

Didesnio mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifo taikymo prielaidos ir problematika

Martynas Montvidas

ORCID ID <https://orcid.org/0000-0002-4668-7210>
Vilniaus universiteto Teisės fakulteto absolventas
Saulėtekio al. 9, I rūmai, LT-10222 Vilnius, Lietuva
Tel.: (+370 5) 236 6170
El. paštas: martynas.montvidas@gmail.com

Šiame straipsnyje atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus reglamentavimo kontekste nagrinėjamas didesnį mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifą įtvirtinantis teisinis reguliavimas ir jo taikymo problematika.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių teisė, didesnis mokesčio tarifas, mokesčiai už valstybinius gamtos išteklius, atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus.

Legal Basis and Problems Regarding the Application of a Higher Tax Rate on State Natural Resources

This Article in the context of common rules of liability for infringements of tax laws discloses the legal regulation establishing a higher tax rate on State natural resources and problems related to its application in Case Law.

Keywords: tax law, higher tax rate, tax on State natural resources, liability for violation of tax laws.

Įvadas

Mokesčių teisė, skirtingai nuo kai kurių kitų teisės šakų, pavyzdžiui, civilinės, darbo ar baudžiamosios teisės, Lietuvos Respublikoje nėra kodifikuota. Todėl Lietuvos teisinėje sistemoje tokio teisės akto kaip *Mokesčių kodeksas* nerasime. Kita vertus, tai nereiškia, kad mūsų valstybė apskritai neturi bendrąsias visiems mokesčiams administruoti taikomas taisykles įtvirtinančio teisės akto. Juo laikytinas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (toliau – Mokesčių administravimo įstatymas), jame įtvirtinamos pagrindinės sąvokos ir taisyklės, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus. Šiame įstatyme numatyti mokesčių administravimo institutai, įskaitant atsakomybę už pažeidimus, vienodai taikomi visiems 13 straipsnyje nurodytiems mokesčiams, jeigu nenustatyta kitaip (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 14 straipsnio 1 dalis).

Šio straipsnio *objektas* – didesnio mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifo, kaip atsakomybės už mokesčio įstatyme numatytus pažeidimus formos, analizė. Darbe analizuojamas šį elementą įtvirti-

Received: 22/07/2022. **Accepted:** 01/03/2023

Copyright © 2023 Martynas Montvidas. Published by Vilnius University Press

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author and source are credited.

nantis teisinis reglamentavimas ir jo praktinio taikymo problematika. Įvertinus šio straipsnio objekto ištyrimo lygį teisės moksle pažymėtina, kad didesnį mokesčio tarifą ir jo vietą bendroje apmokestinimo struktūroje moksliniame darbe nagrinėjo Bronius Sudavičius (Sudavičius, 2019, p. 280–297), tačiau jame didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas nagrinėtas bendrame kitų tokią apmokestinimo priemonę įtvirtinančių mokesčių įstatymų kontekste. Ankstesnėje Broniaus Sudavičiaus publikacijoje užsimeinama, kad didesnis tarifas, kaip ir mokesčio lengvata, yra siejamas su išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis (Sudavičius, 2010, p. 100–114). Nagrinėjamos darbo temos originalumas ir aktualumas yra tai, kad šiuo atveju apsiribojama išimtinai gamtos išteklių apmokestinimo srityje taikomo didesnio tarifo analize, daugiausia dėmesio skiriama jo taikymui teismų praktikoje ir iš jį numatančio teisinio reguliavimo kylantiems probleminiams aspektams.

Didesnio gamtos išteklių mokesčio tarifo taikymas analizuojamas pasitelkiant aktualų teisinį reglamentavimą, mokslinę literatūrą, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) jurisprudenciją. Nagrinėdamas minėtus šaltinius ir taikydamas lingvistinį, sisteminių ir analitinį metodus, straipsnio autorius kelia tokius *uždavinius*:

- pateikti apibendrintas didesnį mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifą įtvirtinančio teisinio reglamentavimo ir šios priemonės vertinimo mokslinėje literatūroje išvalgas;
- apžvelgti aktualią LVAT praktiką;
- pateikti išvalgas dėl didesnį mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifą įtvirtinančio teisinio reguliavimo tobulinimo.

Straipsnio autorius kelia tikslą pateikti išvadas dėl esamo teisinio reglamentavimo ir šiuo metu susiformavusios teismų praktikos didesnio gamtos išteklių mokesčio tarifo taikymo kontekste ir teisinio reglamentavimo tobulinimo pasiūlymų. Pagrindiniai darbo temai atskleisti naudojami šaltiniai – LVAT ir Konstitucinio Teismo praktika, Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas (toliau – Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas), Mokesčių administravimo įstatymas, mokslinė literatūra.

1. Atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus

Mokesčių įstatymų pažeidimus ir už jų padarymą taikomą atsakomybę reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo VIII skyrius, kuriame mokesčių įstatymų pažeidimo samprata apibrėžiama lakoniškai, apsiribojant nuostata, kad juo laikomas neteisėtas mokesčių įstatymų nustatytus reikalavimus pažeidžiantis asmenų elgesys. Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje nurodoma, jeigu mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo, nedeklaravo deklaruojamo mokesčio ar neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, jam priskaičiuojama nepagrįstai sumažinta mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jeigu atitinkamo mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip. Teismų praktikoje¹ nuosekliai laikomasi pozicijos, kad įvardyta poveikio priemonė yra baudžiamojo pobūdžio, ja siekiama nubausti asmenį ir užtikrinti pažeidimų prevenciją.

¹ Pagal Mokesčių administravimo įstatymą skiriama bauda siekiama ne tik nubausti konkretų asmenį bei atgrasyti jį nuo pažeidimų darymo ateityje, bet ir įspėti kitus asmenis apie pasekmes, kurios gali kilti nesilaikant teisės aktuose nustatytų reikalavimų (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-772-556/2020).

Įstatyme pateikiama formuluotė leidžia teigti, kad bauda skiriama ne už bet kokį mokesčių teisės aktų pažeidimą, nes jos pritaikymas siejamas su konkrečiu padariniu, t. y. neteisėtu mokėtino mokesčio sumažinimu, kuris atsiranda mokesčio mokėtojui: neapskaičiavus nedeklaruojamo mokesčio; nedeklaravus deklaruojamo mokesčio; neteisėtai pritaikius mažesnę tarifą.

Pareiga pagrįsti konkrečiam mokesčio mokėtojui skiriamos baudos dydį tenka mokesčių administratoriui. Ji kildinama iš bendrųjų baudos skyrimo principų ir įstatyme nurodytų jos dydžiui įtakos turinčių aplinkybių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-372/13). Šiuo aspektu galima atkreipti dėmesį ir į tai, kad baudos priskiriamos su mokesčiu susijusioms sumoms (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 2 straipsnio 30 dalis). Todėl motyvuoti konkrečiu atveju taikytinos baudos dydį mokesčių administratoriui įpareigojama ir įrodinėjimo naštos paskirstymą reglamentuojančiu Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsniu.

Mokesčių administravimo įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje nustatyti minimalus ir maksimalus baudos dydžiai, kas sudaro prielaidas diferencijuoti konkrečiam asmeniui už konkretų pažeidimą taikomą sankciją. Diferencijuojama vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 140 straipsnyje įtvirtintomis baudų skyrimo taisyklėmis. Visų pirma imamas baudos vidurkis, t. y. 30 proc. nesumokėtos mokesčių sumos, ir, atsižvelgiant į įstatyme numatytas aplinkybes, baudos dydis mažinamas arba didinamas. Skirdamas baudą, mokesčių administratorius vadovaujasi teisingumo ir protingumo kriterijais, atsižvelgdamas į pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą, kaltę, padarytą žalą bei atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 140 straipsnio 2 dalis). Įvardytos taisyklės sudaro prielaidas individualizuoti konkrečiam mokesčių mokėtojui už konkretų pažeidimą taikytinos atsakomybės dydį, tokiu būdu užtikrinant, kad jis bus proporcingas (adekvatus) padarytam pažeidimui. Šis aspektas bus itin aktualus paskesniuose šio straipsnio skyriuose.

Baigiant šią darbo temos dalį ir pereinant prie kitos dalies pažymėtina, kad Mokesčių administravimo įstatyme numatyta nuo 10 iki 50 proc. trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda skiriama, *jeigu atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip*. Tai reiškia, kad galimi atvejai, kai už pažeidimą bauda skiriama vadovaujantis ne Mokesčių administravimo įstatymo, o konkretų mokesčių įtvirtinančio įstatymo nustatyta tvarka.

2. Mokestis už valstybinius gamtos išteklius

Kaip savo moksliniame darbe pažymėjo prof. Bronius Sudavičius, išskirtines apmokestinimo sąlygas galima rasti kai kuriuos turto ir aplinkosauginius mokesčius įtvirtinančiuose įstatymuose (Sudavičius, 2019, p. 282). Vienas iš jų – Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, numatantis didesnio gamtos išteklių mokesčio tarifo taikymą.

2.1. Bendrosios mokesčio už valstybinius gamtos išteklius charakteristikos

Mokesčių teisės doktrinoje pažymėta, kad kai kurie mokesčiai atlieka aplinkosauginę funkciją, kuria siekiama ne tik padidinti valstybės piniginius išteklius, bet ir mažinti aplinkos taršą, skatinti racionalų gamtos išteklių naudojimą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 41). Pastarasis, su gamtos išteklių naudojimu susijęs siekis aiškiai išreikštas Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme, kuriuo, be kita ko, siekiama ekonominėmis priemonėmis skatinti taupų ir efektyvų gamtos išteklių naudojimą (Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991, 2 straipsnis).

Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius objektas yra: naudingosios iškasenos, išskyrus gydymo įstaigose naudojamus angliavandenilius ir durpes; vanduo ir gruntas; medžiojamieji gyvūnai, apmokestinami pagal medžioklės plotų kategorijas. Mokesčių už valstybinius gamtos išteklius, išskyrus mokesčių

už medžiojamųjų gyvūnų išteklius, moka fiziniai ir juridiniai asmenys, išgaunantys apmokestinamus išteklius, kuriems išgauti reikalingas teisės aktų nustatyta tvarka išduotas leidimas. Mokestį už medžiojamųjų gyvūnų išteklius moka fiziniai ir juridiniai asmenys, turintys įstatymo nustatyta tvarka išduotą leidimą naudoti medžiojamųjų gyvūnų išteklius medžioklės plotų vienetu.

Mokesčio tarifai nustatyti šio įstatymo prieduose (Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas, 1991, 6 straipsnio 1 dalis). Jie yra išreikšti eurais už hektarą atitinkamai kategorijai ir charakteristikai priskirto miško ploto, kai mokamas mokestis už medžiojamųjų gyvūnų išteklius, kitais atvejais – eurais už kubinį metrą arba kilogramą (išgaunant gintaro išteklius). Šį mokestį mokesčio mokėtojas deklaruoja pats, laikydamasis Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 7 straipsnyje numatytų terminų. Gamtos išteklių mokesčio deklaracijų formos ir jų pildymo taisyklės patvirtintos įsakymu².

2.2. Didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas

Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos didesnio tarifo taikymo prielaidos. Jis pritaikomas nedeclaruotam ar deklaruotam mažesniai nei išgautas gamtos išteklių kiekiui ir (ar) be leidimo išgautam gamtos išteklių kiekiui. Didesnis tarifas apskaičiuojamas šio įstatymo 1, 2 ir 3 prieduose nustatytus tarifus dauginant iš koeficiento 10, kas *de facto* reiškia, kad pritaikius šį koeficientą apskaičiuojama dešimt kartų didesnė mokesčio suma, palyginti su ta, kuri būtų gaunama taikant įprastą tarifą.

Tiek teismų praktikoje³, tiek ir mokesčių teisės doktrinoje sutariama, kad mokestis *per se* yra ne bauda, o piniginė prievolė valstybei. Tokį mokesčio pobūdį nustato įstatyme pateikiama mokesčio sąvoka (Mokesčių administravimo įstatymas, 2004, 2 straipsnio 25 dalis). Mokslinėje literatūroje (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 98) rašoma, kad mokestis yra įstatymu nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlyginamas bei negražintinas piniginis mokėjimas į biudžetą bei kitus viešuosius piniginius fondus, siekiant gauti viešųjų pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimui finansuoti. Akivaizdu, kad asmens nubaudimas kaip mokesčio nustatymo tikslas šiame apibrėžime neminimas.

Didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas reglamentuojamas Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnyje, nustatančiame mokesčio tarifus ir jų indeksavimo tvarką. Todėl, suprantant įstatymo tekstą *expesit verbis*, gali susidaryti įspūdis, kad jo taikymo atveju asmuo yra ne baudžiamas, o apmokestinamas. Pažymėtina, kad nuosekliai formuojama teismų praktika⁴, kuri išsamiau apžvelgiama paskesniuose šio straipsnio skyriuose, ir mokesčių teisės doktrina leidžia daryti kitokią išvadą, t. y. kad didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas yra sankcija už teisės aktų reikalavimų gamtos išteklių naudojimo srityje nesilaikymą.

Bronius Sudavičius yra pažymėjęs, kad didesnio mokesčio tarifo taikymą visais atvejais lemia teisės aktų pažeidimai, ir tai leidžia jį vertinti kaip specifinę teisinę prievartos priemonę (Sudavičius, 2019,

² Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. gruodžio 27 d. įsakymu Nr. D1-614/VA-99 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaracijos formų, jų pildymo ir pateikimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 145-5538.

³ Pavyzdžiui, LVAT yra pažymėjęs, kad pajamų mokestis yra mokesčio įstatymu nustatyta piniginė prievolė valstybei, kurią turi įvykdyti to mokesčio mokėtoju esantis asmuo, o ne jo baudimas kokia tai prasme (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-962-438/2020).

⁴ Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalyje nustatytos poveikio priemonės – didesni mokesčio tarifai – administracinių teismų praktikoje vertinami kaip sankcijos už padarytus pažeidimus, susijusius su gamtos išteklių naudojimu, nesilaikant nustatytos tvarkos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. rugsėjo 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1106/2010; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 dienos nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1546-602/2020).

p. 289, 290). Autorius pabrėžia, kad taikant šį tarifą tikslas nubausti asmenį yra akivaizdus (Sudavičius, 2019, p. 291, 292). Nedeklaruojant išgautų išteklių ar deklaruojant mažesnę nei išgautas išteklių kiekį, pažeidžiamas Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 7 straipsnis, nustatantis apmokestinamųjų gamtos išteklių deklaravimo prievolę. Išgaunant gamtos išteklius be leidimo, pažeidžiami ne tik mokesčių, bet ir kitų teisės aktų reikalavimai turėti tam reikalingą leidimą⁵.

Nors įstatyme *expressis verbis* to nenurodoma, gamtos išteklių mokesčių didesniu tarifu apskaičiuoja ne pats mokesčio mokėtojas, o kompetentinga institucija, atlikdama mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo kontrolės veiksmus. Didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas pritaikomas tik atlikus mokesčių patikrinimą ir nustačius pažeidimus, kas būdinga ir pagal Mokesčių administravimo įstatymą skiriamai baudai. Vadovaujantis Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokesčio patikrinimo atlikimo, rezultatų įforminimo ir jų patvirtinimo tvarkos aprašo (toliau – Aprašas)⁶ 1 punktu, mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokesčių patikrinimą vykdo Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos aplinkos apsaugos valstybinės kontrolės (toliau – AAD) pareigūnai. Apraše nurodoma, kad AAD pareigūnas, vadovaudamasis patikrinimo metu surinkta informacija⁷, už nedeklaruotą ar deklaruotą mažesnę negu išgautas gamtos išteklių kiekį ir (ar) be leidimo išgautą gamtos išteklių kiekį taiko didesnę mokesčio tarifą. Didesniu tarifu apskaičiuota suma nurodoma sprendimu patvirtintame patikrinimo akte.

Vadinasi, didesnio gamtos išteklių mokesčio tarifo taikymas yra pažeidimo, kurio padarymo faktas konstatuojamas įforminant mokesčio mokėtojo atžvilgiu atliktų kontrolės veiksmų rezultatus, padarinius. Priešingu atveju (nenustačius pažeidimų) teisinio pagrindo taikyti didesnę tarifą neatsiranda, o mokesčio mokėtojo išgaunami ištekliai apmokestinami įprastais tarifais. Taigi, patikrinimo atlikimas ir pažeidimų gamtos išteklių naudojimo srityje nustatymas yra būtinoji didesnio tarifo taikymo prieštara, kas implikuoja jos baudžiamąją prigimtį. Pažymėtina, kad didesnio gamtos išteklių mokesčio tarifo taikymą įtvirtinančiu teisiniu reglamentavimu nenumatoma aplinkybių, kurias įvertinus didesniu tarifu apskaičiuota suma galėtų būti mažinama ar apskritai netaikoma. Dėl to kylanti problematika nagrinėjama paskesniuose straipsnio skyriuose.

3. Didesnio mokesčio tarifo taikymas teismų praktikoje

Sprendimas, kuriuo didesniu tarifu apskaičiuojamas gamtos išteklių mokesčiai, gali būti skundžiamas teismui. Šiame skyriuje analizuojami teismų praktikoje susiklostę atvejai, kai didesniu tarifu apskaičiuota gamtos išteklių mokesčio suma buvo mažinama, turint tikslą identifikuoti tokios praktikos susiformavimo priežastis.

Pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. eA-2373-624/2021 nustatytas aplinkybes AAD patvirtino patikrinimo aktą, kuriame konstatuota, kad mokesčio mokėtojo mažasis karjeras neatitinka teisės aktuose nustatytų kriterijų, todėl jo eksploatacijai buvo būtinas leidimas naudoti žemės gelmių išteklius, o jo mokesčio mokėtojas neturėjo. Už patikrinimo metu nustatytą išgautą ir nedeklaruotą išteklių kiekį didesniu tarifu apskaičiuota

⁵ Pavyzdžiui, vandens telkiniai ir (arba) jų vanduo gali būti naudojamas tik turint teisės aktų nustatyta tvarka išduotus leidimus (Lietuvos Respublikos vandens įstatymas, 1997, 8 straipsnio 1 dalis).

⁶ Patvirtintas Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021 m. birželio 7 d. įsakymu Nr. D1-347 „Dėl Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokesčio patikrinimo atlikimo, rezultatų įforminimo ir jų patvirtinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, TAR, 13021.

⁷ Pagal Aprašo 30 punktą, AAD pareigūnas vadovaujasi mokesčio mokėtojo apskaitos bei kitais dokumentais ar matavimų rezultatais, jei tokie matavimai ir tyrimai buvo atliekami, ir iki pranešimo arba pavedimo įteikimo mokesčio mokėtojui dienos VMI pateiktomis mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaracijomis.

21 971 EUR suma. Mokesčio mokėtojas šį AAD sprendimą apskundė. Pirmosios instancijos teismas mokesčio mokėtojo skundą tenkino iš dalies ir apskaičiuotą mokesčio sumą sumažino iki 3 295,68 EUR (iki 1,5 karto didesnio mokesčio). Tokį sprendimą teismas motyvavo susiklosčiusiomis aplinkybėmis, *inter alia*, mokesčio mokėtojas atskleidė visą žinomą informaciją, bendradarbiavo patikrinimo metu, tokio pobūdžio pažeidimą padarė pirmą kartą, nesukėlė žalingų padarinių aplinkai. LVAT su pirmosios instancijos teismo parinktu sankcijos dydžiu sutiko ir pažymėjo, kad jis turi atgrasomąjį poveikį ir nevaržo pažeidėjo daugiau nei būtina įstatyme nustatytiems tikslams pasiekti.

Kitu teismų praktikoje nagrinėtu atveju (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1546-602/2020) mokesčio mokėtojas apskundė AAD sprendimą, kuriame konstatuota, kad jis nedeklaravo atitinkamų mokesčių laikotarpių medžiojamųjų gyvūnų išteklių, todėl didesniu tarifu apskaičiuota 39 133,45 EUR suma. Mokesčio mokėtojas su paskirta sankcija nesutiko ir kreipėsi į teismą, prašė jos netaikyti arba skirti švelnesnę poveikio priemonę. Nurodė, kad deklaracijos buvo pateiktos, tačiau nepriimtos dėl nedidelių klaidų. Atkreipė dėmesį, kad dėl neteisingai nurodyto el. pašto iš VMI negavo informacijos apie deklaracijose nustatytus trūkumus. Pažymėjo, kad mokesčiai buvo sumokėti laiku. Pirmosios instancijos teismas mokesčio mokėtojo skundą tenkino iš dalies, didesniu tarifu apskaičiuotą mokesčio sumą sumažino iki du kartus padidintos mokesčio sumos, t. y. 7 826,68 EUR, motyvuojant susiklosčiusiomis aplinkybėmis, *inter alia*, kad biudžetui žalos nepadaryta, nes mokestis sumokėtas, mokesčio mokėtojas neveikė siekdamas mokesstinės naudos. Apeliacine tvarka byla išnagrinėjęs LVAT pabrėžė, kad sankcija (didesnis tarifas) gali būti taikoma, kai mokesčių mokėtojas nevykdo esminių pareigų – nemoka mokesčio arba moka mokesť už mažesnę, nei faktiškai išgaunamas gamtos išteklių kiekis, neteikia deklaracijų. Pažymėjo, kad sankcijos taikymas vien dėl formalių reikalavimų pažeidimo neatitiktų įstatymo paskirties ir tikslo, todėl nusprendė, kad ji ginčo atveju apskritai neturi būti taikoma.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. balandžio 6 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-110-822/2022 išnagrinėtu atveju AAD patvirtintu patikrinimo aktu konstatavo, kad mokesčio mokėtojas nedeklaravo be leidimo išgauto vandens išteklių kiekio už 2018 m. I ketvirtį ir 2017–2018 m. laikotarpiu naudojo žemės gelmes, neturėdamas Lietuvos geologijos tarnybos išduoto leidimo ir nesudaręs su ja išteklių naudojimo sutarties, ir didesniu tarifu apskaičiavo 20 686 EUR sumą. Apskųsdamas šį sprendimą, mokesčio mokėtojas prašė sumažinti sankciją. Motyvavo tuo, kad netinkamai interpretavo teisės aktų pakeitimus, nes suprato, kad teisę neterminuotai naudoti išteklius jam suteikė turimas Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės (TIPK) leidimas, pažymėjo, kad tiksliai ir laiku vykdė mokesčio deklaravimo ir sumokėjimo prievolę.

Pirmosios instancijos teismas mokesčio mokėtojo skundą tenkino iš dalies ir apskaičiuotą mokesčio sumą sumažino iki 4 137,20 EUR (du kartus padidinto mokesčio). Konstatavo, kad, pasikeitus teisės aktų reikalavimams, mokesčio mokėtojui kilo pareiga gauti minėtą leidimą, tačiau jis to nepadarė, taip pat nedeklaravo išgauto vandens kiekio už 2018 m. I ketvirtį. Kita vertus, atkreiptas dėmesys, kad byloje nėra duomenų, jog mokesčio mokėtojas būtų siekęs tyčia nuslėpti mokesť, sistemingai pažeidinėdamas įstatymus. LVAT šį sprendimą paliko nepakeistą.

Galima išskirti dar vieną atvejį, t. y. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 30 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-1664-602/2020. AAD patvirtino patikrinimo aktą, kuriame konstatavo, kad mokesčio mokėtojas žvyro telkiniuose atitinkamais laikotarpiais išgavo žvyro išteklių už kasybos sklypų ribų, t. y. neturėdamas tam leidimo, ir už be leidimo išgautą išteklių kiekį didesniu tarifu apskaičiavo 53 763,49 EUR. Mokesčio mokėtojas šį sprendimą apskundė, jame nurodė, kad žvyras iškastas nepažeidžiant gretimų žemės sklypų ribų, ištekliai buvo laiku deklaruojami ir apmokestinami. Tvirtino, kad paskirta sankcija yra neproporcinga.

Pirmosios instancijos teismas sankciją sumažino iki 13 440,86 EUR, be kita ko, savo sprendime pabrėžė, kad ginčo atveju pažeidimai užfiksuoti nežymiai už kasybos sklypo kontūrų, todėl darytina išvada, kad mokesčio mokėtojas nesiekė sąmoningai kasti būtent už kasybos ribų. Galiausiai preziumuota, kad esant tokioms aplinkybėms negali būti taikoma tokia pati sankcija, kuri būtų taikoma tyčinio pažeidimo atveju. Apeliacine tvarka ginčą išnagrinėjęs LVAT pritarė pirmosios instancijos teismo sprendime išdėstytiems motyvams.

Suprantama, kad keleto didesniu tarifu apskaičiuoto mokesčio mažinimo atvejų apžvalga *per se* suteikia pagrindą tik tvirtinti, kad jų pasitaiko. Tačiau lieka neaišku, koks tokių atvejų mastas bendrame tokio pobūdžio ginčų kontekste. Platesnį požiūrį šiuo aspektu leidžia susidaryti Aiškinamajame rašte⁸ pateikiama analizė. Jame nurodoma, kad 2020 metais iš 85 didesnio tarifo pritaikymo atvejų daugiau kaip pusė (56) buvo apskūsti teismui, šis beveik visais atvejais priėmė sprendimą mažinti (dažniausiai iki koeficiento 1,5 ar 2) ar keletu atvejų net panaikinti didesniu tarifu apskaičiuotą mokesť⁹.

Šioje straipsnio dalyje apžvelgtų šaltinių apibendrinimas, apsiribojantis vien išvada, kad teismai gan dažnai mažina didesniu tarifu apskaičiuotą gamtos išteklių mokesť, stokatų gilesnio, probleminio situacijos vertinimo. Tad, siekiant susidaryti kompleksinį požiūrį, tikslinga vertinti tokios praktikos susiformavimo priežastis. Iš teismų praktikos matyti, kad mokesčio mokėtojai, apskūsdami paskirtą sankciją, neretai net neginčija pažeidimo padarymo fakto, o kelia jos proporcingumo (adekvatumo) padarytam pažeidimui klausimą. Šio argumento pasitelkimo motyvas akivaizdus – didesniu tarifu apskaičiuotos sumos (sankcijos) proporcingumo padarytam pažeidimui aspektas tvirtinant mokesťinio patikrinimo rezultatus nevertinamas. Todėl mokesčio mokėtojas iš esmės ir neturi kito pasirinkimo, kaip tik kelti sankcijos proporcingumo klausimą, kreipdamasis į teismą. Darytina išvada, kad prie gan didelio didesniu tarifu apskaičiuoto mokesčio mažinimo atvejų skaičiaus teismų praktikoje labai prisideda aplinkybė, kad teismas yra pirmoji institucija, kuri apskritai vertina konkrečiu atveju pritaikytą poveikio priemonę proporcingumo aspektu.

4. Didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas naujausios Konstitucinio Teismo jurisprudencijos kontekste

Vienas iš įstatymų, taip pat įtvirtinančių specialias, palyginti su Mokesčių administravimo įstatyme numatytomis, atsakomybės taikymo taisykles, yra Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas (toliau – Valstybinio socialinio draudimo įstatymas), numatęs baudą už neteisėtą valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą (Valstybinio socialinio draudimo įstatymas, 1991, 19 straipsnio 2 dalis). Pagal šio įstatymo 19 straipsnio 2 dalį, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir skiriama 50 proc. šios sumos dydžio bauda. Formuluoė, kad įstatymas ne *numato*, o

⁸ Aiškinamasis raštas Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos rėmimo programos įstatymo Nr. VIII-2025 pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo Nr. I-2944 12 straipsnio pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo Nr. VIII-1183 pakeitimo įstatymo Nr. XIII-3158 2 straipsnio pakeitimo įstatymo ir Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo Nr. I-1163 6, 7, 8, 12 straipsnių pakeitimo įstatymo projektu. [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/rs/lasupplement/TAP/88b4e120d80e11ecb1b39d276e924a5d/b89a3b75d80e11ecb1b39d276e924a5d/format/ISO_PDF/.

⁹ Aiškinamajame rašte nurodoma, kad iš bendros apskūstais sprendimais apskaičiuotos 6 909 342 EUR sumos bendra teismų sprendimais galioti palikta mokesčio suma 933 112,8 EUR.

numatė baudą, pasirinkta neatsitiktinai. Konstitucinis Teismas konstatavo¹⁰, kad Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 19 straipsnio 2 dalies nuostata prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 109 straipsnio 1 daliai, konstituciniam teisinės valstybės principui (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2022 m. gegužės 19 d. nutarimas, TAR, 10567; toliau – Nutarimas).

Nutarime akcentuojama, kad įstatymu, kuriuo nustatoma administracinė atsakomybė, negalima įtvirtinti tokių nuobaudų, jų dydžių, kurių teismas, atsižvelgdamas į visas reikšmingas bylos aplinkybes, negalėtų individualizuoti, skirdamas baudą konkrečiam asmeniui už konkretų teisės pažeidimą. Priešingu atveju būtų pažeistas konstitucinis teisinės valstybės principas ir teismui pagal Konstitucijos 109 straipsnio 1 dalį deleguota kompetencija vykdyti teisingumą¹¹.

Minėta, kad teismų praktikoje pasitaiko didesniu tarifu apskaičiuoto gamtos išteklių mokesčio mažinimo atvejų, teismui įvertinus konkrečiu atveju nustatytas mokesčio mokėtojo padėtį švelninančias aplinkybes, t. y. nebuvo sąmoningo siekio pažeisti teisės aktų reikalavimus, bendradarbiauta patikrinimo metu, nepadaryta žalos biudžetui ir kt. Kita vertus, šios poveikio priemonės taikymą įtvirtinantis įstatymas nenumato jokių jos dydžio diferencijavimo pagrindų. Todėl, toliau analizuojant šios sankcijos taikymo specifiką, keltinas klausimas, kaip teismai motyvuoja diskreciją mažinti didesniu tarifu apskaičiuoto gamtos išteklių mokesčio sumą.

Iš teismų praktikos matyti, kad tokia teismo teisė kildinama iš Konstitucinio Teismo jurisprudencijos, konstitucinių teismo įgaliojimų. LVAT praktikoje pažymima, kad Konstitucinis Teismas yra ne kartą konstatavęs, kad įstatyme nustatytų ir asmenims paskirtų sankcijų pagrįstumo ir teisėtumo kontrolę užtikrina teismas. Atitinkamai, įvertinęs teisės pažeidimo pobūdį, mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes ir vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais, teismas turi teisę nuspręsti, kad sankcija asmeniui neturi būti taikoma, jei dėl susiklosčiusių aplinkybių ji yra aki-vaizdžiai neproporcinga (neadekvati) padarytam teisės pažeidimui ir dėl to neteisinga. Todėl teismas, kai yra pagrindas, turi teisę koreguoti didesniu tarifu apskaičiuoto mokesčio (sankcijos) dydį (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. lapkričio 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-1130-556/2018, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 16 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-1033-822/2021; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartį administracinėje byloje Nr. eA-2373-624/2021).

Nutarimą dėl baudų už neteisėtą valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą Konstitucinis Teismas priėmė išnagrinėjęs LVAT kreipimąsi. LVAT sprendė ginčą dėl asmeniui paskirtos baudos už neteisėtą valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą ir, sustabdęs bylą, kreipėsi į Konstitucinį Teismą. Šiame kreipimesi, *inter alia*, nurodoma, kad pagal Konstitucinio Teismo praktiką teismas turi turėti galimybę, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, individualizuoti įstatyme nustatytą griežtą nuobaudą, o valstybės nustatomos poveikio priemonės neturi asmenų varžyti labiau nei būtina tokių poveikio priemonių nustatymu keliamiems tikslams pasiekti. Antraip būtų pažeisti iš Konstitucijos

¹⁰ Nutarime nurodoma, kad Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 19 straipsnio 2 dalies nuostata, numatanti 50 procentų sumos dydžio baudą nuo priskaičiuotos neteisėtai sumažintos socialinio draudimo įmokų sumos, tiek, kiek joje įtvirtintus teisės pažeidėjams taikytiną griežtą sankciją, teismui neleidžiama, atsižvelgiant į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, jos individualizuoti, prieštarauja Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 straipsnio 1 daliai, konstituciniam teisinės valstybės principui.

¹¹ Anot Konstitucinio Teismo, Mokesčių administravimo įstatymo 140 straipsnio 2, 5 dalys mokesčių administratoriui suteikia teisę individualizuoti šio įstatymo 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus baudų dydžius, taip pat atitinkamo mokesčio įstatyme įtvirtintus piniginių baudų dydžius, kai galima apskaičiuoti baudos vidurkį. Jeigu mokesčio įstatyme nustatyta fiksuoto dydžio piniginė bauda, nėra galimybių ją individualizuoti, t. y. atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, paskirti mažesnę baudą nei įstatymo numatytoji. Būtent tokią situaciją sukūrė Valstybinio socialinio draudimo įstatymo nuostata.

109 straipsnio kylantys teismo įgaliojimai vykdyti teisingumą, nukrypta nuo teismo, kaip valstybės vardu teisingumą vykdančios institucijos, sampratos, konstitucinio teisinės valstybės principo. LVAT pateikė vertinimą, kad būtent tokią konstituciniams imperatyvams prieštaraujančią situaciją sukuria fiksuoto dydžio baudą įtvirtinantis Valstybinio socialinio draudimo įstatymas.

Tai, kas išdėstyta, suponuoja teiginį, kad teismai, nagrinėdami skirtinguose mokesčių įstatymuose įtvirtintų sankcijų taikymo klausimą, priėjo prie iš esmės skirtingų išvadų:

- baudos už neteisėtą valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą teismas savo iniciatyva nediferencijavo, suabejojo įstatyminio reguliavimo konstitucingumu ir kreipėsi į Konstitucinį Teismą, iš esmės keldamas klausimą, ar diferencijavimo galimybės nenumatantis reguliavimas atitinka Konstituciją;
- didesniu tarifu apskaičiuotą gamtos išteklių mokesčių teismai mažina *ex officio*, remdamiesi Konstitucinio Teismo praktika, teismo konstituciniais įgaliojimais, motyvuodami, kad tokiu būdu įgyvendinama teismo, kaip teisingumą valstybės vardu vykdančios institucijos, kompetencija.

Diskrecijos sąvoką Lietuvos viešojoje teisėje nagrinėjo dr. Rūta Bakševičienė, jos publikacijoje pažymėta, kad Konstitucinis Teismas yra vienintelė instancija, kuri pasisako dėl įstatymo konstitucingumo (Bakševičienė, 2017, p. 70–83). Tačiau autorė atkreipia dėmesį, kad Konstitucinis Teismas dėl minėtos atitikties pasisako tik tuo atveju, jei į jį dėl to kreipiamasi, t. y. šis teismas savarankiškos konstitucingumo kontrolės nevykdo. Akivaizdu, kad Nutarimo pagrindu Konstitucinis Teismas išsprendė Valstybinio socialinio draudimo įstatymo 19 straipsnio 2 dalies konstitucingumo klausimą. Ši norma nebegali būti taikoma nuo oficialaus Nutarimo paskelbimo dienos (Konstitucinio Teismo įstatymas, 1993, 72 straipsnio 1 dalis). Atitinkamai, dėl kitų mokesčių įstatymų, *inter alia*, Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo, nuostatų konstitucingumo Nutarime nepasisakyta, nes dėl to nebuvo kreiptasi.

Kita vertus, atsižvelgiant į tai, kaip sukonstruota atsakomybė už pažeidimus Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme ir Valstybinio socialinio draudimo įstatyme, galima išvelgti reikšmingų panašumų. Didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas, kaip ir bauda už neteisėtą valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą, yra:

- numatytas ne Mokesčių administravimo įstatyme, o konkretų mokesčių įtvirtinančiame įstatyme;
- laikomas ne mokesčiu, o sankcija, kuria baudžiama už pažeidimus;
- išreikštas fiksuotu dydžiu, dėl to nesudaroma galimybės diferencijuoti konkrečiu atveju taikomos poveikio priemonės dydžio.

Ką šiais teiginiais norima pasakyti? Galiausiai, kas iš to, kad šios poveikio priemonės reglamentuotos ganėtinai panašiai?

Didesnis mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifas leidžia teigti, kad Konstitucinio Teismo Nutarime pateikiami paaiškinimai dėl atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus diferencijavimo yra reikšmingi ir jį įtvirtinančiam teisiniam reguliavimui. Minėta, nors įstatyme tiesiogiai nenurodoma, didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas nuosekliai formuojamoje teismų praktikoje laikomas sankcija, kuria siekiama nubausti pažeidėją ir paskatinti jį nenusižengti ateityje. Taigi, manytina, kad, taikant didesnį tarifą, taikoma mokesčio įstatyme numatyta atsakomybė už padarytą pažeidimą. Straipsnio autoriaus vertinimu, aplinkybė, kad tokia poveikio priemonė įstatyme *expressis verbis* neįvardijama kaip bauda (pavyzdžiui, *bauda už gamtos išteklių nedeklaravimą ir (ar) jų išgavimą be leidimo ar kt.*), neturėtų lemti, kad jai netaikomi atsakomybės už pažeidimus nustatymo kriterijai. Kitaip tariant, kadangi didesnis mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifo taikymo tikslas yra asmenį nubausti, jis ir turėtų būti reglamentuojamas kaip bauda, *inter alia*, numatant (kaip nurodyta Nutarime) galimybę diferencijuoti jos dydį, individualizuojant konkrečiam asmeniui už konkretų pažeidimą taikomą sankciją. Tokios (diferencijavimo) galimybės esamu teisiniu reguliavimu nenumatyta.

Konstitucinis Teismas Nutarime pasisakė, kokie reikalavimai keltini atsakomybę už mokesčių įstatymų pažeidimus numatančiam teisiniam reglamentavimui. Akivaizdu, kad Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalis jų neatitinka. Apžvelgtų šaltinių analizė leidžia teigti, kad didesnį gamtos išteklių mokesčio tarifą įtvirtinantis teisinis reguliavimas galimybės diferencijuoti atsakomybę aspektu yra iš esmės tapatus baudas už neteisėtą socialinio draudimo įmokų sumažinimą numaçiusiai įstatymo normai, kuri buvo pripažinta prieštaraujanti Konstitucijai. Taigi, didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas, lygiai kaip ir bauda už neteisėtą valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą, laikytinas nesuderinamu su Konstitucinio Teismo Nutarime išdėstytomis nuostatomis dėl atsakomybės už pažeidimus reglamentavimo, *inter alia*, galimybės diferencijuoti sankcijos dydį. Todėl manytina, kad Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo 6 straipsnio 2 dalies nuostata tiek, kiek joje nenumatyta galimybė diferencijuoti konkrečiam asmeniui už konkretų pažeidimą taikomo didesnio tarifo (sankcijos) dydžio, yra ydinga ir siūlytina inicijuoti jos pakeitimus.

5. Ar sankcijos dydžio sumažinimu sprendžiama ir jos diferencijavimo problema?

Šio straipsnio rengimo metu Lietuvos Respublikos Seimo internetinės svetainės teisės aktų projektų paieškos sistemoje randamas Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo Nr. I-1163 6, 7, 8, 11 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. (22-3392(3))¹² (toliau – Pakeitimo projektas). Juo numatoma keisti didesnio gamtos išteklių mokesčio koeficiento dydį, šiuo metu taikomą koeficientą 10 sumažinant iki koeficiento 2. Priėmus pakeitimus, jie įsigalios 2023 m. sausio 1 dieną. Pakeitimo projekto aiškinamajame rašte nurodoma, kad didesnio mokesčio tarifo koeficientas mažinamas įvertinus dažną apskaičiuojamos mokesčio sumos mažinimą teismų praktikoje. Atsižvelgiant į Pakeitimo projekto aiškinamajame rašte pateikiamas priežastis, *inter alia*, vertinimą, kad šiuo metu taikoma poveikio priemonė yra neproporcingai didelė¹³, galima teigti, kad esamo didesnio tarifo koeficiento dydžio mažinimas, įvertinus teismų praktikoje formuojamas tendencijas, laikytinas tinkamu sprendimu. Kita vertus, straipsnio autoriaus vertinimu, didesnio tarifo (sankcijos) dydžio sumažinimą būtų ydinga laikyti savita panacėja, t. y. sprendimu, pašalinančiu visas šioje srityje kylančias problemas.

Konstitucijos 54 straipsnyje numatyta, kad valstybė rūpinasi natūralios gamtinės aplinkos, gyvūnijos ir augalijos atskirų gamtos objektų ir ypač vertingų vietovių apsauga bei prižiūri, kad su saiku būtų naudojami, taip pat atkuriami ir gausinami gamtos ištekliai. Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad racionalus gamtos išteklių naudojimo ir gausinimo užtikrinimas yra viešasis interesas, kurį garantuoti yra valstybės konstitucinė priedermė. Įstatymų leidėjas turi ne tik teisę, bet ir pareigą įstatymais uždrausti veiklas, kuriomis daroma esminė žala asmenų, visuomenės ar valstybės interesams ar keliama tokios žalos atsiradimo grėsmė (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 14 d. nutarimas, TAR, 30-1050; Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. birželio 21 d. nutarimas, TAR, 76-3672). Faktą, kad Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymu siekiama ne tik fiskalinių,

¹² Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo Nr. I-1163 6, 7, 8, 11 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. (22-3392(3)). [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/88b4e120d80e11ecb1b39d276e924a5d?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=0e8ac820-dd2a-42e5-8a30-18775ccc84ea>.

¹³ Aiškinamajame rašte pažymima, kad šios priemonės taikymo tikslas turėtų būti asmens paskatinimas nusižengti, tačiau jį pritaikius skiriamos neproporcingos padarytam pažeidimui baudos. Dėl kylančių ginčų neproporcingai naudojamas AAD pareigūnų darbo laikas teikiant procesinius dokumentus teismams, dalyvaujant bylų nagrinėjime, o teismų darbo laikas – analizuojant skundžiamus AAD sprendimus.

bet ir aplinkosauginių tikslų, patvirtina šio įstatymo tikslą apibrėžiantis 2 straipsnis. Todėl manytina, kad, siekdamas užtikrinti gamtos išteklių apsaugą, įstatymų leidėjas įtvirtino griežtesnę, palyginti su Mokesčių administravimo įstatyme numatyta, sankciją už pažeidimus gamtos išteklių naudojimo srityje.

Kita vertus, įtvirtindamas atsakomybę už pažeidimus, įstatymų leidėjas turi paisyti ir kitų konstitucinių imperatyvų, *inter alia*, susijusių su nustatomos poveikio priemonės proporcingumu (adekvatumu) padarytam pažeidimui¹⁴. Šis aspektas aiškiai išreikštas ir nagrinėtame Nutarime, kuriuo pasisakyta dėl baudos už valstybinio socialinio draudimo įmokų sumažinimą konstitucingumu. Jame *expressis verbis* nurodoma, kad administracinę atsakomybę įtvirtinančiuose įstatymuose negalima nustatyti nuobaudų, jų dydžių, kurių teismas neturėtų galimybės individualizuoti, skirdamas baudą konkrečiam asmeniui už konkretų teisės pažeidimą.

Manytina, kad, priėmus Pakeitimo projektą ir sumažinus didesnio tarifo koeficiento dydį nuo 10 iki 2, būtų išspręstas tik sankcijos dydžio sumažinimo, įvertinus teismų praktikos formuojamas tendencijas, klausimas. Galėjimo diferencijuoti taikomą poveikio priemonę aspektu teisinis reglamentavimas išliktų toks pats ydingas, nes sankcijos dydis liktų fiksuotas. Terpė ginčams dėl sankcijos proporcingumo išliktų, nes atsakomybės už skirtingus pagal pavojingumo pobūdį, kaltę, padarytą žalą ir kitas aplinkybes pažeidimus dydis vis tiek būtų traktuojamas vienodai. Todėl siūlytina inicijuoti Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo pakeitimus, nustatyti maksimalų ir minimalų didesnio mokesčio tarifo dydį ir aiškius jo diferencijavimo pagrindus.

Išvados

1. Atsakomybės už mokesčio įstatymo pažeidimus reglamentavimo aspektu galima pažymėti, kad Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatyme nustatytos specialios taisyklės, palyginti su tomis, kurios nurodytos Mokesčių administravimo įstatyme. Nedeklaruotas ar deklaruotas mažesnis nei išgautas ir (ar) be leidimo išgautas gamtos išteklių kiekis apmokestinamas didesniu fiksuotu tarifu. Mokesčių teisės doktrinoje didesnis gamtos išteklių mokesčio tarifas laikomas sankcija, numatyta atskirame mokesčių įtvirtinančiame įstatyme. Šios sankcijos taikymas yra pažeidimo, kurio padarymo faktas konstatuojamas įforminant mokesčio mokėtojo atžvilgiu atlikto mokesčio patikrinimo rezultatus, padarinius. Teisiniu reguliavimu nenumatoma galimybės individualizuoti konkrečiam mokėtojui už konkretų pažeidimą taikytino didesnio tarifo dydžio.
2. Gan dažni teismų praktikos atvejai, kai, atsižvelgdamas į konkrečiu atveju susiklosčiusias aplinkybes (mokesčio mokėtojo kaltę, pažeidimo pobūdį ir mastą, bendradarbiauta išaiškinant pažeidimą, nepadaryta žalos biudžetui ir kt.), teismas mažina didesniu tarifu apskaičiuotą mokesčio sumą *ex officio*. Straipsnio autoriaus vertinimu, daugelio tokių ginčų būtų galima išvengti įstatyme numatant galimybę diferencijuoti didesniu tarifu apskaičiuojamą mokesčių įforminant mokesčio patikrinimo rezultatus.
3. Atsižvelgiant į straipsnyje išnagrinėtus šaltinius, *inter alia*, naujausią Konstitucinio Teismo jurisprudenciją atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus reglamentavimo kontekste, siūlytina inicijuoti Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo pakeitimus, nustatyti minimalų ir maksimalų didesnio gamtos išteklių mokesčio tarifo koeficientus bei jo diferencijavimo pagrindus. Toks pakeitimas prisidėtų prie aktualios Konstitucinio Teismo jurisprudencijos, susijusios su atsakomybės už mokesčių įstatymų pažeidimus reglamentavimu, įgyvendinimo.

¹⁴ Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje nurodoma, kad, nustatydamas atsakomybę, įstatymų leidėjas yra varžomas konstitucinių reikalavimų, kurie suponuoja, jog taikoma poveikio priemonė turi būti proporcinga (adekvati) padarytam pažeidimui (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. liepos 24 d. nutarimas, TAR, 16411).

Literatūra

Norminiai teisės aktai

- Lietuvos Respublikos Konstitucija. (1992) [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://www.lrs.lt/home/Konstitucija/Konstitucija.htm>
- Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. (2004) [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/asr>
- Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas. (1991) [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.1153/asr>
- Lietuvos Respublikos vandens įstatymas. (1997) [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.45987/asr>
- Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas. (1991) [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.1327/asr>
- Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021 m. birželio 7 d. įsakymu Nr. D1-347 „Dėl Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius mokesčio patikrinimo atlikimo, rezultatų įforminimo ir jų patvirtinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, TAR, 13021 [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/9bd4c011c7c811eb91e294a1358e77e9?jfwid=-141718boge>
- Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2006 m. gruodžio 27 d. įsakymas Nr. D1-614/VA-99 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius deklaracijos formų, jų pildymo ir pateikimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 145-5538 [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.289938/asr>

Specialioji literatūra

- Sudavičius, B. (2019). Didesnis tarifas Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje. Iš: *Teisės viršenybės link*: straipsnių rinkinys. Vilnius: Vilniaus universiteto Teisės fakultetas [interaktyvus, žiūrėta 2022-06-20]. Prieiga per internetą: https://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2019/06/teises_virsenybes_link_145x205mm_INTERNETUI_geras.pdf
- Sudavičius, B., Endriajaitis, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė*: vadovėlis. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
- Bakševičienė, R. (2017). Diskrecijos sąvoka Lietuvos viešojoje teisėje. *Teisė*, 105, 70–83.
- Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
- Sudavičius, B. (2010). Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 76, 100–114.

Teismų praktika

- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2006 m. kovo 14 d. nutarimas, TAR, 30-1050.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011 m. birželio 21 d. nutarimas, TAR, 76-3672.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2020 m. liepos 24 d. nutarimas, TAR, 16411.
- Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2022 m. gegužės 19 d. nutarimas, TAR, 10567.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-372/13.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2018 m. lapkričio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1130-556/2018.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. balandžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-962-438/2020.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. liepos 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1546-602/2020.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. rugsėjo 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1664-602/2020.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gruodžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-772-556/2020.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. birželio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1033-822/2021.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. rugsėjo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. Nr. eA-2373-624/2021.
- Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-110-822/2022.

Travaux préparatoires

- Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo Nr. I-1163 6, 7, 8, 11 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas Nr. (22-3392(3)) [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/88b4e120d80e11ecb1b39d276e924a5d?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=0e8ac28d-dd2a-42e5-8a30-18775cec84ea>
- Aiškinamasis raštas Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos rėmimo programos įstatymo Nr. VIII-2025 pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos angliavandenilių išteklių mokesčio įstatymo Nr. I-2944 12 straipsnio pakeitimo įstatymo, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo Nr. VIII-1183 pakeitimo įstatymo Nr. XIII-3158 2 straipsnio pakeitimo įstatymo ir Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo Nr. I-1163 6, 7, 8, 12 straipsnių pakeitimo įstatymo projektų [interaktyvus, žiūrėta 2022-07-10]. Prieiga per internetą: https://e-seimas.lrs.lt/rs/lasupplement/TAP/88b4e120d80e11ecb1b39d276e924a5d/b89a3b75d80e11ecb1b39d276e924a5d/format/ISO_PDF/

Legal Basis and Problems Regarding the Application of a Higher Tax Rate on State Natural Resources

Martynas Montvidas

(Vilnius University)

S u m m a r y

The object of this Article is the analysis of the higher tax rate on state natural resources as a form of liability for violations of tax laws. The thesis examines the legal regulation establishing this element of taxation and disputes regarding its application in Case Law. This Article aims at providing conclusions on the relevant legal regulation and the established Case Law as well as providing proposals for a change of the law stipulating the application of a higher tax rate.

The Article concludes that the legal regulation establishing a higher tax rate on State natural resources does not provide for a possibility of differentiating its size in the light of the criterion of proportionality for the committed infringement. This leads to frequent cases of reduction in Case Law. It is suggested to initiate amendments to the Law on Tax on State Natural Resources, setting the minimum and maximum coefficients of the higher tax rate and the grounds for its differentiation.

Didesnio mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifo taikymo prielaidos ir problematika

Martynas Montvidas

(Vilniaus universitetas)

S a n t r a u k a

Šio straipsnio objektas – didesnio mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifo, kaip atsakomybės už mokesčio įstatyme numatytus pažeidimus formos, analizė. Darbe analizuojamas šį apmokestinimo elementą įtvirtinantis teisinis reglamentavimas ir jo praktinio taikymo problematika. Straipsnio tikslas – pateikti išvada dėl didesnį gamtos išteklių mokesčio tarifą įtvirtinančio teisinio reglamentavimo ir susiformavusios teismų praktikos jo taikymo kontekste bei teisinio reguliavimo tobulinimo pasiūlymų.

Straipsnyje daroma išvada, kad didesnį mokesčio už valstybinius gamtos išteklius tarifą įtvirtinantis teisinis reguliavimas nenumato galimybės diferencijuoti jo dydžio. Todėl dažni didesniu tarifu apskaičiuoto mokesčio mažinimo atvejai teismų praktikoje. Siūloma inicijuoti Mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymo pakeitimus, nustatant minimalų ir maksimalų didesnio tarifo koeficientus bei jo diferencijavimo pagrindus.

Martynas Montvidas yra Vilniaus universiteto Teisės fakulteto absolventas, baigė studijas 2017 metais. Pagrindiniai jo moksliniai interesai ir profesinių tyrimų sritys susijusios su apmokestinimo tiesioginiais mokesčiais teisiniu reglamentavimu.

Martynas Montvidas is a graduate of the Faculty of Law of Vilnius University (graduated in 2017). His main scientific interests and research include the legal regulation of direct taxes.