

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Gabrielės Mikėnaitės,  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Taršos apmokestinimas Lietuvos Respublikoje: būklė ir perspektyvos**

**Pollution Taxation in the Republic of Lithuania: Status and Perspectives**

Vadovas: Prof. dr. Bronius Sudavičius

Recenzentas: Doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius

2023

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame magistro darbe yra analizuojamas Lietuvos Respublikos taršos apmokestinimo mechanizmas: kas yra laikoma tarša, kodėl kyla poreikis taršos reguliavimui ir kaip jis yra įgyvendinamas. Pažymėtina, kad mokesčių teisėje išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis laikytinos ne tik lengvatos, bet ir didesnio mokesčio tarifo taikymas, todėl šiame darbe be kita ko siekiama atskleisti, kaip didesnio mokesčio tarifo taikymas koreliuoja taršos apmokestinime, t.y. mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo taikymo kontekste.

**Pagrindiniai žodžiai:** tarša, aplinkos apsauga, mokestis už aplinkos teršimą, aplinkosauginiai mokesčiai.

This Master's thesis analyses the mechanism of pollution taxation in the Republic of Lithuania: what is considered pollution, why there is a need for pollution regulation and how it is implemented. It should be noted that in tax law, it is not only exemptions but also the application of a higher tax rate that are considered as exceptional conditions of taxation, and this thesis aims, among other things, to show how the application of a higher tax rate correlates with the taxation of pollution in the context of the application of the Law on Environmental Pollution Tax.

**Keywords:** pollution, environmental protection, environmental pollution tax, environmental taxes.

## TURINYS

ĮVADAS .....	2
1. TARŠOS APMOKESTINIMAS – SUDĖTINĖ APLINKOS APSAUGOS ..... EKONOMINIO MECHANIZMO DALIS .....	5
1.1 Aplinkos tarša, jos samprata .....	5
1.2 Teisinis aplinkos apsaugos mechanizmas ir aplinkosauginiai mokesčiai.....	6
2. TARŠOS APMOKESTINIMO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS.....	9
2.1 Mokesčio už aplinkos teršimą teisinis reglamentavimas .....	9
2.2 Mokestis už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių .....	10
2.3 Mokestis už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių .....	17
2.4 Mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir pakuočių atliekomis .....	24
2.5 Mokestis už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis.....	27
3. ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIO UŽ APLINKOS TERŠIMĄ ..... ĮSTATYMO PAŽEIDIMUS .....	30
3.1 Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimas, deklaravimas ..... ir sumokėjimas .....	30
3.2 Mokestiniai ginčai.....	32
3.3 Didesnio mokesčio tarifo taikymas mokesčio už aplinkos ..... teršimą įstatyme .....	33
IŠVADOS.....	38
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	41
SANTRAUKA .....	45
SUMMARY .....	46

## ĮVADAS

**Temos aktualumas.** Aplinkos tarša kasmet tampa vis aktualesne problema, kurios neigiamas poveikis apima ne tik vietos regionus (pvz. tarša atliekomis), tačiau kartu neigiamas poveikis juntamas ir viso pasaulio mastu, kaip antai klimato kaita. Dėl žmonių vykdomos veiklos kylanti tarša kelia pavojų ne tik pačiam žmogui, bet ir daro reikšmingą neigiamą poveikį gamtinei aplinkai, ekosistemoms. Natūralu, kad žmogaus daroma žala gamtai ir visai aplinkosauginei sistemai turi turėti tam tikras ribas, o tam reikalingas teisinis reguliavimas. Nagrinėjant temą nacionaliniu lygmeniu, atkūrus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę buvo pradėtas kurti ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas, kuris yra įteisintas pačiame Lietuvos Respublikos Aplinkos apsaugos įstatyme. Šio įstatymo pagrindu priimami kiti gamtos išteklių naudojimą bei aplinkos apsaugą reglamentuojantys įstatymai ir norminiai aktai. Iš to galima suprasti, kad svarbi Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių sistemos dalis yra ir aplinkosauginiai mokesčiai, kuriais siekiama ne tik papildyti valstybės išdą, bet ir racionalizuoti gamtos išteklių naudojimą bei užtikrinti aplinkos apsaugą. Svarbiausiu įstatymu taršos apmokestinimo kontekste, žinoma, laikomas mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. Būtent šis teisės aktas reglamentuoja mokesčio objektą, t.y. kas yra apmokestinama taršos mokesčiu, nuo ko jis skaičiuojamas, kokia yra apskaičiavimo tvarka, kas yra šio mokesčio mokėtojai. Be kita ko mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo tikslai suponuoja būtinybę ypatingam teisiniam režimui, užtikrinančiam aplinkosaugos priemonių efektyvumą, t.y. mažinti aplinkos teršimą, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, neviršyti nustatytų teršalų išmetimo į aplinką normatyvų, kaupti lėšas aplinkos apsaugos priemonėms finansuoti. Taigi tinkamas taršos apmokestinimo mechanizmas gali padėti spręsti ir kontroliuoti aplinkosaugos problemas, su kuriomis susiduriame šiandien, kaip visuomenė, taip kuriant tvaresnę ir saugesnę aplinką. Todėl mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo nuodugni analizė gali būti atspirties taškas įvertinant bendrą šalies būklę bei galimų perspektyvų įžvalgą.

**Darbo tikslas.** Išanalizuoti taršos apmokestinimą Lietuvoje.

**Darbo uždaviniai.** Atitinkamai siekiant pasiekti darbo tikslą, išsikelti tokie darbo uždaviniai:

1. Pirmiausia išnagrinėti taršos, aplinkos taršos sampratas, įvertinti ir aptarti iš kur kyla poreikis taršos reguliavimui ir kaip jis yra įgyvendinamas Lietuvos Respublikoje.

2. Atlikti mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo analizę, jo taikymo sritį ir tuo pačiu apžvelgti siūlomas iniciatyvas dėl šio mokesčio pakeitimų, siūlomų iniciatyvų, pateikti bendrą įžvalgą.
3. Išnagrinėti svarbų mokesčių struktūros elementą – tarifą ir kaip jis koreliuoja mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kontekste. Atskleisti didesnio mokesčio tarifo ypatumus ir apžvelgti, kaip tai yra interpretuojama Lietuvos teismų praktikoje.

**Darbo objektas.** Kaip suponuoja magistrinio darbo tema, objektu šiame darbe bus laikomas Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, jo analizė bei taikymas.

Pažymėtina, jog mokestis už aplinkos teršimą visų pirma yra aplinkosauginis mokestis, todėl šio darbo kontekste sąvokos „mokesčių mokėtojas“ ir „teršėjai, kurie yra apmokestinami“ bus vartotinos lygiagrečiai kaip sinonimai.

**Tyrimo metodai.** Atsižvelgiant į darbe keliamus uždavinius ir siekiant tinkamai išnagrinėti darbo objektą, taikomi įvairūs mokslinio pažinimo metodai. Aprašomasis metodas darbe naudojamas kalbant apie Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymą, jo objektą, mokėtojus, jų teises ir pareigas, apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo kontrolę bei atsakomybės pagrindą, didesnę mokesčio tarifą. Mokslinės literatūros ir dokumentų analizės metodas pasitelktas siekiant išsamiai išanalizuoti aktualią Lietuvos Teismų praktiką bei teisės doktriną, kuriais remiantis daromos išvados bei pasitelkiami esamo teisinio reguliavimo vertinimai. Šiame darbe taip pat naudojamas sisteminis tyrimo metodas, kuriuo analizuojami Lietuvos mokesčių įstatymai, teismų praktika, mokslinės publikacijos ir moksliniai straipsniai. Loginis metodas padeda vertinti įvairiausių teisės mokslininkų argumentaciją atitinkamais klausimais, pateikti apibendrinimus bei išvadas. Be kita ko remtasi analitiniu metodu, kurį taikant analizuojami įstatymo pakeitimų projektų aiškinamieji raštai, siekiant įvertinti, ar nustatyti konkretūs ir aiškiai apibrėžti mokesčio taikymo tikslai.

**Darbo originalumas** – Nors aplinkos tarša šių dienų kontekste yra pakankamai opi problema, mokslinių darbų, publikacijų čia tema nėra gausu. Tai nėra plačiai nagrinėjama tema doktrinoje, o atitinkamiems reglamentavimo aspektams vis dar lieka vietos interpretuoti. Taip pat atitinkami aspektai, tokie kaip didesnio mokesčio tarifo taikymas ir

paskirstymo tvarkos klausimas apskritai mažai nagrinėti ne tik mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo, bet ir bendrai aplinkosauginių mokesčių kontekste. Taigi nagrinėtinas ne tik mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo įgyvendinimas, bet kartu yra nagrinėjamas ir didesnis mokesčio tarifas. Aktualu ir tai, kad noras priartėti prie vieningiau taikomos Europos Sąjungos praktikos taip pat kelia iššūkių, kaip antai iškeltas automobilių taršos mokestis, kuris kitose valstybėse narėse sėkmingai įvestas ir taikomas. Tačiau galima iškelti klausimą, ar toks atskiras ir naujas taršos mokestis tikrai yra būtinas ir kokios naudos jis atneštų. Sistemine, nuosekli ir visapusiška šioje pastraipoje minimų aspektų analizė leidžia tinkamai įvertinti mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo būklę ir įgyvendinimą Lietuvos Respublikoje, problematinius aspektus ir naujų išvalgų pateikimą.

**Svarbiausi šaltiniai.** Kaip indikuoja magistrinio darbo tema, svarbiausias šio darbo šaltinis yra Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas, kuris ir reglamentuoja visą taršos apmokestinimo mechanizmą Lietuvos Respublikoje, t.y. nustato mokesčio už aplinkos teršimą objektą, mokėtojus, mokėtojų teises ir pareigas, lengvatas, tarifų nustatymo ir indeksavimo tvarką, mokestinį laikotarpį, tarifus, mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarką, mokestinio patikrinimo tvarką, taip pat įplaukų paskirstymą ir tikslinį panaudojimą. Taip pat darbe yra remiamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu, Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos įstatymu, Lietuvos Respublikos Konstitucija. Darbe taip pat remiamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, kuri yra pakankamai turtinga mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo pažeidimų, o ypač didesnio mokesčio tarifo taikymo kontekste. Labai svarbiu šaltiniu galima išskirti Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos įsakymą „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiavimo už 2021 ir vėlesnius metus tvarkos aprašų patvirtinimo“, kuris pateikia skirtingų mokesčio objektų kategorijų apmokestinimo atvejus, pateikia konkrečias formules, kuriomis remiantis yra apskaičiuojamas mokestis už aplinkos teršimą. Be teisės aktų ir teismų praktikos taip pat nemažai dėmesio buvo skiriama ir remiamasi teisės doktrina, kaip antai B. Sudavičiaus ir A. Marcijono, A. Medelienės, I. Žvaigždinienės ir kitų autorių mokslinė literatūra bei straipsniais, kurie padėjo geriau įvertinti įstatymo normų turinį, praktinį taikymą. Detalus literatūros sąrašas pateikiamas darbo pabaigoje.

# 1. TARŠOS APMOKESTINIMAS – SUDĖTINĖ APLINKOS APSAUGOS EKONOMINIO MECHANIZMO DALIS

## 1.1 Aplinkos tarša, jos samprata

Siekiant atskleisti Lietuvos Respublikos taršos apmokestinimo mechanizmą tikslinga pradėti nuo to, kas yra laikoma tarša, iš kur kyla poreikis taršos reguliavimui ir kaip tai atsispindi Lietuvos Respublikoje.

Pavartojus žodžius tarša, teršalai, teršimas, atrodo niekam nekyla klausimų, apie ką norima kalbėti. Taršą, teršimą, teršalus mes visi suprantame kaip neigiamo poveikio išraišką, pirmiausia turinčią įtakos aplinkai, kuri mus supa. Galima paminėti, kad aplinkos taršos šaltiniai visų pirma gali būti gamtiniai, pavyzdžiui, ugnikalnių išsiveržimai bei miškų gaisrai, rūgštusis lietus – neabejotina, kad tai palieka neigiamą poveikį ne tik gamtinio reiškimo nutikimo vietoje, bet ir kartu aplink esančioms teritorijoms. Lygiai taip pat galima išskirti ir žmogaus veikla sukeltą taršą aplinkai, kaip antai įvairios transporto priemonės, turinčios vidaus degimo variklius, pramonės gamyklos – šie objektai taip pat į aplinką išleidžia taršias ir kenksmingas daleles, kuriomis aplinkos oras ir pati aplinka yra teršiama. Atrodytų, kad aplinkos taršos samprata vien iš savęs yra pakankamai aiški, tačiau nacionaliniu lygmeniu neturime visuotinai priimto taršos apibrėžimo. Arčiausiai to galime laikyti ir apžvelgti Lietuvos Respublikos Aplinkos apsaugos įstatymo (toliau – Aplinkos apsaugos įstatymas) pateikiamas sąvokas: 8 p. apibrėžia, kad kenksmingas (neigiamas) poveikis aplinkai – ekosistemos ar jos elementų natūralių funkcijų susilpnėjimas arba netekimas, 14 p. apibrėžia, kad teršimas – medžiagų, mišinių, organizmų ir mikroorganizmų ar jų junginių išmetimas (išleidimas, paskleidimas) į aplinką kaip žmonių veiklos rezultatas, ir galiausiai 21 p. žala aplinkai apibrėžiama kaip tiesiogiai ar netiesiogiai atsiradęs neigiamas aplinkos ar jos elementų (žemės paviršiaus ir gelmių, oro, vandens, augalų, gyvūnų, kitų gyvųjų organizmų, organinių ir neorganinių medžiagų, juos vienijančių natūraliųjų ir antropogeninių sistemų, įskaitant ir saugomas teritorijas, kraštovaizdį, biologinę įvairovę, buveines) pokytis arba jų funkcijų, turimų savybių (toliau – funkcijos) pablogėjimas (Aplinkos apsaugos įstatymas, 1992). Taigi būtų galima prieiti išvados, kad aplinkos tarša – tai žmonių veiklos poveikis, sukeliantis neigiamus poveikius ekosistemoje dėl medžiagų, mišinių, organizmų ir jų junginių išmetimo į aplinką, kurie gali paveikti natūralias ir antropogenines sistemas. Visgi visuotinai įtvirtintą taršos sampratą galime rasti Europos Sąjungos direktyvoje 2010/75/ES, kur išdėstoma, kad tarša - žmonių veiklos sukeltas tiesioginis arba netiesioginis medžiagų, virpesių, šilumos arba triukšmo

skleidimas ore, vandenyje ar žemėje, galintis pakenkti žmonių sveikatai arba aplinkos kokybei, darantis žalą materialiajam turtui, žalojantis gamtą ir trukdantis teisėtai ja naudotis (Dėl pramoninių išmetamų teršalų...,2010). Todėl vienas iš svarbiausių šiuolaikinių aplinkosaugos uždavinių yra riboti ir mažinti ūkinės ar antropologinės veiklos sukeliama kenksmingą taršos poveikį aplinkai ir visuomenei (Monkevičius *et al.*, 2011, p. 217).

## **1.2 Teisinis aplinkos apsaugos mechanizmas ir aplinkosauginiai mokesčiai**

Tinkamas ekonominio aplinkos apsaugos mechanizmo priemonių įgyvendinimas neišvengiamai sietinas su fundamentaliu aplinkosaugos teisės principu „teršėjas moka“ (Medelienė, Žvaigždinienė, 2012, p. 148). Šis „teršėjas moka“ principas yra kildinamas iš Europos Sąjungos, kaip Europos Sąjungos aplinkos apsaugos politikos principas, įtvirtintas Europos Parlamento ir Tarybos direktyvoje 2004/35/EB, kurį, be kita ko, įtvirtina ir Lietuvos Respublikos teisės aktai. Kaip žinoma, Lietuvos Respublikos Konstitucijos 138 str. yra įtvirtinta, kad Europos Sąjungos teisės normos yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės sistemos dalis, todėl atsiranda poreikis derinti nacionalinius teisės aktus prie Europos Sąjungos teisės aktų (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Pirmiausiu tokiu pakeitimu tapo Lietuvos Respublikos Seimo (toliau – Seimas) 1996 m. rugsėjo 25 d. priimtas nutarimas Nr. I-1550 „Dėl Valstybinės aplinkos apsaugos strategijos patvirtinimo“. Valstybinėje aplinkos apsaugos strategijoje pateiktas principo „teršėjas moka“ apibrėžimas, nurodant, kad „teršėjas moka“ reiškia, jog visa atsakomybė, taip pat materialinė, už taršą ar naudojant gamtos išteklius aplinkai padarytą žalą tenka teršėjams arba vartotojams, t.y. visus socialinius ir ekonominius nuostolius dėl teršimo ir išteklių naudojimo privalo padengti patys teršėjai (vartotojai) (Monkevičius *et al.*, 2011, p. 318). Pažymėtina, kad nors „teršėjas moka“ principas ir nėra eksplicitiškai išreikštas kituose, su aplinkos apsauga susijusiuose teisės aktuose, visgi netiesiogiai nagrinėjant teisės aktų nuostatas šio principo esmė ir turinys yra įtvirtintas ir aplinkosauginiuose mokesčiuose. Nagrinėtinos temos atveju, Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme (toliau – MUAT įstatymas) šis principas atsispindi tuo, jog subjektas moka už teisėtai (turėdamas atitinkamą leidimą ir nepažeisdamas aplinkos apsaugos reikalavimų) daromą neigiamą poveikį aplinkai ir kompensuoja jį specifine – mokesčio – forma (Žvaigždinienė, 2008, p. 158).

Aplinkos apsaugos funkcija yra įtvirtinta ir pamatinėse Konstitucijos nuostatose. Konstitucijos 53 str. įtvirtinta, kad valstybė ir kiekvienas asmuo privalo saugoti aplinką nuo kenksmingų poveikių, o 54 str. pridedama, jog valstybė rūpinasi natūralios gamtinės

aplinkos, gyvūnijos ir augalijos, atskirų gamtos objektų ir ypač vertingų vietovių apsauga, prižiūri, kad su saiku būtų naudojami, taip pat atkuriami ir gausinami gamtos ištekliai. Įstatymu draudžiama niokoti žemę, jos gelmes, vandenį, teršti vandenį ir orą, daryti radiacinį poveikį aplinkai bei skurdinti augaliją ir gyvūniją. Šią pareigą valstybė įgyvendina kurdama aplinkos apsaugos mechanizmą, kuris yra įtvirtintas Aplinkos apsaugos įstatymu. Šio įstatymo 28 str. yra nurodoma, kad be kitų priemonių, kaip sudedamoji aplinkos apsaugos mechanizmo sudedamoji dalis yra mokesčiai už aplinkos teršimą. Iki 2016 metų tai buvo įgyvendinama remiantis Valstybine aplinkos apsaugos strategija, kuri apėmė svarbiausias to meto ir jos įgyvendinimo laikotarpio gamtosaugos problemas, prioritetus, tikslus, aplinkos apsaugos politikos principus, integracijos į Europos Sąjungą procesus, strategijos įgyvendinimo priemones ir, kaip pažymėtina, dauguma strategijoje numatytų priemonių buvo kryptingai įgyvendintos (Dėl nacionalinės aplinkos apsaugos strategijos..., 2015). Tačiau kaip buvo pažymima Lietuvos Respublikos Seimo (toliau – Seimas), per 18 Valstybinės aplinkos apsaugos strategijos galiojimo metų įvyko nemažai pokyčių, kurie suponavo teisės akto nebeatitikimą esamai situacijai ir poreikį naujai strategijai, taigi Seimas priėmė naują 2015 m. balandžio 16 d. nutarimą Nr. XII-1626 „Dėl nacionalinės aplinkos apsaugos strategijos patvirtinimo“. Šioje strategijoje yra išsikelta aplinkos apsaugos vizija, kurią Lietuva turėtų pasiekti iki 2050 m. bei jos įgyvendinimo tikslai iki 2030 metų. Kaip pateikiama pačio strateginio dokumento 4 dalyje, strategija apima keturias prioritetingas aplinkos apsaugos politikos sritis: darnaus gamtos išteklių naudojimo ir atliekų tvarkymo; aplinkos kokybės gerinimo; ekosistemų stabilumo išsaugojimo; klimato kaitos švelninimo ir prisitaikymo prie klimato kaitos keliamų aplinkos pokyčių, o atsižvelgiant į aplinkosaugos mokesčių reguliavimą 94 dalies 1 punktu numatoma, kad yra kuriama efektyvi mokesčių sistema, kuri būtų palankesnė ir aplinkosaugai, ir ekonomikos augimui, skatinamas mokesčių naštos persikirstymas, didinant aplinkosaugos mokesčius ir mažinant darbo jėgos apmokestinimą; siekiama nustatyti pagrįstą mokesčių tarifą, į kurį būtų įskaičiuotos visos aplinkos apsaugos sąnaudos ir kuris skatintų aplinkosaugos priemonių įgyvendinimą, palankesnių aplinkai technologijų diegimą ir kartu neslopintų ekonomikos plėtros, nesukeltų nepageidaujamų struktūrinių ūkio pokyčių; siekti, kad aplinkosaugos mokesčių lėšos būtų naudojamos kaip finansinė priemonė, skatinanti ūkio subjektus efektyviai vykdyti nustatytus aplinkos apsaugos reikalavimus, ieškoti optimalių aplinkosaugos priemonių ir diegti mažąatliekes ir mažo anglies dioksido kiekio technologijas (Dėl nacionalinės aplinkos apsaugos strategijos..., 2015). Taigi akivaizdu, kad valstybė atlieka konstitucinę pareigą reguliuoti aplinkos apsaugą ir jos politiką

atsižvelgiant į besikeičiančią geopolitinę padėtį, aplinkos būklę ir kitus veiksnius, kurie gali lemti aplinkos būklę.

Visa tai apžvelgus nekyla abejonių, kad aplinkosauginiai mokesčiai yra svarbi Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių sistemos dalis. Taip pat visuotinai suprantama, kad pagrindinė mokesčių funkcija – fiskalinė – per mokesčius valstybė siekia surinkti piniginius išteklius, kurie yra reikalingi jos funkcijų įgyvendinimui ir taip valstybė galėtų tenkinti bendruosius visuomenės poreikius. Kita mokesčiams tenkanti funkcija – reguliacinė. Mokesčių pagalba valstybė reguliuoja ekonominius procesus, reguliuoja vartojimą, o taip pat kartu turi įtakos ir šalies demografinėi situacijai. Šios svarbios mokesčių funkcijos (fiskalinė ir reguliuojamoji) leidžia mokesčius vertinti kaip objektyviai būtiną valstybės egzistavimo sąlygą, nes valstybė negali egzistuoti be mokesčių, o mokesčiai neįmanomi be valstybės (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 18). Tuo tarpu aplinkosauginius mokesčius galima laikyti atskira specifine kategorija nuo kitų valstybinę mokesčių sistemą sudarančių mokesčių, kadangi jų pirminis tikslas yra kitoks: aplinkosauginių mokesčių tikslas – ne tik papildyti valstybės išdą, bet ir racionalizuoti gamtos išteklių naudojimą ir užtikrinti aplinkos apsaugą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 416).

Aplinkosauginius mokesčius taip pat galima suskaidyti į dar dvi grupes: gamtos išteklių naudojimą reguliuojančius mokesčius ir taršos mokesčius. Pirmajai grupei galima priskirti mokestį už valstybinius gamtos išteklius bei angliavandenilių išteklių mokestį. Prie aplinkosauginių mokesčių kategorijos taip pat yra išskirti ir atskaitymai nuo pajamų pagal Miškų įstatymą. Kaip pažymi teisės mokslininkai, tai yra gana specifinio pobūdžio mokėjimas, kaip viena iš valstybinio ekonominio miškų ūkio reguliavimo priemonių nustatomas miškų urėdijoms ir mokamas nuo jų pajamų už parduotą žaliavinę medieną ir nenukirstą mišką ir kadangi šie specifinio pobūdžio mokėjimai, nors ir yra viena iš aplinkos apsaugos ekonominio mechanizmo priemonių, diskutuotina, ar juos apskritai galima būtų priskirti prie mokesčių vertinant pagal klasikinių mokesčių požymių prizmę (Medelienė, Žvaigždinienė, 2012, p. 152). Antrajai grupei (taršos mokesčiams) Lietuvoje yra priskiriamas mokestis už aplinkos teršimą, kuris toliau ir bus nagrinėjamas šiame darbe, t.y. šio mokesčio analizė bei taikymas.

Tam tikra prasme aplinkosauginiais mokesčiais galima būtų laikyti ir akcizą (už degalus) bei motorinių transporto priemonių registracijos mokestį. Tačiau kadangi pajamos, gautos iš šių mokesčių, neturi tikslinės paskirties finansuoti aplinkosaugines priemones, jie darbe nagrinėjami nebus.

## 2. TARŠOS APMOKESTINIMO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

### 2.1 Mokesčio už aplinkos teršimą teisinis reglamentavimas

Išanalizavus tai, kad aplinkosauginiai mokesčiai apskritai yra svarbi Lietuvos Respublikos valstybinės mokesčių sistemos dalis toliau galima pereiti mokesčio, kuris reguliuoja mokestinius teisinius santykius aplinkos teršimo srityje – MUAT įstatymo.

Mokestis už aplinkos teršimą Lietuvoje buvo įvestas dar 1991 m. balandžio 2 d. Mokesčių už aplinkos teršimą įstatymu siekiant skatinti ūkio subjektus ekonominėmis priemonėmis įgyvendinti aplinkos apsaugos priemones, mažinti aplinkos taršą kenksmingomis ir nuodingomis medžiagomis bei kitokį neigiamą poveikį aplinkai, taip pat kaupti lėšas aplinkos apsaugos priemonėms finansuoti (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 426). Natūralu, kad šiuolaikinis pasaulis ir visuomenė nestovi vietoje. Modernėjant visuomenei, vystantis technologijoms ir pramonei keičiasi ir aplinkos būklė, todėl kartu turi keistis ir teisinis reguliavimas, atitinkantis visuomenės poreikius, gamtos apsaugą ir nustatantis ribas. Ne išimtis šiame kontekste ir MUAT įstatymas. Šis teisės aktas buvo išdėstytas nauja redakcija, ne kartą keistas ir papildytas, atsižvelgiant į naujus veiksnius, kurie turėjo įtakos aplinkos būklei bei poreikiui užtikrinti kaip įmanomą saugesnę ir švaresnę aplinką, tačiau lyginamoji teisės akto redakcijų analizė šiame darbe nagrinėtina nebus. Dabartiniu metu šio mokesčio ėmimą reguliuoja nauja 2021 m. sausio 1 d. MUAT įstatymo redakcija, kuri ir bus šio magistrinio darbo pagrindas.

Kaip eksplicitiškai yra įtvirtina MUAT įstatymo 1 straipsnyje, šio įstatymo paskirtis - ekonominėmis priemonėmis siekti mažinti aplinkos teršimą, riboti tokių aplinką teršiančių medžiagų gamybą ir pardavimą, skatinti naudoti naujas, aplinką tausojančias technologijas, vykdyti atliekų prevenciją ir tvarkymą, užtikrinti, kad nebūtų viršyti nustatyti teršalų išmetimo į aplinką normatyvai bei kaupti lėšas aplinkos apsaugos priemonėms įgyvendinti. Nors darbo tikslas ir nėra lyginti įstatymų redakcijas ir pakeitimus, atsigręžti į prieš tai buvusį teisės akto reglamentavimą neišvengiamai teks, kad pavyktų suprasti iš kur atsirado poreikis naujam reguliavimui. Akivaizdu, kad įstatymo paskirtis per daugybę metų nesikeitė. Šiuo įstatymu buvo ir tebėra siekiama tinkamai sureguliuoti aplinkos teršimą kiek įmanoma palankesnėmis sąlygomis, o sukauptas lėšas panaudoti aplinkos apsaugos funkcijų finansavimui.

Tam, kad šie tikslai būtų įgyvendinti, MUAT įstatymas nustato, kad šį mokestį sudaro mokestis už aplinkos teršimą iš stacionarių bei mobilių taršos šaltinių, mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir pakuočių atliekomis bei mokestis už aplinkos teršimą sąvartyne

šalinamomis atliekomis. Kadangi MUAT įstatymas apima keleto kategorijų objektus, toliau šio įstatymo taikymą tikslinga nagrinėti atitinkamai pagal išskirtus objektus, už ką šis įstatymas nustato mokestį.

## **2.2 Mokestis už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių**

Pradedant analizuoti mokestį už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių tikslinga išsiaiškinti, kas yra laikoma ir kaip yra apibrėžiamas stacionarusis taršos šaltinis. Remiantis MUAT įstatymo pateiktomis sąvokomis stacionarusis taršos šaltinis tai toks taršos objektas, kuris negali būti perkeliamas iš vienos vietos į kitą, nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės. Šiek tiek plačiau stacionaraus taršos šaltinio sąvoką detalizuojama Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakyme „Dėl teršalų išmetimo į aplinkos orą apskaitos ir ataskaitų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, kuriame stacionarus taršos šaltinis be nekintamos buvimo vietos apibrėžimo taip pat skaidomas į organizuotą bei neorganizuotą taršos šaltinį. Organizuotu taršos šaltiniu laikomas įrenginys, kurio paskirtis yra specialiai teršalams į aplinkos orą išmesti ir tokiems objektams galima priskirti katilines, šilumines elektrines, o neorganizuotu taršos šaltiniu laikytinas įrenginys ar vieta, kurie nėra skirti specialiai teršalams į aplinkos orą išmesti ir tokiems taršos šaltiniams gali būti priskirtinos atviros žaliavų ar atliekų saugojimo aikštelės, nesandarios valymo įrenginių vietos ir kt. (Dėl teršalų išmetimo į aplinkos..., 1999). Apsibrėžus stacionaraus taršos šaltinio sąvoką toliau galima apžvelgti stacionariųjų taršos šaltinių objektą.

Kaip numatyta MUAT įstatymo 4 str. 1 d. mokesčio objektu iš stacionariųjų taršos šaltinių laikytini į aplinką (orą, vandens telkinius ir žemės paviršių bei jos gelmes) išmesti teršalai. Pažymėtina, kad apmokestinamųjų teršalų sąrašas, o tuo pačiu ir jų priskyrimas kenksmingumo klasėms, yra sudarytas atsižvelgiant į teršalų poveikį žmogaus sveikatai ir aplinkai. Apmokestinamieji teršalai yra nurodyti MUAT įstatymo 1 ir 2 prieduose, o pagal pavojingumo grupes konkretizuoti aplinkos ministro 2020 m. gruodžio 17 d. įsakymu „Dėl apmokestinamųjų teršalų priskyrimo teršalų grupėms“, kaip antai azotas, fosforas, sulfatai, amoniakas, sunkieji metalai, jų junginiai ir kiti teršalai (Dėl apmokestinamųjų teršalų priskyrimo teršalų..., 2020). Atkreiptinas dėmesys, kad šis sąrašas nėra baigtinis. Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2020 m. lapkričio 18 d. nutarimu Nr. 1277 yra įpareigojusi Lietuvos Respublikos aplinkos ministeriją (toliau – Aplinkos ministerija) kartu su Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerija (toliau – Sveikatos apsaugos ministerija) atsiradusius naujus apmokestinamuosius teršalus priskirti atitinkamai apmokestinamųjų

teršalų grupei, vėlgi, atsižvelgiant į teršalo poveikį aplinkai ir žmonių sveikatai, taip pat į Europos Sąjungos teisės aktuose nustatytas teršalų ribines ar kitas aplinkos užterštumo vertes ir jų normavimo reikalavimus (Dėl įgaliojimų suteikimo įgyvendinant Lietuvos..., 2020). Taigi, nors atrodytų, kad apmokestinamieji teršalai turėtų būti itin tiksliai ir konkrečiai apibrėžti, galimybė atsirasti naujai teršalų grupei, kuri būtų apmokestinta, yra, ir tai pavesta Aplinkos apsaugos ir Sveikatos apsaugos ministerijų kompetencijai.

Nors mokesčio už aplinkos teršimą objektas yra atitinkami aplinką teršiantys gaminiai ar teršalai, mokestis yra skaičiuojamas nuo mokesčio bazės, išreikštos atitinkamais objekto tūriniais ar natūriniais vienetais (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 427). Šiuo atveju mokestis už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių yra mokamas už faktiškai per mokestinį laikotarpį išmestą į aplinką teršalų kiekį tonomis. Kertiniu momentu čia tampa mokesčio tarifas. Kaip buvo minėta, apmokestinamieji teršalai yra nurodyti MUAT įstatymo 1 ir 2 prieduose. Nors patys apmokestinamieji teršalai bei teršalų grupės, nurodyti tiek 1, tiek 2 priede yra tapatūs, juos skiria tvirtai nustatyta pinigų suma, skirta vienai tonai teršalų. Žvelgiant į skaičius, kai kurių teršalų nustatyti tarifai skiriasi ženkliai, kone dešimtimis kartų. Taip yra todėl, kad skiriasi sąlygos, dėl kurių taikomi vieni ar kiti tarifai. 1 priedo nustatyti tarifai yra skirti ir taikomi tada, kai per mokestinį laikotarpį išmetami į aplinką teršalai neviršija nustatyto teršalo kiekio taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidime arba taršos leidime, pvz., už toną asbesto turinčių kietųjų dalelių yra numatytas 1 300 eurų tarifas, tuo tarpu 2 priede šiems teršalams taikomas jau 390 000 eurų tarifas, taigi antruoju atveju asbesto turinčios kietosios dalelės yra apmokestinamos net 300 kartų didesniu tarifu lyginant su leidžiamos taršos tarifais. I teršalų grupei priskiriamiems teršalams, tokiems kaip gyvsidabris, hidrazinas, kobaltas ir kt. taikomas 1 300 eurų tarifas už toną, o padidintu tarifu ši teršalų grupė apmokestinama 390 000 eurų už toną. II teršalų grupei priskiriamiems teršalams, tokiems kaip bromas, chloras, sieros rūgštis (kaip  $H_2SO_4$  molekulė), sieros vandenilis ir kt. yra apmokestinami 450 eurų už toną, o padidintu tarifu apmokestinimas išauga iki 22 500 eurų už toną. Tiek I, tiek II teršalų grupėms priskiriami teršalai, kuriems taikomas didesnis tarifas, yra apmokestinami net 50 kartų didesniu mokesčio tarifu nei leidžiamos taršos tarifais. Ir ši ženkliai didesnio mokesčio tarifo tendencija matoma lyginant visus teršalus, nurodytus įstatymo 1 ir 2 prieduose. Akivaizdu, kad taip stipriai išaugantis tarifo dydis turi turėti savo pagrįstumą. Kadangi lyginant tarifus ir konkrečias pinigų sumas buvo minimas leidžiamas taršos tarifas, nesunku suvokti, jog didesnis tarifo mokestis yra siejamas su leistinos taršos viršijimu ar jos nuslėpimu. Atvejais, kuomet į aplinką išmetamiems teršalams yra nustatytas laikinos leidžiamos taršos normatyvas, įstatymo 1 ir 2 prieduose nurodyti tarifai yra didinami taikant 1,2 koeficientą.

Taigi galima teigti, kad struktūriškai šis mokestis susideda iš dviejų dalių: 1) mokesčio už išmestą (išleistą) į aplinką leistiną teršalo kiekį, neviršijusį išduotame leidime teršalui nustatyto leistinos taršos normatyvo, ir 2) mokesčio pagal didesnę tarifą už išmestą (išleistą) į aplinką teršalo kiekį, viršijusį leidime nustatytą leistiną taršos normatyvą (jei toks išmetimas buvo) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 427). Didesnio tarifo taikymas turi savo atskirą problematiką. Dėl didesnio tarifo taikymo ir jo reikšmės yra kilęs ne vienas mokestinis ginčas ir apskritai tai tampa vis ryškesniu diskusiniu rakursu tarp teisės mokslininkų, todėl didesnio tarifo taikymui šiame darbe bus skiriama atskira dalis, kurioje ir bus siekiama atskleisti didesnio tarifo taikymo probleminius aspektus, reikšmę.

Svarbu pažymėti, kad įsigaliojus MUAT įstatymo pakeitimams, nuo šių metų sausio 1 d. objektų sąrašą iš stacionariųjų taršos šaltinių papildė nauja kategorija – eksploatuojančius organinius tirpiklius naudojančius įrenginiai, kuriuos privaloma registruoti ir kurie iki šiol nebuvo apmokestinami. Registruojant organinius tirpiklius naudojančius įrenginius, veiklos vykdytojams yra taikomi aplinkos ministro Lakiųjų organinių junginių, susidarančių naudojant organinius tirpiklius tam tikrų veiklos rūšių įrenginiuose, išmetimo ribojimo ir įrenginių registravimo taisyklės (Dėl lakiųjų organinių junginių, susidarančių, 2019). Teršalų kiekis šiuose įrenginiuose apskaičiuojamas remiantis teršalų nustatymo metodikomis, naudotomis registruojant įrenginį. Kadangi nuostatos dėl organinius tirpiklius naudojančių įrenginių registravimo taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2023 metų ir vėlesnių metų mokestinio laikotarpio mokestį už aplinkos teršimą, deklaracijos už šią kategoriją bus teikiamos tik kitais metais, iki 2024 m. vasario 15 d., o detalesnė analizė, atsižvelgiant į kategorijos naujumą, pateikiama nebus.

Kaip galima suprasti apžvelgus mokesčio objektą bei bazę, mokesčio mokėtojai arba kitaip tariant teršėjai, kurie yra apmokestinami (kadangi tai yra aplinkosauginis mokestis, todėl šiame darbo kontekste sąvokos „mokesčio mokėtojas“ bei „teršėjai, kurie yra apmokestinami“ bus vartojamos lygiagrečiai kaip sinonimai) už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių, yra aplinką teršiantys fiziniai ir juridiniai asmenys ar kitos organizacijos bei jų padaliniai. Įstatymų numatytais atvejais jie privalo turėti Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimą (toliau – TIPK leidimas) arba taršos leidimą, kuriame yra nustatomi teršalų išmetimo į aplinką normatyvai. Aplinkos apsaugos įstatymo 1 str. 23 p. TIPK leidimas yra apibrėžiamas kaip rašytinis dokumentas, kuriame, siekiant išvengti pramoninės veiklos sukeltos taršos, ją sumažinti ar pašalinti, nustatoma veiklos sąlygų sistema, apimanti poveikio aplinkos elementams kontrolę, ir kuriuo suteikiama teisė eksploatuoti visą įrenginį, kurą deginantį įrenginį, atliekų deginimo įrenginį, bendro atliekų deginimo įrenginį, atitinkantį aplinkos ministro patvirtintose Taršos integruotos

prevencijos ir kontrolės leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklėse nustatytus kriterijus, arba aplinkos ministro nustatyta tvarka tokio įrenginio dalį ar kelis tokius įrenginius ar jų dalis. To paties įstatymo ir straipsnio 24 punkte taršos leidimas apibrėžiamas kaip rašytinis dokumentas, kuriuo suteikiama teisė eksploatuoti visą įrenginį, atitinkantį aplinkos ministro patvirtintose Taršos leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklėse nustatytus kriterijus, arba aplinkos ministro nustatyta tvarka tokio įrenginio dalį ar kelis tokius įrenginius ar jų dalis, kuriems netaikomas reikalavimas turėti šio straipsnio 23 punkte nurodytą leidimą, ir kuriame nustatomos įrenginio eksploatavimo aplinkos apsaugos sąlygos. Nors atrodytų, kad šie leidimai yra kone tapatūs, tačiau jie turi savo atskyrimo kriterijus. Tiek TIPK leidimas, tiek taršos leidimas, kaip matyti iš jų apibrėžimų, turi savo atskiras leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisykles. TIPK leidimas yra platesnio pobūdžio dokumentas, reglamentuojantis visą gamybos procesą, galintį turėti neigiamą poveikį aplinkai ir integruojantis aplinkosaugos reikalavimus, o taršos leidimų sistemos tikslas – užtikrinti, kad pramoninė ar ūkinė veikla, kuri nepatenka į TIPK leidimų sritį, būtų kontroliuojama pagal tam tikrus taršos kriterijus ir atitiktų „teršėjas moka“ principą, siekiant sumažinti ir, kiek įmanoma, pašalinti sukeliama taršą. Vertinant rizikos veiksnių skirtumus tarp TIPK leidimo ir taršos leidimo išdavimo kriterijų, yra apibrėžta, jog TIPK leidimai ir taršos leidimai yra išduodami skirtingoms ūkinėms veikloms, arba atsižvelgiant į ūkinių veiklų apimtį (taršos apimtį). Tai yra, tam tikros ūkinėms veikloms (veiklų apimčiai) yra reikalingas TIPK leidimas, kitoms – taršos leidimas. Esant atvejui, kai ūkinė veikla nurodyta abiejuose aukščiau išvardintų taisyklių prieduose, ūkinės veiklos vykdymui privaloma gauti TIPK leidimą (Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės, 2021). Pabrėžtina ir tai, kad nesilaikymas TIPK ir taršos leidimo nustatytų sąlygų ar apskritai veikimas neturint minimo leidimo užtraukia atsakomybę, kuri yra įtvirtinta pačiame Aplinkos apsaugos įstatyme. Aplinkos apsaugos įstatymo 55 str. reglamentuoja, kad ūkinės ar kitokios veiklos vykdymas, objektų naudojimas neturint TIPK leidimo, kai pagal teisės aktus toks leidimas yra reikalingas, užtraukia nuo 10 000 iki 30 000 eurų baudą, o pažeidimą padarius pakartotinai bauda gali svyruoti nuo 30 000 iki 50 000 eurų. Taršos leidimo atveju sąlygos identiškos – ūkinės ar kitokios veiklos vykdymas, objektų naudojimas neturint taršos leidimo arba neįregistravus įrenginio, kai pagal teisės aktus toks leidimas yra reikalingas arba pagal teisės aktus toks įrenginys turi būti įregistruotas, užtraukia baudą nuo 5 000 iki 10 000 eurų, o pažeidimą padarius pakartotinai bauda gali siekti nuo 10 000 eurų iki 15 000 eurų.

Kaip numatyta MUAT įstatyme, mokestis už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą yra apskaičiuojamas aplinkos ministro nustatyta tvarka. Šiuo metu tai reglamentuoja Lietuvos

Respublikos aplinkos ministerijos 2021 m. kovo 10 d. įsakymas Nr. D1-143 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiavimo už 2021 ir vėlesnius metus tvarkos aprašų patvirtinimo“. Pažymėtina, kad šis aplinkos ministerijos įsakymas numato ne tik mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos aprašą, bet kartu ir mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš mobiliųjų taršos šaltinių, mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą gaminių ir pakuočių atliekomis bei mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą sąvartyne šalinamomis atliekomis apskaičiavimo tvarkų aprašus, todėl šiuo aplinkos ministerijos įsakymu bus vadovujamasi ir kitose šio darbo dalyse, atskleidžiant atitinkamų apmokestinamųjų objektų apskaičiavimo tvarką. Vadovaujantis šiuo aplinkos ministerijos įsakymu, bendruoju atveju mokestis už faktinį iš stacionariųjų taršos šaltinių išmestą į aplinkos orą arba išleistą į vandens telkinius, žemės paviršių ir jos gelmes (toliau – aplinka) teršalų kiekį (tonomis) susideda iš mokesčio už išmestą ar išleistą į aplinką leidžiamą teršalo kiekį, neviršijusį TIPK leidime ar taršos leidime teršalui nustatyto leidžiamos taršos normatyvo, ir mokesčio, apskaičiuojamo taikant didesnę tarifą už išmestą ar išleistą į aplinką teršalo kiekį, viršijusį TIPK leidime ar taršos leidime teršalui nustatytą leidžiamos taršos normatyvą, ir apskaičiuojamas pagal formulę:

$$M = M_n + M_p$$

kur:

$M$  – mokestis už išmestą ar išleistą į aplinką teršalo kiekį per mokestinį laikotarpį (Eur);

$M_n$  – mokestis už išmestą ar išleistą į aplinką teršalo kiekį per mokestinį laikotarpį, neviršijusį TIPK leidime ar taršos leidime teršalui nustatyto leidžiamos taršos normatyvo (Eur);

$M_p$  – mokestis už išleistą ar išmestą į aplinką teršalo kiekį per mokestinį laikotarpį, viršijusį TIPK leidime ar taršos leidime teršalui nustatytą leidžiamos taršos normatyvą (Eur).

Kai neviršijami TIPK leidime ar taršos leidime teršalams nustatyti leidžiamos taršos normatyvai,  $M_p = 0$ .

Tam, kad būtų galima pateikti praktinę situaciją ir apskaičiuoti mokestį už išmestą į aplinką teršalo kiekį per mokestinį laikotarpį, mums taip pat svarbu išsiaiškinti, kaip yra apskaičiuojamas  $M_n$  rodiklis. Remiantis Tvarkos aprašo 4 punktu, mokestis už TIPK

leidime ar taršos leidime nustatyta leidžiamą išmesti ar išleisti į aplinką teršalo kiekį per mokestinį laikotarpį apskaičiuojamas pagal formulę:

$$M_n = Q \times T \times I \times [k],$$

kur:

Q – faktinis per mokestinį laikotarpį išmestas ar išleistas į aplinką atitinkamo teršalo kiekis (t);

T – teršalo tarifas, nustatytas MUATĮ 1 priede;

I – mokestinio laikotarpio indeksavimo koeficientas;

[k] – koeficientas (lygus 1,2), kuris, vadovaujantis MUAT įstatymo 7 str. 3 d., taikomas apskaičiuojant mokestį už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių už teršalus, kuriems TIPK leidime ar taršos leidime nustatytas laikinai leidžiamos taršos normatyvas.

Taigi tarkime, kad pramonės įmonė per metus į aplinką išleidžia 100 tonų sieros dioksido ir tai atitinka TIPK leidimo nustatyta leidžiamą teršalo išmetimo į aplinką normatyvą. Likę duomenys, kuriuos turime išsiaiškinti siekiu apskaičiuoti taršos mokestį šioje situacijoje – tarifas ir indeksavimo koeficientas. Tarkime, kad praktiniu pavyzdžiu mokestinis laikotarpis buvo 2022 metai. 2022 metais indeksavimo koeficientas siekė 1,386 (atkreiptinas dėmesys, kad indeksavimo koeficientas yra skirtas kainų pokyčiams per mokestinį laikotarpį amortizuoti ir išlaikyti mokesčio tarifo lygį, skatinantį teršėjus mažinti aplinkos teršimą, todėl mokesčio už aplinkos teršimą tarifai indeksuojami kiekvienais metais. MUAT įstatymo 7 str. 9 d. pažymima, kad tarifai indeksuojami taikant indeksavimo koeficientą, kuris nustatomas Valstybinės duomenų agentūros apsaugos apskaičiuotą ir Oficialiosios statistikos portale paskelbtą mokestinių metų vartotojų kainų indeksą dalijant iš šimto. Mokestinių metų vartotojų kainų indeksas nustatomas kiekvienų mokestinių metų gruodžio mėnesio kainas palyginus su 2018 metų gruodžio mėnesio kainomis). Na o sieros dioksido tarifas 2022 metais už toną teršalo – 136 eurai. Taigi norint apskaičiuoti mokestį už aplinkos teršimą aukščiau išnagrinėta formule, tai turėtų atrodyti taip:

$$M = 100 \times 136 \times 1,386 + 0$$

Atitinkamai šios pramonės įmonės mokestis už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių už 2022 metų mokestinį laikotarpį būtų lygus 18 849,60 eurų.

Be kita ko Tvarcos apraše taip pat yra pateikti ir kiti specifiniai mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių apskaičiavimo atvejai.

MUAT įstatymas numato šio mokesčio lengvatų, kurių taikymas (kaip ir pats MUAT įstatymas) turi tikslą pirmiausia skatinti aplinkos apsaugos priemonių įgyvendinimą ir aplinkos taršos mažinimą (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 432). Pirmoji lengvata, atleidžianti nuo mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių, yra įtvirtinta MUAT įstatymo 6 str. 1 d. – teršėjai, įgyvendinantys aplinkos apsaugos priemones, mažinančias teršalų išmetimą į aplinką ne mažiau kaip 5 procentais, skaičiuojant nuo faktinio, tačiau ne didesnio už nustatytą didžiausios leidžiamos taršos normatyvą, kiekio už tuos teršalus, kurių kiekis sumažinamas 5 procentais, išskyrus atvejus, kai aplinkos apsaugos priemonei įgyvendinti naudojamos valstybės biudžeto lėšos. Toks atleidimas galioja ne ilgiau kaip 3 metus nuo aplinkos apsaugos priemonės įgyvendinimo pradžios, o jei aplinkos apsaugos priemonė neįgyvendinama arba negaunamas planuotas efektas, mokestis už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių už visą laikotarpį yra sumokamas arba išieškomas. Verta atkreipti dėmesį į šią lengvatą ir panagrinėti jos turinį, kadangi, kaip teigia pati aplinkos ministerija, teršėjai ja nesinaudoja. Kaip buvo pažymėjusi aplinkos ministerija, 2019 metų duomenimis per 8 metus į šią lengvatą nepretendavo nei vienas teršėjas ir atitinkamai neteikė paraiškos dėl tokių investicijų į mažiau taršias gamybos priemones, kuriomis sumažinus taršą tokį teršėją būtų galima atleisti nuo taršos mokesčio. Galima kelti klausimą, kas suponuoja teršėjų nesinaudojimą šia lengvata: tai, kad apskaičiuotas mokestis yra „pigesnė“ alternatyva pačiam teršėjui, todėl jis labiau linkęs rinksis sau ekonomiškai palankesnę variantą nei siekį tausoti aplinką, ar tai, kad teršėjus atbaido nuostatos, jog neįgyvendinus numatytos aplinkos apsaugos priemonės ar ja nepasiekus planuoto efekto mokestis už visą laikotarpį, kurį buvo atleistas, turės būti sumokėtas arba išieškotas. Vadinasi, vienu ar kitu atveju būtų galima konstatuoti, kad mokesčio tarifas nėra pakankamai aukštas, kad skatintų teršėjus investuoti į taršą mažinančias priemones, todėl tarifas palaiptiesniui ir toliau galėtų būti didinamas. Taip pat galima dar kartą atsižvelgti į MUAT įstatymo 1 priede nurodytus tarifus ir pastebėti, jog net 6 teršalų rūšys ir grupės išlaiko tokį patį tarifo kiekį tonoms nuo 2021 m., pavyzdžiui, sieros dioksido tarifas nuo 2021 metų iki dabar yra apmokestinamas 136 eurai už toną, azoto oksidas – 256 eurai už toną, III teršalų grupei priskiriami teršalai – 60 eurų už toną. Kitų teršalų grupių apmokestinimas turėjo šiek tiek didesnę polinkį kilti. Taigi galbūt atitinkamų tarifų normų ne kilimas ir gali būti ta priežastimi, kodėl teršėjai vengia investuoti į mažiau taršias aplinkos apsaugos priemones. Antra lengvata, kuri taip pat atleidžia teršėjus nuo mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionarių taršos šaltinių – pateikti

biokuro panaudojimą patvirtinantys dokumentai: biokuro įsigijimo dokumentus, kai biokuras perkamas (PVM sąskaitos faktūros, pirkimo-pardavimo sutartys ir kiti dokumentai); biokuro sunaudojimo aktus (nurašymo aktus, atliekų tvarkymo apskaitos ataskaitą ir kiti dokumentai). Tiesa, ši lengvata numatyta iki 2027 m. gruodžio 31 d. tiems teršėjams, kurie turi šiuos biokuro panaudojimą pagrindžiančius dokumentus ir naudoja biokurą energijai, įskaitant energiją, kuri panaudojama technologiniuose (gamybiniuose) įrenginiuose (Dėl mokesčio už aplinkos teršimą, 2021). Tačiau nuo 2028 m. sausio 1 d. pati lengvata ir jos dėstyimas vis dar išlieka, pasikeis tik pati lengvatą suteikianti medžiaga – biokurą keis biodujos, kurios, manytina, kad gamybiniuose procesuose dėl savo organinių medžiagų yra vertintinos palankiau nei biokuras. Taigi apžvelgus MUAT iš stacionariųjų taršos šaltinių galima pastebėti, kad numatytos lengvatos yra orientuotos į tai, kad išleidžiami į aplinką teršalai darytų kuo mažiau žalingą poveikį aplinkai, kaip antrai biokuro keitimas biodujomis, na o kita lengvata, kuri nors ir turi pakankamai skatinantį poveikį teršėjus investuoti į mažiau taršias priemones, nėra pagal savo paskirtį įgyvendinama, todėl būtų galima teigti, kad stacionariųjų taršos šaltinių tarifai palaipsniui galėtų būti didinami.

### **2.3 Mokestis už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių**

Išanalizavus aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių toliau galima pereiti prie aplinkos taršos apmokestinimo iš mobiliųjų taršos šaltinių.

Pagal MUAT įstatymo 2 str. 8 d. mobilusis taršos šaltinis yra apibrėžiamas kaip kelių, geležinkelių, oro, vandens transporto priemonė, ne keliais judantis mechanizmas, turintis degalus naudojančią vidaus degimo variklį. Lygiagrečiai pagal to paties įstatymo ir straipsnio 9 d. ne keliais judantis mechanizmas – tai 19 kW ar didesnės etaloninės galios vidaus degimo variklį turinti savaeigė mašina, kilnojamoji įranga arba transporto priemonė su kėbulu ar be jo, su ratais ar be jų, neskirta keleiviams arba kroviniams vežti keliais, įskaitant mechanizmus, įrengtus ant transporto priemonės, skirtos keleiviams arba kroviniams vežti keliais, važiuoklės, išskyrus geležinkelio, oro, vandens transporto priemones.

Remiantis tokia plačiai detalizuota sąvoka galima suprasti, kad pirmiausia mokesčio objektu turėtų būti laikomi atitinkami degalai. Tačiau tik ties degalais apmokestinimas neapsiriboja, todėl mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių objektas savo esme gali būti suskaidytas į dar tris grupes. Pirmai grupei priskiriami degalai, sunaudoti motorinių transporto priemonių vidaus degimo varikliuose, išskyrus oro transportą, naudojamą keleivių ir krovinių gabenimui ir žemės ūkio techniką. Prie antrosios grupės

galima priskirti kilimo ir tūpimo ciklus oro transporto priemonėms gabenant keleivius ir krovinius. Trečiajai apmokestinimo grupei priskirtina žemės ūkio technika, ją registruojant pirmą kartą ne keliais judančio mechanizmo valdytojui Traktorių, savaeigių ir žemės ūkio mašinų bei jų priekabų registre.

Pagal MUAT įstatymą teršėjai, kurie yra apmokestinami mokesčiu už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių, yra fiziniai asmenys, juridiniai asmenys, kitos organizacijos ir jų padaliniai, kurie komercinei veiklai naudoja mobiliuosius taršos šaltinius (kelių transporto priemonės, ne keliais judančius mechanizmus, oro, geležinkelio, vandens transportą siekdami), siekdami gauti ir (ar) uždirbti pajamų ar kitos ekonominės naudos.

Toliau galima pereiti prie anksčiau išskirtų objektų apmokestinimo ir mokesčio apskaičiavimo tvarkos. MUAT įstatymo 7 str. 4 d. nurodoma, kad mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių tarifai už degalus, sunaudotus Lietuvos Respublikoje, o oro transporto priemonėms, skirtoms keleiviams ir kroviniams vežti, - už kilimo ir tūpimo ciklų skaičių, yra nurodyti įstatymo 5 priede ir atsižvelgiant į transporto priemonių, išskyrus kelių ir oro transporto priemonės, technines savybes, yra koreguojami (mažinami arba didinami) taikant šio įstatymo 7 priede nustatytus koeficientus. Galima atkreipti dėmesį, kad 5 priede nustatyti tarifai diferencijuojami tiek pagal degalų rūšį, tiek pagal transporto priemonę, pavyzdžiui, dyzelinas, skirtas kelių transportui ir ne keliais judantiems mechanizmams – 10 eurų už toną, tuo tarpu tas pats dyzelinas vandens transportui išauga iki 14 eurų už toną, geležinkelių transporto priemonėms – 11 eurų už toną. Čia taip pat galima atkreipti dėmesį, kad oro transporto priemonės iš kitų oro transporto priemonių dar yra išskirtos ir į keleiviams ir kroviniams vežti. Į tai atkreiptinas dėmesys dėl to, kad skiriasi apmokestinimo principas. Oro transporto priemonės, skirtos keleiviams ar kroviniams vežti išimtinai nuo visų kitų 5 priede apibrėžtų transporto priemonių ir degalų rūšių yra apmokestinami už vieną kilimo ir tūpimo ciklą. Toks apmokestinimo principas, kai vienu atveju yra skaičiuojamas kilimo ir tūpimo ciklas, o kitu atveju yra skaičiuojama nuo sunaudotų degalų kiekio, iš tiesų yra palankesnis ir teisingesnis atsižvelgiant į tokios transporto priemonės panaudojimo tikslą. Jei lėktuvas naudojamas trumpiems skrydžiams, o ypač mokymo ar sporto tikslams, palankesniu tampa skaičiavimas, kuomet tarifas skaičiuojamas nuo realiai sunaudotų degalų kiekio nei tuo atveju, jei tektų mokėti už ciklų skaičių, kas sudarytų didesnę mokesčio sumą. Akivaizdu, kad koeficientas yra neatsiejama tarifo dalis ir turi įtakos mokesčio dydžiui, todėl svarbu paminėti, kad įstatymo 7 priedas pateikia tarifų koregavimo koeficientus. Tai reiškia, kad priklausomai nuo transporto priemonės techninių savybių atitikimo 7 priede pateiktiems reikalavimams, yra galima sumažinti pritaikomą koeficientą. Pavyzdžiui, jei transporto priemonė atitinka ES

direktyvų reikalavimus ir ši transporto priemonė atitinka Euro I – Euro VI emisijos standartą, yra taikomas taršos lygį mažinantis 0,5 koregavimo koeficientas. Apžvelgus tarifų ir koeficiento reikšmę bei svarbą toliau galima grįžti prie anksčiau išskirtų mokesčio už aplinkos teršimą išskirstymo į grupes ir jų apskaičiavimo tvarkos.

Pirmoji grupė, kuri buvo išskirta kaip mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių objektas – degalai, sunaudoti motorinių transporto priemonių vidaus degimo varikliuose, išskyrus keleiviams ir kroviniams vežti naudojamas oro transporto priemones. Primenama, kad mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš mobiliųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarka yra nustatyta aplinkos ministro įsakymu, kuris jau buvo pristatytas dalyje apie mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos. Taigi pirmuoju atveju mokestis už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių remiantis mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą iš mobiliųjų taršos šaltinių apskaičiavimo tvarkos aprašo 4 punktu yra apskaičiuojamas pagal tokią formulę:

$$M = Q \times T \times I \times k$$

kur:

M – mokestis už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių (Eur);

Q – mobiliuosiuose taršos šaltiniuose Lietuvos teritorijoje per mokestinį laikotarpį sunaudotas atitinkamos rūšies degalų kiekis (t);

T – mokesčio tarifas, nustatytas MUATĮ 5 priede;

I – indeksavimo koeficientas;

k – mokesčio už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių tarifų koregavimo koeficientas, nustatytas MUAT įstatymo 7 priede. Kai mobilusis taršos šaltinis neatitinka nė vieno minėtame priede nustatytų techninių ypatumų, koeficientas  $k=1$ .

Pažymėtina, aplinkos ministro 2021 m. gegužės 26 d. įsakymu „Dėl mobiliuosiuose taršos šaltiniuose Lietuvos Respublikoje sunaudotų degalų, oro transporto priemonių atliktų kilimo ir tūpimo ciklų apskaitos tvarkos aprašo patvirtinimo“ 6.3 punkte nurodoma, kad transporto priemonių rūšies ir konkrečios transporto priemonės, priskirtos nurodytoms transporto priemonių rūšims, per mokestinį laikotarpį sunaudotą degalų kiekį (litrais ir tonomis) pagal degalų rūšį; degalų kiekis iš litrų į tonas perskaičiuojamas taikant gamintojo išduotame degalų kokybės pažymėjime (sertifikate arba pase) (toliau – pažymėjimas) nurodytą degalų tankio vertę. Neturint pažymėjimo su nurodyta degalų tankio verte, degalų kiekiui perskaičiuoti iš litrų į tonas naudojami šie koeficientai: benzinui – 0,75, dyzelinui – 0,84, mazutui – 0,89, gazoliui – 0,84, suslėgtoms gamtinėms dujoms – 0,69,

suskystintoms naftos dujoms – 0,54, žibalui – 0,8. Kadangi mokesčio apskaičiavimo formulėje kiekis turi būti nurodytas tonomis, norint įrašyti degalų kiekį reikia jį padauginti iš atitinkančiai degalų kategorijai taikomo koeficiento ir padalinti iš 1 000, kadangi vieną toną sudaro 1 000 kilogramų.

Galime panagrinėti praktinį pavyzdį, kaip atrodytų formulės pritaikymas ir mokesčio už aplinkos teršimą iš mobilių taršos šaltinių apskaičiavimas. Tarkime, kad ataskaitiniu laikotarpiu (2022 metais) įmonė sunaudojo 2 697 litrus dyzelino ir 13 000 litrų benzino. Ataskaitinio laikotarpio indeksavimo koeficientas 2022 metais – 1,386. Kadangi šiuo atveju apmokestinamos skirtingos degalų rūšys, mokestis bus skaičiuojamas tiek dyzelinui, tiek benzinui atskirai.

Pirmiausia norint apskaičiuoti mokestį už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių už sunaudotą dyzeliną reikia dyzelino kiekį litrais paversti į tonas:  $2\,697 \times 0,84$  (nes toks yra dyzelino perskaičiavimo į kilogramus koeficientas) / 1 000 = 2,265 t. Vadinasi, įmonės per ataskaitinį laikotarpį sunaudotas dyzelino kiekis yra lygus 2,265 t. Toliau belieka visus duomenis sudėti į formulę, kuri atrodytų taip:

$M = 2,265 \text{ t} \times 10 \times 1,386 \times 0,5$  (tarkime, kad mechanizmas atitinka išmetamų teršalų ribines vertes, nurodytas MUAT įstatymo 7 priede, todėl apskaičiuojant mokestį bus taikomas 0,5 koregavimo koeficientas)

Pagal atliktus skaičiavimus ši įmonė už 2022 metų ataskaitinį laikotarpį turėtų deklaruoti 15,70 eurų mokestį už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių už dyzelino rūšies degalus.

Už sunaudotą benziną skaičiavimo pobūdis išlieka tas pats, skiriasi tik vertės. 13 000 litrų benzino bus lygu:  $13\,000 \times 0,75 / 1\,000 = 9,75 \text{ t}$ . Benzinui už ataskaitinį laikotarpį apskaičiuoti pritaikoma formulė:

$M = 9,75 \times 8 \times 1,386 \times 1$  (tarkime, kad tai yra kitas mobilusis šaltinis, kuris neatitinka nė vieno MUAT įstatymo 7 priede nustatyto techninio ypatumo, todėl taikytinas koeficientas yra lygus 1)

Atitinkamai, pagal atliktus skaičiavimus ši įmonė už 2022 metų ataskaitinį laikotarpį turėtų deklaruoti 108, 11 eurų mokestį už aplinkos teršimą iš mobiliųjų taršos šaltinių už benzino rūšies degalus.

Kadangi pirmoji formulė buvo skirta degalams, dabar galima apžvelgti formulę, kuri išimtinai skirta keleivių ir krovinių vežimui, o vietoje tonomis išreikšto degalų mato čia imamas kilimo ir tūpimo ciklų skaičius. Vadovaujantis Tvarkos 6 punktu formulė atrodo taip:

$$M_c = T \times I \times s$$

kur:

$M_c$  – mokestis už aplinkos teršimą iš keleiviams ir kroviniams vežti naudojamų oro transporto priemonių kilimo ir tūpimo ciklo metu (Eur);

$T$  – mokesčio tarifas, nustatytas MUATĮ 5 priede;

$I$  – indeksavimo koeficientas;

$s$  – keleiviams ir kroviniams vežti naudojamų transporto priemonių kilimo ir tūpimo ciklų skaičius.

Paimkime, kad įmonė per ataskaitinį laikotarpį (2022 metus) skraidindama krovinius užfiksavo 589 kilimo ir tūpimo ciklus. Ataskaitinio laikotarpio indeksavimo koeficientas 2022 metais – 1,386. Remiantis šiais duomenimis formulė atrodytų taip:

$$M_c = 2 \times 1,386 \times 589$$

Apskaičiavus gauname, jog įmonė už 2022 metų ataskaitinį laikotarpį už mokestį už aplinkos teršimą iš keleiviams ir kroviniams vežti naudojamų oro transporto priemonių kilimo ir tūpimo ciklo metu turi deklaruoti 1 632, 71 eurus.

MUAT įstatymo 6 str. 2 d. nurodyti lengvatų atvejai, atleidžiantys nuo mokesčio mokėjimo. Išskiriamos dvi lengvatos: 1) teršėjams, kurie teršia iš M1 ir N1 kategorijos kelių transporto priemonių, varomų benzinu ir (ar) dujomis, kurios pirmą kartą registruotos ne anksčiau kaip prieš 4 metus, ir iš M2, M3, N2 ir N3 kategorijų transporto priemonių, kurios pirmą kartą registruotos ne anksčiau kaip prieš 3 metus. Transporto priemonės naudojimo laikotarpis skaičiuojamas nuo transporto priemonės pirmosios registracijos dienos iki mokestinio laikotarpio paskutinės dienos (detalesnė informacija apie transporto priemonių kategorijas ir klases yra pateikiama Lietuvos transporto saugos administracijos direktoriaus 2008 m. gruodžio 2 d. įsakyme Nr. 2B-479 „Dėl motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimų patvirtinimo“); ir 2) teršėjams, kurie teršia iš transporto priemonių, naudojančių Lietuvos techninės

specifikacijos standartus atitinkančius biodegalus: biodyzeliną, atitinkantį standartą LST EN 14214, ir sintetinį dyzeliną, atitinkantį standartą LST EN 15940, – už sunaudotą biodegalų kiekį, kurio sunaudojimas patvirtintas biodegalų įsigijimo dokumentais.

Kiek kitokią specifiką turi žemės ūkio veiksmai naudojami ne keliais judantys mechanizmai (toliau – žemės ūkio technika), kuriems pastarasis aplinkos ministro įsakymas dėl apskaičiavimo tvarkos aprašų netaikytinas. MUAT įstatymo 9 str. 5 d. reglamentuoja šio mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką: mokestis už aplinkos teršimą žemės ūkio technika yra apskaičiuojamas šio įstatymo 6 priede nustatytą tarifą dauginant iš tarifo koregavimo koeficiento, kai žemės ūkio technika atitinka bent vieną iš 7 priede nustatytų techninių ypatumų, ir dauginant iš indeksavimo koeficiento. Galima atkreipti dėmesį, kad priešingai nuo kitų objektų, taršos mokestis už žemės ūkio techniką yra fiksuotas - mokestis už žemės ūkio veiksmai naudojamą techniką (traktorius, kombainus, kuliamąsias, krautuvus ir pan.) yra sumokamas prieš jų registraciją Traktorių ir ne keliais judančių mechanizmų registre. Kaip galima matyti 6 priede, tarifai pradedami skaičiuoti nuo tokių mechanizmų, kurių galia siekia 71 kW ir daugiau. Jei tokio įregistruotino mechanizmo galia svyruoja tarp 71 ir 90 kW, bus pritaikytas 40 eurų tarifas, jei galia siekia nuo 91 iki 110 kW, bus taikomas 80 eurų tarifas ir t.t. Didžiausias – 600 eurų tarifas taikomas 351 kW ir galingesnei technikai. Pavyzdžiui, jei 2022 metais buvo registruojama žemės ūkio technika, kurios galia siekia 350 kW ir ji yra pagaminta prieš mažiau kaip 5 metus, vienkartinis taršos mokestis būtų apskaičiuojamas taip: 560 (tarifas, nurodytas MUAT įstatymo 6 priede už transporto priemonės galią) x 0,4 (koeficientas, nurodytas MUAT įstatymo 7 priede kaip atitinkantis vieną iš transporto priemonės ypatumų, kuris leidžia taikyti mokesčio mažinimo koregavimo koeficientą) x 1,386 (2022 metų indeksavimo koeficientas). Vienkartinis mokestis už taršą tokiai žemės ūkio technikai būtų lygus 310,46 eurų. Kaip pažymima MUAT įstatyme, šį mokestį administruoja valstybės įmonė Žemės ūkio duomenų centras. Todėl detali tvarka yra nustatyta valstybės įmonės Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro generalinio direktoriaus 2020 m. gruodžio 21 d. įsakymu Nr. 1V-164 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiksmai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. Remiantis šiuo Aprašu yra nustatyti du atvejai, kada yra mokamas mokestis: 1) kai transporto priemonė Lietuvoje registruojama pirmą kartą (registruojant naują ar įvežtą iš užsienio), ir 2) kai keičiasi transporto priemonės valdytojas (čia patenka atvejai, kuomet prieš tai Lietuvoje eksploatuota transporto priemonė yra registruojama kito valdytojo vardu ar suteikiama teisė valdyti transporto priemonę kitam asmeniui naudotojo pagrindais). Kadangi mokestis už aplinkos teršimą žemės ūkio veiksmai naudojamiems ne

keliais judantiems mechanizmams įsigaliojo nuo 2021 m. sausio 1 d. registruojant žemės ūkio techniką ar perregistruojant žemės ūkio technikos valdytoją, pažymėtina, kad anksčiau užregistruotoms transporto priemonėms, kai jų valdytojas nesikeičia, mokesčio už aplinkos teršimą mokėti nereikia. Remiantis Aprašo 8 p. nustatyti du lengvatų pagrindai, kada šis mokestis netaikomas: 1) kai transporto priemonės registracija yra laikina (iki mėnesio), ir 2) išsimokėjus už transporto priemonę, kai ji įsigyta išsimokėtinai, jei valdytojas nesikeičia; keičiant asmens vardą ir (ar) pavardę ar įmonės pavadinimą; užsisakant transporto priemonės registravimo dokumento dublikatą vietoj prarasto ar sugadinto; keičiant valstybinio registracijos numerio ženklą ir kt. (Dėl mokesčio už aplinkos teršimą..., 2020).

Prie mobiliųjų taršos šaltinių galima aptarti ir didelio dėmesio susilaukusią iniciatyvą dėl automobilių taršos mokesčio, kuri kėlė ne vieną klausimą ir ne vienerius metus trukusias diskusijas. Aplinkos ministerija teikė Seimui įstatymo siūlymą, kuriuo norėjo įvesti atskirą automobilių taršos mokestį. Tačiau jo buvo atsisakyta remiantis tuo, jog tai būtų buvęs dar vienas papildomas mokestis, kuriuo būtų pildomos valstybės biudžeto lėšos. Esminis aplinkosauginių mokesčių tikslas – lėšos, surinktos iš aplinkosauginio mokesčio, turi būti panaudojamos aplinkos apsaugos programoms finansuoti. Tačiau įstatymo projekte toks reikalavimas dėl tikslinio lėšų panaudojimo pateiktas nebuvo, taigi, nebuvo priimtas ir įstatymas. Kitas aspektas, kadangi MUAT įstatymo straipsniai yra papildomi ir keičiami, įstatymo pateiktuose prieduose taip pat būna papildymų ar pakeitimų ne tik dėl tarifo dydžio, bet ir pačių objektų rūšių, galbūt būtų galima šį siūlymą paversti ne atskiru įstatymu, o paprasčiausiai praplėsti mokesčio už mobiliųjų taršos šaltinių objektą ir įtraukti privačius automobilius, nustatčius jų vertinimo kriterijus. Tai būtų ir spartesnis sprendimo būdas, ir mažiau mokesčių mokėtojus painiojantis reglamentavimas. Akcentuotina, kad automobilių taršos mokestis turėtų turėti aiškiai išskirtą lėšų panaudojimo būdą – skirti jas aplinkos apsaugos programoms finansuoti, taršai likviduoti. Kadangi taršos mokesčius, kaip jau pavyko aptarti, reglamentuoja MUAT įstatymas, teigtina, jog tokia iniciatyva turėtų papildyti būtent MUAT įstatymą, o ne būti reglamentuota atskiru įstatymu, kaip buvo siūloma Aplinkos ministerijos. Tai būtų galima padaryti tapačiai kaip buvo padaryta su žemės ūkio ne keliais judančių mechanizmų reglamentavimu, kuris papuola po MUAT įstatymo normomis, įstatyme išskiriant atskirą šio mokesčio apskaičiavimo ir administravimo tvarką.

## 2.4 Mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir pakuočių atliekomis

Dar viena taršos mokesčiu apmokestinama kategorija – mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir pakuočių atliekomis.

MUAT įstatymo 4 str. 3 d. nurodyta, kad mokesčio objektu yra laikomos Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekti gaminiai, nurodyti šio įstatymo 3 priede, kurie buvo tiekti Lietuvos Respublikos vidaus rinkai kaip atskiri gaminiai, neįeinantys į kito gaminio sudėtį. Tokiems gaminiams yra priskiriamos motociklų ir kitų lengvųjų automobilių padangos, taip pat autobusų, krovinių automobilių, žemės ūkio, miško ūkio, orlaivių, statybos ir pramonės paskirties transporto priemonių padangos ir kitos padangos, sveriančios daugiau kaip 3 kg, akumulatoriai, galviniai elementai (baterijos), vidaus degimo variklių degalų arba tepalų filtrai, jų dalys ir komponentai, vidaus degimo variklių išsiurbiamo oro filtrai, jų dalys ir komponentai bei autotransporto priemonių amortizatoriai (MUAT įstatymo 3 priedas). Taip pat Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekios pripildytos pakuotės, kurios nurodytos MUAT įstatymo 4 priede: stiklinė, plastikinė, PET (polietileno tereftalatas), kombinuota, metalinė (įskaitant aliumininę), popierinė ir kartoninė, medinė pakuotė bei kitos pakuotės. Svarbu pažymėti, kad mokesčio objektas yra ne patys gaminiai ir pakuotė, t.y. ne pačios padangos, akumulatoriai, baterijos ar stiklinė ir metalinė pakuotės, o jų atliekos, kurios susidaro pasibaigus šių apmokestinamųjų gaminių naudojimo laikui. Vadinasi, mokestį už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis moka gaminių gamintojai (fiziniai ir juridiniai asmenys, gaminantys apmokestinamuosius gaminius ir (ar) pakuojantys bet kokius gaminius į apmokestinamąją pakuotę) ir importuotojai (fiziniai ir juridiniai asmenys, įvežantys į Lietuvos Respublikos teritoriją išleidimui į Lietuvos Respublikos vidaus rinką skirtus apmokestinamuosius gaminius ir (ar) gaminius, supakuotus į apmokestinamąją pakuotę) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 428). Tiekimas Lietuvos Respublikos vidaus rinkai apima tiek pagamintų, tiek importuotų į Lietuvos Respublikos teritoriją pakuočių ir gaminių perleidimą atlygintinai ar neatlygintinai kitam asmeniui Lietuvos teritorijoje, taip pat tiekimu vidaus rinkai yra laikytinas sunaudojimas savoms reikmėms bei likviduojamų arba reorganizuojamų mokesčio mokėtojų gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių, neperleistų kitam asmeniui, pagaminimas, importas ir (ar) įvežimas į Lietuvos Respublikos teritoriją, įskaitant muitinės sandėlius, laikinojo saugojimo sandėlius ir laisvasias zonas. Taigi gamintojas ir (ar) importuotojas yra atsakingas už jo į vidaus rinką tiekiamus gaminius ir (ar) pakuotes, jų poveikį aplinkai visą jų gyvavimo ciklą. Tarifas, kaip ir įprasta kitoms mokesčio už aplinkos teršimą

kategorijoms, yra skaičiuojamas nuo gaminio svorio (kg), atsižvelgiant į gaminio ir (ar) pakuotės rūšį, kuri pateikta atitinkamai 3 arba 4 įstatymo priede.

Šios kategorijos specifika – išplėstas lengvatų ir atleidimo nuo mokesčio taikymo sąrašas. Kadangi pakuočių ir (ar) gaminių atliekos turi sąsają su šių atliekų šalinimu sąvartyne (o tai yra atskira apmokestinimo MUAT įstatymo kategorija), yra siekiama sukurti efektyvią atliekų tvarkymo sistemą, kad kuo mažiau jų tektų sąvartynams, todėl gamintojai ir importuotojai yra skatinami surinkti ir perdirbti pakuočių atliekas bei į savo veiklą įtraukti daugiau perdirbamojo ar pakartotinio naudojimo pakuočių. Šių lengvatų ir atleidimo nuo mokesčio sąlyga – Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatytų pakuočių atliekų tvarkymo užduočių įvykdymas. Kaip apibrėžia MUAT įstatymo 2 str. 3 d. – gaminių ir (ar) pakuočių atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduotis – Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytas tam tikrų gaminių ar pakuočių atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo kiekis, išreiškiamas procentais nuo mokesčio mokėtojo per mokestinį laikotarpį Lietuvos Respublikos vidaus rinkai tiekto tam tikrų gaminių ar pakuočių kiekio. Taigi remiantis Vyriausybės nustatyta užduotimi bei MUAT įstatymo 6 str. numatytos šios lengvatų rūšys: 1) už kiekį gaminių ir (ar) pakuočių, kuris buvo išvežtas iš Lietuvos Respublikos teritorijos per mokestinį laikotarpį su sąlyga, jog yra turimi tokį išvežimą ir gaminių ir (ar) pakuočių kiekį patvirtinantys dokumentai; 2) tą gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekį, kuris yra proporcingas įvykdytos perdirbimo ar naudojimo užduočiai, kurią nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija, taip pat esant sąlygai, kad lengvatos siekiantys gamintojai ir (ar) importuotojai turi dokumentus, pagrindžiančius užduoties įvykdymą; 3) daugkartinio naudojimo pakuotėms, kai yra įvykdoma visa aplinkos ministro nustatyta užduotis, o lengvatos siekiantis mokesčio mokėtojas vėlgi turi tai galinčius pagrįsti dokumentus: kad pakuotės buvo susigrąžintos ir panaudotos pakartotinai; 4) ne daugiau kaip 0,5 tonos visų pripildytų vienkartinį pakuočių per mokestinį laikotarpį Lietuvos Respublikos vidaus rinkai teikiantys gamintojai ir (ar) importuotojai, kurie vykdo vienkartinį pakuočių apskaitą aplinkos ministro nustatyta tvarka, ir kurioms netaikoma vienkartinio užstato sistema. Remiantis Vyriausybės nustatytais užduotimis šiuo metu tokių užduočių proporcijos tokios: pavyzdžiui, galviniams elementams (baterijoms) yra nustatyta 45 proc. perdirbimo užduotis, stiklinėms pakuotėms – 70 proc. perdirbimo užduotis (nuo 2025 metų siekiama šią užduotį padidinti iki 75 proc.), plastikinėms pakuotėms naudojant – 70 proc., o iš jų perdirbant – 63 proc. užduotis (nuo 2025 metų užduotis liks tik viena – perdirbimas ir jis turės atitikti 65 proc., o nuo 2030 metų siekiama užduotį padidinti iki 70 proc.). Detalus gaminių ir pakuočių atliekų pavadinimas, naudojimas/perdirbimas ir užduoties, atsižvelgiant į tiekto Lietuvos Respublikos vidaus

rinkai tiekų gaminių ir vienkartinų pripildytų pakuočių kiekį, procentai yra nurodyti Vyriausybės 2021 m. liepos 7 d. nutarime Nr. 1168 „Dėl apmokestinamųjų gaminių ir pakuočių atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduočių patvirtinimo pakeitimo“.

Pažymėtina, kad aplinkos ministerija yra pateikusi derinti įstatymų pakeitimų paketą, kuriuo siekia tobulinti atliekų prevencijos ir atliekų tvarkymo sistemą. Šį paketą sudaro ne tik MUAT įstatymo, bet ir Lietuvos Respublikos Atliekų tvarkymo, Pakuočių ir pakuočių atliekų tvarkymo, Aplinkos apsaugos įstatymų ir Administracinių nusižengimų kodekso pakeitimų projektai. Įstatymų projektų pagrindinis tikslas – sukurti efektyvią ir tinkamą atliekų, kurių tvarkymui taikomas gamintojo ir importuotojo atsakomybės principas (apmokestinamųjų gaminių (ypač padangų), alyvos, elektros ir elektroninės įrangos, baterijų ir akumuliatorių, pakuočių atliekų, eksploatuoti netinkamų transporto priemonių), prevencijos ir tvarkymo sistemą, užtikrinti šios sistemos finansavimą, proporcingumo, sistemiškumo principų taikymą ir teisinio reguliavimo aiškumą, mažinti finansinę naštą verslui vykdant atliekų apdorojimą ir užtikrinant atliekų tvarkytojų kompetenciją (Dėl įstatymų pakeitimų projektų derinimo, 2023).

Grįžtant prie gaminių sąrašo, kurių atliekos yra apmokestinamos ir kurių tarifai pateikiami MUAT įstatymo 3 priede, galima pastebėti, kad padangos, kaip gaminiai, yra išskiriamos į dvi atskiras kategorijas: motociklų ir lengvųjų automobilių padangos bei kitos padangos (autobusų, krovininių automobilių, žemės ūkio ir pramonės paskirties transporto priemonių ir kt.), kurios sveria daugiau nei 3 kg. Šios dvi atskiros grupės gaminių apmokestinamos ne tik skirtingais tarifais, bet kartu ir pagal tai, ar jos yra naujos, restauruotos ar naudotos. Manytina, kad efektyvesniam ir optimesniam tokių gaminių atliekų apmokestinimui ir didesnės naudos iš to pasiekimui būtų galima apsiriboti viena gaminių (padangų) grupe, į kurią įeitų visos išskirtos padangų rūšys paliekant vieną bendrą tarifą pagal brangiausiai šiuo metu apmokestinamą padangų rūšį. Skaidymą į tai ar jos naujos, restauruotos ar naudotos būtų galima palikti, tačiau ar tikrai tikslinga jas diferencijuoti pagal tai, ar tai automobilio padanga ar autobuso padanga ir už tai taikyti skirtingą tarifą? Padanga, kaip tokia, vis dar išlieka ta pati ir vienu, ir kitu atveju, todėl manytina, kad apsibrėžimas viena gaminio, t.y. viena padangų rūšimi turėtų būti pakankama, o suvienodinus tarifus pagal didžiausią tarifą būtų efektyvesnis mokesčio už aplinkos teršimą gaminių atliekomis surinkimas ir tokiu būdu taip pat padidėtų ir iš mokesčio surinktos lėšos, kurios nors galbūt ir neženkliai, bet prisidėtų prie platesnių aplinkos apsaugos rėmimo programų finansavimo galimybių.

## 2.5 Mokestis už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis

Paskutinė kategorija, kuriai taikomas taršos mokestis – sąvartyne šalinamos atliekos.

Palyginti su kitais taršos apmokestinimo objektais, sąvartyne šalinamoms atliekoms skirtas reguliavimas atsirado vėliausiai dėl iškilusio poreikio derinti Lietuvos Respublikos teisę su Europos Sąjungos teise. MUAT įstatymo 2 str. 13 p. apibrėžia, kad sąvartyne šalinamas atliekas sudaro nepavojingųjų atliekų sąvartyne šalinamos atliekos, išskyrus nepavojingųjų atliekų sąvartyno atskirose sekcijose šalinamas asbesto atliekas; inertinių atliekų sąvartyne šalinamos atliekos ir nepavojingųjų atliekų sąvartyno atskirose sekcijose šalinamos asbesto atliekos; pavojingųjų atliekų sąvartyne šalinamos pavojingosios atliekos. Šioms atliekų rūšims, kaip ir kitiems taršos objektams, yra nustatyti tarifai už toną šalinamų atliekų, kurie yra nurodyti įstatymo 8 priede. Čia galima aptarti plačiai diskutuotiną ir daug dėmesio susilaukusį nepavojingųjų atliekų šalinimą sąvartyne. 2021 metais šiai atliekų rūšiai buvo taikomas 10 eurų tarifas už toną, tačiau buvo nemažai diskusijų, jog toks tarifas yra pernelyg mažas, todėl privalo būti didinamas. Buvo numatytos MUAT įstatymo pataisos, kuriomis šis nepavojingųjų atliekų šalinimo sąvartyne būdas taptų brangiausiu atliekų tvarkymo būdu, o kad šis tikslas būtų pasiektas - didinti mokesčio tarifą nuo 10 eurų iki 50 eurų už toną. Kaip tuo metu pasisakė aplinkos ministerija, toks tarifas, t.y. 2021 metais galiojęs 10 eurų tarifas už toną sąvartyne šalinamų atliekų yra palankus tik atliekų tvarkytojams, kadangi tai ne tik pigi alternatyva atliekų tvarkymo būdui lyginant su kitais, pavyzdžiui, atliekų deginimo įkainiais, bet tuo pačiu ir skatina atliekų importą. Įstatymo pataisos buvo įgyvendintos ir šiuo metu nepavojingųjų atliekų šalinimui sąvartyne yra taikomas 50 eurų už toną tarifas. Nors atrodytų, kad penkis kartus padidėjęs mokesčio tarifas yra gana drastiškas šuolis, visgi galima sakyti, kad nepaisant išaugusio tarifo, Lietuva vis dar lieka pigiausia atliekų šalinimo šalimi lyginant su kaimyninėmis valstybėmis. Kaip nurodė aplinkos ministerija, Latvijoje nuo 2022 metų taikomas tarifas yra lygus 80 eurų už toną, Lenkijoje – 61 euras už toną, o Estijoje – 90 eurų už toną sąvartynuose šalinamų atliekų. Vienas iš Lietuvos tikslų yra iki 2030 metų pasiekti 5 proc. ribą, reiškiančią, kad komunalinių atliekų šalies sąvartynuose šalinimas neturėtų būti didesnis kaip 5 proc. Aplinkos ministerijos duomenimis 2020 metais šis rodiklis siekė 17 proc. Akivaizdu, kad siekis pereiti nuo 17 proc. iki 5 proc. yra didelis šuolis, todėl sąvartynai turėtų tapti tik paskutiniu žingsniu ir tik toms atliekoms, kurių neįmanoma kitaip perdirbti ar panaudoti. Atsižvelgiant į didelius tikslus galima iškelti klausimą, ar esamų priemonių ir pakeitimų užteks jiems įgyvendinti, o gal artimiausiu metu vėl bus sulaukta naujų diskusijų ir pasiūlymų šiuo klausimu.

Mokestį už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis moka sąvartyno operatorius – fizinis arba juridinis asmuo ar kita organizacija ar jų padalinys, vykdamas atliekų šalinimo sąvartyne veiklą (eksploatuojantis sąvartyną) (MUAT įstatymo 1 str. 14 p.). Mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą sąvartyne šalinamomis atliekomis apskaičiavimo tvarkos apraše nurodyta, kad mokestis yra apskaičiuojamas pagal šią formulę:

$$M = Q \times T \times k$$

kur:

M – mokestis už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atitinkamos rūšies atliekomis (Eur);

Q – mokesčio mokėtojo per mokestinį laikotarpį sąvartyne pašalintas atitinkamos rūšies atliekų kiekis (t);

T – mokesčio tarifas, nustatytas MUATĮ 8 priede;

k – mokestinio laikotarpio indeksavimo koeficientas.

Pateikiant praktinį pavyzdį, jei sąvartynas per mokestinį laikotarpį (2022 metus) pašalino 200 000 tonų nepavojingų atliekų, kurioms taikomas 10 eurų tarifas už toną, o 2022 metais galiojęs indeksavimo koeficientas – 1,386,  $M = 2\,772\,000$  eurų.

Kaip ir kitais taršos objektų apmokestinimo atvejais, sąvartyne šalinamoms atliekoms taip pat yra numatytos kelios lengvatos. Pagal MUAT įstatymo 8 str. yra numatyti keturi atvejai, kuomet sąvartynų operatoriai yra atleidžiami nuo mokesčio už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis: 1) šalintas fosfogipso atliekas, 2) šalintas pavojingųjų atliekų sąvartyne po pavojingųjų atliekų deginimo susidariusias pavojingąsias atliekas (dugno ir lakiuosius pelenus), 3) šalintas pavojingųjų atliekų sąvartyne cheminėmis medžiagomis užterštų teritorijų atliekas, kurių sąrašą tvirtina aplinkos ministras; 4) iki 2017 m. gruodžio 31 d. sąvartyne saugotas ir teisės aktų nustatyta tvarka pripažintas pašalintomis po mišrių komunalinių atliekų apdorojimo likusias netinkamas pakartotinai panaudoti ir perdirbti, tačiau energetinę vertę turinčias komunalines atliekas. Sekant toliau, to paties įstatymo 9 d. nurodo, jog po mišrių komunalinių atliekų apdorojimo likusios netinkamos pakartotinai panaudoti ir perdirbti, energetinę vertę turinčios atliekos, kurios iki 2020 m. gruodžio 31 d. buvo perduotos saugoti sąvartyne, tačiau teisės aktų nustatyta tvarka buvo pripažintos pašalintomis, apmokestinamos mokesčiu už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis, taikant tarifą, galiojusį šių atliekų perdavimo saugoti dieną.

Pastebėtina, kad naujoje mokesčio lengvatų straipsnio redakcijoje, kuri įsigalios nuo 2028 m. sausio 1 d. šio punkto nebeliks.

Grįžtant prie konkrečių lengvatų, kaip buvo minėta, viena iš jų yra atleidimas nuo sąvartyne šalinamų atliekų, kuomet šalinamos fosfogipso atliekos. Fosfogipsas yra antrinė žaliava, kuri gamybos būdu yra išgaunama iš fosforo rūgšties. Didelės šios antrinės žaliavos sankaupos teršią aplinką, dirvožemį, todėl manytina, kad atleidimas už šių atliekų šalinimą neskatina ieškoti patvaresnių atliekų sutvarkymo ar apskritai fosfogipso, kaip antrinės žaliavos, panaudojimo būdų. Aplinkos ministerija siūlo MUAT įstatymo pakeitimą naikinant šią lengvatą ir papildant 8 priedą – nustatyti sąvartynų operatoriams mokesčio už fosfogipso atliekų šalinimą nepavojingų atliekų sąvartyne tarifo dydį – 1 eurą už toną. Priimdama tokį sprendimą aplinkos ministerija rėmėsi akcine bendrove „Lifosa“, kadangi šiuo metu tai yra vienintelis veiklos vykdytojas, šalinantis fosfogipso atliekas Lietuvoje. Kaip pastebėjo aplinkos ministerija, gaminant fosforo rūgštį per metus susidaro apie 1.7 – 2.5 mln. fosfogipso atliekų, o šiuo metu akcinė bendrovė „Lifosa“ tokių gamybinių atliekų sąvartyne yra pašalinusi virš 56 mln. tonų (2019 metų duomenimis fosfogipso atliekos sudarė apie 48 milijonus). Taigi priėmus šią pataisą, kaip pabrėžia pati aplinkos ministerija, akcinei bendrovei „Lifosa“ veikiant pilnu pajėgumu ir tęsiant fosfogipso šalinimą sąvartyne, mokestis už aplinkos teršimą siektų 2,5 milijonus eurų per metus. Tai reikštų, kad valstybės biudžete atsirastų papildomų lėšų, kurios būtų skiriamos tikslinėms aplinkos apsaugoms funkcijoms finansuoti, kadangi mokestis už aplinkos teršimą sąvartyne šalinamomis atliekomis keliauja į valstybės biudžetą.

### **3. ATSAKOMYBĖ UŽ MOKESČIO UŽ APLINKOS TERŠIMĄ ĮSTATYMO PAŽEIDIMUS**

#### **3.1 Mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas**

Prieš pereinant prie mokesčio už aplinkos teršimą mokesčių ginčų ir didesnio tarifo taikymo ypatumų svarbu trumpai apžvelgti ir atsakomybę, kuri prieš tai darbe nebuvo aptarta.

Pradedant nagrinėti atsakomybės klausimą galima teigti, jog atsakomybė pirmiausia yra siejama su mokesčio apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu. Bendra tvarka mokesčio už aplinkos teršimą nustatytas mokesstinis laikotarpis yra kalendoriniai metai, išskyrus mokesčių už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų, kuris, kaip jau buvo aptarta anksčiau, turi savo atskirą specifiką ir atskirą šį mokesčių administruojantį subjektą, todėl šioje dalyje minimos nuostatos jam nėra taikomos. Atitinkamai pasibaigus mokesčiam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokesčio laikotarpio, vasario 15 d. mokesčių už aplinkos teršimą turi būti deklaruotas ir sumokėtas Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI). Už deklaracijų pildymą ir teisingą duomenų pateikimą yra atsakingi patys teršėjai, eksploatuojantys atitinkamą taršos šaltinį, o deklaracijų formos ir jų pildymo taisyklės yra nustatytos aplinkos ministro kartu su VMI viršininku. Remiantis visomis MUAT įstatymo nuostatomis, teršėjams kyla pareiga ne tik tinkamai tvarkyti išmetamų teršalų į aplinką apskaitą, bet kartu ir MUAT įstatymo nustatyta tvarka ir terminu pateikti mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijas, jose pateikti teisingus duomenis bei laiku apskaičiuotą mokesčių sumokėti į biudžetą: savivaldybės ar valstybės, atitinkamai nuo taršos objekto buvimo vietos ar vietos, kurioje yra registruotas mobilųjį taršos šaltinį eksploatuojantis teršėjas.

Akivaizdu, kad teršėjas, eksploatuojantis atitinkamą taršos įrenginį yra laikomas tinkamai įvykdžiusiu savo pareigą tada, kai pateikia mokesčio deklaraciją ir mokesčių sumoka. Kaip ir būdinga kitiems mokesčiams, jei mokesčių nėra sumokamas, jis išieškomas kartu skaičiuojant delspinigius, kaip yra nustatyta Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ).

Kadangi mokesčių už aplinkos teršimą – aplinkosauginis mokesčių, mokesčio patikrinimo, mokesčio apskaičiavimo teisingumo kontrolės ir mokesčių mokėjimo klausimai išimtinai pavesti aplinkos ministerijai jos nustatyta tvarka ar jos įgaliotoms institucijoms. Kaip pažymima MUAT įstatymo 11 str. 3 d. VMI ir teritorinės VMI, taip pat

aplinkos ministerija ar jos įgaliotos institucijos keičiasi mokesčiui už aplinkos teršimą reikalinga informacija, o keitimosi šia reikalinga informacija tvarką nustato aplinkos ministras, suderinęs su VMI viršininku.

Šioje vietoje taip pat neaptartu klausimu liko mokesčio už aplinkos teršimą paskirstymas. Pirmiausia atskirai yra išskiriami stacionarieji ir mobilieji taršos šaltiniai. Mokestis už juos yra paskirstomas į dvi dalis: 1) 30 proc. surinkto mokesčio sumos keliauja į valstybės biudžetą, ir 2) 70 proc. į savivaldybės biudžetą, kurios teritorijoje yra stacionarusis taršos šaltinis, o mobiliojo taršos šaltinio atveju – į savivaldybės, kurios teritorijoje yra registruotas teršėjas, eksploatuojantis tokį taršos šaltinį, biudžetą. Iš tokio paskirstymo galima suvokti, kad visgi lėšų paskirstymas savivaldybėse nėra tolygus, kadangi žala aplinkai yra daroma ne tik toje savivaldybėje, kurioje yra taršos šaltinis, bet taip pat ir greta esančioms teritorijoms, kurios yra toliau nuo apmokestinamo objekto esančios savivaldybės. Įvertinant tai, kad teršalų smogas veikiant stambiams taršos šaltiniams gali sparčiai plisti, o esant oro sąlygoms, tokioms kaip stiprus vėjas, teršalai neišvengiamai keliauja oru ir gali išsisklaidyti ten, kur taršos objekto net nėra. Kita vertus, yra galiojantis žalos šaltinio principas, kuriuo vadovaujantis žala aplinkai pirmiausia turi būti atitaisoma prie jos atsiradimo šaltinio, kad žala aplinkai būtų atitaisyta kuo greičiau ir kuo arčiau taršos šaltinio, taip sumažinant neigiamą poveikį visai aplinkai ir tokio poveikio išplitimą (Žvaigždienė, 2008, p. 52). Pažymėtina, kad šis žalos šaltinio principas kaip ir principas „teršėjas moka“ yra kildinamas iš Europos Sąjungos, todėl eksplicitiškai nacionaliniuose teisės aktuose jis nėra įtvirtintas. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 191 str. 2 d. (EB sutarties *ex* 174 str.) apibrėžia, kad Sąjungos aplinkos politika turi būti aukšto apsaugos lygio, kuri grindžiama atsargumo principu bei principais, kad reikia imtis prevencinių veiksmų, kad žala aplinkai pirmiausia turėtų būti atitaisoma ten, kur yra jos šaltinis, ir kad atlygina teršėjas (Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo, 2012). Nors čia ir galima įžvelgti praktinių sunkumų nustatant žalos šaltinio sukeltą neigiamą poveikį aplinkai ir kaip teisingai jį atstatyti, visgi didžiąja dalimi toks principas yra teisingas, kadangi būtent su siekiu stabdyti neigiamo poveikio plitimą ir spartesnę žalos atitaisymą, lėšos pirmiausia ir turėtų būti skiriamos tai savivaldybei, kurioje ši žala padaryta. Tam tikra prasme tokių lėšų paskirstymą nurodo ir MUAT įstatymo 12 str. 1 d. 2 p., kad būtent iš savivaldybėms skirtų lėšų jos bus naudojamos pagal tikslinę paskirtį Savivaldybių aplinkos apsaugos rėmimo specialiojoje programoje numatytais priemonėms finansuoti. Tuo tarpu mokestis už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis, sąvartyne šalinamomis atliekomis bei mokestis už aplinkos teršimą, kai jis taikomas už nuslėptą taršą be išlygų mokamas tiesiai į valstybės biudžetą. Taigi, viena vertus mokesčio už aplinkos teršimą

paskirstymas ir tikslinis panaudojimas yra apibrėžiamas pačio įstatymo, tačiau kita vertus nebūtinai toks paskirstymas yra teisingas vertinant aplinkybių visumą, kai taršos išplitimas gali lemti ir kitų savivaldybių patiriamą žalą aplinkai, nors finansavimo tam likviduoti jos neturi.

### **3.2 Mokestiniai ginčai**

Paskutinės šio darbo potėmės yra skirtos mokesčio už aplinkos teršimą mokestiniams ginčams bei didesnio mokesčio tarifo taikymui. Šios dvi kategorijos yra itin glaudžiai susijusios, kadangi dažniausiai ir daugiausiai pasitaikantys ginčai tarp teršėjų ir mokesčių administratorių kyla būtent dėl didesnio mokesčio tarifo pritaikymo.

Tikslinga pradėti nuo mokestinių ginčų sampratos. Pagal MAĮ 1 str. 22 d. mokestiniai ginčai - ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti gražinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą). Remiantis tapačiu MAĮ ir jo 145 str. mokestiniams ginčams taikoma ypatybė – įstatymu nustatyta ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra, tačiau ši nuostata neriboja mokesčių mokėtojo teisės po atitinkamo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl mokestinio ginčo tiesiogiai kreiptis į teismą. Čia verta paminėti, kad nuo pat pirmos MUAT įstatymo redakcijos iki pat 2021 metų išankstinė mokestiniams ginčams privaloma ikiteisminė nagrinėjimo procedūra nebuvo taikoma. Mokesčio už aplinkos teršimą ir kitų aplinkosauginių mokesčių ginčai buvo nagrinėjami teisme. Tačiau nuo 2021 metų įsigaliojo MUAT įstatymo pataisos, kuriomis buvo nuspręsta įtvirtinti, kad ginčai dėl mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo privaloma ikiteisimine tvarka būtų nagrinėjami Mokestinių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – MGK arba Komisija), o MGK sprendimai, kaip pažymima MUAT įstatymo 11 str. 5 d. gali būti skundžiami teismui. Pabrėžtina, kad ikiteisminė MGK tvarka taikoma išimtinai tik iš mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo kylančių ginčų, o kitiems aplinkosauginiams ginčams lieka galioti tik tiesioginis kreipimasis į teismą, todėl tai gali klaidinti kai kuriuos teršėjus. Kartu su šia nauja tvarka matytina dar viena problematika, kad esant keliems ginčams dėl skirtingų mokesčių apskaičiavimų, pažeistas teises pagal tokį reguliavimą tenka ginti skirtinguose procesuose, nors tai nėra patogu nei laiko, nei ekonomine prasme, tuo tarpu dalyvavimas viename mokestiniame ginče, manytina, būtų optimaliausias ir aiškesnis. Tačiau nepaisant to, kaip

skelbia pati MGK, nuo 2021 metų Komisija priėmė 18 sprendimų, iš kurių du trečdaliai buvo palankūs teršėjams. Daugiausia jų kilo dėl stacionarių taršos šaltinių (8), pakuočių atliekomis (9) ir po vieną ginčą dėl mobilių taršos šaltinių bei gaminių atliekomis. Taigi manytina, kad toks sprendimas įtvirtinti mokesčiui už aplinkos teršimą privalomą ikiteisminę MGK tvarką yra operatyvi pagalba mokesčių mokėtojams greičiau pasiekti norimą rezultatą siekiant apginti savo neteisėtai pažeistas teises, jei jos iš tiesų buvo pažeistos, atsižvelgiant į tai, kad MGK sprendimai priimami kur kas greičiau nei ginčui keliaujant į teismą, o kartu tikimasi, kad tai gali prisidėti prie mokesčio už aplinkos teršimą praktikos aiškumo ir nuoseklumo.

### **3.3 Didesnio mokesčio tarifo taikymas mokesčio už aplinkos teršimą įstatyme**

Kaip matyti iš MUAT įstatymo analizės, išskirtinėmis apmokestinimo sąlygomis yra laikoma mokesčio lengvata, koreguojanti (mažinanti) mokėtiną mokestį arba nuo jo visai atleidžianti. Priešingai, mažiau palankias sąlygas, tikslingiau tariant visai nepalankias sąlygas sukuria didesnio mokesčio tarifo taikymas. Kaip matysime, MUAT įstatymo atžvilgiu didesnis mokesčio tarifo taikymas yra itin reikšmingas, kadangi čia jis atsiranda kaip teršėjo veiklos padarinys.

Šiuo metu naujoje galiojančioje MUAT įstatymo redakcijoje nerasime pažodžiui parašyto sakinio „taikant didesnę tarifą“. Tačiau iš įstatymo normų galima išskaityti ir suprasti, kad žodžių junginį „taikant didesnę tarifą“ keičia konkrečiai nurodytas koeficientas – 2. Pagal įstatymo formuluotę galima išskirti du atvejus, kada yra taikomas didesnis tarifas: 1) nuslėptos taršos atveju, ir 2) fiktyvus (neegzistuojantis) apskaitos būdas, kuriuo remiantis buvo pasinaudota lengvata. Tiesa, šis antrasis atvejis MUAT įstatymo 9 str. 8 d. 10 p. priskiriamas tik atliekų tvarkytojo ir (ar) gamintojo ir importuotojo tariamai išrašytiems dokumentams apie vykdomą atliekų sutvarkymą, jų tiektą kiekį Lietuvos Respublikos vidaus rinkai, kuriais remiantis buvo pasinaudota lengvata, nors tokiam atvejui netaikomos įstatymo nustatytos mokesčio už aplinkos teršimą gaminių ir (ar) pakuočių atliekomis lengvatos. Pagal MUAT įstatymo 9 str. nuslėpti taršos atvejai, kuriems yra taikomas didesnis mokesčio už aplinkos teršimą tarifas yra šie: 1) netvarkoma privaloma teršalų išmetimo į aplinką apskaita; 2) normatyvus viršijantis ir (ar) nuslėptas teršalų kiekis, pašalintas iš stacionariųjų taršos šaltinių; 3) mobiliųjų taršos šaltinių sunaudotas nuslėptas degalų kiekis; 4) nuslėpti oro transporto priemonių tūpimo ir kilimo ciklai; 5) sąvartyne šalintų atliekų kiekio nuslėpimas; 6) nuslėptas apmokestinamųjų gaminių ir pakuočių kiekis. Galima pažymėti tai, jog visais šiais išvardintais atvejais mokesčio apskaičiavimo

tvarka taikant didesnę mokesčio tarifą lieka ta pati. Didesnis tarifas čia prisitaiko įprastai apskaičiuavus mokesį (pagal aplinkos ministro įsakymą dėl mokesčio už aplinkos teršimą ir nuslėptą taršą apskaičiavimo už 2021 ir vėlesnius metus tvarkos aprašuose pateikiamas formules, taikomas atitinkamam apmokestinamajam taršos objektui už nuslėptą taršą) jį dauginant iš nurodyto koeficiento 2. Vadinasi, didesnis mokesčio tarifas mokėtiną sumą didina dvigubai ir nesvarbu, ar didesnis mokesčio tarifas bus taikomas už degalų nuslėpimą ar kilimo ir tūpimų ciklą nuslėpimą. Abejais atvejais teršėjai bus įpareigoti sumokėti dvigubai didesnę sumą nei ji būtų buvusi įprastinėmis veiklos sąlygomis.

Įdomus panagrinėti aspektas yra tai, kad ilgą laiką tokia sąvoka kaip „nuslėpta tarša“ buvo interpretuojama tik teismų - įstatyme ši sąvoka pateikta nebuvo. Pažymėtina, kad didelė dalis išnagrinėtų bylų buvo skirtos nuslėpimo sąvokos išaiškinimui per apmokestinamųjų gaminių ir pakuočių prizmę, todėl nuslėptos taršos sampratai atskleisti toliau būtent bus nagrinėtini kilę ginčai dėl apmokestinamųjų gaminių ir pakuočių ir teismų pateikti išaiškinimai. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2005 m. rugsėjo 14 d. nutartimi administracinėje byloje Nr. A<sup>7</sup>-928/2005 pirmiausia pažymi, kad mokesčio nedeklaravimas prilygsta kenksmingos veiklos masto ir su ja susijusių prievolių valstybei slėpimui, ne viešinimui, o tai kelia didesnę pavojų įstatymų saugomiems interesams. 2008 m. gruodžio 22 d. nutartimi LVAT išaiškino, kad nuslėptas apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kiekis – tai apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kiekis, kurį mokesčio mokėtojas išleido į vidaus rinką ir nedeklaravo ir (ar) už kurį nesumokėjo mokesčio (LVAT 2008-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>63</sup>-2058/2008). LVAT laikydamasis šio sprendimo ir toliau plėtojo nuslėptos taršos sampratą ir padarė išvadą, jog MUAT įstatyme iš tikrųjų nėra pateikta nuslėptų teršalų samprata, tačiau sisteminiu MUAT įstatymo straipsnių aiškinimo būdu galima prieiti prie išvados, kad mokesčio už aplinkos teršimą nesumokėjimas ir jo nedeklaravimas MUAT įstatymo nustatytu laiku būtent ir yra apmokestinamųjų gaminių bei pakuotės nuslėpimas MUAT įstatymo 9 str. nuostatų taikymo prasme (LVAT 2015-06-10 nutartis adm. byloje Nr. A-892-143/2015). Nustatytu terminu nedeklaruotas apmokestinamųjų gaminių kiekis ir, atitinkamai, mokesčio nesumokėjimas gali būti vertinami kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas (LVAT 2013-12-16 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>520</sup>-2042/2013; LVAT 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015). Šie išaiškinimas dėl nuslėptos taršos nekito, todėl buvo įtvirtinta ir MUAT įstatyme. Dabar žvelgiant į MUAT įstatymo 2 str. 11 d. nuslėpta tarša yra apibrėžiama kaip:

1) neturint leidimo, kai leidimas privalomas, arba eksploatuojant neįregistruotą organinius tirpiklius naudojančią įrenginį, kai jis privalo būti įregistruotas, išmestas teršalo kiekis;

2) nedeklaruotas ar deklaruotas pradėjus mokestinį patikrinimą: į aplinką išmesto teršalo faktinis kiekis, leidime nustatyto teršalo metinio normatyvo ir (ar) didžiausios leidžiamos momentinės ar paros vidutinės teršalo koncentracijos ir (ar) ribinės vertės neviršijantis ir (ar) faktinis leidime nustatyta metinį normatyvą ir (ar) didžiausią leidžiamą momentinę ar paros vidutinę teršalo koncentraciją ir (ar) ribinę vertę viršijantis teršalo kiekis; Lietuvos Respublikoje sunaudotų degalų kiekis; kilimo ir tūpimo ciklų skaičius; tiktų Lietuvos Respublikos vidaus rinkai gaminių ir (ar) pripildytų pakuočių kiekis; pašalintų sąvartyne atliekų kiekis, ir (ar);

3) klaidingai nurodyti: teršalų, degalų, gaminių, pakuočių, atliekų rūšys ir tarifą mažinantys koeficientai, dėl kurių buvo apskaičiuotas ir nedeklaruotas arba deklaruotas mažesnis mokestis už aplinkos teršimą. Akivaizdu, kad šio punkto įtvirtinimui didelę reikšmę turėjo teismų praktika, kuri ir apibrėžė, kad nedeklaruotas mokestis yra tolygus nuslėptos taršos sampratai.

Visgi svarbu atkreipti dėmesį ir į tai, kad mokesčio nedeklaravimas ir atitinkamai mokesčio nesumokėjimas kaip taisyklė visais atvejais nebūtinai bus laikytinas nuslėpta tarša. Minėtuose teismų sprendimuose taip pat kartu išaiškinta, kad MUAT įstatymo nuostatų taikymui, būtent – mokesčio mokėtojo elgesio modelio – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo fakto konstatavimui būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas sąmoningai tyčia siekė konkretaus neteisėto rezultato – apmokestinamųjų gaminių kiekio nuslėpimo. Tokias aplinkybes, be laiku neatliktos pareigos deklaruoti apmokestinamųjų gaminių kiekius, patvirtintų *inter alia* (lot. be kita ko) apgaulingas apskaitos tvarkymas, apskaitos dokumentų klastojimas, trukdymas mokesčių administratoriui atlikti MUAT įstatyme nustatytas pareigas ir pan. (LVAT 2015-10-29 nutartis adm. byloje Nr. A-768-438/2015). Vadinasi, ne visi nedeklaruotų apmokestinamųjų gaminių kiekiai ir atitinkamai mokesčio nesumokėjimas indikuoja, kad tai bus traktuotina kaip apmokestinamųjų gaminių nuslėpimas. LVAT remdamasis anksčiau suformuota praktika dėl mokesčio nuslėpimo fakto vertinimo, nesutiko, mažinti apskaičiuoto mokesčio už aplinkos teršimą nesant įrodymų, pagrindžiančių pareiškėjo teiginius padarius klaidą teikiant mokesčio už aplinkos teršimą deklaraciją (LVAT 2020-10-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-1290-624/2020), nustačius, jog ilgą laiką tarpą teikdamas deklaracijas, pareiškėjas sistemingai nenurodė ginčo atliekų kiekio, neatsakingai tvarkė apskaitą bei sąmoningai siekė nevykdyti teisės aktų reikalavimų tinkamai apskaityti pakuotės rūšis (LVAT 2020-05-27 nutartis adm.

byloje Nr. eA-963-525/2020), nustačius, kad pareiškėjas visu tikrintu laikotarpiu mokesčių administratoriui neteikė deklaracijų, netvarkė pakuočių apskaitos (LVAT 2021-02-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-473-525/2021), remiantis šia LVAT praktika konstatuotina, kad nuslėpimo fakto konstatavimui būtina kiekvienu atveju individualiai įvertinti konkrečias bylos aplinkybes (MGK 2021-05-07 sprendimas Nr. S-60 (7-42/2021)). Remdamasi LVAT išaiškinimais ir suformuota praktika MGK savo sprendimuose taip pat dar kartą užakcentuoja, kad viena iš esminių aplinkybių, patvirtinančių mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojų siekį nuslėpti realų į vidaus rinką išleistų apmokestinamųjų gaminių ir (ar) apmokestinamosios pakuotės kieki, yra mokesčio už aplinkos teršimą deklaracijų neteikimas ir mokesčio už aplinkos teršimą MUAT įstatymo nustatytu terminu nesumokėjimas ir tokių aplinkybių visuma – laiku neįvykdyta pareiga deklaruoti apmokestinamųjų gaminių pripildytų pakuočių kiekius mokesčiais laikotarpiais, mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis nesumokėjimas MUAT įstatyme įtvirtintu terminu, iš esmės jokių įrodymų, patvirtinančių priešastis, lėmusias deklaracijų nepateikimą ir mokesčio nesumokėjimą, nenurodymas ir nepateikimas, Komisijos vertinimu, yra pakankamas pagrindas konstatuoti sąmoningą siekį nuslėpti vidaus rinkai pateiktos apmokestinamosios gaminių pripildytos pakuotės kieki bei nemokėti mokesčio už aplinkos teršimą pakuotės atliekomis, todėl priimtas sprendimas taikyti didesnę tarifą yra pagrįstas ir teisėtas (MGK 2021-05-07 sprendimas Nr. S-60 (7-42/2021); MGK 2021-05-07 sprendimas Nr. S-59 (7-45/2021); MGK 2022-01-31 sprendimas Nr. S-9 (7-176/2021)).

Atsižvelgiant į anksčiau darbe minėto didesnio mokesčio taikymo problematiką ir ypatumus tai pasireiškia tuo, jog teisės mokslininkai kelia klausimą, kas yra ta mokesčio dalis, apskaičiuojama taikant didesnę mokesčio tarifą: mokestis ar bauda (Medelienė, Žvaigždienė, 2012, p. 159). Remiantis atliktų LVAT nutarčių ir MGK sprendimų analize konstatuotina išvada, kad didesnio mokesčio tarifo taikymą visais atvejais lemia mokesčio pažeidimas, todėl tai turėtų būti vertinama kaip atitinkama atsakomybės priemonė: didesnis mokesčio už aplinkos teršimą tarifai taikomi tada, kai mokesčių mokėtojai nevykdo (netinkamai vykdo) savo, kaip mokesčių mokėtojų, pareigos ir akivaizdu tampa tai, kad skaičiuojant mokesčius pagal didesnę tarifą pirmiausia siekiama juos nubausti už netinkamą, teisei priešingą elgesį (Sudavičius, 2019, p. 290). Tokią poziciją palaiko ir LVAT išskirdamas, kad didesnio tarifo taikymas mokesčio už aplinkos teršimą apskaičiavime yra ekonominė sankcija mokesčio mokėtojui (LVAT 2015-09-17 sprendimas adm. byloje Nr. I<sup>12</sup>-143/2015), o baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje ir patį pažeidėją, ir kitus asmenis (LVAT 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr.A143-2619/2011). Taigi

atsižvelgiant į tai, kad MUAT įstatyme nerasime specialiųjų nuostatų, kurios būtų skirtos atsakomybei, į tai, kad taršos nedeklaravimas išimtinai laikytinas mokesčio už aplinkos teršimą pažeidimu, kuris turi tam tikras teises pasekmes – didesnio mokesčio tarifo pritaikymą, galima pagrįstai teigti, jog didesnio tarifo taikymas yra laikoma ne kuo kitu, o būtent – baudimo priemone teršėjams, nes tai yra vienintelė atsakomybės forma už šių mokesčių mokėtojų veiklos padarinių.

Akivaizdu, kad didesnio taikymo tarifo nustatymo motyvas turi būti ne vienpusis, t.y. didesnio tarifo nustatymui reikalingas ne tik pats nuslėptos taršos faktas, bet kartu ir pačių teršėjų sąmoningos tyčios nustatymas – tyčinis siekis nuslėpti neteisėtus rezultatus, t.y. apmokestinamųjų objektų kiekio nuslėpimo. Išvada, kurią galima padaryti yra ta, kad leistinos taršos viršijimas ar jos nuslėpimas visada suponuos į didesnį mokesčio tarifo pritaikymą.

## IŠVADOS

1. Neabejotina, kad nepaisant to, jog pagrindinėmis mokesčių funkcijomis yra laikytinos fiskalinė ir reguliacinė funkcijos, padedančios surinkti pajamas į valstybės biudžetą, aplinkos apsauga yra viena iš valstybės veiklos sričių, kurią valstybė privalo finansuoti. Tokia valstybės prievolė atsiranda ne tik iš Konstitucijoje įtvirtintų nuostatų, bet kartu ir Europos Sąjungos teisės aktų, prie kurių vykdymo yra prisijungusios ir valstybės narės. Taip valstybė mokesčių pagalba skatina aplinkai palankią ekonomiką, mažina aplinkos taršą ir surenka lėšų, skirtų aplinkosaugos tikslams. Taigi neabejotina, kad aplinkosauginiai mokesčiai apskritai yra svarbi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sudedamoji dalis, o pagrindinis mokestis, reglamentuojantis taršos apmokestinimą ir lėšų surinkimą aplinkos apsaugos funkcijoms yra mokestis už aplinkos teršimą.

2. Mokesčio už aplinkos teršimą atveju skirtingas apmokestinimo režimas turi skirtingą aplinkos teršimo mastą, t.y. mokant šį mokestį yra atsižvelgiama į konkretaus subjekto veiklos pobūdį. Ką tai reiškia? O būtent, kad jeigu į aplinką yra išmetama teršalų tiek, kiek leidžia normatyvai, yra mokamas „standartinis“ mokestis atsižvelgus į išleistų teršalų kiekio apskaičiavimo formulę, tačiau jei normatyvai viršijami – mokestis didinamas ir neretu atveju ne viena dešimtimi kartų pagal atitinkamus koeficientus. Tačiau kaip ir dažnu atveju būdinga kitiems mokesčiams, mokestis už aplinkos teršimą gali būti mažinamas, jei teršėjas įgyvendina teršimo mažinimo priemones. Galima teigti, kad toks teršėjų apmokestinimo diferencijavimas gali prisidėti ir prie pačio aplinkos teršimo reguliavimo, kiek tai liečia ūkinę veiklą.

3. Esminė taršos mokesčių paskirtis – aplinkos apsaugos priemonių finansavimas, vadinasi lėšos negali ir neturi būti panaudojamos kitiems, ne su aplinkos apsauga susijusiems tikslams. Todėl čia dar kartą galima prisiminti siūlomo automobilių taršos mokesčio iniciatyvą ir kodėl ji nebuvo įgyvendinta. Siūlomame projekte nebuvo akcento, kad už šį mokestį surenkamos lėšos bus skirtos aplinkosaugai. Jei mokestis papildė valstybės biudžetą – jis nėra aplinkosauginis ir toks negali būti. Todėl siekiant įtvirtinti automobilių taršos mokestį, manytina, kad tai turėtų būti padaryti praplečiant mobiliųjų taršos šaltinių objektų ir mokėtojų sąrašą. Atsižvelgiant į tai, kad siekiant racionalizuoti gamtos išteklius įstatymas yra dažnai papildomas, plečiamos mokėtojų ar objektų grupės, didinami tarifai – tas pats galėtų būti pritaikyta ir privatiems automobiliams,

nustačius jų įvertinimo kriterijus ir paprasčiausiai praplėtus mobiliųjų taršos šaltinių kategorijos apmokestinimą.

4. Šiuo metu mokestis už aplinkos teršimą iš stacionariųjų ir mobiliųjų taršos šaltinių yra paskirstomas taip – 30 proc. mokesčio keliauja į valstybės biudžetą, o 70 proc. į savivaldybės biudžetą. Kaip buvo pastebėta, viena vertus tai vertintina teigiamai, kadangi taršos padariniai pirmiausia turi būti likviduojami ten, kur jie atsirado, tačiau kita vertus dėl galimo taršos plitimo lėšos ne visais atvejais yra paskirstomos teisingai, atsiranda ir vienu savivaldybių pranašumas prieš kitas vertinant tiek surinktų lėšų iš taršos mokesčio, tiek numatytų aplinkos apsaugos priemonių įgyvendinimo galimybių kontekste. Kartu pažymima ir tai, kad toks mokesčių paskirstymas gali turėti ir rimtą neigiamą aspektą. Toks mokesčio paskirstymas gali ir nereikšti skatinimo investuoti į taršos mažinimo programas bei projektus, kadangi mokesčio mokėjimas „atsieina“ pigiau nei inovatyvūs ir ekologiški sprendimai. Manytina, kad pasiekti abipusio kompromiso čia turbūt nepavyks, tačiau siūlytina, kad tokį sąlyginai neteisingą mokesčio paskirstymą būtų galima apjungti su nuslėpta tarša ir didesnio mokesčio tarifo taikymu. Omenyje turima tai, kad esant nuslėptos taršos atveju yra taikomas didesnis mokesčio tarifas, o pats mokestis keliauja į valstybės biudžetą. Galima svarstyti, kad teisingesniu lėšų paskirstymu būtų laikomas atvejis, jei didesnio tarifo mokestis ar jo dalis keliautų būtent į tos savivaldybės biudžetą, kurioje buvo fiksuotas taršos nuslėpimas, kadangi didesnė žala ir grėsmė, didesnis neigiamas poveikis aplinkai už nuslėptą ar viršytą taršą yra daromas būtent tai savivaldybei ir jos teritorijai. Tokiu būdu savivaldybė turėtų galimybę gauti lėšų iš mokesčio už taršą būtent už jos teritorijoje visus išmestus ar išleistus į aplinką teršalus ir tai, autorės nuomone, yra racionalesnis lėšų skirstymas nei tokias jų sumokėjimas į valstybės biudžetą.
5. Nors mokesčio už aplinkos teršimą tarifai yra palaiapsniui didinami, pastebima, kad jie nėra pakankama paskata teršėjams imtis naujų gamybos technologijų, kurios būtų mažiau taršios atsižvelgiant į siūlomų lengvatų taikymą. Ypač tai galima pabrėžti atsižvelgiant į stacionariesiems taršoms šaltiniams galimą taikyti lengvatą, kuri atleidžia nuo mokesčio už aplinkos teršimą iš stacionariųjų taršos šaltinių už tuos teršalus, kurių kiekis sumažinamas 5 procentais, mokėjimo. Vis dar renkamasi mokėti mokestį, vietoje to, jog teršėjai būtų pakankamai motyvuoti teikti paraiškas šios lengvatos taikymui (vadinasi, galima teigti, kad mokesčio sumokėjimas yra pigesnis ir dėl to teršėjams patrauklesnis variantas nei investicija į tinkamesnes gamybos priemones, kurios būtų atspindys MUAT įstatymo paskirčiai). Taip pat

atsižvelgiant į aplinkos ministerijos tikslus iki 2030 metų sąvartynus palikti kaip paskutinį žingsnį atliekų šalinimui ir sumažinti tvarkomų atliekų procentinę dalį tik iki 5 proc., manytina, kad esami tarifai neatrodo daug žadančiai lyginant su kaimyninių šalių taikomais tarifais, kurie yra ženkliai didesni. Remiantis pirmine taršos mokesčio paskirtimi, jog ekonominėmis priemonėmis yra siekiama mažinti aplinkos teršimą, o sukauptas lėšas skirti aplinkos apsaugos priemonėms įgyvendinti, siūlytina ir toliau didinti mokesčio už aplinkos teršimą tarifus, kadangi kai kurios apmokestinamųjų objektų grupės yra išlaikiusios tokius pačius tarifų dydžius nuo 2021 metų. Kadangi teršėjams yra sudarytos sąlygos taikyti mokesstinę lengvatą investuojant į mažiau taršias gamybos priemones, tarifų didinimas nėra laikytinas kaip mokesčių mokėtojų padėti bloginanti priemonė, o būtent, siekti teršėjus investuoti į gamtos aplinką labiau tausojančias priemones.

6. Taršos apmokestinimas visada yra susijęs su jos deklaravimu. Kaip pažymima teismų praktikos, nuslėpta tarša ar taršos viršijimas yra tas rodiklis, leidžiantis taikyti didesnę mokesčio tarifą. Taršos nedeklaravimas ar nesumokėjimas taip pat yra tie momentai, dėl kurių pritaikytas tarifas bus didesnis nei įprasta. Visgi pažymėtina, kad norint taikyti didesnę mokesčio tarifą už nedeklaruotą ar nesumokėtą mokesčių negali būti vertinamas vienpusiškai. Tai reiškia, kad kilus mokesčiniam ginčui dėl didesnio mokesčio tarifo pritaikymo, o teršėjui siekiant jį nuginčyti – būtina įrodyti tokio mokesčio mokėtojo sąmoningos tyčios nebuvimą, kitu atveju laikoma, kad didesnis mokesčio tarifas yra pritaikytas pagrįstai ir teisėtai.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

1. Europos Parlamento ir Tarybos 2004 m. balandžio 21 d. direktyva 2004/35/EB dėl atsakomybės už aplinkos apsaugą siekiant išvengti žalos aplinkai ir ją ištaisyti (atlyginti). *OJ L 143, p. 56.*
2. Europos Parlamento ir Tarybos 2010 m. lapkričio 24 d. 2010/75/ES dėl pramoninių išmetamų teršalų (taršos integruotos prevencijos ir kontrolės) (nauja redakcija). *OJ L 334, p. 17.*
3. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija 2012 m. spalio 26 d. *OJ C 326, p. 47.*
4. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014.
5. Lietuvos Respublikos aplinkos apsaugos įstatymas (1992). *Lietuvos aidas*, 20-0.
6. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 47-1469.

Ministrų įsakymai ir kiti poįstatyminiai teisės aktai:

7. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 1999 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. 408 „Dėl Teršalų išmetimo į aplinkos orą apskaitos ir ataskaitų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 8-213.
8. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 2002 m. gruodžio 5 d. įsakymas Nr. 620 „Dėl Lakiųjų organinių junginių, susidarančių naudojant tirpiklius tam tikrų veiklos rūšių įrenginiuose, emisijos ribojimo tvarkos patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 15-634.
9. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. lapkričio 24 d. nutarimas Nr. 1168 „Dėl gaminių ir pakuočių atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduočių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 130-4897.
10. Valstybinės kelių transporto inspekcijos prie Susisiekimo ministerijos 2008 m. gruodžio 2 d. įsakymas Nr. 2B-479 „Dėl Motorinių transporto priemonių ir jų priekabų kategorijų ir klasių pagal konstrukciją reikalavimų patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 141-5606.

11. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 2013 m. liepos 15 d. įsakymas Nr. D1-528 „Dėl Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklių patvirtinimo“. *Valstybės žinios*, 77-3901.
12. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 2014 m. kovo 6 d. įsakymas Nr. D1-259 „Dėl Taršos leidimų išdavimo, pakeitimo ir galiojimo panaikinimo taisyklių patvirtinimo“. TAR, 2982.
13. Lietuvos Respublikos Seimo 2015 m. balandžio 16 d. nutarimas Nr.XII-1626 „Dėl Nacionalinės aplinkos apsaugos strategijos patvirtinimo“. TAR, 6178.
14. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 2021 m. gegužės 26 d. įsakymas „Dėl mobiliuosiuose taršos šaltiniuose Lietuvos Respublikoje sunaudotų degalų, oro transporto priemonių atliktų kilimo ir tūpimo ciklų apskaitos tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 11678.
15. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2021 m. liepos 7 d. nutarimas Nr.548 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. lapkričio 24 d. nutarimo Nr. 1168 „Dėl apmokestinamųjų gaminių ir pakuočių atliekų naudojimo ir (ar) perdirbimo užduočių patvirtinimo“ pakeitimo“. TAR, 15866.
16. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos informacijos ir komunikacijos departamento tyrimų skyriaus 2021 m. rugsėjo 29 d. analitinė apžvalga „Taršos integruotos prevencijos ir kontrolės bei taršos leidimų reglamentavimą Europos Sąjungos valstybėse narėse“ [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.lrs.lt/sip/getFile3?p\\_fid=38171](https://www.lrs.lt/sip/getFile3?p_fid=38171) [žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d.].
17. Valstybinės įmonės Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro generalinio direktoriaus 2021 m. gruodžio 21 d. įsakymas Nr. 1V-164 „Dėl mokesčio už aplinkos teršimą iš žemės ūkio veiklai naudojamų ne keliais judančių mechanizmų apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vic.lt/zutrs/wp-content/uploads/sites/5/2020/12/Tarsos-mokescio-tvarkos-aprasas.pdf> [žiūrėta 2023 m. balandžio 20 d.].
18. Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministerijos 2021 m. sausio 1 d. įsakymas „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro ir Lietuvos Respublikos sveikatos apsaugos ministro 2006 m. liepos 10 d. įsakymo Nr. D1-335/V-597 „Dėl Naujų teršalų priskyrimo apmokestinamų teršalų grupėms, kurios patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000 m. sausio 18 d. nutarimu Nr. 53 „Dėl Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo įgyvendinimo“ pripažinimo netekusiu galios“. TAR, 29212.

19. Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos 2023 m. sausio 27 d. projektas Reg. Nr. 23-1237 „Dėl Lietuvos Respublikos atliekų tvarkymo įstatymo Nr. VIII-787 2, 4, 6, 61, 7, 112, 20, 30, 302, 34, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 3412, 3413, 3414, 3415, 3416, 3417, 3418, 3419, 3420, 3422, 3425, 3426, 3427, 3428, 3431, 3432, 3433, 3434, 3435, 3436, 3437, 351 straipsnių ir aštuntojo<sup>9</sup> skirsnio pakeitimo įstatymo“.

#### Specialioji literatūra:

20. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (1996). *Ekologinė teisė*. Vilnius: Eugrimas.
21. Marcijonas, A., Sudavičius, B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
22. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras.
23. Medelienė, A., Žvaigždinienė, I. (2012). Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas. *Verslo ir teisės aktualijos*, 7(1), 144-163.
24. Monkevičius, E. ir kt. (2011). *Aplinkosaugos teisė*. Vadovėlis. Vilnius: Justitia.
25. Ragulskytė-Markovienė, R. (2005). *Aplinkos teisė: Lietuvos teisės derinimas su Europos Sąjungos reikalavimais*. Vilnius: Eugrimas.
26. Sudavičius, B. (2019). Didesnis tarifas Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje. *Teisės viršenybės link: recenzuotų mokslo straipsnių rinkinys / Vilniaus universiteto Teisės fakultetas*, p. 280-296 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2019/06/teises\\_virsenybes\\_link\\_145x205mm\\_INTERNETUI\\_geras.pdf](https://www.tf.vu.lt/wp-content/uploads/2019/06/teises_virsenybes_link_145x205mm_INTERNETUI_geras.pdf) [žiūrėta 2023 m. balandžio 21].
27. Sudavičius, B., Endrijaitis, M. (2020). Increased tax rates in the taxation system of the Republic of Lithuania. *Law Enforcement Review*, vol. 4, no. 2, pp. 28–40, <https://doi:10.24147/2542-1514>.
28. Sudavičius, B., Vaitiekienė, E. (2014). Savivaldybių specialiosios aplinkos apsaugos rėmimo programos: teisinio reguliavimo probleminiai aspektai. *Jurisprudencija*, 21(4), 1140-1162.
29. Venckus, Z. (2008). *Aplinkos apsaugos politika ir teisė: mokomoji knyga. 2-oji pataisyta laida*. Vilnius: Technika.
30. Žvaigždinienė, I. (2008). *Materialinė atsakomybė už žalą aplinkai*. Vilnius: Justitia.

Praktinė medžiaga:

31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A7-928/2005.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. gruodžio 22 d. administracinėje byloje Nr. A63 -2058/2008.
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. lapkričio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011.
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. gruodžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A520-2042/2013.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. birželio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-892-143/2015.
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. rugsėjo 17 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I12-143/2015.
37. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. spalio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-768-438/2015.
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2019 m. balandžio 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-6-822/2019.
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. gegužės 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-963-525/2020.
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. spalio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1290-624/2020.
41. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 24 d. nutartis administracinėje byloje eA-473-525/2021.
42. Mokestinių ginčų komisijos 2021 m. gegužės 7 d. sprendimas Nr. S-60 (7-42/2021).
43. Mokestinių ginčų komisijos 2021 m. gegužės 7 d. sprendimas Nr. S-59 (7-45/2021).
44. Mokestinių ginčų komisijos 2022 m. sausio 31 d. sprendimas Nr. S-9 (7-176/2021).

## SANTRAUKA

### Taršos apmokestinimas Lietuvos Respublikoje: būklė ir perspektyvos

#### Gabrielė Mikėnaitė

Šiame magistro baigiamajame darbe remiantis bendrąja mokesčio struktūros analize buvo nagrinėjamas taršos mokestis. Lietuvoje taršos mokesčiui yra priskiriamas mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas.

Pirmoji darbo dalis buvo skirta aplinkos taršos sampratai, teisiniam aplinkos apsaugos mechanizmui. Siekiama atskleisti, iš kur kyla poreikis teisiniam reguliavimui ir kaip jis yra įgyvendinamas.

Antroji magistrinio darbo dalis skirta pačiam mokesčio už aplinkos teršimą teisiniam reglamentavimui. Pažymėtina, kad patį mokestį už aplinkos teršimą galima suskaidyti į atskiras kategorijas, t.y. mokesčio už aplinkos teršimą įstatymu yra nustatomas aplinkos taršai iš stacionariųjų ir mobiliųjų taršos šaltinių, gaminių ir (ar) pakuočių atliekoms, sąvartyne šalinamoms atliekoms bei naujausiu apmokestinimo objektu tapusiems žemės ūkio veiklai naudojamiems ne keliu judantiems mechanizmom, registruotiniams Traktorių, savaeigių ir žemės ūkio mašinų bei jų priekabų registre, mokamas mokestis. Atlikus išsamią kiekvienos apmokestinamosios kategorijos analizę pagal bendrąją mokesčių vidaus struktūrą nekyla abejonų, kad mokesčio už aplinkos teršimą įstatymo tikslas – ekonominėmis priemonėmis skatinti aplinkos teršimo mažinimą, remti tvarią plėtrą, užtikrinti, kad nebūtų viršyti nustatyti taršos normatyvai. Dėl to kiekviena apmokestinamoji kategorija turi savo lengvatų sistemą, užduotis, kurias įgyvendinant mokėtiną mokestį galima sumažinti pritaikius koreguojantį koeficientą. Kita vertus, nustatytų tvarkų nesilaikymas suponuoja apie dar kitokias išskirtines apmokestinimo sąlygas – didesnę mokesčio tarifą.

Taigi sistemiškai tai atsispindi trečioje šio darbo dalyje iš kurios matyti, kad teršėjams, savo veikla nesiekiantiems aplinkos tvarumo ir šiame įstatyme numatytų tikslų, taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos – didesnis mokesčio tarifas.

## SUMMARY

### **Pollution Taxation in the Republic of Lithuania: Status and Perspectives**

**Gabrielė Mikėnaite**

In this Master's thesis, the pollution tax was analyzed on the basis of a general analysis of the tax structure. In Lithuania, the pollution tax is covered by the Law on Environmental Pollution Tax.

The first chapter of the thesis was devoted to the concept of environmental pollution and the legal mechanism of environmental protection. The aim is to show where the need for legal regulation comes from and how it is implemented.

The second part of the Master's thesis is devoted to the legal regulation of the environmental pollution tax itself. It should be noted that the environmental pollution tax itself can be broken down into separate categories, i.e. the Environmental Pollution Tax Law establishes a tax on environmental pollution from stationary and mobile sources, on waste products and/or packaging, on waste disposed of at landfill sites, and, most recently, on off-road machinery used for agricultural activities, which is registered in the Register of Tractors, Self-propelled and Agricultural Machinery and their Trailers. A detailed analysis of each taxable category within the general internal tax structure leaves no doubt that the purpose of the Environmental Pollution Tax Act is to promote the reduction of environmental pollution by economic means, to support sustainable development and to ensure that the established pollution standards are not exceeded. Each taxable category therefore has its own system of incentives and tasks, the implementation of which may lead to a reduction in the tax payable by means of the application of an adjustment coefficient. On the other hand, non-compliance with the established procedures implies yet another set of exceptional taxation conditions, namely a higher tax rate.

Thus, this is systematically reflected in the third part of this paper, which shows that polluters who do not pursue environmental sustainability and the objectives set out in this law are subject to an exceptional tax treatment, i.e. a higher tax rate.