



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „G“ SKUNDO**

2025 m. liepos

d. Nr. S-2025/
Vilnius

(7-2025/86)

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Raimondos Juodkaitės ir Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) „Nenergija“ (toliau – Pareiškėja) 2025-05-30 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos (toliau – Aplinkos apsaugos departamentas, mokesčių administratorius) 2025-05-20 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-41 (toliau – 2025-05-20 sprendimas Nr. AS-41, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė N.A bei Aplinkos apsaugos departamento atstovė E.P. 2025-06-17 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja pateikė skundą Komisijai, kuriuo prašė pripažinti, kad mokesčio deklaracijos pateikimas ne laiku nebūtų vertinamas kaip nuslėptos taršos faktas ir mokestis už nuslėptą taršą, išmestą iš stacionariųjų taršos šaltinių (toliau – MUAT), nebūtų apskaičiuotas padidintu tarifu. Kaip matyti, Aplinkos apsaugos departamentas, įvertinęs Aplinkosauginių mokesčių kontrolės informacinėje sistemoje (toliau – IKS) pateiktą informaciją, nustatė, kad Pareiškėja Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) iki mokestinio patikrinimo pradžios už 2023 m. nepateikė Mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių deklaracijos (forma FR0522, toliau – mokesčio deklaracija FR0522 už 2023 m.).

Pareiškėja skunde teigė, kad vykdo biodujų jėgainės veiklą ir jai buvo žinoma apie pareigą, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 5 straipsnio 1 dalies nuostatomis, teikti mokesčio deklaraciją FR0522 už 2023 metus. Pagal pasirašytą 2019-04-23 susitarimą dėl paslaugų teikimo už teisingą mokesčių priskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, buvo atsakinga įmonė UAB „M“. Pareiškėjos atsakingas darbuotojas užpildė mokesčio deklaraciją FR0522 už 2023 m. ir ją pateikė buhalterijai (UAB „M“) dėl tolimesnio vykdymo (pateikimo VMI). Minėta mokesčio deklaracija FR0522 už 2023 m. buvo pateikta iki įstatyme nustatyto termino, t. y. iki 2024-02-15. Skunde pažymėta, kad kartu buvo pateiktos ir kitų grupės įmonių, tokių, kaip UAB „S“, UAB „V“, UAB „L“ ir kt., užpildytos mokesčio deklaracijos FR0522 už 2023 metus.

UAB „M“ patikrinus pateiktas deklaracijas, paaiškėjo, kad dėl žmogiškos klaidos VMI nebuvo pateikta Pareiškėjos mokesčio deklaracija FR0522 už 2023 m. mokestinį laikotarpį. Pareiškėja skunde Komisijai paaiškino, kad paslaugų tiekėjo įmonėje (UAB „M“) keitėsi atsakingi asmenys, kurių darbo funkcijos buvo susijusios su mokesčių deklaracijų pateikimu.

Pareiškėja skunde akcentavo, kad neturėjo tikslo nusišlepti į aplinkos orą išmestos viršnormatyvinės taršos, todėl paaiškėjus, kad deklaracija nebuvo pateikta laiku, mokesčio deklaracija FR0522 už 2023 m. laikotarpį buvo pateikta ir apmokėta nedelsiant – 2025-03-25.

Priešingos pozicijos laikosi Aplinkos apsaugos departamentas. Skundžiamame sprendime pažymėta, kad Pareiškėja yra MUAT mokėtoja. Įvertinus IKS pateiktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėja iki mokestinio patikrinimo pradžios už 2023 m. VMI nepateikė mokesčio deklaracijos FR0522. Mokesčio deklaracija FR0522 už 2023 m. mokestinį laikotarpį pateikta 2025-03-25, tačiau, vadovaujantis Mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo kontrolės tvarkos aprašo, patvirtinto Aplinkos apsaugos departamento direktoriaus 2020-08-03 įsakymu Nr. AD1-227, 29 punktu, yra nustatytas reikalavimas atliekant mokestinį patikrinimą vertinti tik tas mokesčio deklaracijas, kurios VMI buvo pateiktos iki patikrinimo pradžios datos, t. y. iki pranešimo apie mokestinį patikrinimą išsiuntimo mokesčių mokėtojui dienos (nagrinėjamos bylos atveju iki 2025-03-19). Dėl šios priežasties patikrinimo metu nebuvo vertinami mokesčio deklaracijos FR0522 už 2023 m., pateiktos 2023-03-25, duomenys.

Priimtame sprendime nurodyta, kad pateiktų biokuro sunaudojimo duomenų pagrindu Pareiškėja galėjo naudotis MUAT 6 straipsnio 5 dalies nuostata, suteikiančia MUAT lengvatą tiek, kiek teršalų emisijos neviršijo Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidime (toliau – TIPK leidimas) nustatytos teršalų leistinos taršos normatyvų. Konstatuota, kad 2023 m. biodujų įgėgainės kogeneratoriaus emisijų į orą užterštumas buvo patikrintas atlikus valstybinę laboratorinę kontrolę, kurios metu nustatyti didžiausios leistinos koncentracijos viršijimai. Patikrinimo metu apskaičiuota tarša, patekusi į aplinkos orą, viršijus didžiausią leistiną momentinę koncentraciją per leistinos taršos viršijimo laikotarpį nuo 2023-08-29 iki 2023-09-11. Šią taršą Pareiškėja privalėjo deklaruoti mokesčio deklaracijoje FR0522 už 2023 m. ir apskaičiuoti mokestį už taršos teršimą šiais teršalais, taikant normatyvus viršijančios taršos tarifus.

Aplinkos apsaugos departamentas skundžiamame sprendime nurodė, kad nebuvo deklaruota 0,1288 t CO, 0,4239 t azoto oksidų ir 0,0024 t SO₂ tarša, patekusi į aplinkos orą. Per leistinos taršos viršijimo laikotarpį nuo 2023-08-29 iki 2023-09-11 nebuvo apskaičiuotas ir sumokėtas taršos mokestis ir tokiu būdu buvo pažeisti MUAT 9 straipsnio 2 dalies, 3 dalies 2 punkto ir 9 straipsnio 4 dalies reikalavimai.

Už nedeklaruotą per 2023 m. mokestinį laikotarpį į aplinkos orą išmestą viršnormatyvinę taršą, vadovaujantis MUAT 9 straipsnio 2 dalimi, 8 dalies 3 punktu bei Mokesčio už aplinkos teršimą ir nusišleptą taršą iš stacionariųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos ministro 2021-03-10 įsakymu NR. D1-143, 15.2 punkto reikalavimais, patikrinimo metu taikant koeficientą „2“ apskaičiuotas 469 Eur privalomas sumokėti mokestis.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies. Skundžiamas Aplinkos apsaugos departamento 2024-05-20 sprendimas Nr. AS-41 keistinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Aplinkos apsaugos departamento skundžiamo sprendimo, kuriuo buvo patvirtintas Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Panevėžio apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus 2024-04-18 patikrinimo aktas Nr. PA-1259/2025, kuriuo Pareiškėjai buvo nurodyta sumokėti 469 Eur MUAT. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja už 2023 m. mokestinį laikotarpį, turėdama TIPK leidimą, viršijo numatytą normatyvą, t. y. nedeklaravo 0,1288 t CO, 0,4239 t azoto oksidų ir 0,0024 t SO₂, ir

neapskaičiavo bei laiku nesumokėjo 234 Eur MUAT, todėl mokesčio dydžiui buvo pritaikytas padidintas tarifas (koeficientas „2“).

Komisija, spręsdama ginčą, primena, kad ginčo teisinius santykius reglamentuojančio MUATĮ 9 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad mokestis už aplinkos teršimą sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijos pateikiamos ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos VMI. Laikoma, kad mokestinė prievolė įvykdyta tik pateikus deklaraciją ir sumokėjus mokėtiną mokestį.

MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 3 punkte numatyta, kad mokesčio mokėtojui, kuris nuslėpė leidime nustatytą metinį normatyvą ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją <...> visą faktinį išmestą iš stacionariųjų taršos šaltinių teršalo kiekį, kuris nustatomas pagal teršalų matavimo metodikas arba instrumentinio matavimo būdu gautus duomenis, dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 2 priede, iš indeksavimo koeficiento, iš koeficiento 1,2, jeigu nustatytas teršalo laikinai leidžiamos taršos normatyvas, ir iš koeficiento 2.

MUATĮ pateikia nuslėptos taršos sąvoką. Nuslėpta tarša yra nedeklaruotas pradėjus mokestinį patikrinimą: į aplinką išmesto teršalo faktinis kiekis, leidime nustatyto teršalo metinio normatyvo ir faktinis leidime nustatytą metinį normatyvą viršijantis teršalo kiekis (MUATĮ 2 straipsnio 11 dalies 2 punktas, įstatymo redakcija, galiojusi nuo 2023-01-03).

MUAT objektas yra iš stacionariųjų taršos šaltinių, kuriems išmesti teršalus į aplinką privalomas leidimas, kuriame nustatyti taršos normatyvai, išmesti į aplinką (orą, vandens telkinius ir žemės paviršių bei jos gelmes) teršalai (MUATĮ 4 straipsnio 1 punktas, įstatymo redakcija, galiojanti nuo 2023-01-03).

Mokestį už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių moka juridiniai asmenys, kurie įstatymų numatytais atvejais privalo turėti leidimą, kuriame nustatyti taršos normatyvai arba kurie eksploatuoja organinius tirpiklius naudojančius įrenginius, kuriuos privaloma registruoti (MUATĮ 5 straipsnio 1 dalis).

Iš Pareiškėjos pateikto skundo ir faktinių aplinkybių matyti, kad Pareiškėja neturėjo tikslo sąmoningai ir tyčia nuslėpti į aplinkos orą išleistos viršnormatyvinės taršos. Patikrinimo akte nurodyta, kad patikrinimo metu mokesčio deklaracija FR0522 už 2023 m. mokestinį laikotarpį nustatyta tvarka VMI iki patikrinimo pradžios nebuvo pateikta (deklaracijos FR0522 pateikimo terminas – 2024-02-15). Pareiškėja skunde Komisijai nurodė, kad deklaracija FR0522 už 2023 m. buvo užpildyta ir pateikta buhalterijai (UAB „M“) apmokėjimui VMI 2024-02-12 bei pateikė šią faktinę aplinkybę patvirtinantį įrodymą – susirašinėjimą su UAB „M“ atsakingu darbuotoju. Pareiškėja skunde ir 2025-06-17 vykusio Komisijos posėdžio metu paaiškino, kad deklaracija nebuvo pateikta dėl žmogiškos klaidos – paslaugų tiekėjo įmonėje (UAB „M“) keitėsi atsakingi už deklaracijos pateikimą VMI asmenys. Dėl šios priežasties deklaracija FR0522 už 2023 m. nebuvo pateikta įstatymo numatytu terminu, tačiau Pareiškėja, sužinojusi apie deklaracijos nepateikimą VMI, ją pateikė nedelsiant ir sumokėjo mokestį (2025-03-25).

Pasisakydama dėl padidinto MUAT esmės Komisija pastebi, kad administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog MUAT apskaičiavimas, taikant didesnę tarifą, yra ekonominė sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė) (pvz., žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2015-10-29 nutartį adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimo adm. byloje Nr. A-1422-525/2018 32 p.; 2019-05-19 nutarties adm. byloje Nr. A-431-822/2019 21 p.; 2021-11-17 nutarties adm. byloje Nr. eA-2019-602/2021 68 p.; ir kt.).

Konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja, be kita ko, tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos

(adekvačios) teisės pažeidimui, jos turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 ir kt. nutarimai).

Komisijos vertinimu, ekonomine sankcija gali būti laikoma ne visa padidinto MUAT suma, o tik apskaičiuota padidinto MUAT dalis, viršijanti standartinį MUAT dydį, nes mokesčio dalis (iki padidinto koeficiento taikymo), kuri apskaičiuojama dėl atsiradusio mokesčio objekto, o ne dėl pažeidimo fakto, negali būti siejama su baudimo institutu. Todėl byloje nagrinėjamu atveju turi būti įvertinta, ar paskirta sankcija, sudaranti 100 procentų MUAT dydžio sumą, gali būti individualizuojama ją mažinant, įvertinus nustatytas faktines aplinkybes. Individualizuojant sankciją, imperatyviai nėra taikomos Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) straipsnių nuostatos, susijusios su baudų skyrimu ir jų individualizavimu, atsižvelgiant į lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, todėl Komisija situaciją vertina pagal aptartos konstitucinės doktrinos nuostatas, susijusias su atsakomybės už teisės pažeidimus nustatymu ir individualizavimu.

Konstitucinis Teismas 2022-01-26 sprendime nurodė, kad pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją (toliau – Konstitucija) teismas, taikydamas sankciją už teisės pažeidimą, turi turėti galimybę atsižvelgti į visas atsakomybę lengvinančias aplinkybes, taip pat ir į tas, kurios nėra *expressis verbis* (aiškiais žodžiais, tiesiogiai) nurodytos įstatyme, ir paskirti teisės pažeidėjui švelnesnę negu įstatymo numatyta sankcija bausmę arba nuobaudą (2005-11-10 nutarimas); teisiniu reguliavimu turi būti sudarytos teisinės prielaidos teismui ištirti visas bylai reikšmingas aplinkybes ir priimti teisingą sprendimą; teisinis reguliavimas negali būti toks, kad teismui nebūtų leidžiama, atsižvelgus į visas turinčias reikšmės bylos aplinkybes ir vadovaujantis teise, nenusižengiant iš Konstitucijos kylantiems teisingumo, protingumo imperatyvams, priimti teisingo sprendimo ir šitaip įvykdyti teisingumo, antraip būtų pažeisti iš Konstitucijos, *inter alia* (be kita ko) jos 109 straipsnio, kylantys teismo įgaliojimai vykdyti teisingumą, būtų nukrypta nuo Konstitucinio Teismo, kaip Lietuvos Respublikos vardu teisingumą vykdančios institucijos, sampratos, taip pat nuo konstitucinio teisinės valstybės principo (2012-09-25 nutarimas).

MUATĮ nenumato galimybės Aplinkos apsaugos departamentui taikyti mažesnę nei nustatyta MUATĮ tarifų koeficientą. Teismas, įvertinęs faktinių aplinkybių visumą, šį mokestį gali sumažinti iš esmės remdamasis teisingumo bei protingumo kriterijais (pvz., žr. LVAT 2016-03-08 nutartį adm. byloje Nr. eA2-298-556/2016). Iš pateiktos teismų praktikos (Konstitucinio Teismo ir LVAT) matyti, kad teismų jurisprudencijos analizė leidžia daryti išvadą, jog MUATĮ numatytos sankcijos vertinimas kiekvienu atveju sprendžiamas individualiai, įvertinus kiekvieną situaciją, padaryto pažeidimo pobūdį, mastą, teisingumo bei protingumo kriterijus.

Nagrinėjamu atveju byloje nėra duomenų, kad Pareiškėja siekė nusišalinti ir tikslingai nepateikti mokesčio deklaracijos FR0522 už 2023 metus. Remiantis pateiktais duomenimis, asmuo, su kuriuo buvo sudaryta paslaugų tiekimo sutartis (UAB „M“)

kuris buvo atsakingas už visų bendrovių (skunde nurodytų – UAB „Psenergija“, UAB „V“, UAB „L“) deklaracijų pateikimą, žinojo apie Pareiškėjos apskaitytus duomenis. Pareiškėjos deklaracija FR0522 už 2023 m. nepateikta laiku dėl žmogiškos klaidos. Be to, Komisija,

išnagrinėjusi pateiktą skundo medžiagą, nenustatė, kad Pareiškėja būtų sistemingai pažeidinėjusi MUATĮ nustatytą deklaracijų pateikimo tvarką, Pareiškėja patikrinimo akte konstatuotą pažeidimą būtų padariusi tyčia ar turint tikslą nuslėpti viršytą taršą. Byloje taip pat nėra duomenų ir apie tai, kad Pareiškėja trukdė Aplinkos apsaugos departamentui atlikti patikrinimą ir nustatyti svarbias bei reikalingas šiam ginčui aplinkybes. Be to, 234 Eur MUAT, apskaičiuotas pateiktoje deklaracijoje FR0522 už 2023 m., buvo sumokėtas nedelsiant, sužinojus apie deklaracijos nepateikimo faktą.

Remiantis LVAT praktika pripažįstama, kad ekonominės sankcijos sumažinimas, atsižvelgus į teisės pažeidimo pobūdį, atsakomybę lengvinančias aplinkybes bei į kitas reikšmingas aplinkybes, atitinka teisingumo ir protingumo kriterijus (pvz., žr. LVAT 2019-05-15 nutartį adm. byloje Nr. A-413-822/2019, 2020-05-27 nutartį adm. byloje Nr. eA-2163-662/2020). Komisija, įvertinusi nustatytų faktinių aplinkybių visetą, atsižvelgusi į teisės pažeidimo pobūdį (buvo padaryta žmogiškoji klaida) ir jo mastą (mokesčio dydis sudarė 234 Eur), vadovaudamasi teismų praktika (LVAT ir Konstitucinio Teismo išaiškinimais), MAĮ numatytais protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), daro išvadą, jog 10 procentų MUAT dydžio sankcija (standartinį MUAT dydį viršijanti ekonominė sankcija sumažinta 90 procentų dydžio suma) arba suma, atitinkanti mokesčių didinančio koeficiento sumažinimą iki 1,1, Pareiškėjai yra pakankama ir pagrįsta padarytą pažeidimą atitinkanti bei prevencinį poveikį daranti teisinė poveikio priemonė, todėl skundžiamu Aplinkos apsaugos departamento sprendimu patvirtintas MUAT dydis mažintinas. Atitinkamai, skundžiamu Aplinkos apsaugos departamento sprendimu patvirtintas MUAT dydis 469 Eur mažintinas iki 258 Eur ($469 \text{ Eur} : 2 (234,5 \text{ Eur}) \times 1,1$). Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija Pareiškėjos skundą patenkina iš dalies, pakeisdama ginčijamą sprendimą ir sumažindama Pareiškėjai apskaičiuotą MUAT nuo 469 Eur iki 258 Eur.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 66 straipsnio 4 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento prie Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 2025-05-20 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-41 ir vietoj nurodymo UAB „Nenergija“ sumokėti į valstybės biudžetą 469 Eur mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių nurodyti UAB „Nenergija“ sumokėti į valstybės biudžetą 258 Eur mokesčių už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės,

sprenddami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė