



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A“ SKUNDO**

2026 m. liepos 30 d. Nr. S-2026/175 (7-2026/127)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Gvidos Ivanauskienės ir Kristinos Jakštienės (pranešėja), išnagrinėjo UAB „A“ (toliau – Pareiškėja) 2026-06-19 skundą dėl Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos (toliau – AAD, mokesčių administratorius) 2026-06-05 sprendimo Nr. AS-36 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas A. A. bei AAD atstovai B. B. ir C. C. 2026-07-28 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

AAD Sprendimu pakeitė AAD Apskaitos ir mokesčių kontrolės departamento Vilniaus apskaitos ir mokesčių kontrolės skyriaus 2026-03-23 patikrinimo aktą Nr. PA-738 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo Pareiškėjai už 2022–2024 m. nedeklaruotus vidaus rinkai tiekias pripildytas pakuotės kiekius buvo apskaičiuota 197 627 Eur mokesčio už aplinkos teršimą (toliau – MUAT) pakuočių atliekomis ir, taikant koeficientą 2, apskaičiavo ir nurodė sumokėti 40 809 Eur MUAT.

Pareiškėja nesutinka su AAD Sprendimu dėl koeficiento 2 taikymo.

Pareiškėja nurodo, kad 2022–2024 m. į Lietuvos Respublikos (toliau – LR) vidaus rinką tiekė įvairių rūšių pakuotes, įskaitant plastikinę, metalinę (aliuminio), popierinę (kartoninę) perdirbamą pakuotę. Pareiškėja nurodo, kad neturėjo tikslo nuslėpti atskirų rūšių apmokestinamųjų pakuočių kiekių ir/ar išvengti pareigos sumokėti MUAT.

Pareiškėja pažymi, kad LR Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) taip pat ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, 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 (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02 ir kt. nutarimai). Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje pripažįstama, kad ekonominės sankcijos sumažinimas, atsižvelgus į teisės pažeidimo pobūdį, jo mastą, atsakomybę lengvinančias bei kitas reikšmingas aplinkybes, atitinka teisingumo, protingumo kriterijus (pvz., LVAT 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019). Remiantis LVAT praktika, kurioje, be kita ko, pasisakoma, kad laiku nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis bei atitinkamai mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas, tačiau MUAT įstatymo 9 straipsnio

3 dalies, reglamentuojančios mokesčio už aplinkos teršimą mokėjimą didesniu tarifu, nuostatomis taikyti, būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo faktui konstatuoti, būtina taip pat nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo; tokias aplinkybes patvirtintų *inter alia* (be kita ko) apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti įstatyme nustatytas pareigas ir pan. (pvz., LVAT 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015). Pasisakydamas dėl mokesčio taikant papildomą koeficientą (2) už nedeklaruotus apmokestinamųjų pakuočių kiekius apskaičiavimo pagrįstumo, LVAT taip pat yra pažymėjęs, kad nesant pagrindo konstatuoti, jog pareiškėjas sąmoningai siekė nuslėpti atskirų rūšių apmokestinamųjų pakuočių kiekius, teiktus rinkai, tokiu būdu išvengiant pareigos mokėti MUAT įstatymu nustatytą mokestį už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis, nėra nustatytos sąlygos taikyti MUAT įstatymo 9 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą sankciją ir apskaičiuoti mokestį pagal įstatymo 9 straipsnio 4 dalies 3 punktą (pvz., LVAT 2020-06-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020).

Pareiškėjos vertinimu, už jos padarytą pažeidimą paskirta tokio dydžio ekonominė sankcija ir ja sukeliamos pasekmės yra akivaizdžiai nepagrįstos, neteisingos, neprotingos ir neproporcingos (neadekvačios) padarytam pažeidimui. Nėra nustatyta, kad Pareiškėja pažeidimą būtų padariusi tyčia ar turėtų tikslą nuslėpti mokesčius. Nesant duomenų, kad Pareiškėja piktybiškai ir tikslingai siekė išvengti įvykdyti MUAT prievolos, mokesčių apskaičiavimas taikant 2 kartus didesnį mokesčio tarifą (koeficientą 2) yra neproporcingas padarytam teisės pažeidimui ir nėra teisingas, bei neatitinka LR viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 3 straipsnio 10 punkto, 30 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 37 straipsnio 1 dalies ir LR mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 140 straipsnio 2–3 dalių, 141 straipsnio 1 dalies nuostatų, padaryto pažeidimo pobūdžio, masto ir kitų reikšmingų aplinkybių.

Pareiškėja nurodo, kad tikrinamuoju laikotarpiu buvo įsiregistravusi vieningoje gaminių, pakuočių ir atliekų apskaitos informacinė sistema (toliau – GPAIS) (nuo 2022-02-03) ir bendradarbiauja su licencijuota gamintojų ir importuotojų asociacija „B“ (toliau – asociacija „B“), turi su šia organizacija nuo 2019 m. sudarytą neterminuotą sutartį. 2022–2024 m. laikotarpiu Pareiškėja kolektyviai vykdė (tam tikrais atvejais – ženkliu apimtimi) gamintojų ir importuotojų pareigas bei LR Vyriausybės nustatytas įvairių rūšių pakuotės atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduotis, iš asociacijos „B“ gavo patvirtinimus apie plastikinės, popierinės (kartoninės), metalinės (aliuminio), stiklinės ir medinės pakuotės atliekų sutvarkymo užduočių įvykdymą, patikrinimo metu pateikė šiuos dokumentus AAD. Pareiškėja pažymi, kad plastikinės pakuotės atliekų sutvarkymo užduotis 2022–2024 m. įvykdė iš esmės pilnai (t. y. 2022 m. įvykdė 95 proc. apimtimi, o 2023–2024 m. net viršijo 100 proc.). Pareiškėja atkreipė dėmesį, kad 2022–2024 m. per klaidą vykdė net ir stiklinės bei medinės pakuotės sutvarkymo užduotis, bei AAD pateikė atitinkamus dokumentus apie šių pakuočių atliekų sutvarkymą.

Pareiškėjos teigimu, patikrinimo metu nebuvo nustatyta, kad apskaita būtų tvarkoma apgaulingai ar klastojami apskaitos dokumentai. Priešingai, patikrinimo metu priskaičiuodamas mokesčius, AAD rėmėsi būtent Pareiškėjo turima bei pateikta informacija ir dokumentais, įskaitant ir patikrinimo metu Pareiškėjos pateiktomis metinėmis pakuočių apskaitos ataskaitomis GPAIS už 2022–2024 m. bei kartu su Pastabomis pateiktais perskaičiuotais duomenimis apie pakuočių kiekius. Pareiškėja patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su AAD, teikdama visus patikrinimo atlikimui būtinus duomenis, informaciją, dokumentus ir paaiškinimus. Taip pat, vykdydama gautą AAD nurodymą, patikrinimo metu pateikė 2022–2024 m. pakuočių apskaitą, pakuočių apskaitos žurnalų ketvirčių suvestines ir metines pakuočių apskaitos

ataskaitas GPAIS, o rašytinių pastabų rengimo stadijoje atliko išsamų papildomą (pakartotinį) vidinį buhalterinių apskaitos ir kitų duomenų patikrinimą (perskaiciavimą) dėl faktinio per 2022–2024 m. į vidaus rinką jos išleistų įvairių rūšių apmokestinamųjų pakuočių kiekio, ir kartu su Pastabomis AAD pateikė atnaujintus duomenis apie pakuočių kiekius.

Pareiškėja paaiškino, jog tokią situaciją, kad 2022–2024 m. nevedė gaminių pripildytų pakuočių apskaitos GPAIS bei nepateikė MUAT pakuotės atliekomis deklaracijų FR0524 už 2022–2024 m. (t. y. kad dalis MUAT prievolių nebuvo įvykdytos), nulėmė Pareiškėjos vadovybės ir buhalterės nepakankamas įsigilinimas į gan sudėtingą Lietuvos teisės aktų reguliavimą pakuočių apskaitos ir MUAT deklaravimo srityse, taip pat dėl didelio buhalterės darbo krūvio skirtas nepakankamas dėmesys MUAT prievolėms bei didelis apskaitos duomenų srautas (atsižvelgiant į tai, kad Bendrovėje yra itin didelis kiekis įvairių kanceliarinės ir kitos paskirties prekių pozicijų), bei nuoširdus įsitikinimas, kad dėl Pareiškėjos bendradarbiavimo su asociacija „B“ Pareiškėjos MUAT prievolės yra įvykdomos pakankama apimtimi.

Pareiškėja pažymi, kad gailisi dėl padarytų pažeidimų bei ėmėsi konkrečių veiksmų nustatytiems pažeidimams pašalinti, siekiant, kad tokia situacija ateityje nesikartotų: 2025-11-27 sudarė paslaugų teikimo sutartį su UAB „C“, remiantis kuria, Pareiškėjai yra teikiamos įvairios su MUAT prievolėmis susijusios paslaugos (įskaitant dėl pakuočių apskaitos duomenų suvedimo į GPAIS, apskaitos suvestinių formavimo, metinių ataskaitų per GPAIS pateikimo ir kt.). Pareiškėja nuo šiol reguliariai konsultuojasi su UAB „C“ specialistais pakuočių apskaitos vedimo GPAIS, MUAT deklaracijų pildymo ir kitais klausimais, siekiant išvengti klaidų MUAT prievolių vykdyme. Pareiškėjos vidaus padaliniais ir / ar išoriniams paslaugų tiekėjams buvo paskirstytos funkcijos MUAT prievolių vykdymo srityje, t. y. pakuočių apskaitos vedimas GPAIS (UAB „C“), pakuočių atliekų tvarkymo užduočių vykdymas (asociacija „B“), pirminių duomenų suvedimas / surinkimas iš įmonės apskaitos (prekybos padalinys) bei MUAT deklaracijų teikimas ir MUAT sumokėjimas (buhalterija). Pareiškėja 2025-11-19 įsigijo 3 įvairaus galingumo jautrias svarstyklės, kurios bus skirtos prekių ir pakuočių pasvėrimui sandėlyje. Šiuo metu Pareiškėja duomenis apie prekių pakuotes ir jų kiekius iš apskaitos sistemos vis dar renka rankiniu būdu, tai dėl itin didelio duomenų srauto apsunkina pakuočių apskaitos GPAIS vedimo procesą. Pareiškėja turi tikslą iki šių metų pabaigos įdiegti tiesioginę integraciją iš Pareiškėjos apskaitos sistemos perkeliant duomenis į GPAIS.

Pareiškėja, atsižvelgdama į nurodytas aplinkybes, prašo pakeisti AAD Sprendimą dalyje dėl dvigubo (2) baudos mokesčio koeficiento) ir netaikyti šio dvigubo MUAT baudos koeficiento arba ženkliai jį sumažinti.

AAD Sprendime nurodė, kad Pareiškėja 2022–2024 m. tiekė LR vidaus rinkai gaminių pripildytas pakuotes. Pareiškėja, pažeisdama LR mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo (toliau – MUATĮ) 9 straipsnio 4 dalies nuostatas, Valstybinei mokesčių inspekcijai prie LR finansų ministerijos (toliau – VMI) laiku nepateikė MUAT Deklaracijų už 2022–2024 m.

Sprendime pažymėta, kad patikrinimo metu Pareiškėjai buvo apskaičiuota 197 627 Eur MUAT. Pareiškėja po atlikto patikrinimo kartu su UAB „C“ specialistais atliko išsamų papildomą (pakartotinį) vidinį (buhalterinių apskaitos ir kitų duomenų) patikrinimą (perskaiciavimą) dėl faktinio per 2022–2024 m. mokestinius laikotarpius į vidaus rinką išleisto pakuočių kiekio ir nustatė neatitikimus GPAIS pateiktuose 2022–2024 m. pakuočių apskaitos duomenyse, kuriais buvo vadovaujama patikrinimo metu apskaičiuojant MUAT pakuotės atliekomis. AAD Sprendime įvertino Pareiškėjo kartu su pastabomis pateiktus duomenimis ir pakeitė (sumažino) Patikrinimo akte nustatytus vidaus rinkai tiekto taršos kiekius. Sprendime apskaičiuota, kad Pareiškėja nedeklaravo (nuslėpė) 9,464006 t

plastikinės, 0,417826 t metalinės (aliuminio), 41,710363 t popierinės (kartoninės) 2022 m. mokestiniu laikotarpiu LR vidaus rinkai tiekto gaminių pripildytos perdirbamos pakuotės; 8,912330 t plastikinės, 0,332297 t metalinės (aliuminio), 48,415304 t popierinės (kartoninės) 2023 m. mokestiniu laikotarpiu LR vidaus rinkai tiekto gaminių pripildytos perdirbamos pakuotės; 8,666091 t plastikinės, 0,284961 t metalinės (aliuminio), 45,569878 t popierinės (kartoninės) 2024 m. mokestiniu laikotarpiu LR vidaus rinkai tiekto gaminių pripildytos perdirbamos pakuotės.

AAD, atsižvelgdamas į Pareiškėjos pateiktus išleistus į vidaus rinką pakuočių kiekius, vadovaudamasis MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 8 punkto nuostatomis bei Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2021-03-10 įsakymu „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiavimo už 2021 ir vėlesnius metus tvarkos aprašų patvirtinimo“ Nr. D1-143 12.2. punkto nuostatomis patvirtinto 40 809 Eur MUAT apskaičiuotą už 2022–2024 m. , taikant koeficientą 2.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas AAD Sprendimas keistinas.

Nagrinėjamoje byloje mokestinis ginčas kilo dėl AAD Sprendimo, kuriuo buvo apskaičiuotas ir nurodytas Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 40 809 Eur MUAT už 2022–2024 m. laikotarpį, nustačius nedeklaruotą LR vidaus rinkai tiekto gaminių pripildytą pakuotę.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus teiginiu, jog ginčui aktualiu laikotarpiu nuslėpė LR vidaus rinkai tiekto gaminių pripildytos pakuotės kiekius ir, apskaičiuojant MUAT, prašo netaikyti MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 8 punkte numatyto koeficiento 2. Be to, Pareiškėja nurodo, kad pripažįsta patikrinimo metu nustatytus pažeidimus, dėl jų gailisi ir po patikrinimo ėmėsi konkrečių priemonių jiems pašalinti bei tinkamam MUAT prievolių vykdymui užtikrinti ateityje. Pareiškėja sudarė sutartį su pakuočių apskaitos paslaugas teikiančia įmone, paskirstė atsakomybę už MUAT prievolių vykdymą, įsigijo pakuočių svėrimui reikalingą įrangą, pradėjo sistemingai kaupti ir tikslinti pakuočių duomenis bei planuoja automatizuoti duomenų perdavimą į GPAIS. Pareiškėjos teigimu, šios aplinkybės patvirtina jos siekį tinkamai vykdyti teisės aktuose nustatytas pareigas ir paneigia tyčinį siekį nuslėpti LR vidaus rinkai tiekto pripildytų pakuočių kiekius.

Ginčo teisinius santykius reglamentuojantis MUATĮ¹, kiek tai yra susiję su apmokestinamąja pakuote, be kita ko, nustato, kad mokesčio objektas – LR vidaus rinkai tiekto pripildytos pakuotės, nurodytos šio įstatymo 4 priede (MUATĮ 4 straipsnio 4 punktas). Pagal MUATĮ 5 straipsnio 3 dalį, MUAT gaminių ir (ar) pakuotės atliekomis moka gamintojas ir (ar) importuotojas. MUAT pakuočių atliekomis tarifai ir pakuočių rūšių sąrašas nurodyti šio įstatymo 4 priede (MUATĮ 7 straipsnio 7 dalis, iki straipsnio punkto numeracijos pakeitimo pagal 2021-12-23 įstatymą Nr. XIV-876 – 7 straipsnio 6 dalis).

MUAT mokėtojai aplinkos ministro nustatyta tvarka vydo <...> tiekto vidaus rinkai gaminių ir (ar) pakuočių <...> apskaitą ir yra atsakingi už MUAT deklaracijose pateiktų duomenų teisingumą (MUATĮ 9 straipsnio 1 dalis). Nustatyta, kad MUAT už nuslėptą taršą apskaičiuojamas aplinkos ministro nustatyta tvarka (MUATĮ 9 straipsnio 2 dalis), o MUAT, <...>, sumokamas ir MUAT deklaracijos VMI pateikiamos ne vėliau kaip pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, vasario 15 dienos. Įstatymo leidėjas laiko, kad mokestinė prievolė įvykdoma tik pateikus

¹ 2020-06-25 įstatymo Nr. XIII-3158, redakcija, galiojusi nuo 2021-01-01, įvertinant straipsnių punktų numeracijos pakeitimus pagal 2021-12-23 MUATĮ Nr. VIII-1183 2, 4, 5, 6, 7, 9 straipsnių ir 1, 2, 8 priedų pakeitimo įstatymą Nr. XIV-876, galiojusį nuo 2023-01-01.

deklaraciją ir sumokėjus mokėtiną mokestį (MUATĮ 9 straipsnio 4 dalis). Mokesčio mokėtojai, kuris nusiėmė Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekiamų gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kai mokesčio mokėtojas aplinkos ministro nustatyta tvarka vykdydamas gaminių ir (ar) pakuočių apskaitą, – nusiėmtą gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį dauginant iš tarifo, nurodyto šio įstatymo 3 ir (ar) 4 prieduose, iš indeksavimo koeficiento ir iš koeficiento 2 (MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 8 punktas (iki straipsnio punkto numeracijos pakeitimo pagal 2021-12-23 įstatymą Nr. XIV-876 – 9 straipsnio 8 dalies 7 punktas). Taigi, tam, kad apskaičiuojant taršos mokestį pakuotės atliekomis, būtų taikomas didesnis tarifas pagal nurodytas MUATĮ nuostatas, turi būti nustatytas apmokestinamos pakuotės atliekų nusiėpimo faktas.

Atkreiptinas dėmesys, kad MUATĮ pateikta nusiėptos taršos sąvoka. Pagal MUATĮ 2 straipsnio 11 dalies 2 ir 3 punktų nuostatas, nusiėpta tarša laikoma nedeklaruotas ar deklaruotas pradėjus mokestinį patikrinimą <...> tiekiamų Lietuvos Respublikos vidaus rinkai gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekis; pašalintų sąvartyne atliekų kiekis, ir (ar) klaidingai nurodyti: teršalų, degalų, gaminių, pakuočių, atliekų rūšys ir tarifą mažinantys koeficientai, dėl kurių buvo apskaičiuotas ir nedeklaruotas arba deklaruotas mažesnis MUAT.

Iš pacituoto teisinio reglamentavimo yra akivaizdu, jog MUAT pakuotės atliekomis mokėtojai turi pareigą ne tik tinkamai tvarkyti apmokestinamosios pakuotės apskaitą, bet ir MUATĮ nustatyta tvarka ir terminu pateikti MUAT deklaracijas, nurodant šiose deklaracijose teisingus duomenis, bei laiku sumokėti į biudžetą MUAT.

Ginčo byloje, atlikus Pareiškėjos planinį teminį 2022–2024 m. MUAT pakuotės atliekomis apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo patikrinimą, pagal perskaičiuotus duomenis Sprendimu nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamu laikotarpiu nedeklaravo į vidaus rinką išleistos gaminių pripildytos pakuotės. Pareiškėja 2022 m. nedeklaravo 464006 t plastikinės, 0,417826 t metalinės (aliuminio), 41,710363 t popierinės (kartoninės) pakuotės, 2023 m. nedeklaravo 8,912330 t plastikinės, 0,332297 t metalinės (aliuminio), 48,415304 t popierinės (kartoninės) pakuotės, 2024 m. nedeklaravo 8,666091 t plastikinės, 0,284961 t metalinės (aliuminio), 45,569878 t popierinės (kartoninės) pakuotės.

Pareiškėja, 2022–2024 m. bendradarbiaudama su asociacija „B“, vykdydama teisės aktuose nustatytas įvairių rūšių pakuočių atliekų perdirbimo užduotis ir gavo tai patvirtinančius dokumentus. Dėl to ji buvo atleista nuo MUAT pakuočių atliekomis tiek, kiek buvo įvykdytos nustatytos pakuočių atliekų tvarkymo užduotys, kaip tai reglamentuota MUATĮ 6 straipsnio 4 dalyje.

Komisija pažymi, kad ginčo dėl to, kad Pareiškėja neteisingai vykdydama pakuočių atliekų tvarkymo užduotis, nedeklaravo visos į vidaus rinką išleistos pakuotės ir nesumokėjo MUAT, nėra.

Komisija atkreipia dėmesį, kad „nusiėptos taršos“ samprata kaip apibrėžia nauja redakcija (įskaitant „nedeklaruotą ar deklaruotą pradėjus mokestinį patikrinimą“) įsigaliojusi 2021 m. ir taikoma apskaičiuojant ir deklaruoiant 2021 m. mokestinio laikotarpio MUAT, padidinto tarifo taikymą sieja tik su objektyviomis aplinkybėmis. Taikant MUATĮ 9 straipsnio 8 dalies 8 punktą, kaltės forma nėra aktuali, atsakomybė yra objektyvi, subjektyvioji pusė (kaltė – tyčia ar neatsargumas) konstatuojant pažeidimą, nėra vertinama, reikšmingas pats faktas, kad įstatyme nurodytos sąlygos egzistuoja (pvz., nedeklaruoti duomenys, neteisingi duomenys, pareigos neįvykdymas ir pan.), padidinto tarifo koeficientas taikomas automatiškai, nustačius įstatyme apibrėžtą situaciją.

Komisija pažymi, kad AAD pareigūnai privalo imperatyviai taikyti teisės aktų reikalavimus, t. y. mokestinio patikrinimo metu nustatę nedeklaruotus pakuočių kiekius, už kuriuos nebuvo sumokėtas mokestis, už juos privalo apskaičiuoti mokestį už nusiėmtą taršą MUATĮ nustatyta tvarka, nepriklausomai nuo to, kokios priežastys lėmė pakuočių kiekių ir mokesčio nedeklaravimo faktą. Mokesčių administratorius nustatė, kad

Pareiškėja už 2022–2024 m. mokestinius metus nedeklaravo į vidaus rinką išleistos gaminiai pripildytos pakuotės pakuotės.

Komisija, atsižvelgdama į patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, pripažįsta, jog AAD pagrįstai nedeklaruotą į LR vidaus rinką per 2022–2024 m. išleistą pakuotę vertino kaip nuslėptą taršą ir, apskaičiuodamas MUAT pagrįstai ir teisėtai vadovavosi anksčiau minėtomis MUAT nuostatomis, įpareigojančiomis, apskaičiuojant MUAT, taikyti koeficientą 2.

Pasisakydama dėl padidinto MUAT koeficiento mažinimo galimybės, Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad MUAT apskaičiavimas taikant didesnį tarifą yra ekonominė sankcija (už mokesčio įstatymo pažeidimus taikoma ekonominė poveikio priemonė) (pvz., 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015; 2018-10-29 sprendimas adm. byloje Nr. A-1422-525/2018; 2019-05-15 nutartis adm. byloje Nr. A-431-822/2019; 2020-06-03 sprendimas adm. byloje Nr. eA-2888-624/2020, 2021-11-17 nutartis adm. byloje Nr. eA-2019-602/2021 ir kt.).

Komisijos vertinimu, ekonomine sankcija gali būti laikoma 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 šios mokestinio ginčo medžiagos 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, nėra taikomos MAĮ straipsnių nuostatos, susijusios su baudų skyrimu ir jų individualizavimu (atsižvelgiant į lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes), todėl Komisija ginčo situaciją vertina pagal konstitucinės doktrinos nuostatas.

Konstitucinis Teismas 2022-01-26 sprendime Nr. KT14-A-S14/2022 nurodė, kad pagal Lietuvos Respublikos Konstituciją, 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. Konstitucinis Teismas 2022-05-19 nutarime Nr. KT62-N6/2022, kuriame buvo nagrinėtas klausimas dėl fiksuoto dydžio sankcijos (baudos už neteisėtą socialinio draudimo įmokų sumažinimą), kuriai įstatyme nebuvo numatyta individualizavimo galimybė, išaiškino, jog „konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes; jeigu įstatyme nėra nustatyti diferencijuoti piniginių baudų dydžiai, bet yra įtvirtintos ištis didelės griežtai apibrėžto dydžio piniginės baudos, <...> skiriant piniginę baudą nebelieka galimybės jos dydį individualizuoti atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, pavojingumą (sunkumą), mastą, kitus požymius, atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes (dėl kurių atitinkama pinigine bauda teisės pažeidėjui būtų akivaizdžiai per didelė, nes neproporcinga (neadekvati) padarytam teisės pažeidimui, ir dėl to neteisinga), toks teisinis reguliavimas nesiderintų su Konstitucijoje įtvirtintais teisingumo ir teisinės valstybės principais“.

Konstitucinis Teismas taip pat ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, 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 (pvz., Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02 ir kt. nutarimai). Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, kad įstatymuose

nustatytos nuobaudos ir jų sistema turi būti tokios, kad teismas, skirdamas nuobaudas, galėtų įvykdyti teisingumą (Konstitucinio Teismo 2005-11-03, 2008-01-21, 2008-09-17 nutarimai). Konstitucinis Teismas savo jurisprudencijoje ne kartą yra išreiškęs poziciją, kad teismas turi turėti galimybę, atsižvelgdamas į reikšmingas bylos aplinkybes, individualizuoti įstatyme įtvirtintą griežtą nuobaudą ir skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali arba švelnesnė nuobaudą nei įstatymo numatytoji (pvz., Konstitucinio Teismo 2004-01-26, 2008-09-17, 2012-09-25 nutarimai).

MUATĮ nenustato galimybės AAD taikyti mažesnę, nei nustatyta MUATĮ, tarifų koeficientą. Teismas, įvertinęs faktinių aplinkybių visumą, šį mokestį gali sumažinti, iš esmės remdamasis teisingumo bei protingumo kriterijais (pvz., LVAT 2016-03-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-298-556/2016). Analizuojant administracinę jurisprudenciją bylose dėl MUATĮ numatytos sankcijos teisingumo vertinimo, matyti, kad kiekvienu atveju sankcijos sumažinimo klausimas sprendžiamas individualiai, įvertinus konkrečią situaciją, padaryto pažeidimo pobūdį, mastą, teisingumo, protingumo kriterijus. Naujausioje praktikoje, LVAT, analizuodamas MUAT apskaičiavimo pagrįstumo klausimą, akcentuoja MUATĮ nustatytą mokesčio mokėtojo atsakomybę už teršalų išmetimo į aplinką, sąvartyne pašalintų atliekų, apmokestinamųjų gaminių ir pripildytos gaminių apmokestinamosios pakuotės apskaitos tvarkymą ir nurodo, kad MUATĮ nustato mokesčio mokėtojui pareigą būti atidžiam, rūpintis ir užtikrinti tinkamą apskaitos tvarkymą, deklaracijų teikimą ir mokesčio sumokėjimą (pvz., LVAT 2023-12-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-815-525/2023, 2024-01-31 nutartis adm. byloje Nr. eA-926-662/2024 ir kt.).

Komisija nustatė, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja buvo įregistruota GPAIS (nuo 2022 m. vasario 3 d.), nuo 2019 m. buvo sudariusi sutartį su licencijuota gamintojų ir importuotojų asociacija „B“ ir per ją kolektyviai vykdė gamintojams ir importuotojams teisės aktuose nustatytas pakuočių atliekų tvarkymo pareigas. Bylos duomenys patvirtina, kad Pareiškėja iš asociacijos buvo gavusi plastikinės, popierinės (kartoninės), metalinės (aliuminio), stiklinės ir medinės pakuotės atliekų sutvarkymo užduočių įvykdymą patvirtinančius dokumentus, kuriuos pateikė patikrinimo metu.

Pareiškėja 2022–2024 m. plastikinės pakuotės atliekų sutvarkymo užduotis buvo įvykdžiusi iš esmės visa apimtimi (2022 m. – apie 95 proc., o 2023–2024 m. – daugiau kaip 100 proc.). Be to, nors tokios pareigos nebuvo, Pareiškėja vykdė ir stiklinės bei medinės pakuotės atliekų sutvarkymo užduotis, ką patvirtina byloje esantys dokumentai.

Be to, AAD, perskaičiavęs Pareiškėjos pateiktus duomenis, atsižvelgė į jos paaiškinimus, jog netikslumai atsirado dėl apskaitos klaidų (neteisingai nurodyto prekinių vienetų skaičiaus, dubliuotų pakuočių kiekių, neteisingų svorio matavimo vienetų, netiksliai apskaitytų didelių kiekių ir kitų techninio pobūdžio klaidų), o ne dėl siekio nusišalinti mokesčiai prievolei reikšmingus duomenis. Šios aplinkybės leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėja nebuvo nusišalinusi nuo gamintojų ir importuotojų pareigų vykdymo ir organizavo pakuočių atliekų tvarkymą, o nustatytas pažeidimas buvo susijęs su netinkamu į vidaus rinką išleistų pakuočių apskaitymu, deklaravimu ir MUAT apskaičiavimu, bet ne su pakuočių atliekų tvarkymo pareigų ignoravimu.

Komisija, remdamasi byloje esančiais įrodymais, nenustatė, kad Pareiškėja būtų sistemingai pažeidinėjusi MUATĮ nustatytą MUAT pakuočių atliekomis apskaičiavimo ir mokėjimo tvarką ar kad Pareiškėja Patikrinimo akte konstatuotą pažeidimą būtų padariusi tyčia ar turėdama tikslą nusišalinti atskirų apmokestinamųjų pakuočių kiekius. Byloje nėra duomenų, kad Pareiškėja nebendradarbiavo su AAD, t. y. neteikė prašomos informacijos, kad Pareiškėja būtų siekusi ar trukdžiusi AAD atlikti patikrinimą ir (ar) nustatyti svarbias bei reikalingas aplinkybes. Taip pat nenustatyta, kad Pareiškėja būtų apgaulingai tvarkiusi apskaitą, klastojusi dokumentus ar sąmoningai siekusi nusišalinti apmokestinamųjų pakuočių kiekius. Priešingai, patikrinimo metu ji bendradarbiavo su AAD, teikė prašomus

duomenis, o po patikrinimo ėmėsi priemonių nustatytiems trūkumams pašalinti ir tinkamam MUAT prievolių vykdymui užtikrinti ateityje.

Atsižvelgdama į šių aplinkybių visumą, Komisija vertina, kad koeficiento 2 taikymas būtų neproporcingas nustatytiems pažeidimams, ir yra pagrindas apskaičiuojant mokestį taikyti mažesnį koeficientą. Komisija, vadovaudamasi pirmiau pacituota LVAT praktika, Konstitucinio Teismo išaiškinimais, MAĮ nustatytais protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), atsižvelgdama į išvardintas MUAT baudinės dalies individualizavimui reikšmingas aplinkybes, sprendžia, kad AAD Sprendimo nurodymas Pareiškėjai sumokėti 40809 Eur MUAT pakuotės atliekomis keistinas, koeficientą 2 sumažinant iki koeficiento 1,3 (30 procentų MUAT dydžio sankcija) ir nurodant, kad Pareiškėja vietoje apskaičiuoto 40 809 Eur MUAT pakuotės atliekomis, turi sumokėti 26 526 Eur (40 809 Eur : 2 x 1,3) MUAT pakuotės atliekomis. Komisijos vertinimu, tokia sumažinta baudinė suma yra pakankama siekiamam tikslui pasiekti ir atitinka teisingumo, proporcingumo bei protingumo kriterijus.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija Pareiškėjos skundą patenkina iš dalies, pakeisdama ginčijamą Sprendimą ir sumažindama apskaičiuotą MUAT nuo 40 809 Eur iki 26 526 Eur.

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

Pakeisti Aplinkos apsaugos departamento prie Aplinkos ministerijos 2026-06-05 sprendimą AS-36 ir vietoj nurodymo sumokėti 40 809 Eur mokestį už aplinkos teršimą pakuočių atliekomis, UAB „A“ nurodyti sumokėti 26 526 Eur mokestį už aplinkos teršimą 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

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė