



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A“ SKUNDO**

2025 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-2025/24)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės (Pranešėja) ir Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrino UAB „A“ (toliau – Pareiškėja) 2025-08-29 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – Aplinkos apsaugos departamentas, mokesčių administratorius) 2025-08-11 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-66 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovė A.A. bei Aplinkos apsaugos departamento atstovė B.B. 2025-09-23 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja skunde Komisijai teigia, kad pavėluotai pateikė Mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – MUAT) deklaraciją (forma FR0524) (toliau – Deklaracija) už 2024 m. mokestinį laikotarpį dėl įmonėje įvykusios darbuotojų kaitos, t. y. 2024 m. iš darbo pasitraukus buhalterei, naujoji darbuotoja gilinasi į Pareiškėjos pakuočių apskaitą, rinko dokumentus.

Pareiškėja nurodo, kad gavus informaciją apie planuojamą patikrinimą, nedelsiant į Vieningą gaminių, pakuočių ir atliekų apskaitos informacinę sistemą (toliau – GPAIS), suvedė visą reikalingą informaciją bei iki patikrinimo pateikė Deklaraciją ir sumokėjo mokestį. Pareiškėja patikslino 2022 m. ir 2023 m. Deklaracijas, nes per klaidą į pakuočių apskaitą nebuvo įtraukusi importuojamų prekių pakuotės, kuri sudaro nedidelę dalį visos esančios Pareiškėjos įmonėje pakuotės. Šią klaidą taip pat ištaisė ir patikslintoje deklaracijoje nurodytą sumą sumokėjo iki patikrinimo.

Pareiškėja pabrėžė, kad siekė kuo greičiau įvykdyti visas aplinkosaugos prievoles. Pareiškėja pažymi, kad Deklaracija nepateikta laiku ne siekiant išvengti mokesčių, o dėl objektyvių priežasčių, organizacinių trukdžių. Pareiškėja nuosekliai vykdo pakuočių apskaitą GPAIS sistemoje bei turi galiojančią sutartį su VŠĮ „B“ dėl pakuočių atliekų tvarkymo. Dalis atliekų, kurios buvo traktuojamos kaip „nuslėpta tarša“, faktiškai buvo sutvarkytos, tačiau laiku nedeklaruotos.

Pareiškėja nurodo, kad geranoriškai bendradarbiavo patikrinimo metu, pateikė visus reikalingus duomenis bei informaciją, ėmėsi veiksmų, kad panaši situacija ateityje nesikartotų. Pareiškėja nurodo, kad iki šiol pažeidimų šioje srityje neturėjo.

Pareiškėja prašo panaikinti Aplinkos apsaugos departamento Sprendimą, perskaičiuoti ir sumažinti Pareiškėjai nustatytas mokėtinas MUAT sumas.

Aplinkos apsaugos departamentas skundžiamame nurodė, kad Pareiškėja 2022–2024 m. vykdė mėsos perdirbimą, gatavos produkcijos pakavimą, taip pat Pareiškėja turi mažmeninės prekybos parduotuves, į kurias dalis supakuotų prekių tiekama iš užsienio šalių, t. y. Pareiškėja 2022–2024 m. tiekė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai gaminiams užpildytas pakuotes, kurios pagal Lietuvos Respublikos Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 4 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, yra mokesčio objektas. Deklaracija už 2024 m. mokestinį laikotarpį Valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – VMI) iki patikrinimo pradžios (2025-05-08) pateikta nebuvo. Deklaracijos už 2022 m. ir 2023 m. mokestinius laikotarpius buvo patikslintos 2025-05-22.

Departamentas, vadovaudamasis Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos direktoriaus 2023-11-20 įsakymu patvirtinto Mokesčio už aplinkos teršimą ir mokesčio už valstybinius gamtos išteklius apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo kontrolės tvarkos aprašo 29 punkto nuostatomis¹, nurodė, kad Pareiškėjos pradėjus mokestinį patikrinimą pateikta 2024 m. Deklaracija bei 2022 ir 2023 m. patikslintos Deklaracijos nevertinamos.

Sprendime pažymėta, kad Pareiškėja:

- 2022 m. Deklaracijoje nedeklaravo plastikinės pirminės pakuotės 0,073 t, metalinės (aliuminio) pirminės pakuotės 0,002 t. Popierinės (kartoninės) pirminės pakuotės kiekis 0,00048 t, suapvalinus pagal deklaracijos pildymo reikalavimus kiekis yra 0 t;

- 2023 m. Deklaracijoje nebuvo deklaruota plastikinės pirminės pakuotės 0,073 t, metalinės (aliuminio) pirminės pakuotės 0,001 t, popierinės (kartoninės) pirminės pakuotės 0,001 t;

- 2024 m. nebuvo deklaruota visa išleista pakuotė, t. y. per 2024 m. į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleista stiklinės pakuotės – 0,311 t, plastikinės pakuotės – 1,724 t, popierinės / kartoninės pakuotės – 0,102 t, metalinės (aliuminio) pakuotės – 0,326 t ir metalinės (juodųjų) pakuotės – 0,019 t.

Aplinkos apsaugos departamentas nurodė, kad, vadovaujantis MUATĮ 2 straipsnio 11 punkto 2 papunkčio nuostatomis, pirmiau nurodyti į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleisti pakuotės kiekiai laikomi nuslėpta tarša. Už nuslėptą taršą paskaičiuotas mokestis, vadovaujantis MUAT įstatymo 9 straipsnio 8 dalies 8 punkto nuostatomis ir Mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą pakuočių atliekomis apskaičiavimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021-03-10 įsakymu Nr. D1-143, 12 punkto nuostatomis.

Sprendime pažymėta, kad Pareiškėja turi pakuočių atliekų sutvarkymą įrodančius dokumentus, kuriuos išrašė VŠĮ „B“. Skaiciuojant MUAT, įvertintas patvirtintas pakuočių atliekų sutvarkytas kiekis. Apskaičiuotas MUAT už 2022 m. – 1 Eur, už 2023 m. – 128 Eur, už 2024 m. – 2592 Eur, viso 2721 Eur.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Aplinkos apsaugos departamento Sprendimas keistinas.

Nagrinėjamoje byloje ginčas kilo dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 2721 Eur MUAT už nuslėptą taršą Aplinkos apsaugos departamentui nustačius, kad Pareiškėja VMI pateiktose Deklaracijose už 2022-2023 m mokestinius laikotarpius deklaravo ne visą į vidaus rinką išleistų pakuočių kiekį, o Deklaracija už 2024 m. mokestinį laikotarpį nebuvo

¹ Pagal Aprašo 29 punktą, atliekant mokestinį patikrinimą vertinamos tik tos mokesčio deklaracijos, kurios VMI buvo pateiktos iki patikrinimo pradžios datos, t. y. iki pranešimo ar pavedimo apie mokestinį patikrinimą išsiuntimo.

pateikta. Iki patikrinimo pradžios (2025-05-08) pateiktos Deklaracijos patikrinimo metu nebuvo vertintos.

Komisija pažymi, jog ginčo medžiagoje nustatyta:

- Pareiškėja registruota GPAIS, kaip gamintojas / importuotojas Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekiantis užpildytas pakuotes;
- Pareiškėja turi sutartį su VŠĮ „B“ dėl pakuočių atliekų perdirbimo organizavimo. Pareiškėja turi pakuočių atliekų sutvarkymą įrodančius dokumentus, kuriuos išrašė VŠĮ „B“;
- Pakuočių apskaita už 2022–2024 metus buvo vedama į GPAIS. Pakuočių svoris nustatomas pagal patvirtintą pakuočių svorio nustatymo metodiką. Pareiškėja turi patvirtintą pakuočių apskaitos vedimo tvarką.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojančio MUATĮ 9 straipsnio 4 dalyje (įstatymo redakcija, čia ir vėliau tekste, nurodyta galiojusi ginčo laikotarpiu) nurodyta, jog MUAT, išskyrus mokestį už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų, sumokamas ir mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijos pateikiamos ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos VMI. Laikoma, kad mokestinė prievolė įvykdyta tik pateikus deklaraciją ir sumokėjus mokėtiną mokestį.

MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 7 punkte nustatyta, kad mokestis už nusedintą taršą apskaičiuojamas mokesčio mokėtojui, kuris nusedinė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiktų gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdė gaminių ir (ar) pakuočių apskaitą, – nusedintą gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ir (ar) 4 prieduose, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2.

Nusedinta tarša, tai klaidingai nurodyti: teršalų, degalų, gaminių, pakuočių, atliekų rūšys ir tarifų mažinantys koeficientai, dėl kurių buvo apskaičiuotas ir nedeklaruotas arba deklaruotas mažesnis mokestis už aplinkos teršimą. MUAT objektas yra Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekto pripildytos pakuotės, nurodytos šio įstatymo 4 priede. Mokestį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis moka gamintojas ir (ar) importuotojas (MUATĮ 5 straipsnio 3 dalis).

Apibendrinant išdėstytas MUATĮ nuostatas, konstatuotina, kad MUAT mokėtojai turi pareigą ne tik tinkamai tvarkyti apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitą, bet ir MUATĮ nustatyta tvarka ir terminu pateikti MUAT deklaracijas, nurodant šiose deklaracijose teisingus duomenis bei laiku sumokėti į biudžetą MUAT.

Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos pareigūnai privalo imperatyviai taikyti teisės aktų reikalavimus, t. y. mokestinio patikrinimo metu nustatę nedeklaruotus pakuočių kiekius, už kuriuos nebuvo sumokėtas mokestis, už juos privalo paskaičiuoti mokestį už nusedintą taršą MUATĮ nustatyta tvarka, nepriklausomai nuo to, kokios priežastys lėmė pakuočių kiekių ir mokesčio nedeklaravimo faktą. Mokesčių administratorius sprendė, kad Pareiškėjai už 2022 ir 2023 mokestinius metus nedeklaravus visos į Lietuvos Respublikos vidaus rinką išleistos pakuotės, duomenys 2022 ir 2023 m. mokesčio už aplinkos teršimą pakuočių atliekomis deklaracijose yra pateikti klaidingi, o būtent neatitikimas už 2022 m. sudarė 0,50 Eur, už 2023 m. – 64 Eur.

Nedeklaravus viso 2024 m. tiekto Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų gaminių kiekio ir nesumokėjus mokesčių (1296 Eur) už nedeklaruotą gaminių kiekį, atsiranda teisinis pagrindas taikyti MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 7 punkto (įstatymo redakcija, galiojusi 2022-01-01–2025-01-01) nuostatas.

Komisija atsižvelgdama į įdėstytas aplinkybes ir teisinį reglamentavimą konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai ir teisingai Pareiškėjai apskaičiavo mokestį (taikant padidintą jo dalį) už nuslėptą taršą: už 2022 m. – 1 Eur, už 2023 m. – 128 Eur, už 2024 m. – 2592 Eur. Bendra susidariusi suma 2721 Eur.

Dėl padidintu tarifu apskaičiuoto MUAT sankcjinės dalies sumažinimo

Iš Pareiškėjos pateikto skundo Komisija sprendžia, kad Pareiškėja nesiekė sąmoningai ir tyčia nuslėpti bei neslėpė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai patiektų apmokestinamųjų pakuočių.

Administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnę tarifą yra ekonominė sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė), o apie tai buvo pasisakyta ne vienoje LVAT byloje (2015-10-29 nutartyje adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendime adm. byloje Nr. A-1422-525/2018; 2019-05-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-431-822/2019; 2020-06-03 sprendime adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020 ir kt.).

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – KT) 2022-01-26 sprendime nurodė, kad pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją (toliau – Konstitucija) teismas, taikdamas sankciją už teisės pažeidimą, turi turėti galimybę atsižvelgti į visas atsakomybę lengvinančias aplinkybes, taip pat ir į tas, kurios nėra *expressis verbis* 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 KT, kaip Lietuvos Respublikos vardu teisingumą vykdančios institucijos, sampratos, taip pat nuo konstitucinio teisinės valstybės principo (2012-09-25 nutarimas).

Konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja, be kita ko, tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, jos turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 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 MAĮ straipsnių nuostatos, susijusios su baudų skyrimu ir jų individualizavimu, atsižvelgiant į lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes, todėl Komisija situaciją vertina pagal aptartos konstitucinės doktrinos, susijusios su atsakomybės už teisės pažeidimus nustatymu ir individualizavimu, nuostatas.

Komisijoje vykusio posėdžio metu mokesčių administratoriaus atstovė patvirtino, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, siekė pašalinti trūkumus, sumokėjo mokesčius. Pareiškėja vykdo pakuočių apskaitą GPAIS sistemoje. Pareiškėja turi pakuočių atliekų sutvarkymą įrodančius dokumentus, kuriuos išrašė VŠĮ „B“. Byloje nepateikta duomenų, kad Pareiškėja būtų nuolat ir sistemingai pažeidinėjusi įstatymus, taip pat nenustatyta, kad ji būtų siekusi tyčia ir sąmoningai nusišalinti MUAT.

Komisija, atsižvelgdama į pirmiau paminėtas aplinkybes, vadovaudamasi LVAT praktika, suformuota analogiško pobūdžio bylose, Konstitucinio Teismo išaiškinimais, Mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) nustatytais protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), daro išvadą, kad šioje byloje nagrinėjamu atveju MUATĮ numatytos ekonominio poveikio priemonės tikslui pasiekti yra neproporcingos Pareiškėjos padarytam pažeidimui, tačiau Komisijos vertinimu, didesnio tarifo taikymu siekiami tikslai bus pasiekti Aplinkos apsaugos departamento nustatytos MUAT sumos sankcinę dalį – MUAT, apskaičiuotą taikant koeficientą 2 sumažinant iki koeficiento 1,1 (10 proc. MUAT dydžio sankcija) ir nurodant, kad Pareiškėja vietoje apskaičiuoto 2721 Eur MUATĮ pakuotės atliekomis, turi sumokėti 1496,55 Eur (2721 : 2 x 1,1) MUAT pakuočių atliekomis.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, kad Aplinkos apsaugos departamento Sprendimas, kuriuo patvirtinta ir Pareiškėjai nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 2721 Eur MUAT už nedeklaruotą tieką Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį, keistinas, nurodant Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 1496,55 Eur MUAT už nedeklaruotą tieką Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apmokestinamųjų pakuočių kiekį.

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

Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2025-08-11 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. AS-66: vietoj nurodymo Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 2721 Eur MUAT apmokestinamųjų pakuočių atliekomis nurodyti Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 1496,55 Eur MUAT apmokestinamųjų pakuočių atliekomis.

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

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė