyto 3 priedėlyje,³³ tai tokie gaminiai, kaip sieros dioksidas, sulfatai, chloridai ir kt.

1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme yra numatoma mokesčio už aplinkos teršimą skaičiavimo ir mokėjimo tvarka, kuri nurodo, kad asmenys, kurie pagal šį įstatymą privalo mokėti mokestį už aplinkos teršimą, Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka tvarko teršalų išmetimo į aplinką apskaitą.³⁴ Ši įstatymo norma yra pasikeitusi ir pagal šiuo metu galiojančią įstatymo redakciją yra sakoma, kad fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie pagal šį įstatymą privalo mokėti mokestį už aplinkos teršimą, Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatyta tvarka tvarko teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą.³⁵

Lyginant pakeitimus, galima pasakyti, kad šiuo metu galiojanti norma yra papildyta ir yra platesnė nei tuometinė. Aktualioje redakcijoje įtvirtinta norma nurodo asmenų grupes (fiziniai ir juridiniai asmenys), taip pat, yra išvardinta už kokius teršalus (išmetamus į aplinką, pašalintus sąvartyne ir kt.) asmuo turi tvarkyti teršalų išmetimo apskaitą.

Kalbant apie mokesčio už aplinkos teršimą mokestinius laikotarpius, visų pirma, bus pateiktos Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kelių redakcijų normos tam, kad būtų galima susidaryti nuomone apie tai, kaip buvo reglamentuojama įstatymo norma, nurodanti mokestinius laikotarpius.

1999 m. gegužės 13 d. įstatymas sako, kad mokestis už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių mokamas pagal faktiškai per ataskaitinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį, už teršimą iš mobilių taršos šaltinių (išskyrus lėktuvus) – pagal sunaudotą per ataskaitinį laikotarpį kuro kiekį, už teršimą iš lėktuvų – pagal nusileidimo ir kilimo ciklą skaičių.³⁶ Šioje įstatymo redakcijoje mokestis už aplinkos teršimą mokamas kas ketvirtį

³³ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 2 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

³⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 6 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

³⁵ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 8 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

³⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 6 straipsnis, 3 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

arba kas pusę metų.³⁷ Pagal 2002 m. sausio 22 d. mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių ir mobilių taršos šaltinių mokestinis laikotarpis yra:

1. Ketvirtis – fiziniams ir juridiniams asmenims, kuriems privalomas gamtos išteklių naudojimo leidimas, jei už praėjusius metus mokėtina mokesčio už aplinkos teršimą suma buvo lygi 10 tūkst. litų arba didesnė;
2. Pusė metų – fiziniams ir juridiniams asmenims, kuriems neprivalomas gamtos išteklių naudojimo leidimas arba kurių už praėjusius metus mokėtina mokesčio už aplinkos teršimą suma buvo mažesnė kaip 10 tūkst. litų.

Taip pat, svarbu paminėti, kad fiziniams arba juridiniams asmenims, kurie gamina ir (ar) importuoja į Lietuvos Respubliką apmokestinamuosius gaminius ir (ar) apmokestinamąją pakuotę įpakuotus gaminius, mokesčio už aplinkos teršimą gaminių ar pakuotės atliekomis mokestinis laikotarpis yra vieneri metai.³⁸

Remiantis šiuo metu galiojančia Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija ir joje pateikta norma, yra sakoma, kad mokesčio už aplinkos teršimą mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai.³⁹

Iš išvardintų straipsnių galima matyti, kaip kito Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo straipsnių, reglamentuojančių mokestinį laikotarpį normos. Pirmoji, 1999 m. gegužės 13 d. įstatymo redakcija numatė, dviejų rūšių mokestinius laikotarpius – ketvirtį ir pusę metų, bet nenurodė papildomų reikalavimų, kaip tai yra reglamentuota 2002 m. sausio 22 d. to paties įstatymo normoje. O naujausia ir šiuo metu galiojanti įstatymo redakcija nurodė, kad mokesčio už aplinkos teršimą mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Autorės manymu, naujausia redakcija numato tinkamiausią mokestinį laikotarpį, kadangi kalendoriniai metai yra optimaliausias variantas mokesčio mokėtojui, tai palengvina šio mokesčio mokėtojui mokesčio apskaičiavimą.

Kitas svarbus aspektas yra mokesčio sumokėjimo vieta ir terminai. 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas numatė, kad mokestis yra mokamas suderinus su Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ir jis yra sumokamas

³⁷ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 6 straipsnis, 4 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

³⁸ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. 2002 m. sausio 22 d. 7 straipsnis, 1, 2 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 16 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.159552>>.

³⁹ *Ibid.*, 7 straipsnis, 1 dalis.

per 30 dienų nuo ataskaitinio laikotarpio pabaigos.⁴⁰ Remiantis šiuo metu galiojančia redakcija, 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.⁴¹

Galima padaryti išvadą, kad 1999 m. gegužės 13 d. praktiškai nereglementavo mokėjimo tvarkos, vietos ir terminų, nenurodė kur yra mokamas mokestis už aplinkos teršimą, priešingai nei šiuo metu aktuali Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą redakcija, kuri reglamentuoja mokėjimo tvarką ir kitus su tuo susijusius aspektus.

Analizuojant mokesčio už aplinkos teršimą apskaitą ir mokėjimo tvarką, reikėtų paminėti ir kontroliuojančius vienetus. Pagal 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija kontroliuoja teršalų išmetimo į aplinką apskaitą, tikrina mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą, įstatymų nustatyta tvarka skiria šiame įstatyme numatytas baudas.⁴² Iki šių dienų Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija yra kontroliuojantis vienetas, kuriam yra atskaitingos įgaliotos institucijos.

Kalbant apie baudas, reikia priminti, kad iki 2002 m. sausio 22 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo priėmimo, šis aukščiau minėtas įstatymas numatė baudas, o naujoji įstatymo redakcija panaikino baudas ir suregulavo didesnio mokesčio tarifo taikymą, tais atvejais, kai fizinis ar juridinis asmuo neįvykdo arba nevykdo savo pareigos mokėti mokesčio už aplinkos teršimą.

Remiantis 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymu, šis įstatymas numatė baudas už nuslėptus teršalų kiekius. Baudos dydis buvo apskaičiuojamas nuslėptą teršalų kiekį dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą tarifo, nurodyto 1 priedėlyje, ir šiam teršalui nustatyto koeficiento, nurodyto 2 priedėlyje.⁴³ Pavyzdžiui, 2000 metais už nuslėptą vieną toną Valandžio pentoksido, tuo metu galiojęs tarifas – 11485 litų vienai tonai, o koeficientas 300. Vadinasi 11485 dauginant iš 300 lygu

⁴⁰ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 6 straipsnis, 4 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

⁴¹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktualioji redakcija nuo 2018-01-01. 7 straipsnis, 2 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

⁴² Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 6 straipsnis, 7 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

⁴³ *Ibid.*, 6 straipsnis, 8 dalis.

3 445 500 litų. Galima daryti prielaidą, kad pagal tuo metu galiojantį įstatymą baudos buvo tikrai didelės ir tam tikrais atvejais neproporcingos padarytai žalai.

Nuo 2002 m. sausio 22 d. įsigaliojo nauja aukščiau minėto įstatymo redakcija ir baudas pakeitė didesnis mokesčio tarifas, taip pat, įstatymo straipsnis, reglamentuojantis nuslėptų teršalų kiekį buvo išplėstas ir jame nurodytos atskirtos teršalų rūšys, jų reglamentavimas bei šaltinis (stacionarus ar mobilus). Kadangi naujausia redakcija nesikeitė nuo 2002 m. sausio 22 d. priimto Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo priėmimo, šiame skyriuje bus nagrinėjama naujausia redakcija, kurios 9 straipsnio 4 dalis reglamentuoja didesnio mokesčio tarifo apskaičiavimą. Šiame straipsnyje nurodoma, kad mokestis už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą apskaičiuojamas:

1. Normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo, pateikto šio įstatymo 1 priedėlyje, ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio įstatymo 2 priedėlyje.
2. Nuslėptą degalų kiekį, sunaudotą mobiliuose taršos šaltiniuose, dauginant iš mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifų koeficiento, nurodyto šio įstatymo 5 priedėlyje, ir iš mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių tarifo koeficiento, nurodyto šio įstatymo 6 priedėlyje.
3. Nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ar 4 priedėlyje, ir koeficiento 2.
4. Nuslėptą sąvartyne pašalintų atliekų kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 7 priedėlyje, ir koeficiento 2.⁴⁴

Kaip jau buvo minėta, aktualioje redakcijoje atsirado daugiau teršalų rūšių. O padidinto tarifo skaičiavimo formulė išliko tokia pati kaip ir pirminėje Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje, t.y. teršalų kiekis dauginamas iš tarifo ir gauta suma yra dauginama iš įstatyme nustatyto koeficiento. Svarbu paminėti, kad fiziniams ir juridiniams asmenims, kurie netvarko privalomos teršalų išmetimo į aplinką apskaitos, teršalų kiekis nustatomas pagal aplinkos ministro patvirtintas metodikas.⁴⁵

⁴⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 9 straipsnis, 4 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 18 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

⁴⁵ *Ibid.*, 9 straipsnis, 2 dalis.

Kitas svarbus aspektas, ką reikėtų paminėti, tai šio mokesčio paskirtymas. Pagal 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą, mokesčio už aplinkos teršimą 10 procentų mokama į valstybės biudžetą, 20 procentų – į Lietuvos aplinkos apsaugos investicijų fondą ir 70 procentų – į atitinkamos savivaldybės gamtos apsaugos fondą.⁴⁶ 2002 m. sausio 22 d. priimtame aukščiau minėtame teisės akte pasikeitė šio mokesčio paskirtymas buvo perkvalifikuotas ir nuo tada šio mokesčio sukauptų lėšų, išskyrus mokestį už aplinkos teršimą gaminių ar pakuotės atliekomis, buvo paskirstoma taip: 30 procentų mokama į valstybės biudžetą ir šios lėšos buvo naudojamos pagal tikslinę paskirtį Lietuvos aplinkos apsaugos investicijų fondo programoje numatytiems aplinkos apsaugos investiciniams projektams finansuoti, o 70 procentų buvo mokama į savivaldybės, kurios teritorijoje yra taršos objektas, gamtos apsaugos fondą.⁴⁷ Lyginant su šiais dienais aktualia Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija, paskirstymas išliko toks pats, tik jau minėti 70 procentų lėšų, kurios yra mokamos į savivaldybės biudžetą, kurios teritorijoje yra taršos objektas yra naudojamos pagal tikslinę paskirtį Savivaldybių aplinkos apsaugos rėmimo specialiojoje programoje numatytoms priemonėms finansuoti.⁴⁸

Dar svarbu paminėti, kad šiuo metu aktualioje Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijoje mokestis už aplinkos teršimą gaminių ar pakuotės atliekomis ir mokestis už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis mokamas į valstybės biudžetą ir šios lėšos naudojamos numatytiems Atliekų tvarkymo programos tikslams įgyvendinti (tikslai yra numatyti Atliekų tvarkymo įstatyme).⁴⁹ Tai yra svarbus aspektas, kadangi, lyginant su pirmine aukščiau minėto įstatymo redakcija, kurioje mokesčiai nebuvo išskirti, nebuvo nurodyta kokie mokesčiai išimtinę tvarka yra mokami į konkretų biudžetą.

Trumpai apžvelgus lėšų paskirtimą, galima matyti, kad nuo 2002 m. sausio 22 d. priimto įstatymo pakeitimo nebeliko finansavimo iš aplinkos teršimo mokesčio Lietuvos aplinkos apsaugos investicijų fondui. Taip pat, normos buvo papildytos ir naujoje redakcijoje 70 procentų lėšų yra mokamos į savivaldybės biudžetą, ir iš tų lėšų yra

⁴⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 6 straipsnis, 10 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

⁴⁷ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. 2002 m. sausio 22 d. 10 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.159552>>.

⁴⁸ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 10 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

⁴⁹ *Ibid.*, 10 straipsnis, 2 dalis.

finansuojamos Savivaldybių aplinkos apsaugos rėmimo specialiosios programos, kurias kiekviena savivaldybė turi skirtingas, atsižvelgiant į lokacinę padėtį ir joje susiklosčiusias situacijas susijusias su aplinkos apsauga.

Pabaigai, reikėtų paminėti kad tais atvejais kai, nesumokėtas mokestis už aplinkos teršimą sumokamas arba išieškomas, delspinigiai yra skaičiuojami, o permokėta mokesčio suma gražinama Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka.⁵⁰

1.2. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo santykis su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu

Nagrinėjant Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą svarbu išanalizuoti jo santykį su pagrindiniu mokesčių teisės šaltiniu – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu.

Visų pirma, reikia nustatyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo paskirtį. Šis įstatymas nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, taip pat, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką.⁵¹

Iš pateiktos sąvokos, galima spręsti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas yra pagrindinis įstatymas, kuris nustato esmines sąvokas ir taisykles, kurių privaloma laikytis vykdant mokesčių įstatymuose nurodytas pareigas. Kitaip tariant, vadovaujantis šiuo įstatymu yra vykdomi kiti mokesčių įstatymai ir tai yra šio įstatymo specialieji teisės aktai. Be to, šiame įstatyme įtvirtintas Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašas, remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnio 8 dalimi, mokestis už aplinkos teršimą yra administruojamas pagal aukščiau minėtą įstatymą.⁵²

⁵⁰ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999m. balandžio 13 d. 10 straipsnis, 4 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 23 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721>>.

⁵¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 1 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

⁵² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 13 straipsnis, 8 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme yra numatyta, kad mokesčių už aplinkos teršimą administruoja Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek tai pavesta pagal Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme.⁵³ Ankstesniame skyriuje, kalbant apie mokesčio už aplinkos teršimą mokėjimo tvarką ir apskaitą, buvo minėta, kad Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija arba jos įgaliotos institucijos, kontroliuoja teršalų, kurie yra išmetami į aplinką apskaitą ir tikrina ar šis mokestis yra tinkamai apskaičiuotas (žr. skyrių - Mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinimo ir tarifų nustatymo tvarka).

Vadinasi, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme norma yra parašyta lakoniškai ir siaurai, nurodoma, kad papildoma informacija yra atitinkamame teisės akte, kuris reglamentuoja mokesčių už aplinkos teršimą administravimą ir kontrolę.

Taip pat, analizuojamame teisės akte yra numatomos bendrosios mokesčio mokėtojo pareigos, tokios kaip: laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių, teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaujantis mokesčių įstatymais, atlikti kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimojuose teisės aktuose numatytas pareigas ir t.t.⁵⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas reguliuoja mokesčių mokėtojo pareigas, o Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas tik nurodo kas yra mokesčio mokėtojas ir kokia atsakomybė jam kyla už netinkamą teršalų tvarkymą ar mokesčio nesumokėjimą. Esminis skirtumas tas, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas yra platesnis teisės aktas ir jame yra nurodomos mokesčių mokėtojų pareigos, ko nėra Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme.

Kitas svarbus aspektas yra mokesčio apskaičiavimas ir perskaičiavimas. Kaip ir Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme, taip ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme mokesčių apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, šiuo atveju, mokesčių mokėtojas turi vadovautis Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nustatyta mokesčio apskaičiavimo tvarka ir tarifais. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pastebi, kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, turi jį perkaičiuoti. O jei mokesčių mokėtojas šio

⁵³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 16 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

⁵⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 40 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

mokesčio nesumoka arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiuoja, šį mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčio mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos ir kitais dokumentais, kuriuos pateikia mokesčių mokėtojas.⁵⁵

Teisės aktas, reglamentuojantis mokestį už aplinkos teršimą nurodo, kad pareiga apskaičiuoti ir sumokėti mokestį už aplinkos teršimą yra paliekama šio mokesčio mokėtojui, o pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymą, įsijungia ir mokesčių administratorius, jei mokesčių mokėtojas to nepadaro pats. Matoma, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas plačiau reglamentuoja atitinkamus veiksmus, susijusius su mokesčiu mokėjimu.

Kadangi pirmos potemės pabaigoje buvo paminėti delspinigiai ir permokėtos mokesčio sumos grąžinimas, kurį reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme nustatyta tvarka, reikia plačiau panagrinėti kaip tai reglamentuoja nagrinėjamas įstatymas.

Remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už:

1. Nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį;
2. Nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį;
3. Už pagal mokesčių mokėtojo prašymą nepagrįstai grąžintą (įskaitytą) mokesčio permoką (išskyrus tuos atvejus, kai per daug grąžinama (įskaitoma) dėl mokesčių administratoriaus klaidos).⁵⁶

Iš pateiktų normų galima spręsti, kad yra trys atvejai pagal aukščiau minėtą įstatymą, kada mokesčių mokėtojas turi sumokėti delspinigius už neįvykdytą arba neteisingai įvykdytą prievolę sumokėti atitinkamą mokestį.

Taip pat, svarbu paminėti delspinigių skaičiavimo pradžią ir trukmę, remiantis aukščiau minėtu įstatymu, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai

⁵⁵ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 66 straipsnis, 1,2 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

⁵⁶ *Ibid.*, 96 straipsnis, 1 dalis.

mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą.⁵⁷ O kalbant apie delspinigių skaičiavimo trukmę, svarbu paminėti, kad delspinigiai yra skaičiuojami kiekvieną dieną nuo tos dienos, kai prievolė turėjo būti įvykdyta. Delspinigių skaičiavimo terminas baigiasi tada, kai mokestis yra sumokamas, kai yra vienas iš pagrindų numatytų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 93 straipsnyje (pvz. mokesčių administratorius priverstinai išieško mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, skolininkas ir kreditorius sutampa, suėjo mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo senaties terminas ir kt. atvejais).⁵⁸

Delspinigių skaičiavimo trukmės nenumato Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, jame yra parašyta, kad šią tvarką reglamentuoja Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas.⁵⁹ Pagal nagrinėjamą įstatymą, delspinigiai yra skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, - ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino. Vadinas, terminas yra aiškiai apibrėžtas ir yra taikomas mokesčio mokėtojui, tuo atveju, kai jis laiku neįvykdo jam numatytos prievolės.⁶⁰

Svarbu paminėti ir atleidimą nuo delspinigių mokėjimo. Ši galimybė yra tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti ir kitais įstatymo 141 straipsnyje nurodytais atvejais⁶¹, taip pat, atleidimo nuo delspinigių mokėjimo galimybė yra galima ir tuo atveju, kai delspinigius išieškoti yra netikslinga ekonominiu ar socialiniu būdu⁶², t.y. tais atvejais, kai fizinio asmens ekonominė ar socialinė padėtis yra sunki – jam reikalinga valstybės parama, reikalingas gydymas, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą ir kt.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 97 straipsnis, 1 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

⁵⁸ *Ibid.*, 93 straipsnis.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. Aktuali redakcija nuo 2018-01-01. 10 straipsnis, 4 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/jGxaZkRhJn>>.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 98 straipsnis, 1,2 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

⁶¹ *Ibid.*, 141 straipsnis.

⁶² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 100 straipsnis, 3 dalis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGPcFrDH>>.

Išvardintais ir panašiais į išvardintus atvejus, yra netikslinga skaičiuoti delspinigius asmenims, kurių padėtis yra sunki ir kuriems reikalinga valstybės pagalba. Taikant ekonomiškumo principą yra tikslingiau atleisti asmenį nuo delspinigių mokėjimo, kadangi delspiniginių skaičiavimas kainuos papildomus kaštus, kuriuos mokesčių administratorius sunaudos, siekdamas skaičiuoti delspinigius mokesčių mokėtojui, nors akivaizdu, kad mokesčių mokėtojui dėl jo sunkios padėties sumokėti delspinigių nepavyks.

Trumpai paanalizavus delspinigius, svarbu peržvelgti ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo normas, įtvirtinančias mokesčių permokas. Pagal aukščiau minėto įstatymo 87 straipsnio 1 dalį, mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti. Vadinasi, tuo atveju, jei asmuo (fizinis arba juridinis) turi kitų mokestinių skolų ar įsipareigojimų biudžetui, ta permoka yra panaudojama toms skoloms sumažinti arba padengti. O tuo atveju, jei asmuo tokių skolų neturi, permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu. Šios permokos yra grąžinamos per 30 dienų nuo rašytinio prašymo grąžinti mokesčio permoką gavimo dienos, o tuo atveju, jei mokesčių administratorius paprašo papildomų dokumentų, 30 dienų terminas yra skaičiuojamas nuo tų dokumentų gavimo dienos. Šios permokos yra grąžinamos iš tų biudžetų, į kuriuos atitinkamos mokesčio sumos buvo sumokėtos ar įskaitytos, arba iš jų teises ar įsipareigojimus perėmusių biudžetų.⁶³

Taigi, išnagrinėjus Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo santykį su Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, daryti išvada, kad šie įstatymai yra glaudžiai susiję, kadangi tiek vienas, tiek kitas įstatymas reglamentuoja mokestines prievoles, jų užtikrinimo būdus, įvykdymą ir pasekmes.

Taip pat, svarbu paminėti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas yra pagrindinis bendrasis teisės aktas reglamentuojantis mokesčių mokėjimo ir išieškojimo tvarką, o Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas yra specialusis teisės aktas, kuris konkrečiai nurodo kaip turi būti vykdomas taršos apmokestinimas, kokios pasekmės kyla, jei asmenys nesilaiko jame nurodytų normų. Svarbu įsidėmėti tai, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme yra nurodoma, kad tuo atveju, kai šis įstatymas nereglamentuoja atitinkamų veiksmų (pvz.

⁶³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 87 straipsnis. [žiūrėta 2018 m. lapkričio 25 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/qSZGpcFrDH>>.

delspinigių ar permokos atvejais), jie yra reglamentuojami Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme.

Autorės nuomone, santykis tarp šių teisės aktų yra glaudus. Todėl, manytina, kad šie du teisės aktai sudaro bendrą mokesstinės prievolės reglamentavimo schemą ir yra vienas nuo kito neatsiejami. Kita vertus, jei mokestį už aplinkos teršimą reglamentuotų tik vienas iš šių teisės aktų, būtų paprasčiau sureguliuoti visą mokesčio už aplinkos teršimą mokesstinę tvarką. Nors tai, kad dviejuose teisės aktuose yra išdėstyta ši tvarka, nėra neigiamas aspektas, kadangi, taip yra detaliau reglamentuojama analizuojamo mokesčio tvarka ir manytina, kad tai padeda pasiekti efektyvesnio rezultato. Šis klausimas lieka svarstytinas, bet autorės manymu, greičiausiai tai, kad yra du teisės aktai, kurie tai reglamentuoja ir vienas kitą papildo, yra teigiamas aspektas, kadangi tai sudaro didesnę galimybę plačiau aiškinti teisės normas nagrinėjamos temos kontekste.

2. MOKESČIO UŽ APLINKOS TERŠIMĄ APSKAIČIAVIMO, DEKLARAVIMO IR MOKĖJIMO KONTROLĖ

Prieš pradėdant nagrinėti mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę, reikia priminti, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas nurodo, kad mokestis už aplinkos teršimą yra administruojamas pagal šį įstatymą,⁶⁴ bet to paties įstatymo 16 straipsnio 1 dalyje yra nurodyta, kad mokestį už aplinkos teršimą administruoja Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija, tačiau tik tiek, kiek pavesta Mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme. Taip pat, šis straipsnis nurodo, kad ar mokestis už aplinkos teršimą teisingai apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas, patikrina ir konsultacijas šio mokesčio mokėjimo klausimais teikia tik Aplinkos ministerija ar jos įgaliota institucija. Todėl, mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę reikia nagrinėti remiantis Lietuvos Respublikos aplinkos ministro išleistu įsakymu, kuris yra susijęs su planiniais ir neplaniniais ūkio subjekto patikrinimais.

Toliau, siekiant išsiaiškinti mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo įgyvendinimą, svarbu panagrinėti valstybinės kontrolės svarbą šio įstatymo atžvilgiu ir nustatyti kaip yra vykdoma valstybinė kontrolė šiuo aspektu, taip pat, kokios pasekmės atsiranda asmeniui, kuris neįvykdo arba nevykdo jam nustatytos prievolės mokėti mokestį už aplinkos teršimą. Be to, nurodyti, kad aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės subjektai yra Lietuvos Respublikos aplinkos ministerija ir Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos.

Kaip jau buvo užsiminta pradžioje, Aplinkos apsaugos ministro įsakymu yra nustatoma planinių ir neplaninių veiklos patikrinimų tvarka ir reikalavimų aprašas. Minėtus patikrinimus atlieka Aplinkos apsaugos departamentas prie Aplinkos ministerijos.⁶⁵

Esant planiniams ir neplaniniams patikrinimams, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnai atlieka kontrolinius veiksmus, siekiant užtikrinti tinkamą ūkio subjekto veiklos vykdymą bei užkirsti kelią galimiems neigiamiems padariniams.

⁶⁴ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 13 straipsnis, 8 punktas. [žiūrėta 2019 m. kovo 07 d.]. Prieiga per internetą <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/bDvyocUzqI>>.

⁶⁵ Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2011 m. vasario 18 d. įsakymo Nr. D1-145 „Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 „Dėl kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos“ pripažinimo netekusiu galios“. 2018 m. birželio 28 d. 2 punktas. [žiūrėta 2019 m. vasario 03 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/legalAct.html?documentId=117b8e507e9f11e8ae2bfd1913d66d57>>.

2.1. Ūkio subjektų veiklos priežiūra ir veiklos metodai

Šiame poskyryje nagrinėjamas ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, procedūra. Autorės nuomone, nagrinėjant mokesčio už aplinkos teršimą pažeidimus yra būtina nustatyti kaip veikia valstybinė kontrolė, kokie veiksmai yra atliekami, siekiant kontroliuoti ūkio subjektus ir jų veiklą, kadangi būtent jos metu tikrinama ar ūkio subjektai tinkamai vykdo mokesčio apskaičiavimą.

Taigi, prieš pradėdant nagrinėti planinius ir neplaninius ūkio subjektų patikrinimus, reikia paminėti, kad institucijos atliekančios valstybinę kontrolę, ne tik atlieka minėtus patikrinimus, nustato pažeidimus ir numato poveikio priemones už tai, bet ir atlieka ūkio subjektų konsultavimą, tokiu atveju, įgyvendinant ūkio subjekto kontrolę, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas atlieka prevencinius veiksmus, kurie yra skirti užkirsti kelią galimiems teisės aktų pažeidimams. Tai yra svarbu, kadangi ūkio subjektų konsultavimas yra neatsiejama ūkio subjektų veiklos priežiūros dalis. Taip pat, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas ar institucija atlieka teisės aktų nustatyta tvarka gautos informacijos apie ūkio subjektų veiklą vertinimą.

Apart konsultavimo ir prevencinių priemonių, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas ar institucija, atlieka planinius ir neplaninius patikrinimus, kurie skirstomi į teminį ir išplėstinį patikrinimą. Teminis patikrinimas, tai patikrinimas, kuris yra vykdomas konkrečiam atvejui ar tam tikrai veiklos sričiai iširti, o išplėstinis patikrinimas apima ne mažiau kaip dviejų veiklos sričių patikrinimą.

Reikia paminėti, kad aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas gali pritaikyti ūkio subjektams poveikio priemones įstatymų ir jų pagrindu priimtų teisės aktų nustatyta tvarka.⁶⁶ Dėmesį reikia nukreipti į tai, kad, poveikio priemonės kontroliuojant ūkio subjektus ir nustatytus pažeidimus yra *ultima ratio*. Taip pat, kalbant apie poveikio priemones, reikia paminėti, kad nagrinėjamame ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų apraše yra naudojamos blanketinės normos, t.y. šiame teisės akte nėra nurodyta kokios poveikio priemonės turi būti taikomos ūkio subjektui už atliktus pažeidimus. Nagrinėjamos temos atveju, poveikio priemones nustato Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą

⁶⁶ Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 3 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 03 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

įstatymas, kuris nurodo taikyti didesnę mokesčio už aplinkos teršimą tarifą kaip poveikio priemonę už pažeidimus ūkio subjektams.

Toliau, reikia kalbėti apie aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės veiklos metodus. Reikia atkreipti dėmesį į tai, kad aukščiau minėta kontrolė gali būti vykdoma dviem būdais, t.y. išvykstant į ūkio subjektą ir nevykstant į ūkio subjektą.

Tuo atveju, jei aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas išvyksta į ūkio subjektą, jis gali ūkio subjekto prašymu suteikti reikalingas konsultacijas, konkrečius patarimus bei metodinę pagalbą ūkio subjektui, taip pat, atlikti ūkio subjekto veiklos patikrinimą, patikslinti ūkio subjekto nustatyta tvarka pateiktos informacijos tikrumą ir teisingumą bei atlikti kitus veiksmus, kurie yra numatyti teisės aktuose tam, kad būtų pasiektas ūkio subjekto patikrinimo tikslas.

Kai aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas neišvyksta į ūkio subjektą, jo pagrindiniai veiklos metodai yra: rengti ir skleisti prevencinę informaciją, konsultuoti ūkio subjektus telefonu, raštu, priimant įstaigoje, be to, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas tikrina ir vertina pateiktas ūkio subjektų ataskaitas.⁶⁷

Galima pasakyti, kad aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas atlieka daug funkcijų, jis ne tik atlieka informacijos patikslinimus ūkio subjekto veiklos vietoje ar teikia konsultacijas, bet ir kitu atveju, kai jo veikla yra atliekama nevykstant į ūkio subjektą, jis atlieka prevencines funkcijas, teikia informaciją, siekia užtikrinti, kad ūkio subjekto pateikta informacija būtų teisinga ir neiškraipyta bei tikrina ūkio subjektų pateiktas ataskaitas.

2.2. Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų tvarka

Pradžioje, svarbu pasakyti, kad kontrolę atliekantis subjektas privalo turėti visų jo veiklos teritorijoje esančių kontroliuojamų ūkio subjektų sąrašus. Subjektai, kurie atlieka šiuos patikrinimus yra - aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnai. O planiniai patikrinimai yra atliekami pagal Patikrinimų planą, neplaniniai – pagal sprendimą,⁶⁸ kuris

⁶⁷ Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 4 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 5d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

⁶⁸ *Ibid.*, 5 straipsnis.

yra priimamas esant tam tikriems pagrindams, pvz. gavus anoniminių skundą dėl konkretaus ūkio subjekto veiksmo, veiksmų ar neveikimo.⁶⁹

Pasikreipus į Aplinkos apsaugos departamentą prie Aplinkos ministerijos su paklausimu apie planinius ir neplaninius patikrinimus atlikus per 2018 metus, specialistė atsakė, kad per 2018 metus buvo patikrinta 1800 įmonių pagal Patikrinimų planą. O neplaniniai patikrinimai anoniminių skundų pagrindu per paskutinius 3 metus nebuvo atlikti, kadangi tai yra specifiniai patikrinimai ir anoniminių skundų yra gaunama itin mažai.

2.2.1. Planiniai patikrinimai ir jų tvarka

Kaip jau buvo minėta aukščiau, planiniai patikrinimai yra atliekami pagal Patikrinimų planą, šio pobūdžio patikrinimui yra svarbūs du pasiruošimo vykdyti planinį patikrinimą terminai, juos galima išskirti į: ūkio subjekto informavimo ir veiksmų suderinimo terminą. Pirmuoju atveju, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas privalo ne vėliau kaip prieš 10 dienų iki planinio patikrinimo pradžios raštu arba elektroniniu būdu informuoti ūkio subjektą apie numatomą vykdyti patikrinimą, nurodyti atliekamo patikrinimo pagrindą, terminą, tikslą ir preliminarų dokumentų, kuriuos reikės pateikti patikrinimo metu, sąrašą, nuorodą į institucijos svetainę, kurioje yra skelbiamas aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno, tikrinamo ūkio subjekto teisių ir pareigų sąrašas ir ūkio subjektui taikomą administracinę atsakomybę už atsisakymą teikti informaciją ir (ar) netinkamą elgesį aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno atžvilgiu.⁷⁰ Antrasis terminas – tai veiksmų suderinimo terminas, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas ar pareigūnai ne vėliau kaip 2 darbo dienos iki bendro planinio patikrinimo pradžios privalo suderinti bendro patikrinimo metu numatomus veiksmus ir tikrintinas konkrečias ūkio subjekto veiklos sritis, įrenginius, dokumentus ir t.t.⁷¹

Toliau, reikia paminėti ūkio subjektų teisės ir pareigas, kurios yra išvardintos Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo 4 priede. Šiame priede yra pateikiamas sąrašas, ir yra nurodoma kokias pareigas turi ūkio subjektas patikrinimo metu.

⁶⁹ Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroluojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 28 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

⁷⁰ *Ibid.*, 21 straipsnis.

⁷¹ *Ibid.*, 20 straipsnis.

Ūkio subjekto pareigos yra skirtomos į **pareigą bendradarbiauti** pvz., įsileisti prisistačiusius aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnus į ūkinės veiklos vykdymo vietą ir sudaryti sąlygas jų darbui, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno reikalavimu pateikti paaiškinimus raštu ir (ar) žodžiu ir kt. Taip pat, ūkio subjektas turi **pareigą teikti informaciją**, pvz. prasidėjus patikrinimui pateikti visus patikrinimui būtinus dokumentus arba jų kopijas bei kitą aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnų prašomą informaciją, teikti tik teisingą, išsamią ir neiškraipytą informaciją ir kt. Puikus pavyzdys, kuriame atsispindi ūkio subjekto pareigos pateikti informaciją nevykdymas yra Vilniaus miesto 2 apylinkės teismo 2012 m. gegužės 23 d. nutarimas administracinių teisės pažeidimų byloje R.C. v Vilniaus regiono aplinkos apsaugos departamento Gyvosios gamtos apsaugos inspekcija, Nr. II-90-843/2012. Atsakovė R.C. prekiaavo eršketinių žuvų juodaisiais ikrais, neturėdama Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Regiono aplinkos apsaugos departamento išduoto leidimo prekiauti laukiniais gyvūnais, jų dalimis ir gaminiais iš jų. Taip pat, R.C. pažeidimo metu trukdė vykdyti aplinkos apsaugos kontrolę, t.y. neleido paimti 4 vnt. eršketinių žuvų juodųjų ikrų pakuočių užrakindama prekybos standą, tyčia nepateikė asmens tapatybę patvirtinančio dokumento ir taip pažeidė Lietuvos Respublikos įstatymų nustatytą tvarką. Teismo vertinimu, pareigūnų reikalavimas pateikti asmens tapatybę patvirtinančius dokumentus buvo teisėtas ir jo nevykdymas pagrįstai laikytinas kliudimu pareigūnams vykdyti aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę.⁷² Trečioji ūkio subjekto **pareiga – vykdyti teisėtus nurodymus**. Teisėti nurodymai gali būti tokie, kaip teisės aktuose nustatytais atvejais sustabdyti vykdomą veiklą ar imtis kitų aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnų nurodytų laikinųjų priemonių, nustatytais terminais pašalinti nustatytus veiklos trūkumus ar teisės aktų pažeidimus, įskaitant tuos, už kuriuos nebuvo skirta nuobauda.

Be pareigų, ūkio subjektas turi patikrinimo metu teises į:

1. **Teisė į informaciją**, t.y. ūkio subjektas turi teisę reikalauti, kad tikrintojas prisistatytų ūkio subjekto atstovui ir pateiktų savo įgaliojimus patvirtinančius dokumentus. Kontrolę atliekančio subjekto interneto svetainėje rasti informaciją apie patvirtintus ūkio subjektų planinių patikrinimų sąrašus (planus) ir jų pakeitimus, susipažinti su surašytu patikrinimo aktu, teisę dalyvauti patikrinimo procese ir t.t.

⁷² Vilniaus miesto 2 apylinkės teismas. 2012 m. gegužės 23 d. nutarimas administracinių teisės pažeidimų byloje R.C. v. Vilniaus regiono aplinkos apsaugos departamento Gyvosios gamtos apsaugos inspekcija, Nr. II-90-843/2012. [žiūrėta 2019 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <https://eteismai.lt/byla/59749625417896/II-90-843/2012?word=netinkam%C4%85%20elges%C4%AF%20aplinkos%20apsaugos%20valstybin%C4%97s%20kontrol%C4%97s%20pareig%C5%ABno%20at%C5%BEvilgiu>.

2. Teisė į sąžiningą procedūrą, t.y. į įstatymais pagrįstus ir objektyvius ūkinės veiklos patikrinimus, prašymų, skundų ir pranešimų nagrinėjimą, teisę apskųsti teismui ar aukštesnei pagal pavaldumą institucijai galimai ūkio subjekto teises ar teisėtus interesus pažeidžiančius kontrolę atliekančio subjekto veiksmus, neveikimą ar administracinius sprendimus ir kt.⁷³

Toliau, nagrinėjant planinius patikrinimus ir jų tvarką, reikia paminėti, kad planinis patikrinimas trunka 20 darbo dienų nuo patikrinimo pradžios, kai aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas prisistato tikrinamo ūkio subjekto atstovui. Kontrolę atliekančio subjekto vadovo ar jo įgalioto asmens motyvuotu sprendimu planinio patikrinimo trukmė gali būti pratęsta, bet ne daugiau kaip 20 dienų.⁷⁴

Svarbu, kad aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas privalo tikrinamam ūkio subjektui pateikti dokumentų ir numatomų veiksmų, kurie bus vertinami patikrinimo metu sąrašą, tuo atveju, kai patikrinimo metu paaiškėja, kad yra būtinybė tikrinti ir kitas ūkio subjekto veiklos sritis, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas turi teisę pareikalauti papildomų dokumentų, patikrinti ir kitas ūkio subjekto veiklos sritis.⁷⁵

Tuo atveju, jeigu esant numatytam tam tikros veiklos srities ūkio subjekto planiniam patikrinimui, atsiranda būtinybė vykdyti tos pačios veiklos srities patikrinimą neplanine tvarka, planinis patikrinimas neatliekamas. Tokiu atveju kontrolę atliekančio subjekto vadovo ar jo įgalioto asmens sprendimu pakeičiamas patvirtintas patikrinimų planas.⁷⁶

Jei paaiškėja aplinkybės, dėl kurių planinis patikrinimas negalimas (pvz. pareigūno liga, kita privaloma neatidėliotinai vykdoma užduotis ar kt.), o ūkio subjektas jau yra informuotas apie planinį patikrinimą, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas ar kiti asmenys privalo nedelsdami apie tai informuoti ūkio subjektą, išsiųsdami jam pranešimą.⁷⁷

⁷³ Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 4 priedas. [žiūrėta 2019 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

⁷⁴ Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdant aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 23 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

⁷⁵ *Ibid.*, 21¹ straipsnis.

⁷⁶ *Ibid.*, 21³ straipsnis.

⁷⁷ *Ibid.*, 21² straipsnis.

Reikšmingas aspektas yra planinio patikrinimo pabaiga. Planinis patikrinimas laikomas baigtu tada, kai yra surašomas patikrinimo aktas.⁷⁸ Vadinasi, prieš pradėdant ūkio subjekto patikrinimą yra sudaromas patikrinimo planas, o baigus patikrinimą – patikrinimo aktas, kuriame nurodomos įžvalgos, vertinimas ir priimtas sprendimas.

Atlikus patikrinimą aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas priima sprendimą, o tuo atveju, jei yra nustatomi pažeidimai pirmaisiais metais po ūkio subjekto veiklos pradžios, ūkio subjektui negali būti taikomos poveikio priemonės, susijusios su ūkio subjekto veiklos ribojimu, t.y. sustabdomos ar naikinamos veiklos licencijos, leidimai, stabdoma ūkinė veikla. Tokiam ūkio subjektui Aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės įstatymo nustatyta tvarka yra duodamas privalomasis nurodymas nustatant protingą terminą pažeidimams ištaisyti. Žinoma, yra taikoma išimtis, kai ši išlyga netaikoma – tai tuo atveju, kai jeigu tokios poveikio priemonės yra būtinos ir neišvengiamos siekiant užkirsti kelią žalos visuomenei ar kitų asmenų interesams ar aplinkai atsiradimui. Reikia paminėti, kad priemonės, ribojančios ūkio subjekto veiklą, turi būti taikomos proporcingai padarytos žalos dydžiui.⁷⁹

2.2.2. Neplaniniai patikrinimai ir jų tvarka

Panagrinėjus planinius patikrinimus ir jų tvarką, svarbu peržvelgti ir panagrinėti neplaninius patikrinimus, apžvelgti neplaninių patikrinimų tvarką. Kaip jau buvo minėta anksčiau, neplaniniai patikrinimai vykdomi tik išimtiniais atvejais, pvz. kai yra gaunamas anoniminis skundas. Tuo atveju, jei yra gaunamas anoniminis skundas, neplaninis patikrinimas pagal gautą tokį skundą dėl konkretaus ūkio subjekto veiksmų ar neveikimo atliekamas kontrolę atliekančio subjekto vadovo ar jo įgalioto asmens sprendimu.⁸⁰

Kaip jau buvo paminėta aukščiau, neplaninis patikrinimas atliekamas kontrolę atliekančio subjekto vadovo ar jo įgalioto asmens motyvuotu sprendimu. Sprendimas įforminamas dvejais būdais, t.y. pavedimu atlikti patikrinimą arba sprendimu dėl patikrinimo. Kalbant apie pavedimą atlikti patikrinimą – pavedimo atveju ūkio subjektą tikrina pareigūnai, kurie yra nurodyti pavedime, o sprendime dėl patikrinimo – tokį sprendimą priėmęs pareigūnas.⁸¹

⁷⁸ Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroluojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 23 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

⁷⁹ *Ibid.*, 25 straipsnis.

⁸⁰ *Ibid.*, 28 straipsnis.

⁸¹ *Ibid.*, 27 straipsnis.

Pagrindai, kuriais remiantis yra atliekamas neplaninis patikrinimas yra šie:

1. Gavus kito kompetetingo viešojo administravimo subjekto rašytinį motyvuotą prašymą ar pavedimą atlikti ūkio subjekto veiklos patikrinimą ar kitos valstybinės kompetetingos institucijos prašymą.
2. Turint informacijos ar kilus pagrįstų įtarimų apie galimą ūkio subjekto veiklą, 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.⁸²

Prieš pradėdamas neplaninį patikrinimą, aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas pateikia tikrinamam ūkio subjektui pavedimą atlikti patikrinimą arba sprendimą dėl patikrinimo ar teisės aktų nustatyta tvarka patvirtintas šių dokumentų kopijas. Šiame pavedime 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 bei ūkio subjektui taikoma administracinė atsakomybė už atsisakymą pateikti informaciją ir (ar) netinkamą elgesį aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno atžvilgiu.

Svarbu paminėti neplaninio patikrinimo trukmę. Neplaninio patikrinimo metu yra vadovaujamasis tais pačiais terminais, kaip ir planinio patikrinimo metu, skiriamas 20 darbo dienų terminas nuo patikrinimo pradžios, kai aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas prisistato tikrinamo ūkio subjekto atstovui. Šis terminas gali būti pratęstas, bet ne daugiau kaip 20 darbo dienų. Patikrinimas laikomas baigtu, kai yra surašomas patikrinimo aktas.⁸³

Taigi, reziumuojant neplaninius patikrinimus ir jų tvarką, reikia pasakyti, kad šios rūšies patikrinimai yra vykdomi išimtiniais atvejais, kai tam yra pagrindas. Taip pat, neplaninis patikrinimas, priešingai nei planinis, kuris yra numatytas pagal patikrinimų planą yra nustatomas pavedimu atlikti patikrinimą arba sprendimu dėl patikrinimo.

⁸² Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 "Dėl Kontroluojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos" pripažinimo netekusiu galios. 27¹ straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 19 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.393275/gympwMYwqg>>.

⁸³ *Ibid.*, 29 straipsnis.

2.3. Atsakomybės už mokesčio už aplinkos teršimą pažeidimus pagrindas

Remiantis Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 4 dalimi mokestis didesniu tarifu už aplinkos teršimą yra taikomas, kai teršalai viršiją nustatytus normatyvus ir (ar) yra nuskaičiuojamas tam tikras teršalų kiekis, todėl patikrinimo metu nustatčius pažeidimą ir pritaikius įstatyme nurodytus pagrindus, ūkio subjektui yra taikomas didesnis mokesčio tarifas. Toliau, reikia kalbėti apie atsakomybės pagrindą už pažeidimus, kurie yra susiję su mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nurodytais pažeidimais, t.y. tuo atveju, kai aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnas tikrina ir vertina ūkio subjekto ataskaitas ir teisingą mokesčio sumokėjimą, atlieka planinį ar neplaninį patikrinimą, kitaip tariant, užtikriną valstybinę ūkio subjekto kontrolę ir nustato pažeidimus, kurie yra susiję su mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nurodymais pažeidimais, tokiam ūkio subjektui yra taikoma ekonominė sankcija – mokestis už aplinkos teršimą yra skaičiuojamas didesniu mokesčio tarifu. Atsakomybės pagrindą už pažeidimus šios temos kontekste apžvelgti galima nagrinėjant teismų praktiką ir konkrečias situacijas pagal Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą priedėliuose nurodytas teršalų grupes ar apmokestinamųjų gaminių ar pakuočių rūšis:

1. Aplinkos teršimas iš stacionaraus šaltinio, teršiant aplinką kietosiomis dalelėmis, kai teršalai yra išmetami į atmosferą.

Pareiškėjas UAB „Kelmės šilumos tinklai“ kreipėsi į teismą prašydamas panaikinti atsakovo Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Šiaulių regiono aplinkos apsaugos departamento sprendimą. Pareiškėjas nurodė, kad jis taikė 61 Eur mokesčio tarifą už taršą kietosiomis dalelėmis, o turėjo būti taikomos 191 Eur mokesčio tarifas, todėl jam Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Šiaulių regiono aplinkos departamento sprendimu buvo pritaikytas didesnis mokesčio tarifas. Šiaulių apygardos administracinis teismas nustatė, kad Šiaulių rajono aplinkos apsaugos departamento Kontrolės organizavimo skyrius atliko pareiškėjo neplaninį patikrinimą dėl mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiavimo už 2015 metus. 2016 m. gegužės 31 d. buvo surašytas patikrinimo aktas, kuriame buvo nustatyta, kad durpės nepriskiriamos biokurui, todėl už jas turi būti mokamas mokestis už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių. Be to, UAB „Kelmės šilumos tinklai“ neteisingai taikė mokesčio už aplinkos teršimą tarifą ir dėl šios priežasties neteisingai apskaičiuotas mokestis (mažesnis) už aplinkos taršą iš stacionarių taršos šaltinių. Dėl šios priežasties Šiaulių rajono aplinkos apsaugos departamentas pritaikė didesnę mokesčio tarifą, kadangi didesnis tarifas buvo taikomas už nuslėptą taršą iš stacionaraus taršos šaltinio, kai mokesčio mokėtojas, apskaičiuodamas mokestį už visą

išmesto ar išleisto į aplinką teršalo kiekį neteisingai taikė mokesčio už aplinkos teršimą tarifą.

Teismas pažymėjo, kad mokesčio už aplinkos teršimą tikslų įgyvendinimas yra būtina aiški, objektyvi ir pagrįsta mokesčių mokėjimo tvarka ir kontrolė. Mokesčio mokėtojas yra atsakingas už teršalų išmetimo į aplinką < ... > apskaitos tvarkymą ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijoje pateiktus duomenis. Svarbu, kad įstatymas nustato mokesčio mokėtojui pareigą būti atidžiam, rūpintis ir užtikrinti tinkamą apskaitos tvarkymą, deklaracijų teikimą ir mokesčio sumokėjimą. Teismas, atmetė pareiškėjos apeliacinį skundą ir paliko Šiaulių apygardos teismo sprendimą nepakeistą.⁸⁴

2. Aplinkos teršimas iš mobilaus šaltinio, kai aplinka yra teršiama kuru (dyzelinu ar benzinu) bei aplinkos teršimas pakuotėmis, nedeklaruojant ir neperdirbant popierinių pakuočių atliekų.

Pareiškėja UAB „Dzūkija“ kreipėsi į teismą su skundu prašydama pakeisti Aplinkos ministerijos Vilniaus regiono aplinkos apsaugos departamento sprendimą ir patvirtintą mokestį už taršą dyzeliu sumažinti nuo 10 942,07 Lt iki 3 000 Lt. Skunde nurodoma, kad Vilniaus rajono aplinkos apsaugos departamento ginčijamu sprendimu buvo patvirtintas mokestis didesniu tarifu už taršą pakuočių atliekomis ir už taršą iš mobilių taršos šaltinių. Mokesčio didesniu tarifu apskaičiavimas ir patvirtinimas neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. UAB „Dzūkija“ nurodė, kad per 20 metų nėra nuslėpusi jokių valstybei priklausančių mokesčių. Pripažįsta ir apgailestauja, kad buvusi vyr. buhalterė dėl kompetencijos stokos ar prasidėjusios staigios sunkios ligos padarė daugybę klaidų, ir dėl šių priežasčių, nedeklaravo mokesčių už taršą. Bendrovės mokesčio už taršą nedeklaravimas nebuvo sąmoningas, o padarytas dėl suklydimo, todėl pritaikyta sankcija yra per griežta. Atsakovas su pareiškėjos skundu nesutiko ir prašė jį atmesti kaip nepagrįstą.

Atlikus patikrinimą Vilniaus regiono aplinkos apsaugos departamentas surašė patikrinimo aktą, kuriame nustatė, jog bendrovė nuslėpė (nedeklaravo) dalį benzino ir dyzelinio kuro. Taip pat, 1 pusmetį nuslėpė (nedeklaravo) viso suskystintų naftos dujų kiekio. Patikrinus, kaip įmonė mokėjo mokesčius už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių, nustatyta, kad įmonė nuslėpė (nedeklaravo) viso nurašyto kuro kiekį. Taip pat, nustatė, kad UAB „Dzūkija“ 2009 m. neteikė Valstybinei mokesčių inspekcijai mokesčio

⁸⁴ Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. 2018 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Kelmės šilumos tinklai“ v. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Šiaulių regiono aplinkos apsaugos departamentas, Nr. EA-794-822/2018. [žiūrėta 2019 m. vasario 24 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/231353036220885/eA-794-822/2018?word=didesnis%20mokes%C4%8Dio%20tarifas%20aplinkos>>.

už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis deklaracijos bei tai, kad 2010 m. įmonė neįvykdė popierinių pakuočių atliekų perdirbimo užduoties ir dalį jų nuslėpė. 2010 m. į vidaus rinką buvo išleista 67,48 t popierinių pakuočių iš kurių 29,6 t buvo perdirbta. Bendrovei apskaičiuota mokesčio didesniu tarifu už taršą iš mobilių taršos šaltinių suma ir už taršą pakuočių atliekomis.

Teismo nuomone, patikrinimo metu nustatė, kad UAB „Dzūkija“ nedeklaravo dalies benzino ir dyzelinio kuro kiekio, suskystintų naftos dujų kiekio, taip pat nedeklaravo viso nurašyto kuro kiekio, atsakovas, vadovaudamasis Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 2 punktu ir 6 straipsnio 9 dalimi, pagrįstai perskaičiavo mokesį už aplinkos teršimą didesniu tarifu. Dėl perdirbamų pakuočių - teismas nurodė, kad 2010 m. UAB „Dzūkija“ atliko tik dalį pakuočių perdirbimo užduoties, todėl tai yra pagrindas remiantis Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punktu perskaičiuoti mokesį už aplinkos teršimą taikant didesnę tarifą.

Apibendrinus teismo išvadas, pripažintina, kad atsakovas teisingai ir pagrįstai apskaičiavo mokėtinus mokesčius, vadovaudamasis galiojančia skaičiavimo metodika, teismas UAB „Dzūkija“ skundą atmetė kaip negrįstą.⁸⁵

3. Aplinkos teršimas apmokestinamųjų gaminių sąrašė esančiais mokesčio objektais.

Pareiškėjas UAB „Ratola“ skundu prašė teismo panaikinti Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Klaipėdos regiono aplinkos apsaugos departamento sprendimą. Bendrovė skunde paaiškino, kad UAB „Ratola“ ūkinė veikla yra prekyba padangomis transporto priemonėms, ratlankiais, padangų remonto ir restauracijos medžiagomis, taip pat padangų montavimas-balansavimas, remontas, dygliavimas, restauravimas. Taip pat, pareiškėjas pažymėjo, kad patikrinimo metu nustatyta, jog apmokestinamųjų gaminių apskaita bendrovėje vedama, sudarytas ir vedamas tokių gaminių sąrašas ir kad sąrašo forma ir pildymas atitinka apmokestinamųjų gaminių sąrašo taisyklės. Pareiškėjo teigimu patikrinimo akte nepagrįstai nurodyta, jog UAB „Ratola“ 2011 metais pagamino ir išleido į vidaus rinką restauruotas padangas, tačiau jų neapskaitė, nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčio už 25,359 tonas pagamintų ir išleistų į vidaus rinką restauruotų padangų.

Atsakovas nurodė, kad patikrinimo metu buvo nustatyta, kad UAB „Ratola“ 2011 metais gamino ir išleido į vidaus rinką restauruotas padangas, tačiau jų neapskaitė,

⁸⁵ Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 26 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Dzūkija“ v. Vilniaus regiono aplinkos apsaugos departamentas, Nr. I-3231-562/2012. [žiūrėta 2019 m. kovo 04 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/125093120035099/I-3231-562/2012?word=aplinkos%20ter%C5%A1imas%20benzino%20dyzelinu%20oro%20transporto>>.

nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčio už aplinkos teršimą apmokestinamųjų gaminių atliekomis.

Taigi, nagrinėjamos temos kontekste esminis momentas šioje byloje yra tai, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra išaiškinęs, kad deklaravimas nustatyta tvarka ir terminais pagal Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą yra pakankamas teisinis pagrindas taikyti paminėtą mokesčio apskaičiavimo tvarką. Mokesčio nedeklaravimas reiškia kenksmingos veiklos masto ir su ja susijusių prievolių valstybei slėpimą, neviešinimą, o tai kelia didesnę pavojų įstatymu saugomiems interesams ir lemia didesnių piniginių prievolių valstybei atsiradimą (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A7-928/2005).

Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas atsakovo Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Klaipėdos regiono aplinkos apsaugos departamento apeliacinį skundą tenkino iš dalies.⁸⁶

Reziumuojant, iš pateiktų pavyzdžių galima matyti, kad aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnai, atlikdami planinį arba neplaninį patikrinimą ir jo metu nustatydami pažeidimus, ūkio subjektui pritaiko poveikio priemones, t.y. ekonominę sankciją, kuri pasireiškia mokesčio sumokėjimu didesniu tarifu. Didesnis mokesčio tarifas – tai yra sankcija, kuri atlieka ūkio subjekto kontrolę, įpareigoja jį teikti teisingas ūkio subjekto veiklos ataskaitas, tinkamai ir laiku apskaičiuoti ir sumokėti mokestį už aplinkos teršimą.

Taip pat, reikia pridurti, kad pateikus paklausimą į Aplinkos apsaugos departamentą prie Aplinkos ministerijos apie poveikio priemones ir paklausus ar galimos alternatyvos taikyti ūkio subjektui ne ekonominę sankciją, t.y. pritaikyti kitokią poveikio priemonę nei didesnis mokesčio tarifas, kaip antai, įspėjimas ar nurodymas panaikinti pažeidimus. Buvo gautas atsakymas, kad atliekant planinius ir neplaninius patikrinimus dėl mokesčio už aplinkos teršimą ar išgautus valstybinius gamtos išteklius kontrolę visais atvejais jokios alternatyvos negali būti taikomos. Jeigu nustatomas nuslėptas kiekis teršalų, yra taikomas mokestis didesniu tarifu ir jokios kitos poveikio priemonės nėra ir negali būti taikomos.

⁸⁶ Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje UAB „Ratola“ v. Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos ministerijos Klaipėdos regiono aplinkos apsaugos departamentas, Nr. A-520-1831-13. [žiūrėta 2019 m. kovo 05 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/191143628341289/A-520-1831-13?word=padangos%20mokestis%20u%C5%BE%20aplinkos%20ter%C5%A1im%C4%85>>.

Be to, reikia paminėti, kad aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūnai nenustato termino pažeidimui pašalinti, kadangi tokios galimybės leistų ūkio subjektui išvengti mokestinės prievolės ir tokiu būdu jo padėtis būtų palengvinta. Paklausus Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos ar galimi susitarimai tarp kontrolę atliekančios institucijos ir ūkio subjekto, Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos atsakymas buvo neigiamas, buvo nurodyta, kad negali būti sudaromi jokie susitarimai, o ūkio subjektas dėl paskaičiuoto mokesčio didesniu tarifu gali kreiptis į teismą. Vadinasi, jei ūkio subjektui aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės pareigūno sprendimas atrodo netinkamas, jis savo teises gali ginti teismo proceso tvarka.

3. DIDESNIO MOKESČIO TARIFO TAIKYMO REIKŠMĖ IR YPATUMAI MOKESČIŲ TEISĖS SISTEMOJE

Didesnis mokesčio tarifas nagrinėjamos temos kontekste yra kertinis aspektas, kurį reikėtų analizuoti kalbant apie mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus ir atsakomybės pagrindą, kadangi didesnis tarifas yra teisinio mechanizmo instrumentas, kurį pritaikius ūkio subjektams kyla prievolė sumokėti mokestį už aplinkos teršimą didesniu tarifu už patikrinimo metu nustatytus pažeidimus.

Tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turi pareigą mokėti mokesčius, bet to nepadaro arba padaro tai iš dalies, jam yra taikomos sankcijos (baudos, delspinigių skaičiavimas ir kt.), o taip pat, viena iš tokių sankcijų yra didesnis mokesčio tarifas, tai yra ekonominė sankcija, kuri yra taikoma tam tikruose mokesčiuose. Didesnis mokesčio tarifas yra taikomas išimtiniais atvejais, prof. dr. Bronius Sudavičius savo straipsnyje „Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: didesnio tarifo mokesčiai“ apie didesnio mokesčio tarifo taikymą rašo, jog didesnio tarifo taikymas nėra dažnas reiškinys Lietuvos apmokestinimo sistemoje, tačiau nežiūrint to, jis yra svarbus apmokestinimo instrumentas (nekilnojamojo turto, žemės mokestis) arba kaip papildomas apmokestinimo instrumentas, naudojamas kaip tiesioginė mokesčių mokėtojų veiklos pasekmė (aplinkosauginiai mokesčiai). Kadangi didesnio mokesčio tarifo taikymas yra susijęs su mokesčio mokėtojo veika, toks apmokestinimo elementas vertintinas kaip atitinkama teisinio poveikio priemonė, nors įstatymuose tai ir nėra įvardijama.⁸⁷ Taigi, didesnę tarifą galima laikyti ne tik apmokestinimo įrankiu, bet ir sankcija, siekiant ją pritaikyti kaip poveikio priemonę mokesčių mokėtojui, kuris nesilaiko pareigos mokėti jam priskirtinus mokesčius.

Taip pat, reikia paminėti, kad nagrinėtinoje temoje reikia kalbėti apie didesnę mokesčio tarifą kaip papildomą apmokestinimo elementą, kadangi nagrinėjant mokestį už aplinkos teršimą ir jo pažeidimus, svarbu pasakyti, kad šis tarifas yra taikomas tuo atveju, kai asmuo nesilaiko mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nurodytų pareigų, vadinasi didesnis mokesčio tarifas nėra nuolatinis tarifas, kuris yra taikomas mokesčių mokėtojui nuolatos, kaip yra su nekilnojamojo turto mokesčiu. Be to, reikia paminėti, kad didesnis mokesčio tarifas yra numatytas ir Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme. Šio įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje yra nurodoma, kad už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos

⁸⁷ SUDAVIČIUS, Bronius. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didesnio tarifo mokesčiai. *Central and Eastern European legal studies*. 2017, № 1, p. 91-122.

išteklių kiekį taikomos didesnis mokesčio tarifas.⁸⁸ Šią įstatymo norma galima paaiškinti remiantis Lietuvos Respublikos teismų praktika ir konkrečia susiklosčiusią situacija: UAB „Plungės lagūna“ skundu prašė panaikinti atsakovo Lietuvos Respublikos Aplinkos ministerijos Šiaulių regiono aplinkos apsaugos departamento ir Plungės rajono agentūros sprendimą 2015-10-13 „Dėl patikrinimo akto tvirtinimo“ Nr. 3. Pareiškėja nurodė, kad Plungės rajono agentūra, atlikusi UAB „Plungės lagūna“ planinį patikrinimą surašė patikrinimo aktą, kuriuo nustatė, kad pareiškėja 2014 metų I – IV ketvirčių Mokesčio už naudingąsias iškasenas, vandenį ir statybinį gruntą deklaracijose nedeklaravo išgauto žvyro 42360 kub. m., taip pat, deklaravo neišgauto kito smėlio 42200 kub. m. ir dėl to per daug sumokėjo mokesčio už kitą smėlį. Kadangi, buvo išgautas ir nedeklaruotas žvyras, pareiškėjai buvo apskaičiuotas didesnis mokesčio tarifas. UAB „Plungės lagūna“ nurodė, kad pažeidimą lėmė UAB „Plungės lagūna“ darbuotojo netyčinė klaida pirminiame duomenų perdavimo etape, tačiau pareiškėjos teigimu, žala nei biudžetui, nei aplinkai nebuvo padaryta, o pareiškėja neturėjo tyčios nuslėpti išgauto žvyro kiekį. Teismas atsižvelgdamas į tai, kad byloje nėra duomenų apie tai, kad UAB „Plungės lagūna“ anksčiau būtų taikytos ekonominės sankcijos, nors UAB „Plungės lagūna“ šia veikla užsiima daug metų, taip pat į tai, kad Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos administruojamų mokesčių permokos buvo žymiai didesnės ir pakankamos, kad susidaręs minėtas mokesčio už valstybinius išteklius skirtumas būtų įskaitytas. Taip pat, teismas nurodė, kad pagal Lietuvos Respublikos Konstitucinį Teismą, kuris yra ne kartą konstatavęs, kad įstatyme nustatytų institucijų priimtų nutarimų taikyti asmeniui konkrečią sankciją < ... > pagrįstumo ir teisėtumo kontrolę užtikrina teismas. Jis, atsižvelgdamas į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes ir vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais, turi teisę nuspręsti, kad tokia sankciją < ... > asmeniui neturi būti taikoma, jei dėl tam tikrų itin svarbių aplinkybių ji akivaizdžiai neproporcinga (neadekvati) padarytam teisės pažeidimui ir dėl to neteisinga (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2008-01-21 nutarimas, 2008-09-17 nutarimas). Teismas šioje byloje iš dalies tenkino pareiškėjos prašymą.⁸⁹

⁸⁸ Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas. 1991 kovo 21 d. 6 straipsnis, 2 dalis. [žiūrėta 2019 m. kovo 09 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.1153/pmrFGErSas>>.

⁸⁹ Klaipėdos apygardos administracinis teismas. 2016 vasario 22 d. sprendimas administracinėje byloje UAB „Plungės lagūna“ v. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Šiaulių regiono aplinkos apsaugos departmaneto Plungės rajono agentūra, Nr. EI-557-386/2016. [žiūrėta 2019 m. kovo 09 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/108073081576448/eI-557-386/2016>>.

Išnagrinėjus didesnio tarifo ypatumus, galima sakyti, kad didesnis mokesčio tarifas mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius atvejais yra vienkartinis, priešingai yra taikant didesnę tarifą nekilnojamojo turto atžvilgiu, didesnis mokesčio tarifas šiuo atveju turi tęstinį pobūdį, jis yra taikomas nenutrūkstamai.

Išsiaiškinus didesnio mokesčio tarifo trukmę ir vietą mokesčių teisės sistemoje, reikia kalbėti apie mokesčių mokėtojų lygybės principą ir apie tai ar didesnis mokesčio tarifas nepažeidžia šio principo. Kyla klausimas ar didesnio tarifo taikymas skirtingais atvejais gali būti taikomas mokesčių mokėtojui ir ar tai nepažeidžia jo teisės į lygybę.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnis nurodo, kad įstatymui, teismui ir kitoms valstybinėms institucijoms ar pareigūnams visi asmenys lygūs.⁹⁰ Tą patį suponuoja ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, kuriame nurodyta, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.⁹¹ Remiantis tuo, kas yra nurodyta teisės aktuose, galima spręsti, kad visi mokesčių mokėtojai yra lygūs ir turi pareigą mokėti jiems nustatytus mokesčius. Deja, ne visais atvejais mokesčių mokėtojai atlieka jiems paskirtą pareigą arba ją atlieka tik iš dalies, todėl atitinkamose situacijose įsijungia teisinio poveikio priemonės, kurios nustato tam tikrą galimybę pažeidėjui pritaikyti išskirtines sąlygas.

Reikia paminėti UAB „Plūngės lagūna“ v. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Šiaulių regiono aplinkos apsaugos departamento Plungės rajono agentūra bylą, kuri buvo nagrinėta aukščiau. Teismas nagrinėdamas šią bylą rėmėsi Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2008 sausio 21 d. nutarimu, kuriame buvo pasisakyta apie teisingumo ir protingumo kriterijus, kuriais remiantis valstybinės institucijos ir pareigūnai turi atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį nustatant sankciją mokesčio mokėtojui, todėl, yra svarbu panagrinėti lygybės principą ir nurodyti kaip skirtingais atvejais yra taikomos teisinio poveikio priemonės ūkio subjektams už nustatytus pažeidimus.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 1996 m. sausio 24 d. nutarime „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ konstatavo, kad yra leidžiama nustatyti įstatymais

⁹⁰ Lietuvos Respublikos Konstitucija. 1992 m. spalio 25 d. 29 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. vasario 07 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.47BB952431DA/asr>>.

⁹¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. 2004 m. balandžio 13 d. 7 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. kovo 07 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.3EB34933E485/bDvyocUzql>>.

nevienodą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu. Vadinas, galima teigti, kad mokesčio tarifas yra teisinė priemonė, kurios pagalba galima sukurti atitinkamas sąlygas, kurios užtikrins mokestinės prievolės užtikrinimą ir poveikio priemonės mokesčių mokėtojui pritaikymą ir tai neprieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijoje ar teisės aktuose nustatytam lygybės principui.⁹²

Toliau, kalbant apie didesnę tarifą, reikia apibrėžti mokesčio dydžio (tarifo) sąvoką. Mokesčio tarifas anot, prof. dr. Broniaus Sudavičiaus, tai yra vienas privalomų kintamųjų mokesčio požymių, kuris būtinai turi būti įtvirtintas atitinkamą mokestį įteisinančiame mokesčio įstatyme. Mokesčio tarifas – tai mokesčio įstatymo nustatyta mokėjimo nuo mokesčio bazės (dydžio prasme) norma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į biudžetą. Taigi, mokesčio dydis, kurį turi sumokėti mokesčio mokėtojas nustatomas remiantis tarifu, kuris yra pritaikomas mokesčio bazei. Reikia pridurti, kad didesnis mokesčio tarifas tai yra, toks mokesčio tarifas, kuris yra didesnis negu įprastas, ir taikomas tik susidarius mokesčių įstatymuose numatytais aplinkybėms. Nagrinėjamoje temoje aktualu tai, kad didesnis mokesčio tarifas yra taikomas tais atvejais, kai asmuo išmeta į aplinką daugiau teršiančių medžiagų negu leidžia Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nurodyti normatyvai arba kitais atvejais, kurie yra numatyti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme.⁹³

Taigi, trumpai apibendrinus galima teigti, kad didesnis tarifas yra mokesčių sistemos dalis, kuri pasižymi ypatumais. Kadangi didesnis tarifas yra taikomas tik tam tikrais įstatymuose nustatytais atvejais, jo pobūdis gali būti skirtingas, jis gali būti pritaikomas tam tikrais atvejais (aplinkos apsaugos mokesčiai) arba gali būti nenutrūkstamas trukmės prasme (nekilnojamojo turto mokesčiai). Taip pat, reikia paminėti, kad mokesčio už aplinkos teršimą prasme, didesnio tarifo reikšmė mokesčių teisės sistemoje yra nustatyti ekonomines sankcijas pažeidėjui už jo atliktus pažeidimus arba, nekilnojamojo turto apmokestinimo prasme, pritaikyti didesnę tarifą asmenims, kuriems priklauso turtas, kurio turto mokestinė vertė atitinka tam tikrą Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto įstatyme nustatytą kainą.

⁹² Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ 1996 sausio 24 d. [žiūrėta 2019 m. kovo 07 d.]. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta403/content>>.

⁹³ SUDAVIČIUS, Bronius. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didesnio tarifo mokesčiai. *Central and Eastern European legal studies*. 2017, № 1, p. 91-122.

3.1. Didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindai įtvirtinti Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme

Tam, kad ūkio subjektas būtų paveiktas ekonominės sankcijos ir jam būtų pritaikytas didesnis mokesčio tarifas už jo veikloje nustatytus pažeidimus susijusius su aplinkos tarša turi būti ne tik surinkti pažeidimą pagrindžiantys faktai ir įrodymai, bet turi būti ir pakankamas pagrindas nustatyti ūkio subjektui prievolę sumokėti mokestį už aplinkos teršimą didesniu mokesčio tarifu. Todėl, analizuojant apie atsakomybę už mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus reikia nustatyti kokie pagrindai leidžia patikrinimus atliekantiems valstybinės aplinkos apsaugos kontrolės pareigūnams taikyti ūkio subjektui šią sankciją.

Autorės nuomone, galima išskirti tris didesnio mokesčio taikymo pagrindus, tai:

1. Neteisingas mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimas;
2. Viršyti teršalų normatyvai ir nuslėptas teršalų kiekis;
3. Netinkamas mokesčio už aplinkos teršimą deklaravimas.

Kadangi pagrindai yra tarpusavyje susiję, juos galima aptarti bendrai, išskiriant tam tikrus aspektus, kurie yra būdingi kiekvienam iš aukščiau minėtų pagrindų. Taigi, analizuojant mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą, svarbu pasakyti, kad mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme yra nurodyta, kad šio mokesčio mokėtojas turi pareigą apskaičiuoti mokestį pagal Vyriausybės ar jos įgaliotų institucijų nustatytą tvarką.⁹⁴ Tai suponuoja, kad mokesčio mokėtojas arba kitaip, ūkio subjektas, privalo teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokestį už į aplinką išleistus teršalus, tai yra jo pareiga ir tuo atveju, jei šio mokesčio mokėtojas nesielgia atsakingai ir neįvykdo savo pareigos tinkamai apskaičiuoti mokestį už aplinkos teršimą jam yra pritaikoma sankcija. Remiantis anksčiau nagrinėta teismų praktika, galima daryti prielaidą, kad ūkio subjektų veikloje yra išlikusi tendencija neteisingai skaičiuoti mokestį už aplinkos teršimą.

Toliau, reikia panagrinėti teršalų normatyvus ir atvejus, kai teršalų kiekiai yra nuslėpti. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnyje, yra nurodoma, kad už normatyvus viršijantį teršalų kiekį mokestis už aplinkos teršimą mokamas taikant didesnę tarifą. O taip pat, to paties įstatymo 9 straipsnio 4 dalyje yra nurodoma, kad už nuslėptus tam tikros rūšies teršalus yra pritaikomas didesnis mokesčio tarifas, kuris yra

⁹⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 8 straipsnis, 2 dalis. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/IlgPLdIZod>>.

dauginamas iš priedėliuose nurodytų koeficientų.⁹⁵ Akivaizdu, kad pareiga mokėti didesnio tarifo mokesčių už aplinkos teršimą siejama su leistinos taršos viršijimu ar jos nuslėpimu, todėl ūkio subjektui kyla atsakomybė atsakyti už jo veikloje nustatytus pažeidimus tuo atveju, kai jis viršija nustatytus taršos normatyvus arba nuslėpia tam tikrą taršos kiekį.

Reikia pasakyti, kad pirmieji du išskirti didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindai yra labai susiję su mokesčio už aplinkos teršimą netinkamu deklaravimu, kadangi neteisingas mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimas ir viršyti teršalų normatyvai ar nuslėptas teršalų kiekis atspindi arba priešingai - neatspindi deklaracijose, kurias ūkio subjektas turi teikti kiekvienais kalendoriniais metais atitinkamoms institucijoms. Tuo atveju, kai asmuo netinkamai skaičiuoja mokesčių už aplinkos teršimą ir pavyzdžiui, pritaiko netinkamą tarifą, kas yra labai dažna ūkio subjektų klaida, informacija teikiamuose deklaracijose tampa neteisinga ir nenustato tikrosios sumos, kurią mokesčio mokėtojas turi sumokėti už išleistus į aplinką teršalus. Kalbant apie viršytus normatyvus ar nuslėptus teršalų kiekius, kyla ta pati problema. Ūkio subjektas atlikdamas savo veiklos apskaitą nuslėpia tam tikrą informaciją, kuri yra reikšminga ir kurios pagrindu turėtų būti taikomas mokesčių didesniu mokesčio tarifu, tikėdamasis, kad šie pažeidimai nebus užfiksuoti ir jam neteks mokėti mokesčių didesniu tarifu. Todėl, galima sakyti, kad neteisingas mokesčio už aplinkos teršimą deklaravimas yra vienas iš svarbiausių pagrindų, kuriuo remiantis yra taikomas didesnis mokesčio tarifas. Deklaracijoje yra pateikiama informacija apie ūkio subjekto į aplinką išleistus taršos kiekius, mokesčio apskaičiavimą ir kt., todėl remiantis deklaracijoje pateikta informacija ūkio subjektui yra pritaikoma teisinio mechanizmo priemonė, jei yra nustatomi pažeidimai.

Netinkamas mokesčio už aplinkos teršimą deklaravimas, tai ūkio subjekto neigiama veikla, kuri pasireiškia netikslios arba klaidingos informacijos Vyriausybės įgaliotoms institucijoms pateikimu. Kadangi mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojas yra atsakingas už mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijoje pateiktus duomenis, neretai jam kyla atsakomybė atsakyti už tokią veiklą. Atsakomybės pagrindas pasižymi tuo, kad atliktus ūkio subjekto patikrinimą ir nustatius, kad deklaracijose pateikiama informacija neparodo tikrojo ūkio subjekto į aplinką išmesto teršalų kiekio, jam yra pritaikoma sankcija – nurodymas sumokėti mokesčių didesniu mokesčio tarifu.

⁹⁵ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 9 straipsnis, 3,4 dalys. [žiūrėta 2019 m. kovo 30 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/IlgPLdIZod>>.

Svarbu paryškinti tai, kad ūkio subjektui mokestis didesniu tarifu yra taikomas tuo atveju, kai yra atlikus ūkio subjekto patikrinimą yra nustatomi pažeidimai, kurie yra grindžiami analizuotais pagrindais. Taip pat, ūkio subjektas gavęs patikrinimo aktą po atlikto patikrinimo, turi teisę skųsti sprendimą teismo proceso tvarka.

Paklausus Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos apie Vilniaus regione atliktų patikrinimų skaičių per 2016-2018 metus ir kiek iš jų buvo nurodyta mokėti mokestį didesniu mokesčio tarifu. Buvo gautas atsakymas, kad 2016 m. buvo atlikti 186 (planiniai ir neplaniniai), iš kurių 62 kartus buvo nustatytas pagrindas mokėti už aplinkos teršimą mokėti didesniu mokesčio tarifu, 2017 m. atlikta 219 patikrinimų (planinių ir neplaninių), iš kurių 89 atvejais buvo pritaikytas didesnis tarifas, o 2018 m. iš 298 atliktų planinių ir neplaninių patikrinimų tik 15-os patikrinimų metu buvo pritaikytas nurodymas mokėti mokestį didesniu mokesčio tarifu. Reikia pridurti, kad pasiteiravus apie skundus 2016-2018 m. Vilniaus regione dėl nurodymo mokėti mokestį didesniu mokesčio tarifu, Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos specialistė nurodė, kad ataskaitose yra skiltis, kurioje yra nurodomas bendras išnagrinėtų skundų, prašymų, pareiškimų skaičius, iš kurių pasiteisino – 0. Taip pat, nurodė, kad duomenų dėl išnagrinėtų skundų dėl didesnio mokesčio tarifo taikymo rasta nebuvo.

Remiantis gauta informacija, galima teigti, kad didesnio mokesčio tarifo taikymas yra efektyvus teisinis instrumentas, kuriuo remiantis yra pasiekama Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nurodyta šio įstatymo paskirtis, t.y. teršėjai yra skatinami mažinti taršos kiekius, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą bei neviršyti nustatytų normatyvų.

3.2. Didesnis mokesčio tarifas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste

Kaip jau buvo minėta, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo paskirtis yra nustatyti fizinių ir juridinių asmenų, vykdančių ūkinę veiklą mokesčio už aplinkos teršimą mokėjimo tvarką ir kontrolę. Bei ekonominėmis priemonėmis skatinti teršėjus mažinti aplinkos teršimą, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, neviršyti nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų, taip pat iš mokesčio kaupiti lėšas aplinkosaugos priemonėms įgyvendinti.⁹⁶ Ekonominės priemonės – tai mokestis už aplinkos teršimą, kuris yra taikomas ūkio subjektams, bet taip pat, ekonominėmis

⁹⁶ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 1 straipsnis. [žiūrėta 2019 m. kovo 10 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/IlgPLdIZod>>.

priemonėmis galima laikyti ir didesnę mokesčio tarifą, kuris yra taikomas ūkio subjekto veikloje nustačius aplinkos taršos pažeidimus. Akivaizdu, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas suponuoja apie ekonomines sankcijas ūkio subjektams, kurios yra užtikrinamos per aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės institucijas, kurios atlieka patikrinimus ir nustačiusios pažeidimus pritaiko didesnio mokesčio tarifą ūkio subjektui, todėl yra svarbu panagrinėti patį didesnio mokesčio tarifą ir nurodyti kokia jo vieta ir reikšmė mokesčio už aplinkos teršimą kontekste.

Nagrinėjant mokesčio už aplinkos teršimą apskaitą ir mokėjimo tvarką, jau buvo minėta, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 3 ir 4 dalys nurodo kokiais atvejais šio mokesčio mokėtoji yra taikomas didesnis tarifas. Kadangi nagrinėjant didesnio mokesčio tarifą mokesčių už aplinkos teršimą įstatymo kontekste, svarbu prisiminti atvejus, kada yra taikomas didesnis mokesčio tarifas, toliau bus pateikiama informacija apie didesnę mokesčio tarifą pagal Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 3 ir 4 dalis.

Didesnis tarifas taikomas už išmestą iš stacionarių taršos šaltinių normatyvus viršijantį teršalų kiekį ar nuslėptą teršalų ir (ar) sunaudotų degalų, sąvartyne pašalintų atliekų ir (ar) apmokestinamųjų gaminių bei pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės kiekį. Taip pat, didesnis tarifas taikomas už:

1. Normatyvus viršijantį ir (ar) nuslėptą teršalų kiekį, išmestą iš stacionarių taršos šaltinių;
2. Nuslėptą degalų kiekį, sunaudota mobiliuose taršos šaltiniuose;
3. Nuslėptą apmokestinamųjų gaminių bei apmokestinamosios pakuotės kiekį;
4. Nuslėptą sąvartyne pašalintų atliekų kiekį.⁹⁷

Prof. dr. Bronius Sudavičius savo straipsnyje „Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didesnio tarifo mokesčiai“ teigia, kad pareiga mokėti didesnio tarifo mokesčių už aplinkos teršimą siejama su leistinos taršos viršijimu ar jos slėpimu. Straipsnyje sąvoką *nuslėpti* pagrindžiama teismų praktika. Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas vienoje iš nagrinėtinų bylų nurodė, kad deklaravimas nustatyta tvarka ir terminais pagal Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą yra pakankamas teisinis pagrindas taikyti įprastą mokesčio apskaičiavimo tvarką. Tuo tarpu mokesčio nedeklaravimas reiškia kenksmingos veiklos

⁹⁷ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. 1999 m. gegužės 13 d. 9 straipsnis, 3 ir 4 dalys. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.80721/IlgPLdIZod>>.

masto ir su ja susijusių prievolių valstybei slėpimą, neviešinimą, o tai kelia didesnę pavojų įstatymų saugomiems interesams ir lemia didesnių piniginių prievolių valstybei atsiradimą.⁹⁸ Kitoje nagrinėtų bylų Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas nurodė, kad laiku nedeklaruotas mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas.⁹⁹ Galima teigti, kad nuslėpimo sąvoka paaiškinti galima kaip, veiksma, kurį ūkio subjektas atlieka pažeisdamas teisės aktuose nustatytą tvarką, pavyzdžiui deklaruoja ne visą taršos kiekį arba nedeklaruoja iš viso, taip pat, tais atvejais, kai veikia be leidimo, kuris yra privalomas vykdomai veiklai.

Kita vertus, pritaikant ūkio subjektui didesnę tarifą, reikia nustatyti ir pagrįsti, kad ūkio subjektas sąmoningai ir tyčia siekė nuslėpti savo veiksmus tam tikroje veikloje. Vadinasi, aplinkos taršos nedeklaravimo faktas negali būti laikomas pakankamu pagrindu taikyti didesnę mokesčio tarifą. Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas nagrinėtoje byloje nurodė, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnio 3 dalis nustatų taikymui (apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo fakto konstatavimui) būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo. Tokios aplinkybės, be laiku neatliktos pareigos deklaruoti apmokestinamųjų gaminių kiekius, taip pat yra apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti įstatyme nustatytas pareigas ir pan.¹⁰⁰

Taigi, galima teigti, kad Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 9 straipsnis nurodo kokiais atvejais yra taikomas didesnis tarifas, o taip pat, svarbu tai, kad didesnis tarifas gali būti taikomas ne tik nustačius pažeidimus ūkio subjekto veikloje, bet ir tada, kai mokesčių administratorius pagrindžia ir įrodo, kad mokesčio mokėtojas tyčia siekė nuslėpti padarytą pažeidimą ir tokiu būdu išvengė pareigos mokėti mokesčių už aplinkos teršimą.¹⁰¹

⁹⁸ Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-520-2042-13; Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. rugsėjo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A7-928/2015. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/71041195403842/A-520-2042-13>>.

⁹⁹ Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-768-438/2015. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/271667827061874/A-768-438/2015>>.

¹⁰⁰ Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-768-438/2015. [žiūrėta 2019 m. kovo 11 d.]. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/271667827061874/A-768-438/2015>>.

¹⁰¹ SUDAVIČIUS, Bronius. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didiesnio tarifo mokesčiai. *Central and Eastern European legal studies*. 2017, № 1, p. 91-122.

IŠVADOS

1. Lyginant teisės aktus pastebėta, kad nuo 1993 m. gegužės 13 d. priimtos Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcijos yra atlikta nemažai teisės akto korekcijų. Kadangi pakeitimų yra nemažai, čia bus paminėti, autorės nuomone, esminiai. Antai, pirminėje įstatymo redakcijoje nebuvo įvardinta kas yra šio mokesčio mokėtojai subjektai, jie buvo nusakomi kaip „asmenys“, bet įtvirtinant pakeitimus šiame teisės akte, sąvoka „asmenys“ buvo išplėsta į fizinius, juridinius asmenis. Tai nusako kas yra mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojai, nurodo jų grupę ir panaikina galimus neaiškumus. Kitas skirtumas – keitėsi mokestiniai laikotarpiai, anksčiau mokestį už aplinkos teršimą mokesčio mokėtojai mokėjo kas ketvirtį (tie, kuriems privalomas gamtos išteklių naudojimo leidimas) arba kas pusę metų (tie, kuriems neprivalomas gamtos išteklių naudojimo leidimas), dabar – mokestinis laikotarpis yra kalendoriniai metai. Kalendoriniai metai yra palankesnis pasirinkimas, kadangi daugelis kitų teisės aktų reglamentuojančių mokesčių mokėjimo tvarką nustato ataskaitinį laikotarpį kaip kalendorinius metus, todėl tai palengvina fizinių ir juridinių asmenų pareigą laiku sumokėti mokestį ir pateikti ataskaitas mokesčių administratoriui. Kalbant apie mokesčio už aplinkos teršimą paskirstymą, pirmojoje įstatymo redakcijoje paskirstymas atrodė taip: 10 procentų į valstybės biudžetą, 20 procentų į Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos investicijų fondą ir 70 procentų į atitinkamos savivaldybės gamtos apsaugos fondą. Šiuo metu, mokesčio paskirstymas yra pasikeitęs ir 70 procentų surinkto mokesčio atitenka savivaldybių aplinkos apsaugos rėmimo programoje numatytoms priemonėms finansuoti, o 30 procentų į valstybės biudžetą. Tai parodo, kad 20 procentų lėšų buvo perduota į valstybės biudžetą ir manytina, kad tai yra teigiamas aspektas, kadangi valstybėje veikia atitinkamos institucijos, kurios vykdo aplinkos apsaugą ir tokiu būdu, perdavus 20 procentų mokesčio lėšų yra tikslingiau išnaudojami turimi resursai. Aktualiausias šiai temai skirtumas yra tai, kad 1999 m. gegužės 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo redakcija numatė, kad už nustatytus pažeidimus ūkio subjektas yra baudžiamas bauda, o nuo 2002 m. sausio 22 d. to paties įstatymo redakcijos patvirtinimo, baudas pakeitė didesnis mokesčio tarifas, kas iki šiol yra teisinio mechanizmo priemonė naudojama ūkio subjektams drausminti.
2. Nagrinėjamoje temoje aktualus Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo santykis su pagrindiniu mokesčių teisės šaltiniu – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu. Svarbu atsakyti į klausimą ar mokesčių teisės

sistemoje yra reikalingi du teisės aktai reglamentuojantys mokestį už aplinkos teršimą, koks jų santykis? Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas yra pagrindinis mokesčių teisės šaltinis nustantis apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, todėl, galima teigti, kad tarp abiejų teisės aktų yra glaudus ryšys ir jie yra neatsiejami vienos nuo kito. Be to, tai, kad yra du teisės aktai reglamentuojantys mokesčio už aplinkos teršimą mokestinę tvarką yra teigiamas aspektas, kadangi tai sudaro galimybę plačiau aiškinti teisės normas susijusias su mokesčiu už aplinkos teršimą.

3. Vykdamas mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės institucijos ir jos įgalioti asmenys atlieka planinius ir neplaninius ūkio subjektų veiklos patikrinimus ir būtent jų metu tikrinama ar ūkio subjektai tinkamai vykdo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir mokesčio sumokėjimo pareigas. O tuo atveju, jei patikrinimo metu yra nustatomi ūkio subjektų veiklos pažeidimai yra pritaikomas didesnis mokesčio tarifas, kurio pagrindu ūkio subjektai yra įpareigojami sumokėti mokestį už aplinkos teršimą didesniu tarifu. Svarbu paminėti, kad jokios alternatyvos ūkio subjektui negali būti taikomos, tai parodo, kad didesnis mokesčio tarifas yra vienintelė ir pagrindinė ūkio subjekto drausminimo priemonė, kuri pasireiškia ekonomine sankcija ir tai, autorės manymu, yra teisinga. O tuo atveju, jei ūkio subjektas mano, kad po patikrinimo surašytas patikrinimo aktas neatitinka tikrosios situacijos ar jame yra pateikiama informacija su kuria jis nesutinka, ūkio subjektas gali sprendimą skusti teismo proceso tvarka, susitarimai tarp šalių nėra galimi.
4. Didesnis tarifas – tai teisinio mechanizmo priemonė. Didesnio mokesčio tarifo taikymą galima išskirti į vienkartinį ir tęstinį pobūdį. Vienkartinis – didesnio mokesčio tarifo taikymas pasireiškia mokesčiuose už aplinkos teršimą arba mokesčio už valstybinius gamtos išteklius, abiem atvejais atlikus ūkio subjekto patikrinimą ir nustatčius pažeidimus, šio mokesčio mokėtoju nurodoma mokėti mokestį didesniu tarifu už tam tikrus pažeidimus. Tęstinis didesnio mokesčio tarifas pasireiškia mokesčiuose už nekilnojamąjį turtą.
5. Didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindas kyla iš: netinkamo mokesčio apskaičiavimo, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme nustatytų normatyvų ir taršos kiekio viršijimo bei netinkamo deklaravimo. Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste didesnis mokesčio tarifas, tai – priemonė (ekonominė sankcija), skirta skatinti teršėjus mažinti išmetamus taršos kiekius, o taip pat, būtinybė tinkamai ir efektyviai vykdyti taršos prevenciją ir bausti pažeidėjus už

jų padarytus pažeidimus. Ar tai efektyvu? Taip, didesnis mokesčio tarifas yra efektyvi priemonė skatinti ūkio subjektus mažinti taršos kiekį ir vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą. Remiantis gautais duomenis iš Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos, yra matyti, kad didesnio mokesčio tarifas atliktus patikrinimą yra taikomas rečiau, iš to kyla mintis, kad didesnis mokesčio tarifas yra tinkama sankcija, kuri padeda išlaikyti balansą aplinkos taršos srityje bei atlieką prevencinę funkciją.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*, 1999-05-28, Nr. 47-1469.
2. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 1, 4, 7, 9, 11 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir 1 priedėlio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2008-02-12, Nr. 18-631.
3. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002-02-06, Nr. 13-474.
4. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo Nr. VIII-1183 2, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 10 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 7, 8 priedėliais įstatymas. *TAR*, 2014-12-01, Nr. 18284.
5. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 3 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2011-05-12, Nr. 57-2706.
6. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 4, 5 ir 9 straipsnių pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2013-05-28, Nr. 55-2728.
7. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo 2, 5, 7 straipsnių ir 3, 4 priedėlių papildymo ir pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-04-12, Nr. 47-1560.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
9. Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2011 m. vasario 18 d. įsakymo Nr. D1-145 „Dėl Ūkio subjektų veiklos planinių ir neplaninių patikrinimų, vykdančių aplinkos apsaugos valstybinę kontrolę, reikalavimų aprašo patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2003 m. birželio 30 d. įsakymo Nr. 327 „Dėl kontroliuojamų objektų tikrinimo dažnumo nustatymo regionų aplinkos apsaugos departamentuose tvarkos“ pripažinimo netekusiu galios“. *Valstybės žinios*, 2011-02-26, Nr. 24-1192.
10. Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Lietuvos aidas*, 1992-11-10, Nr. 220-0.
11. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas. *Lietuvos aidas*, 1991-04-05, Nr. 67-0.

Teismų praktika:

- 1) Vilniaus miesto 2 apylinkės teismas. 2012 m. gegužės 23 d. nutarimas administracinių teisės pažeidimų Nr. II-90-843/2012.
- 2) Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas. 2018 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. EA-794-822/2018.
- 3) Vilniaus apygardos administracinis teismas. 2012 m. lapkričio 26 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-3231-562/2012.
- 4) Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. lapkričio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-520-1831-13.
- 5) Klaipėdos apygardos administracinis teismas. 2016 vasario 22 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. EI-557-386/2016.
- 6) Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2013 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-520-2042-13;
- 7) Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas 2005 m. rugsėjo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A7-928/2015.
- 8) Lietuvos Respublikos vyriausiasis administracinis teismas. 2015 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-768-438/2015.
- 9) Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas. „Dėl Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymo 10 straipsnio pirmosios dalies bei 50 straipsnio pirmosios dalies normų ir Lietuvos Respublikos valstybinio turto pirminio privatizavimo įstatymo 2 straipsnio antrosios dalies bei 14 straipsnio šeštosios dalies nuostatų atitikimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai“ 1996 sausio 24 d.

Specialioji literatūra:

- 1) MARCIJONAS, A., SUDAVIČIUS, B. *Ekologinė teisė: vadovėlis*. Vilnius, Eugrimas, 1996.
- 2) MEDELIENĖ, A.; SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius, VĮ „Registrų centras, 2011.
- 3) MEDELIENĖ, A., ŽVAIGŽDINIENĖ, I. „Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas.“ *Verslo ir teisės aktualijos*, 2012, t 7 (1), p. 144-163.
- 4) SUDAVIČIUS, Bronius. Išskirtinės apmokestinimo sąlygos Lietuvos Respublikos mokesčių teisėje: Didesnio tarifo mokesčiai. *Central and Eastern European legal studies*. 2017, № 1, p. 91-122.

SANTRAUKA

Atsakomybė už Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus

Magistro darbe, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymu bei kitais teisės aktais, taip pat, informacija gauta iš Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos apie aplinkos taršos pažeidimus bei didesnio mokesčio tarifo taikymą ūkio subjektams, be to, remiantis Lietuvos Respublikos mokslininkų darbais, nagrinėta atsakomybė už mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimus, atsakomybės pagrindas ir problematika.

Pirmajame skyriuje nagrinėjamas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo reglamentavimas, pakeitimai nuo pirmosios šio įstatymo redakcijos. Darbe yra išryškunami pakeitimai, lyginami skirtumai tarp šio teisės akto skirtingu laikotarpiu galiojusių ir galiojančių redakcijų. Esminis aspektas kodėl reikia aptarti šio įstatymo reglamentavimą yra tai, kad iki tam tikro laiko Lietuvos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas numatė baudas už ūkio subjektų pažeidimus, bet priėmus naują mokesčio redakciją baudas pakeitė didesnis mokesčio tarifas. Taip pat, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas palyginamas su bendruoju mokesčių teisės šaltiniu – Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu. Lyginant teisės aktus, sprendžiama ar du teisės aktai reglamentuojantys mokesťį už aplinkos teršimą yra reikalingi, galbūt pakaktų vieno teisės akto reglamentuojančio mokesťį už aplinkos teršimą.

Antrajame skyriuje aptariama mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, mokėjimo ir deklaravimo kontrolė. Šio mokesčio mokėtojo kontrolę atlieka Aplinkos apsaugos ministerija ir jos įgaliotos institucijos, kurios vykdo ūkio subjektų planinius ir neplaninius patikrinimus, kurių metu tikrina ir vertina ūkio subjekto ataskaitas, teisingą mokesčio sumokėjimą bei deklaravimą ir būtent patikrinimo metu nustatę, kad ūkio subjektas netinkamai vykdo mokesčių apskaičiavimo, sumokėjimo ir deklaravimo pareigas, nurodo pažeidėjui mokėti mokesťį didesniu mokesčio tarifu.

Trečiajame skyriuje kalbama apie mokesčio mokėtojo pareigą mokėti jam nustatytus mokesčius ir atvejus, kai mokesčių mokėtojas to nepadaro arba padaro iš dalies. Tokiais atvejais, jam yra taikomos sankcijos, iš kurių viena yra didesnis mokesčio tarifo taikymas. Didesnis mokesčio tarifas – tai, apmokestinimo priemonė, kuri taikoma tik tam tikrais atvejais, tai nėra nuolat taikomas mokesčio tarifas. Didesnis mokesčio tarifas, tai sankcija, kuri pasireiškia išimtinu taikymu, t.y. didesnis tarifas yra taikomas tada, kai ūkio subjekto veikloje, atliktus patikrinimą yra nustatomi pažeidimai, kurie atitinka didesnio mokesčio tarifo taikymo pagrindus. Didesnio mokesčio tarifo pagrindus galima išskirti į: neteisingą

mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimą, viršytus teršalų normatyvus ir nuslėptus teršalų kiekius bei netinkamą mokesčio deklaravimą. Nurodyti pagrindai yra neatsiejami vienas nuo kito ir kartu sudaro mokesčio už aplinkos teršimą atsakomybės pagrindo visumą. Svarbu paminėti, kad didesnis mokesčio tarifas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste yra teisinio mechanizmo priemonė arba kitaip, ekonominė sankcija, kuri skatina ūkio subjektą mažinti išmetamų teršalų kiekį į aplinką.

SUMMARY

Responsibility for Violations of the Law on the Tax on Environmental Pollution

In this Master's thesis, liability for violations of the Law on Pollution Tax, basis and topic of such liability were examined following the Law on Pollution Tax of the Republic of Lithuania and other legal acts, as well as the information received from the Environmental Protection Department under the Ministry of Environment concerning the environmental pollution violations and the application of a higher tax rate on economic entities, and in addition, on the basis of the works of scientists of the Republic of Lithuania.

In the first chapter, the regulation of the Law on Pollution Tax of the Republic of Lithuania, amendments from the first version of this law are examined. The work highlights the amendments, compares the differences between the previous and the current versions of this legal act being valid at different periods of time. An essential aspect of the discussion on the regulation of this law is that until some period of time the Law on Pollution Tax in Lithuania imposed fines for violations of economic entities, but after the new version of the tax was imposed, fines were replaced by a higher tax rate. Also, the Law on the Pollution Tax of the Republic of Lithuania is compared with the general source of tax law - Law on Tax Administration of the Republic of Lithuania. When comparing two legal acts, a decision is being made on whether two legal acts regulating the tax on the environmental pollution are necessary, maybe a single tax on the environmental pollution would be sufficient.

In the second chapter, the control of the calculation, payment and declaration of the pollution tax is discussed. The payer control of this tax is carried out by the Ministry of Environment and its authorized institutions, which conduct scheduled and non-scheduled inspections of economic entities, during which the reports of the economic entity, the correct tax payment and declaration are examined and evaluated, and, if in the course of inspection it determines that the economic entity is performing the tax calculation, payment and declaration obligations inappropriately, instructs the offender to pay a higher tax rate.

In the third chapter, the duty of the taxpayer to pay the taxes and cases, when the taxpayer does not do this or does it in part are talked about. In such cases, he or she is subject to sanctions, one of which is the application of a higher tax rate. A higher tax rate is a tax measure that can be applied only in certain cases, and it is not a regular tax rate. The higher tax rate is a sanction that is manifested by an exclusive application, i.e. a higher rate is applied only when an inspection carried out by an economic entity reveals

irregularities that are consistent with the basis for applying a higher tax rate. The basis for a higher tax rate can be distinguished into: incorrect calculation of the environmental pollution tax, excessive norms of pollution and hidden amounts of pollution, as well as an inappropriate tax declaration. The foundations are inseparable from each other and together form the basis of liability for the pollution tax. It is important to mention that the higher tax rate in the context of the Law on Pollution Tax of the Republic of Lithuania is an instrument of legal mechanism or otherwise, an economic sanction that encourages the economic entity to reduce the quantity of pollution emitted to the environment.