

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Gintarės Gudaitytės  
V kurso, finansų ir mokesčių teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Turto mokesčiai Lietuvoje ir pasirinktose užsienio jurisdikcijose: lyginamoji analizė  
bei siūlymai Lietuvai**

**Property taxes in Lithuania and selected foreign jurisdictions: a comparative  
analysis and proposals for Lithuania**

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas  
Recenzentas: lekt. dr. Laurynas Balčiūnas

Vilnius  
2023

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama turto apmokestinimo sistema Lietuvoje, atskirai aptariant Lietuvoje reglamentuojamų turto mokesčių – nekilnojamojo turto mokesčio, žemės mokesčio ir paveldimo turto mokesčio elementus. Lyginamajai analizei pasirinkta apžvelgti turto apmokestinimo reglamentavimą pasirinktose užsienio jurisdikcijose – Estijoje, Latvijoje, Danijoje ir Suomijoje. Atliktos analizės pagrindu bei vadovaujantis tarptautinių organizacijų ataskaitomis ir ekspertų nuomone, teikiami pasiūlymai turto apmokestinimo sistemos Lietuvoje tobulinimui.

**Pagrindiniai žodžiai:** nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis, paveldimo turto mokestis.

This paper analyses the system of property taxation in Lithuania, discussing separately the elements of property taxes regulated in Lithuania – immovable property tax, land tax and inheritance tax. For the comparative analysis, was chosen to look at the property taxation in selected foreign jurisdictions - Estonia, Latvia, Denmark, and Finland. Based on the analysis and in accordance with the reports of international organisations and the opinion of experts, proposals for the improvement of the property taxation system in Lithuania are made.

**Keywords:** immovable property tax, land tax, inheritance tax.

## TURINYS

<b>1. TURTO MOKESČIAI LIETUVOJE</b> .....	8
1.1. Turto mokesčių vieta Lietuvos mokesčių sistemoje .....	8
1.2. Turto mokesčių raida Lietuvoje .....	12
1.2.1. Nekilnojamojo turto mokestis .....	12
1.2.2. Žemės mokestis .....	13
1.2.3. Paveldimo turto mokestis .....	14
1.3. Turto apmokestinimas Lietuvoje .....	15
1.3.1. Nekilnojamojo turto apmokestinimas .....	16
1.3.2. Žemės apmokestinimas .....	21
1.3.3. Paveldimo turto apmokestinimas .....	24
<b>2. TURTO APMOKESTINIMAS PASIRINKTOSE EUROPOS SAJUNGOS VALSTYBĖSE</b> .....	27
2.1. Turto apmokestinimas Baltijos šalyse .....	27
2.1.1. Turto apmokestinimas Estijoje .....	28
2.1.2. Turto apmokestinimas Latvijoje .....	30
2.2. Turto apmokestinimas pasirinktose Skandinavijos šalyse .....	33
2.2.1. Turto apmokestinimas Danijoje .....	33
2.2.2. Turto apmokestinimas Suomijoje .....	35
<b>3. TURTO APMOKESTINIMO SISTEMOS LIETUVOJE VERTINIMAS IR GALIMOS PERSPEKTYVOS</b> .....	38
3.1. Turto mokesčių probleminiai ir teigiamai vertinami aspektai .....	38
3.1.1. Nekilnojamojo turto mokestis .....	38
3.1.2. Žemės mokestis .....	44
3.1.3. Paveldimo turto mokestis .....	46
3.2. Turto mokesčių reglamentavimo tobulinimo galimybės .....	47
<b>IŠVADOS</b> .....	50
<b>ŠALTINIŲ SĄRAŠAS</b> .....	52
<b>SANTRAUKA</b> .....	62
<b>SUMMARY</b> .....	63

## ĮVADAS

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Tam, jog valstybėje veiktų efektyvi visuomenei naudingų socialinių – ekonominių paslaugų teikimo sistema, būtina, jog teikiant šias paslaugas aktyviai dalyvautų centrinė ir vietos valdžia, tačiau iki šiol yra nesutariama ar valstybė ir savivaldybės yra padarę pakankamai visuomeninių paslaugų teikimo srityje (Stačiokas, Rimas, 2003, p. 7). Visuotinai pripažįstama, jog tam, kad valstybė ir savivaldybės galėtų prisiimti ir vykdyti joms įstatymų numatytas funkcijas ir tokiu būdu kurti visuomenės gerovę, jos pirmiausia turi būti finansiškai pajėgios pasirinkti atitinkamą elgesio variantą. Atsižvelgiant į tai, jog Lietuvoje daugiau nei 80 proc. valstybės ir savivaldybių biudžeto pajamų sudaro mokesčiai, skatina vertinti mokesčių kaip biudžetinių pajamų potencialo išnaudojimą (VMI, 2022).

Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų Europos Sąjungos (toliau – **ES**) valstybių, turto mokesčiai yra priskiriami vietiniams mokesčiams, tai reiškia, jog pajamos surenkamos iš minėtų mokesčių dažniausiai patenka į vietos (savivaldybių) biudžetus (Sudavičius, 2019, p. 283). Remiantis Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos (toliau – **LR FM**) pateikiamais duomenimis apie savivaldybių biudžetų faktines pajamas, matyti, jog 2022 m. pajamos iš mokesčių sudarė beveik 85 proc. (arba 2 663 073 tūkst. eurų) visų savivaldybių biudžetų pajamų (LR FM, 2021). Pažymėtina, jog šiame darbe bus analizuojami turto mokesčiai, kurie 2022 m. savivaldybių biudžetų pajamų struktūroje sudarė beveik 6,7 proc. (arba 180 311 tūkst. eurų) visų mokesčių pajamų, atitinkamai: 1) nekilnojamojo turto mokestis (toliau – **NTM**) – 4,9 proc.; 2) žemės mokestis (toliau – **ŽM**) – 1,48 proc.; 3) paveldimo turto mokestis (toliau – **PTM**) – 0,12 proc.

Ekspertai pažymi, jog viena iš Lietuvos mokesčių sistemos problemų yra tai, jog turto mokesčiai biudžetinių pajamų struktūroje užima santykinai mažą mokesčių dalį lyginant su kitais mokesčiais (Lietuvos bankas, 2020). Atsižvelgiant į tai, jog turto mokesčiai yra laikomi savarankiškais savivaldybių pajamomis ir šie mokesčiai sudaro tik 6,7 proc. visų į savivaldybių biudžetus surenkamų mokesčių pajamų, lemia poreikį analizuoti turto apmokestinimo ypatumus ir ieškoti sprendimų siekiant padidinti iš šių mokesčių surenkamų pajamų indėlį į savivaldybių biudžetus. Didesnės pajamos savivaldybių biudžetams atitinkamai reiškia ir efektyvesnę savivaldybių funkcijų, kurios joms pavestos įstatymu, atlikimą, kaip antai *savivaldybių planavimo dokumentų įgyvendinimą, biudžetinių įstaigų išlaikymą ir viešųjų paslaugų teikimo organizavimą* (Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas, 1994).

Aktualu paminėti ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – **EBPO**) ataskaitoje išreikštą poziciją, jog savivaldybių ištekliai Lietuvoje yra labai riboti (EBPO, 2020, p. 27). Taigi, šiame darbe bus analizuojami ir pasirinktų EBPO valstybių turto mokesčiai, siekiant įvertinti jų turto apmokestinimo ypatumus ir palyginti su Lietuvoje galiojančia turto apmokestinimo sistema. Lyginamajai analizei tikslingai pasirinktos Baltijos valstybės – Latvija ir Estija, kurios kartu su Lietuva dažnai pozicionuojamos kaip bendra ekonominė rinka, tuo tarpu pasirinktose Skandinavijos valstybės – Danija ir Suomija, pasirinktos kaip Šiaurės Baltijos šalių regiono valstybės dėl su Lietuva turimų plačių ekonominių ryšių bei aukšto ekonominio išsivystymo lygio.

LR FM pateikiami duomenys apie savivaldybių biudžetų pajamų struktūrą bei EBPO atkreipiamas dėmesys į itin ribotus savivaldybių išteklius suponuoja, jog Lietuvoje nėra išnaudojamas turto mokesčių potencialas fiskalinės politikos atžvilgiu. Tai aiškiai parodo, kad permainos turto apmokestinimo sistemoje yra reikalingos. Taigi, šiame darbe analizuojama turto apmokestinimo Lietuvoje sistema paraleliai įvertinant pasirinktų užsienio valstybių pavyzdžius ir jų gerąją praktiką turto apmokestinimo srityje. Atitinkamai, atliktos analizės pagrindu pateikiamos turto apmokestinimo sistemos Lietuvoje tobulinimo kryptys, siekiant didesnio pajamų surenkamų iš turto mokesčių indėlio į savivaldybių biudžetus. Pažymėtina, jog šio darbo 1.3. dalyje, kuri skirta turto apmokestinimo Lietuvoje analizei, neišvengta atskirų turto mokesčių elementų aprašomojo pobūdžio, kadangi šios analizės pagrindu 3 šio darbo skyriuje pateikiamas turto apmokestinimo Lietuvoje sistemos vertinimas.

**Darbo tikslas.** Remiantis Lietuvos norminiais teisės aktais ir mokslininkų darbais iširti turto apmokestinimą Lietuvoje bei jo (apmokestinimo) probleminius aspektus ir lyginamosios analizės metodu, lygiagrečiai įvertinus pasirinktų ES šalių turto apmokestinimo ypatumus, pateikti siūlymus Lietuvai.

**Darbo uždaviniai.** Siekiant darbo tikslo įgyvendinimo keliami šie uždaviniai:

1. Išanalizuoti turto mokesčių reglamentavimą Lietuvoje, nustatyti jų vietą Lietuvos mokesčių sistemoje.
2. Pateikti turto mokesčių pasirinktose ES jurisdikcijose bendrą vertinimą.
3. Palyginti turto mokesčius Lietuvoje ir pasirinktose ES valstybėse;
4. Išnagrinėti turto mokesčių Lietuvoje atskirus aspektus tiesiogiai susijusius su jų efektyvumu (privalumai ir trūkumai);
5. Suformuoti pasiūlymus dėl naujųjų Lietuvos turto mokesčių įstatymų tobulinimo.

**Darbo objektas.** Turto apmokestinimo sistema Lietuvoje bei jos tobulinimo galimybės, remiantis konkrečių ES valstybių pavyzdžiais.

**Tyrimo metodai.** Rengiant šį darbą buvo naudotasi šiais tyrimo metodais:

1. *Aprašomasis* – šis metodas naudotas analizuojant turto apmokestinimo sistemą Lietuvoje ir pasirinktose ES valstybėse.
2. *Dokumentų analizės* – šis metodas suponuoja teisės aktų ir teisės doktrinos analizę.
3. *Istorinis* – turto mokesčių Lietuvoje kilmės nustatymas.
4. *Lingvistinis* – taikytas aiškinant turto mokesčių turinio pagrindines sąvokas.
5. *Loginis* – pasitelktas konkrečių autorių pozicijų dėl turto apmokestinimo Lietuvoje vertinimui bei nustatyti turto apmokestinimo Lietuvoje privalumus ir trūkumus.
6. *Lyginamasis* – naudojant šį metodą darbe yra lyginamas turto apmokestinimas Lietuvoje ir pasirinktose ES valstybėse.
7. *Sisteminės analizės* – taikytas nagrinėjant turto mokesčius kaip mokesčių teisės sistemos dalį ir nustatant turto mokesčių teisės sistemoje.
8. *Teleologinis* – taikytas nustatant įstatymų leidėjo ketinimus ir tikslus įtvirtinant turto apmokestinimo teisinį reglamentavimą.

**Svarbiausi šaltiniai.** Šiame magistro darbe aktualiausi šaltiniai yra Lietuvos ir pasirinktų ES valstybių turto mokesčių įstatymai bei jų komentarai. Pažymėtina, jog mokslinės literatūros, kurioje būtų analizuojami turto mokesčiai Lietuvoje nėra itin daug, taigi pagrindine būtų galima įvardinti A. Medelienės ir B. Sudavičiaus Mokesčių teisės vadovėlį, B. Sudavičiaus ir M. Endrijaičio Viešųjų finansų teisės vadovėlį. Taip pat, šiame darbe vadovaujama LR FM teikiama duomenimis apie valstybės ir savivaldybių biudžeto pajamų struktūrą, siekiant įvertinti turto mokesčių vietą Lietuvos mokesčių sistemoje. Svarbų indėlį šiam darbui turi ir EBPO išvados bei publikacijos į kurias atsižvelgiant vertinama turto apmokestinimo situacija Lietuvoje tarptautiniu mastu.

**Temos originalumas.** Turto apmokestinimo efektyvumas Lietuvoje nėra itin plačiai teisės mokslininkų analizuota tema. Atkreiptinas dėmesys, jog mokslinėje literatūroje daugiausiai dėmesio skiriama būtent NTM, kuris generuoja didžiausias pajamas į savivaldybių biudžetus lyginant su likusiais turto mokesčiais – ŽM ir PTM. Tačiau autorės nuomone pasigendama išsamios visų turto mokesčių analizės, vertinant juos kaip svarbius savarankiškus savivaldybių biudžetų išteklius ir tokiu būdu analizuojant turto apmokestinimo Lietuvoje privalumus ir trūkumus. Pažymėtina, jog šiame darbe

analizuojant NTM bazės problematiką bus aptariamas 2022 m. lapkričio 30 d. atnaujintas LR nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo pakeitimo projektas, kuris visuomenėje vertinamas kontraversiškai (įvairiai). Taigi, siekiant objektyviai įvertinti turto apmokestinimo sistemą Lietuvoje bei pateikti racionalius pasiūlymus skatinančius turto mokesčių efektyvumą, lygiagrečiai analizuojami kitų Baltijos ir pasirinktų Skandinavijos šalių turto apmokestinimo pavyzdžiai. Taip pat, šiame darbe yra išskiriami turto mokesčių probleminiai aspektai ir pateikiami pasiūlymai siekiant didinti pajamų surenkamų iš turto mokesčių apimtį Lietuvoje.

## 1. Turto mokesčiai Lietuvoje

### 1.1. Turto mokesčių vieta Lietuvos mokesčių sistemoje

Valstybinė mokesčių sistema, tai visuma įstatymų reglamentuojamų ir glaudžiai susijusių mokesčių bei rinkliavų, privalomų mokėti valstybei ar teritoriniam vienetui, atitinkamai visi šalyje egzistuojantys mokesčiai turi sudaryti sistemą ir tarnauti visuomeniniams tikslams (Štreimikienė, Mikalauskienė, 2006, p. 171). B. Sudavičius ir M. Endrijaitis antrina minėtai sampratai ir nurodo, jog valstybinė mokesčių sistema, tai visuma valstybėje nustatytų ir surenkamų mokesčių, laikantis įstatymų nustatytų procedūrų, sudarančių teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą sistemą (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 104). Konkrečios valstybės mokesčių sistemos samprata priklauso nuo valstybės administracinio teritorinio susiskirstymo ypatybių, atitinkamai pastebimi skirtumai tarp federacinių ir unitarinių valstybių mokesčių sistemų (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 45). Federacinėse valstybėse kaip antai Vokietijos Federacinėje Respublikoje galioja kelių pakopų mokesčių sistemos – federaciniai, regioniniai ir vietiniai mokesčiai (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 1949). Pažymėtina, jog Lietuvai būdinga unitarinės valstybės mokesčių sistema, kadangi vadovaujantis Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – **Konstitucija**) 10 str. *Lietuvos valstybės teritorija yra vientisa ir nedalijama į jokių valstybinius darinius* (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Kadangi Lietuva yra unitarinė valstybė, todėl egzistuoja vienpakopė mokesčių sistema, atitinkamai visuma valstybėje reglamentuojamų ir surenkamų mokesčių sudaro vieningą valstybinę mokesčių sistemą.

Konstitucijos 67 ir 127 str. suponuoja, jog Lietuvoje egzistuoja įstatymais pagrįsta bendra mokesčių sistema, kurioje išimtinė mokesčių įstatymų priėmimo kompetencija priklauso Lietuvos Respublikos Seimui (toliau – **Seimas**) (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). LR MAĮ 13 str., išvardijami piniginiai mokėjimai, kurie sudaro valstybinę mokesčių sistemą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Pažymėtina, jog minėtame LR MAĮ straipsnyje įtvirtinta valstybinė mokesčių sistema apima ne vien mokesčius klasikine prasme, bet ir kitus privalomus mokėjimus į valstybės ir savivaldybių biudžetus, kaip antai, žyminį, konsulinį mokesčius, valstybės rinkliavas, mokestį už pramoninės nuosavybės objektų registravimą, grindžiant toki įtraukimą tuo, jog tokios įmokos, kaip ir kiti mokesčiai, yra privalomos mokėtojams, nustatomos įstatymu ir įskaitomos į biudžetą (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 45).

Pagal LR MAĮ 13 str. Lietuvos mokesčių sistemą sudaro dvidešimt vienas mokestis ir įmoka, tačiau ne visi šie piniginiai mokėjimai tenka valstybės biudžetui, kadangi dalis jų tenka savivaldybių biudžetams ir nebiudžetiniams fondams (Ruškytė *et al.*, 2012, p. 91).



Kai analizuojame valstybinę mokesčių sistemą susiduriame su vietinių mokesčių problematika, kuri kyla analizuojant 1999 m. Seimo ratifikuotą Europos vietos savivaldos chartijos tekstą (toliau – **Chartija**). Pagal Chartijos 9 str. 3 d. bent dalis vietos savivaldos pajamų turi būti gaunama iš vietinių mokesčių ir rinkliavų, t.y. mokesčių, kuriuos, tradiciniame prasme, įsiveda vietos savivaldos institucijos (Europos vietos savivaldos chartija, 1985). Konstitucijoje ir LR MAĮ minimi tik valstybiniai mokesčiai, taigi, kyla klausimas, ar Lietuvos mokesčių sistemoje įtvirtinti vietiniai mokesčiai? Tam, jog išvengti diskusijų, laikomasi nuostatos, kad Lietuvoje prie vietinių mokesčių kategorijos yra priskiriami tie mokėjimai, kurių savivaldos institucijos nors pačios ir neįveda, bet dalį tam tikro mokesčio elementų gali konkretizuoti, t.y. Seimas priimdamas konkretaus mokesčio įstatymą apsisprendžia, ar deleguoti dalį mokesstinės kompetencijos savivaldybių institucijoms (Urmonas, Novikas, 2011, p. 1026). Mokesstinę kompetenciją suteikiamą savivaldybių institucijoms būtų galima suprasti kaip teisę nepažeidžiant įstatymo nustatytų ribų ir tvarkos savo biudžetų sąskaita nustatyti mokesčio lengvatas, teisę dalį pajamų gauti iš mokesčių, kurių tarifus, neviršijant įstatymų numatytų dydžių, didina ar mažina pačios savivaldybių tarybos (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 45). Atkreiptinas dėmesys į tai, jog Chartijos prasme vietinių mokesčių statusą Lietuvoje galėtų įgyti vietinės rinkliavos, t.y. rinkliavos, kurias savo teritorijoje įsiveda savivaldybių tarybos vadovaujantis Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymo nuostatomis, kadangi savivaldybių tarybos turi pakankamai plačius įgaliojimus vietinių rinkliavų nustatymo apimtyje ir minėtas įstatymas išvardina tik vietinių rinkliavų objektų sąrašą, tuo tarpu kaip konkrečiai bus renkama – savivaldybių tarybų kompetencija. Tačiau Lietuvoje vietinės rinkliavos nėra traktuojamos kaip mokesčiai, kadangi nepatenka į MAĮ 13 str. numatytą sąrašą.

Vadinasi, vietiniais mokesčiais yra pripažįstami tik tie piniginiai mokėjimai, kurie: 1) pilnai ar įstatymo nustatyta proporciškai dalimi yra įskaitomi į savivaldybės biudžetą ir 2) kurių atskirus struktūros elementus (tarifą, mokėjimo lengvatų taikymą) gali nustatyti ir taikyti savivaldos institucijos, vadovaujantis įstatymų suteiktais įgalinimais (Sudavičius, 2016, p. 165). Toks didesnis savarankiškumas suteikia vietos valdžios institucijoms galimybę pritaikyti savo fiskalinę politiką prie vietos poreikių ir prisideda prie jų politinės atskaitomybės didinimo (OECD, 2021). Remiantis šia analize, prie vietinių mokesčių Lietuvoje priskirtini NTM, ŽM, PTM ir GPM (atitinkamai fiksuoto dydžio GPM mokamas pagal verslo liudijimą ir GPM dalis, kuri yra perskirstoma į savivaldybių biudžetus).

Mokesčiai pagal apmokestinimo objekto ypatumus yra skirstomi į pelno, pajamų, vartojimo mokesčius ir turto mokesčius. Atitinkamai, turto mokesčiais apmokestinamas turimas atitinkamas turtas arba jo prieaugis, neatsižvelgiant į tokio turto teikiamą naudą jo

savininkui, taip pat tokio mokesčio tarifas dažniausiai proporcingas minėto turto vertei. Turto mokesčiams Lietuvoje priskiriami ŽM, NTM ir PTM (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 104).

Siekiant nustatyti turto mokesčių vietą Lietuvos mokesčių sistemoje aktualu paminėti mokesčių skirstymą pagal apmokestinimo būdą į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius ir vadovaujantis šiuo skirstymu vertinti pajamų surenkamų iš turto mokesčių vietą valstybės ir savivaldybių biudžetuose lyginant su kitomis mokestinėmis pajamomis.

Manoma, jog mokesčių skirstymą į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius pirmieji pateikė fiziokratai, atitinkamai šis mokesčių grupavimas galioja iki šių dienų (Užubalis, 2012, p. 64). Praktikoje susiklostė požiūris, jog tiesioginiais mokesčiais apmokestinamos pajamos (pelnas), turtas, o netiesioginiais – vartojimas (išlaidos). Netiesioginių mokesčių kategorijai priklauso mokesčiai už prekes ir paslaugas, kurių kainos padidėja dėl gamintojo išlaidų apmokestinimo, taigi netiesioginiams mokesčiams priskiriami pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), akcizai ir muitai (Bikas, 2019, p. 26). Netiesioginius mokesčius sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o mokesčių mokėtojas pagal įstatymą (gamintojas, tiekėjas) tik perveda surinktus mokesčius į biudžetą (Sudavičius, Endrijaitis, 2020, p. 104). Tuo tarpu, tiesioginiai mokesčiai yra nustatomi pajamoms ir turtui, šiuos sumoka patys mokesčių mokėtojai (Bikas, 2019, p. 26). Tiesioginių mokesčių Lietuvos mokesčių sistemoje yra daugiausia, juos moka atitinkamo apmokestinamo objekto turėtojai ar naudotojai (pajamas gaunantys gyventojai, žemės/nekilnojamojo turto savininkai ir panašiai), kitaip tariant, tiesioginiai mokesčiai yra mokami asmenų, kuriuos mokesčių įstatymai įvardija kaip atitinkamo mokesčio mokėtojus (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 44). Tiesioginių mokesčių kategorijai priklauso GPM, Pelno mokestis, visi turto mokesčiai ir eilė kitų mokesčių.

Daugumoje užsienio šalių, tame tarpe ir Lietuvoje, lygybė apmokestinant užtikrinama taikant mišrią mokesčių sistemą, kurią sudaro tiesioginiai ir netiesioginiai mokesčiai (Pilipavičiūtė, Korsakienė, 2016, p. 44). Taigi, toliau bus aptariama turto mokesčių vieta valstybės ir savivaldybių biudžete, konkrečiai 2022 m. faktiškai surinktų mokestinių pajamų į nacionalinį biudžetą kontekste, taip nustatant turto mokesčių vietą Lietuvos mokesčių sistemoje.

Remiantis LR FM pateikiamais duomenimis apie 2022 m. sausio – gruodžio mėn. konsoliduotas valstybės ir savivaldybių biudžetų faktines pajamas, matyti, jog pajamos iš mokesčių sudarė beveik 81 proc. (arba 14 689 529 tūkst. eurų), tuo tarpu likusias įplaukas 3 506 229 tūkst. eurų, sudarė kitos pajamos bei ES ir kitų užsienio šalių finansinės paramos lėšos. Konkrečiai turto mokesčiai valstybės bei savivaldybės mokestinių pajamų kontekste

sudaro vos 1,32 proc. (arba 194 089 tūkst. eurų). Iš duomenų apie 2022 m. mokestines nacionalinio biudžeto pajamas matyti, jog daugiausiai mokesčių surenkama iš prekių ir paslaugų mokesčių, kurie sudaro beveik 52 proc. (arba 7 585 421 tūkst. eurų) mokestinių nacionalinių pajamų. Visuotinai pripažįstama, kad besivystančiose šalyse didesnė mokestinių pajamų dalis surenkama būtent iš netiesioginių mokesčių (Snieška, 2005, p. 27). Pajamų ir pelno mokesčiai taip pat generuoja didelės apimties pajamas į nacionalinį biudžetą ir nežymiai nusileidžia iš prekių ir paslaugų mokesčių surenkamų pajamų dydžiui, taigi šie mokesčiai sudarė beveik 46 proc. (arba 6 710 888 tūkst. eurų) 2022 m. mokestinių nacionalinio biudžeto pajamų (LR FM, 2021).

Atsižvelgiant į tai, jog šio darbo objektas yra turto mokesčiai ir šie mokesčiai yra surenkami į savivaldybių biudžetus<sup>1</sup>, toliau tikslingai bus analizuojama turto mokesčių vieta 2022 m. savivaldybių biudžetų mokestinių pajamų kontekste. Savivaldybių biudžetų mokestinės pajamos sudaro 85 proc. (arba 2 663 073 tūkst. eurų) visų savivaldybių biudžetų pajamų. Didžiausią reikšmę savivaldybių biudžetams turi GPM, kuris sudaro net 79 proc. (arba 2 469 489 tūkst. eurų) savivaldybių biudžetų pajamų surenkamų iš mokesčių. Atkreiptinas dėmesys, jog ne visos pajamos surenkamos iš GPM yra paskirstomos į savivaldybių biudžetus. LR valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu kiekvienais metais yra nustatoma savivaldybėms pervedamo GPM dalis, kaip antai 2022 m. priimto minėto įstatymo 2 str. nustatyta, jog GPM procentinė dalis (išskyrus fiksuoto dydžio GPM mokamą už pajamas, gaunamas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, kuri patenka į savivaldybių biudžetus), tenkanti visų savivaldybių biudžetams nuo šio mokesčio pajamų į konsoliduotus valstybės biudžetą ir savivaldybių biudžetus yra 48,12 proc., iš jos pastovioji dalis – 42,77 proc., kintamoji dalis – 5,35 proc. (Lietuvos Respublikos 2022 metų valstybės..., 2021).

Šio darbo analizės objekto – turto mokesčių, generuojamos pajamos į savivaldybių biudžetus užima antrą vietą po pajamų iš GPM. Taigi, turto mokesčiai 2022 m. sudaro 6,7 proc. (arba 180 311 tūkst. eurų) 2022 m. savivaldybių biudžetų mokestinių pajamų. Pažymėtina, jog nors turto mokesčiai užima nežymią dalį nacionalinio biudžeto mokestinių pajamų atžvilgiu, tačiau šie mokesčiai yra antri pagal svarbumą savivaldybių biudžeto mokestinių pajamų atžvilgiu.

Taigi, turto mokesčiai yra tiesioginiai mokesčiai, kuriuos moka atitinkamo apmokestinamo objekto turėtojai ar naudotojai (žemės/nekilnojamojo turto savininkai, tam tikro turto paveldėtojai). Pažymima, jog turto mokesčius, atsižvelgiant į savivaldybėms

---

<sup>1</sup> Vadovaujantis Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 14 str. 2 d. gyvenamojo nekilnojamojo turto mokesčio pajamos įskaitomos į valstybės biudžetą.

įstatymais deleguotas kompetencijas turto mokesčių atžvilgiu ir jų įskaitymo į savivaldybių biudžetus faktą, būtų galima priskirti vietiniams mokesčiams, to pasekoje, turto mokesčiai pripažįstami savarankiškais savivaldybių pajamomis. Nors šie mokesčiai sudaro minimalią dalį nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų kontekste, tačiau turto mokesčiai yra antras pagal svarbą savivaldybių biudžetų mokesčių pajamų šaltinis, kuris nusileidžia tik iš GPM surenkamų pajamų kiekiui į savivaldybių biudžetus.

## **1.2. Turto mokesčių raida Lietuvoje**

Pažymėtina, jog dėl ribotos darbo apimties, turto mokesčių raida šiame skyriuje bus apžvelgiama nuo Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo (1990 m. kovo 11 d.). Šis laikotarpis pasirinktas, kadangi po sovietų sąjungos okupacijos metų (1940 – 1989 m.), kai Lietuvos mokesčių sistema gyvavusi tarpukariu buvo visiškai sugriauta ir eliminuotas valstybės mokesčių savarankiškumas, senoji centralizuota apmokestinimo tvarka buvo keičiama į naujus mokesčius santykius, kurie buvo nuosekliai tobulinami (Buškevičiūtė, 2005, p. 21).

### **1.2.1. Nekilnojamojo turto mokestis**

Po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo 1994 m. liepos 20 d. buvo priimtas LR įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, kuris įsigaliojo nuo 1995 m. sausio 1 d. ir su tam tikrais pakeitimais galiojo iki 2005 m. gruodžio 31 d. Šis mokestis suvienodino visų nuosavybės formų įmonių turto apmokestinimą ir skatino naudingiau eksploatuoti privatizuotą bei valstybinį turtą, nes pradžioje už nenaudojamą daugiau kaip penkis metus turtą buvo nustatytas penkis kartus didesnis mokestis (Buškevičiūtė, 2005, p.179). Pagal šį įstatymą apmokestinimo objektu buvo laikomas Lietuvos teritorijoje esantis nurodytiems subjektams nuosavybės teise priklausantis nekilnojamas turtas (toliau – NT) (išskyrus žemę, orlaiivius ir laivus), mokesčio mokėtojai – Lietuvos ir užsienio juridiniai asmenys, kuriems nuosavybės teise priklausė nekilnojamas turtas Lietuvoje, mokesčio tarifas – 1 proc. nuo nekilnojamojo turto vertės (Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų..., 1994). Aktualu pažymėti, jog šiame įstatyme buvo nustatytas ir platus mokesčio lengvatų sąrašas, kuriame pažymima net 19 lengvatų kuomet nekilnojamojo turto mokestis nebuvo taikomas. Vadovaujantis šio įstatymo suteikta kompetencija, Lietuvos Respublikos Vyriausybė (toliau – **Vyriausybė**) 1994 m. lapkričio 27 d. nutarimu Nr. 1400, pavedė atlikti turto, kuriam privaloma teisinė registracija įvertinimą Respublikiniam inventorizavimo, projektavimo ir paslaugų biurui, nustatant, kad NT mokesstinė vertė yra jo atkuriamoji vertė (pritaikant fizinio nusidėvėjimo procentą) ir priskaičiuojant Komisijos privalomam registruotinam turtui įvertinti prie LR FM nutarimais nustatytus vietovės

pataisos koeficientus (Sudavičius, Marcijonas, 1998, p. 97). Atkreiptinas dėmesys ir į mokesčio mokėjimo tvarką, pagal kurią mokestis mokamas po ¼ metinės sumos pasibaigus ketvirčiui per 25 d. (Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų..., 1994).

2001 m. spalio 4 d. Vyriausybė nutarimu patvirtino 2001-2004 m. programos įgyvendinimo priemones, viena iš jų buvo užsibrėžtas tikslas parengti NTM projektą, siekiant praplėsti NTM bazę apmokestinant ir gyvenamąsias patalpas bei šio mokesčio taikymo srityje suteikti didesnes teises savivaldybėms (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl..., 2001). Atitinkamai, įgyvendinant Vyriausybės programą buvo parengta mokesčių sistemos koncepcija, kurioje buvo išdėstyti tolesnės mokesčių sistemos reformos ir naujojo NTM įstatymo bendrieji principai (Šulija, 2004, p. 116).

Nuo 2006 m. sausio 1 d. Lietuvoje įsigaliojo 2005 m. birželio 7 d. priimtas LR NTMĮ. Pagrindiniai pokyčiai lyginant su anksčiau galiojusiu NT apmokestinimo reglamentavimu buvo šie: 1) įtvirtinta, kad NTM moka ne tik juridiniai asmenys (toliau – JA), bet ir fiziniai asmenys (toliau – FA); 2) nenumatoma apmokestinti FA priklausančių gyvenamosios ir kitų numatytų paskirčių statinių, jeigu šie statiniai nėra ekonominiai/individualiai veiklai naudojamas nekilnojamas turtas; 3) keičiama NT vertinimo tvarka, nustatant, jog NT apmokestinamąja verte laikoma NT vidutinė rinkos vertė, nustatyta NT masiniu vertinimu; 4) nustatyta galimybė apskaičiuoti NT apmokestinamąją vertę individualiu vertinimo būdu; taip pat 5) nustatyta apeliacijos procedūra, suteikianti galimybę mokesčių mokėtojui pateikti skundą dėl netenkinančios nekilnojamojo turto apmokestinamosios vertės nustatymo (Šulija, 2006, p. 116). Šioje pastraipoje aptarti pirminės 2005 m. birželio 7 d. priimto LR NTMĮ redakcijos požymiai, toliau šiame darbe bus vadovaujamosi šiai dienai galiojančia suvestine redakcija nuo 2022 m. liepos 1 d.

### **1.2.2. Žemės mokestis**

Po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo buvo pradėta vykdyti žemės reforma, kurios metu nacionalizuotos žemės buvo grąžinamos jos teisėtiems savininkams (Aleknavičius, 2012, p. 249). Žemės mokestis buvo įvestas 1992 m. birželio 25 d. LR ŽMĮ ir pradėtas mokėti jau už 1992 metus (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 393). Pažymima, jog šis įstatymas su daugybe pakeitimų galioja iki šių dienų. Atsižvelgiant į tai, jog nuo pat Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo buvo priimtas tik vienas žemės apmokestinimą reglamentuojantis įstatymas, šiame skyriuje aptarti pirminės 1992 m. birželio 25 d. priimto LR ŽMĮ redakcijos požymiai, lyginant su esminiais pasikeitimais vėlesnėse šio įstatymo redakcijose.

Pirminėje šio mokesčio redakcijoje buvo nustatyta, jog mokesčio objektas yra – privati žemė, o šio mokesčio mokėtojai yra privačios žemės savininkai, toks reguliavimas be pakeitimų galiojo beveik 11 metų (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992). Šio mokesčio tarifas buvo fiksuotas – 1,5 proc. žemės kainos ir nekito iki pat 2013 m. sausio mėn. 1 d., kuomet buvo įvestas minimalus ir maksimalus mokesčio tarifas. Pažymėtina, jog nuo pat pirmosios LR ŽMĮ redakcijos iki šių dienų savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę sumažinti arba atleisti nuo žemės mokesčio (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992). Atkreiptinas dėmesys, jog neapmokestinimų objektų sąrašas pirminėje LR ŽMĮ redakcijoje buvo itin trumpas, kaip antai, neapmokestinami: 1) bendro naudojimo keliai; 2) žemės sklypai, nuosavybės teise priklausantys užsienio valstybių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms; 3) miško, istorijos ir kultūros paminklų žemė; 4) nuo žemės mokesčio atleisti tam tikro lygio nedarbingumą turintys asmenys, senatvės pensijos sulaukę asmenys ir vaikai, kai šeimose nėra darbingų asmenų ir žemės sklypo dydis neviršija nustatytų dydžių (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998, p. 112). Atitinkamai vėlesnės LR ŽMĮ redakcijos nuolat pildė šį lengvatų sąrašą. Aptariant žemės mokesčio apskaičiavimo tvarką, žemės mokesčiai buvo skaičiuojami atsižvelgiant į žemės plotą ir kainą pagal Valstybinio kadastro duomenis, kuriuos Žemės ūkio ministerijos nustatyta tvarka atitinkamos tarnybos pateikdavo valstybinėms mokesčių inspekcijoms (Buškevičiūtė, 2005, p. 181). Nuo 1998 m. žemės mokestis apskaičiuojamas nuo žemės ploto pagal NTR duomenis, tokius duomenis Žemės ir kito NT kadastro ir registro valstybės įmonė pateikia teritorinėms mokesčių inspekcijoms (Buškevičiūtė, Pukelienė, 1998, p. 112).

### **1.2.3. Paveldimo turto mokestis**

Lietuvai atkūrus nepriklausomybę paveldimo turto apmokestinimas buvo reglamentuojamas pagal LR fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą, kurio 35 str. 2 d. įsakmiai nurodoma, jog pajamų mokesčiu neapmokestinamos paveldėjimo ir dovanojimo būdu gautos pajamos (išskyrus paveldėtą autorinį atlyginimą), kurių apmokestinimą reglamentuoja kiti norminiai aktai. LR paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas, reglamentuojantis paveldimo turto apmokestinimą priimtas tik 1995 m. birželio 13 d., o taikyti pradėtas dar vėliau – nuo 1998 m. sausio 1 d.

LR paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas pirmasis įstatymas po Lietuvos nepriklausomybės, kuris reglamentavo PTM kaip atskirą mokestį ir galiojo 5 metus iki 2002 m. gruodžio 10 d. priimto LR paveldimo turto mokesčio įstatymo (toliau – LR PTMĮ) įsigaliojimo. Šio mokesčio apmokestinimo objektu buvo nustatytas paveldimas

kilnojamas ir nekilnojamas turtas, kuriam nustatyta teisinė registracija, atitinkamai mokesčio mokėtojais nurodomi Lietuvos ir kitų valstybių FA Lietuvoje paveldėję turtą. Mokesčio tarifai priklausė nuo turto apmokestinamos vertės, atitinkamai, jei mažesnė nei 0,5 mln. litų – taikomas 10 proc. tarifas, jei didesnė nei 0,5 mln. Litų – taikomas 20 proc. tarifas. PTM lengvatos buvo siejamos su tarp paveldėtojo ir mirusiojo asmens egzistavusiu giminystės ryšiu (Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo..., 1995).

2002 m. gruodžio 10 d. buvo priimtas LR PTMĮ, kuriame pradėtas reglamentuoti tik PTM, tuo tarpu dovanojamo turto apmokestinimui skirtos nuostatos perkeltos į LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymą (toliau – **LR GPMĮ**). Naujasis LR PTMĮ įtvirtino tam tikras naujoves, kaip antai, reglamentuojamas tapo ne tik Lietuvoje, bet ir kitose valstybėse, nuolatinio Lietuvos gyventojų paveldimo turto apmokestinimas. Taip pat, greta giminaičių (vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), senolių, vaikaičių, brolių, seserų) paveldimo turto, neapmokestinamas ir rūpintinių ar rūpintojų paveldimas turtas. Atitinkamai, šiame įstatyme įtvirtinta, jog neapmokestinama paveldimo turto apmokestinamoji vertė, kuri neviršija 3 tūkst. eurų, nepriklausomai nuo paveldėjusio turtą subjekto ypatybių (Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio..., 2002).

Toliau šiame darbe, konkrečiai 1.3.3. skyriuje bus analizuojama šiai dienai aktuali LR PTMĮ redakcija (aktuali redakcija nuo 2015-01-01).

### 1.3. Turto apmokestinimas Lietuvoje

LR MAĮ 9 str. nustato, jog apmokestinimas t.y. mokesinės prievolės turinys, privalo būti aiškiai apibrėžtas atitinkamą mokesčių reglamentuojančiame įstatyme (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas, 2004). Siekiant nustatyti mokesčio įstatyme įtvirtintą konkretaus turto apmokestinimo struktūrą, aktualu paminėti LR Konstitucinio Teismo (toliau – **KT** arba **Konstitucinis Teismas**) 1998 m. spalio 9 d. nutarimą, kuriame pažymima, jog *mokesčiai turi savo vidaus struktūrą, tarp kurios elementų yra mokesčio objektas ir mokesčio tarifas* (Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas). Mokesčių kaip prievolę būtų galima suprasti kaip apimančią šiuos elementus – mokesčių mokėtoją, apmokestinamą objektą, mokesčio bazę, mokesčio tarifą, mokesčio lengvatas ir mokesčio mokėjimo taisykles (Sudavičius, Medelienė, 2011, 78).

Siekiant visapusiškai suvokti kaip Lietuvoje yra apmokestinamas turtas, toliau šiame skyriuje bus išskiriami ir aprašomi Lietuvoje reglamentuojami turto mokesčiai, atskirai analizuojant NTM, ŽM ir PTM struktūros elementus. Pažymėtina, jog dėl ribotos darbo apimties šiame darbe nebus analizuojama turto mokesčių mokėjimo tvarka, kadangi atskirų turto mokesčių deklaravimo ir sumokėjimo tvarka Lietuvoje yra pakankamai aiški.

Taigi, šiame skyriuje bus detaliau aptariamas turto apmokestinimas Lietuvoje, atitinkamai probleminiai apmokestinimo aspektai bus analizuojami 3 šio darbo skyriuje.

### 1.3.1. Nekilnojamojo turto apmokestinimas

**Mokesčio mokėtojas.** LR NTMĮ nustato, jog NTM moka NT savininkai, nepriklausomai ar tai yra FA (Lietuvos Respublikos pilietis, užsienio valstybės pilietis ir asmuo be pilietybė) ar JA (Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotas JA, užsienio valstybės JA) (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005).

Terminas savininkas nurodo, jog atitinkamam subjektui (FA arba JA) NT turi priklausyti nuosavybės teise. Atitinkamai LR CK 4.37 str. paaiškinama nuosavybės teisės sąvoka nurodant, jog tai *teisė savo nuožiūra, nepažeidžiant įstatymų ir kitų asmenų teisių ir interesų, valdyti, naudoti nuosavybės teisės objektą ir juo disponuoti*. Taigi, NTM mokėtojas turi plačiausią savo turiniu daiktinę teisę į NT, kuri apima šias teises t.y. valdyti, naudoti ir disponuoti NT (Baranauskas *et. al.*, 2008, p. 429). Vadovaujantis LR nekilnojamojo turto registro įstatymo 3 str., daiktinės teisės į NT išviešinamos įregistruojant jas NTR, taigi prievolė mokėti NTM kyla NT savininkui, remiantis NTR pateiktais duomenimis.

LR NTMĮ 3 str. 2 – 4 d. nustato ir keletą išimčių iš savininko kaip NTM mokėtojo taisyklės:

- 1) NTM už pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas, NT moka ne faktinis šio turto savininkas, o jį įsigyjantis asmuo. Šios nuostatos taikymas siejamas su informacijos apie atitinkamą sandorį (lizingo, pirkimo–pardavimo išsimokėtinai, išperkamosios nuomos) turi būti užfiksuota NTR;
- 2) atvejais, kai savininkas yra FA, bet jis NT objektą perleidžia naudotis JA (pvz. nuomoja) ilgesniam kaip 1 mėn. laikotarpiui, tokiu būdu mokesčio mokėtoju tampa NT naudotojas pvz. nuomininkas;
- 3) kolektyvinio investavimo subjekto<sup>2</sup> (toliau – **KIS**) atveju, nors KIS dalyviai turi KIS investicinius vienetus ir tokiu būdu tampa ekonominiais turto savininkais, NTM yra mokamas KIS valdymo įmonės (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2022).

---

<sup>2</sup> Vadovaujantis LR kolektyvinio investavimo subjektų įstatymo 2 str. 26 d. kolektyvinis investavimo subjektas - investicinis fondas ar investicinė bendrovė, kurių tikslas – platinant investicinius vienetus ar akcijas kaupti asmenų lėšas ir padalijant riziką jas kolektyviai investuoti į šiame įstatyme nurodytą turtą laikantis šiame įstatyme nustatytą investavimo reikalavimų.



**Mokesčio objektas.** LR NTMĮ 4 dalyje reglamentuojama, jog šio mokesčio objektas yra Lietuvoje esantis NT, atitinkamai pagal LR NTMĮ 2 str. 6 d., NT suprantamas kaip Nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) registruojamos patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai. LR NTMĮ 9 str. 1 d. paaiškinama, jog NTR registruojami nekilnojamieji daiktai, jeigu jie LR nekilnojamojo turto kadastro įstatymo nustatyta tvarka yra suformuoti kaip atskiri NT objektai ir jiems suteiktas unikalus numeris (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto..., 1996). Taigi, NTM objektas yra konkrečiai Lietuvoje esančios patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai, kuriuos privaloma registruoti Lietuvos teisės aktų nustatyta tvarka.

Be objekto išskyrimo, siekiant suprasti NT apmokestinimą NTM, aktualu išskirti ir kas nėra laikoma NTM objektu. Taigi, atsižvelgiant į NT faktinio naudojimo vertinimo kriterijų išskiriama dvejopo pobūdžio NT, kuris nėra laikomas NTM objektu:

- 1) privačios ir viešosios partnerystės pagrindu sukurtas ar įgytas NT, atitinkamų subjektų partnerystės sutarties vykdymo metu, naudojant NT pagal minėtoje sutartyje nurodytą paskirtį;
- 2) neužbaigtas NT, jei jis faktiškai nėra naudojamas veikloje. Šiame punkte nurodytas NT neapmokestinamas NTM, jei atitinka šiuos kriterijus: 1) statinio statyba, rekonstravimas, kapitalinis remontas arba atnaujinimas nėra baigtas ir 2) statinys faktiškai yra nenaudojamas (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2022). Šią NTM objekto išimtį būtų galima vertinti kaip lengvatą asmenims siekiantiems atnaujinti ir pagerinti turimą NT, atsižvelgiant į tai, jog siekiant sukurti didesnę NT vertę toks procesas reikalauja didelių išlaidų ir tuo momentu yra nenaudojamas, taigi valstybė skatina asmenų iniciatyvas gerinti savo NT ir tikslingai neapkrauna mokesčių mokėtojo NTM, kuomet NT negali būti naudojamas pagal paskirtį.

**Mokesčio bazė.** Su NTM objektu yra susijusi mokesčio bazė – NT mokesstinė vertė (t.y. vidutinė rinkos vertė), kuri nustatoma NT vertinimo metodais ir būdais, atitinkamai NT vertinimą atlieka turto vertintojas, vadovaudamasis LR turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 381). NT vertinimo metodas<sup>3</sup> reiškia tvarką, algoritmą, kurio pagalba yra apskaičiuojama vidutinė rinkos vertė. Metodas kaip nustatoma vertė priklauso nuo NT paskirties, tuo tarpu NT paskirtis priklauso nuo NT naudojimo tikslų, tai vienas iš NT objektą apibūdinančių požymių, registruojamų NTR. NT

---

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 6 str. 2 d. nustato, jog tarptautiniuose vertinimo standartuose ir Europos vertinimo standartuose nustatytų metodų šiuose standartuose nustatytais turto arba verslo vertinimo atvejais taikymo Lietuvos Respublikoje procedūros ir tvarka išsamiai nurodytos Turto ir verslo vertinimo metodikoje

mokesčiui yra svarbi NT paskirtis, nes būtent atsižvelgiant į paskirtį, LR NTMĮ priskiria atitinkamą vertinimo metodą:

- 1) komercinis NT – vertė nustatoma lyginamosios vertės (analogiškos vertės pardavimas, už kiek buvo parduotas analogiškas NT) arba naudojimo pajamų vertės metodais (kiek pajamų gali uždirbti tas NT);
- 2) gyvenamosios paskirties ir su gyvenamąja susijusios paskirties NT (sodai, garažai, pagalbinių ūkio paskirties NT) – vertė nustatoma lyginamosios vertės metodu;
- 3) inžineriniai statiniai – nustatoma atkuriamosios vertės arba kaštų metodų t.y. kiek pastatyti analogišką inžinerinį pastatą kainuotų;
- 4) visas kitas NT – vertė nustatoma atkuriamosios vertės kaštų metodu (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas..., 2012).

Taigi pagrindiniai įstatymo išskiriami vertinimo metodai yra minimi aukščiau, bet konkrečiai apskaičiuojant vidutinę NT rinkos vertę atsižvelgtina į eilę kitų kriterijų – naudojimo trukmę, buvimo vietą, NTR duomenis ir kitus duomenis.

Šalia vertinimo metodų yra vertinimo būdai, kurie suprantami kaip procedūra, kurios metu pritaikomi aukščiau minėti vertinimo metodai. LR NTMĮ išskiria du vertinimo būdus:

- 1) masinį vertinimą – tai toks būdas, kai vienu metu vertinama grupė NT objektų, kurie yra analogiški arba panašūs ir parengiama bendra ataskaita. Pažymėtina, jog VĮ Registrų centras (toliau – **RC** arba **Registrų centras**) nustato vidutines rinkos vertes kiekvienais metais, tačiau šias vertes prilygina mokestinėms ne rečiau kaip kas 5 metus pagal kalendorinių metų sausio 1 d. būseną (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 382). Šiai dienai galiojantis naujas masinis vertinimas atliktas 2021-01-01 (VMI, 2023). Atitinkamai naujai nustatytos NT objektų mokestinės vertės NTM apskaičiuoti bus naudojamos 5 metus, pradedant nuo naujo masinio vertinimo atlikimo;
- 2) individualų vertinimą – kai NT objektas yra vertinamas vienas atskirai ir parengiama to NT objekto individuali vertinimo ataskaita. Tai atvejai, kai NT savininkas nesutinka su masinio vertinimo būdu nustatyta verte, tada jis gali užsisakyti individualų vertinimą, kuris gali būti pagrindu to konkretaus NT mokestinei vertei apskaičiuoti.

**Mokesčio tarifas.** NTM tarifu laikoma LR NTMĮ nustatyta mokėjimo nuo NTM bazės norma, kurią NTM mokėtojas turi sumokėti į atitinkamą biudžetą (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 85). NTM tarifas LR NTMĮ išreikštas procentine išraiška nuo NTM bazės ir pateikiamas intervalo ribose nuo 0,5 proc. iki 3 proc. NT mokestinės vertės, kitaip

tariant NTM bazės. Atitinkamai, minėtu įstatymu Seimas paveda savivaldybių taryboms (šių savivaldybių teritorijose) mokestinę kompetenciją nustatyti konkretų mokesčio tarifą iki einamojo mokestinio laikotarpio liepos 1 dienos. Tačiau, jeigu atitinkama savivaldybės taryba iki nurodyto termino nenustato naujų konkrečių mokesčio tarifų, kitą mokestinį laikotarpį galioja paskutiniai nustatyti mokesčio tarifai (LR nekilnojamojo turto mokesčio, 2005).

LR NTMĮ apibendrintame komentare pažymima, jog savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti (atsižvelgiant į NTM tarifo intervalą) ne vieną, o kelis NTM tarifus, tačiau tokia diskrecijos teise atitinkama savivaldybės taryba gali pasinaudoti tik atsižvelgiant į vieną ar kelis toliau pateikiamų kriterijų (baigtinis sąrašas): NT paskirtį, naudojimą, teisinį statusą, NT technines savybes, priežiūros būklę, apleistumą, NT mokėtojų kategoriją ar NT buvimo savivaldybės teritorijoje vietą (LR nekilnojamojo turto mokesčio apibendrintas..., 2022). Vadinasi, jeigu savivaldybės taryba nusprendžia įvesti kelis NTM tarifus, privaloma įvesti būtent diferencijuotus tarifus. Vadovaujantis teisės mokslo atstovų nuomone, tokių kriterijų nustatymas ir jų privalomumas savivaldybių taryboms nustatant NTM tarifus yra optimalus, kadangi jis leidžia riboti savivaldybių tarpusavio konkurenciją dėl mažesnių tarifų taip dirbtinai pritraukiant investicijas bei kapitalą, taip pat toks reguliavimas leidžia savivaldybėms planuoti savo pajamas (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 383).

Pažymėtina, jog konkrečiai FA nuosavybės teise priklausantiems objektams kaip antai, gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinių ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statiniams (patalpoms), žuvininkystės statiniams ir inžineriniams statiniams (toliau – **nekomercinės paskirties NT**) įstatymu nustatyta progresinė tarifų sistema, priklausanti nuo NT objekto vertės (LR nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005). Taigi, NTM apmokestinama viso FA nekomercinės paskirties NT vidutinė rinkos vertė, viršijanti neapmokestinamąjį dydį (150 tūkst. eurų). Atitinkamai, NT vertei: 1) nuo 150 tūkst. eurų iki 300 tūkst. eurų taikomas 0,5 proc. tarifas; 2) nuo 300 tūkst. eurų iki 500 tūkst. eurų taikomas 1 proc. tarifas; 3) nuo 500 tūkst. eurų taikomas 2 proc. tarifas (LR nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005).

Papildant, skirtinga NTM bazė ir tarifai nustatyti tam tikrą socialinį statusą turintiems asmenims – FA, kurie augina tris ar daugiau vaikų iki 18 metų bei FA, kurie augina neįgalų vaiką iki 18 metų arba vyresnį neįgalų vaiką, kuriam nustatytas nuolatinės slaugos poreikis. Minėtiems FA priklausančio nekomercinės paskirties NT rinkos vertės neapmokestinamas dydis padidinamas iki 200 tūkst. eurų ir nustatoma toliau pateikiama NTM tarifų progresija: 1) nuo 200 tūkst. eurų iki 390 tūkst. eurų – 0,5 proc.; 2) nuo 390 tūkst. eurų iki 650 tūkst. eurų – 1 proc.; 3) nuo 650 tūkst. eurų – 2 proc. (LR nekilnojamojo

turto mokesčio apibendrintas..., 2023). Atkreiptinas dėmesys, jog savivaldybių taryboms neperduodama mokestinė kompetencija nustatyti šioje pastraipoje minėtiems NT objektams NTM tarifus ir jie yra apibrėžti įstatyme nustatyti fiksuotu dydžiu. Šioje dalyje taip pat aktualu atkreipti dėmesį konkrečiai į sutuoktiniams priklausantį nekomercinės paskirties NT, kuris NTR yra įregistruotas kaip bendroji jungtinė nuosavybė (toliau – **BJN**), tokiu atveju minėto NT neapmokestinama riba (nuo 0 iki 150 tūkst.) taikoma abiem sutuoktiniams individualiai, to pasekoje sutuoktiniams BJN teise priklausančio nekomercinės paskirties NT mokestinė vertė neperžengianti 300 tūkst. ribos – nėra apmokestinama NTM. Vadinasi, neapmokestinamas dydis (150 tūkst. eurų) dvigubėja tam nekomercinės paskirties NT, kuris priklauso sutuoktiniams BJN teise (Konstitucinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas).

**Mokesčio lengvatos.** NTM lengvatos pasireiškia atvejais, kuomet NT nėra priskiriamas NTM objektui. Taigi, LR NTMĮ lengvatos skirstomos į dvi dalis pagal NTM mokėtojo kriterijų, atitinkamai lengvatas skirtas FA ir JA asmenims:

- 1) lengvatos FA priklauso nuo NT paskirties (vertės lengvata) ir nuo NT panaudojimo būdo (veikla, kuriai naudojamas NT), atitinkamai:
  - NT neapmokestinamas NTM, jei bendra FA priklausančio nekomercinės paskirties NT vertė neviršija 150 tūkst. eurų. Tuo tarpu, tam tikrą socialinį statusą turinčių FA (t.y. auginantys daugiau nei tris nepilnamečius vaikus ir auginantys neįgalų nepilnametį vaiką arba neįgalų asmenį, kuriam būtina nuolatinė priežiūra) NT neapmokestinamas NTM, jei tokio NT vertė neviršija 200 tūkst. eurų;
  - Su NT panaudojimo būdu susijusios lengvatos, kai FA priklausantis NT yra naudojamas šiai veiklai: socialinei globai ir priežiūrai, pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti, švietimo veiklai, kapinių veiklai ir individualiai kūrybinei veiklai (FA turi meno kūrėjo statusą); (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005).
- 2) lengvatos JA siejamos su NT savininko statusu arba su NT naudojimo sfera. LR NTMĮ reglamentuojamas išsamus sąrašas šių lengvatų, atitinkamai:
  - Su JA statusu susijusios lengvatos, neapmokestinamas NT priklausantis: diplomatinėms atstovybėms, valstybei ir savivaldybėms, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, bankrutavusioms įmonėms, religinėms bendruomenėms, labdaros ir paramos fondams, LEZ, švietimo įstaigoms, Lietuvos bankui (toliau – **LB**) ir kitiems JA.

- Su NT naudojimo būdu susijusios lengvatos, neapmokestinamas NT naudojamas toliau išskiriamoms veikloms vykdyti – aplinkosaugai ir priešgaisrinei apsaugai, žemės ūkiui, sveikatos priežiūros paslaugoms teikti naudojamas turtas, asociacijų vykdomai nekomerciniai veiklai (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2022).

Teisės moksle pripažįstama, jog didžioji dalis mokesčių lengvatų yra pagrįstos valstybės vykdoma socialine-ekonomine politika ir turi ypatybę keistis kartu su politikos pasikeitimais (Sudavičius, 2010, p. 105). Pastebima, jog dalis NTM lengvatų yra susijusios su valstybės vykdoma socialine politika, nes siekiama sumažinti mokestinę naštą atitinkamą socialinį statusą turintiems mokesčių mokėtojams bei kita dalis lengvatų susijusi su ekonomine politika, siekiant paskatinti ir neapsunkinti mokestine našta svarbių valstybinių mastu paslaugų teikimo.

Atkreiptinas dėmesys, jog savivaldybių taryboms suteikiama mokestinė diskrecija savo biudžeto sąskaita sumažinti NTM arba nuo šio mokesčio juos visai atleisti (LR nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005). Konstitucinis Teismas 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimu yra konstatavęs, jog *pagal minėto įstatymo reglamentavimą tuo atveju, kai konkretų NTM tarifą įstatymu pavesta nustatyti savivaldybės tarybai ir šis mokestis įskaitomas į savivaldybės tarybos biudžetą, ši taryba turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti NTM arba visai nuo jo atleisti, o tuo atveju, kai NTM tarifas nustatytas įstatyme ir šis mokestis įskaitomas į valstybės biudžetą, joks subjektas negali šio mokesčio sumažinti arba visai nuo jo atleisti* (Konstitucinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas). Pažymėtina, jog minėtas lengvatas savivaldybių tarybos nustato atitinkamos savivaldybės biudžeto sąskaita, taigi tokie mokestinių pajamų praradimai yra nekompensuojami.

### 1.3.2. Žemės apmokestinimas

**Mokesčio mokėtojas.** LR ŽMĮ nustato, jog ŽM moka žemės savininkai, nepriklausomai ar tai yra FA (Lietuvos Respublikos pilietis, užsienio valstybės pilietis ir asmuo be pilietybė) ar JA (Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotas JA, užsienio valstybės JA) (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio..., 1992).

Savininko samprata LR ŽMĮ yra tapati sampratai atskleistai šio darbo 1.3.1 skyriuje, kuria vadovaujantis žemė turi priklausyti, atitinkamai FA arba JA, nuosavybės teise, atitinkamai ši daiktinė teisė į žemę vadovaujantis LR nekilnojamojo turto registro įstatymo 3 str. turi būti registruojama NTR.

LR ŽMĮ 3 str. 2 d. nustatytas papildomas ŽM mokėtojo ypatumas, kuomet ne savininkas privalo mokėti ŽM, kaip antai nustatoma, jog atvejais, kai žemė priklauso

investicinio fondo žemės savininkams (kuomet steigiami į NT – žemę investuojantys KIS), ŽM mokėtoju laikoma šio KIS valdymo įmonė (LR žemės mokesčio įstatymo apibendrintas..., 2021).

Žemės mokestis 2022 m. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) deklaruojamais duomenimis buvo priskaičiuotas 728 tūkst. ŽM mokėtojų ir surinkta 41 100 tūkst. eurų mokesčių pajamų į savivaldybių biudžetus (VMI, 2022).

**Mokesčio objektas.** LR ŽMĮ 4 str. reglamentuojama, jog žemės mokesčio objektas yra ne bet kokia žemė, o Lietuvoje esanti privati žemė, išskyrus miško žemę ir žemės ūkio paskirties žemę, kurioje įveistas miškas Lietuvos teisės aktų nustatyta tvarka (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992). Atsižvelgiant į tai, jog LR ŽMĮ žemės mokesčio objektas yra būtent privati žemė, remiantis LR ŽMĮ nuostatomis privačią žemę sudaro žemė, sugrąžinta ar kitaip įstatymų nustatyta tvarka įsigyta FA ar JA (išskyrus valstybę ir savivaldybes) nuosavybėn (LR žemės mokesčio įstatymo..., 2021). LR CK 1.109 str. nustatyti reikalavimai žemės sklypui kaip civilinės teisės objektui, atitinkamai žemės sklypo identifikavimas (suformavimas įstatymų numatyta tvarka) ir jo įregistravimas viešajame registre įstatymų nustatyta tvarka, kadangi žemė yra vienas pagrindinių CK 1.98 str. įtvirtintų nekilnojamojo daikto. Minėtos žemės sklypo formavimą ir registravimą reglamentuojančios nuostatos taikomos ir registruojant bei formuojant vandens ir miško plotus, kadangi pagal LR ŽMĮ, žemė yra suvokiama ne tik kaip sausumos, bet ir vandens bei miško plotai (Mikelėnas *et al.*, 2001, p. 231). Taigi, ŽM objektas yra FA ar JA nuosavybės teise priklausanti Lietuvos teritorijoje esanti žemė (įstatymų nustatyta tvarka suformuoti sausumos ir vandens plotai), kurią privaloma registruoti Lietuvos teisės aktų nustatyta tvarka.

Toliau aktualu išskirti ir kas nėra laikoma ŽM objektu. Taigi, ŽM objektu nėra laikoma miško žemė ir žemės ūkio paskirties žemė, kurioje įveistas miškas (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo..., 2021). Atitinkamai, Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministro ir Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2004 m. kovo 29 d. įsakymu Nr. 3D-130/D1-144 patvirtintame Miško įveisimo ne miško žemėje tvarkos apraše, nelaikomas ŽM objektu, jei šio miško žemės plotas yra įregistruotas Nekilnojamojo turto kadastrė.

**Mokesčio bazė.** Su ŽM objektu yra susijusi mokesčio bazė t.y. žemės mokesstinė vertė, kuri yra tapati vidutinei rinkos vertei. Žemės vidutinė rinkos vertė nustatoma masinio vertinimo metu kasmet, naudojant lyginamąjį metodą, kuomet Registrų centras parengia savivaldybių teritorijų žemės verčių zonų žemėlapius ir nustato žemės sklypo vidutinės rinkos vertės nustatymo modelius, atitinkamai šios vertės kas 5 metus naudojamos

mokestinei žemės vertei apskaičiuoti (Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas..., 2012). Nuo 2023 m. sausio 1 d. įsigaliojo Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos direktoriaus įsakymas Nr. 1P-403-(1.3 E.), kuriuo patvirtinamos perskaičiuotos žemės vidutinės rinkos vertės galiosiančios 5 metus nuo šio įsakymo įsigaliojimo dienos. Atkreiptinas dėmesys, jog per pastaruosius 5 metus žemės sklypų mokestinė vertė padidėjo 43 proc. (Registru centras, 2023).

Galimos išimtys, kai ne masinio vertinimo būdu nustatoma žemės mokestinė vertė, bet remiantis individualiu vertinimu, pateikus prašymą RC ir esant visoms LR ŽMĮ 9 str. 2 d. išvardintoms sąlygoms:

- 1) masinio vertinimo metu nustatyta žemės vidutinė rinkos vertė skiriasi nuo individualiu žemės vertinimu nustatytos žemės vertės daugiau kaip 20 proc.; ir
- 2) pirmame punkte minimas žemės vidutinės rinkos vertės skirtumas susidarė dėl kitų nei toliau pateikiamų aplinkybių – žemės naudojimo ne pagal numatytą paskirtį, būdą, disponavimo ja suvaržymų dėl hipotekos ar kitų savininko prievolių; ir
- 3) individualaus žemės vertinimo ataskaita atitinka Vyriausybės nustatytus reikalavimus (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992).

Pažymėtina, jog nustatant žemės mokestinę vertę LR ŽMĮ numato tam tikrą diferenciaciją žemės ūkio paskirties žemei, atitinkamai žemės vidutinė rinkos vertė (be miško žemės vertės) padauginama iš koeficiento 0,35, tokiu būdu sumažinant ŽM apmokestinamo turto bazę (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, 1992). Toks lengvatinio apmokestinimo nustatymas galėtų būtų grindžiamas tuo, jog valstybės vykdoma ekonominė politika skatina vykdyti žemės ūkio veiklą, o žemė yra šios veiklos pagrindinis elementas bei žemės lokacija (kaip pavyzdys nedaug nutolusi nuo didžiųjų miestų) turi didelę įtaką žemės rinkos vertei nors ir neturi tiesioginės sąsajos su iš žemės gaunama nauda (LR FM, 2019).

**Mokesčio tarifas.** ŽM tarifas LR ŽMĮ išreikštas procentine išraiška nuo ŽM bazės ir pateikiamas intervalo ribose nuo 0,01 proc. iki 4 proc. žemės mokestinės vertės, kitaip tariant ŽM bazės. Pastebima, jog ŽM tarifai nustatomi panašiai kaip ir NTM, nustatant minimalaus ir maksimalaus tarifo intervalą, tačiau ŽM atveju tarifų intervalas didesnis. Atitinkamai, kaip ir NTM atveju, pavedama mokestinė kompetencija savivaldybių taryboms nustatyti konkretų mokesčio tarifą iki einamojo mokestinio laikotarpio liepos 1 dienos, nenustačius – kitą mokestinį laikotarpį galioja paskutiniai nustatyti mokesčio tarifai (LR žemės mokesčio įstatymas, 1992).

LR ŽMĮ pažymima, jog savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti ne vieną, o kelis ŽM tarifus, tačiau tokia diskrecijos teise atitinkama savivaldybės taryba gali pasinaudoti tik atsižvelgiant į vieną ar kelis toliau pateikiamus kriterijus (baigtinis sąrašas): žemės naudojimo paskirtį, žemės sklypo naudojimo būdą; žemės sklypo naudojimą arba nenaudojimą; žemės sklypo dydį; ŽM mokėtojų kategorijas (dydis, teisinė forma, socialinė padėtis), žemės sklypo vietą atitinkamos savivaldybės teritorijoje (LR žemės mokesčio įstatymas, 1992).

**Mokesčio lengvatos.** ŽM lengvatos pasireiškia atvejais, kuomet žemė nėra priskiriama ŽM objektui, tai atvejai, kuomet nėra mokamas ŽM. ŽM lengvatos yra siejamos su socialiniu ar visuomeniniu žemės naudojimu arba dėl mokesčio mokėtojo socialinės padėties. Atitinkamai, LR ŽMĮ reglamentuojamas lengvatas būtų tikslinga skirstyti į dvi kategorijas:

- 1) pagal žemės naudojimo būdą ŽM nemokamas už: bendro naudojimo kelių žemę, sodo teritorijose esančią bendrojo naudojimo žemę, paviršinių vandens telkinių pakrančių apsaugos juostų žemę, įvairių draustinių apsaugos zonos žemę, įvairių kultūros vertybių ir gamtos paminklų žemę, žemę patenkančią į įstatymu nustatytą specialių žemės naudojimo taisyklių teritoriją;
- 2) pagal žemės savininko statusą ŽM nemoka: žemės savininkai, kurių mokėtinas ŽM už visus turimus žemės sklypus neviršija 2 eurų, užsienio diplomatinės atstovybės, tarptautinės organizacijos, bankrutavusios įmonės, LB, nedarbingi ar riboto darbingumo asmenys, ūkininko ūkiui įgyta žemė tris pirmus mokestinius laikotarpius, tradicinėms ir kitoms religinėms bendruomenės priklausanti žemė (LR žemės mokesčio įstatymas, 1992).

Taigi, pastebima, jog ŽM lengvatos kaip ir NTM atveju yra pagrįstos valstybės vykdoma socialine-ekonomine politika ir turi ypatybę keistis kartu su politikos pasikeitimais (Sudavičius, 2010, p. 105). Taip pat, LR ŽMĮ, analogiškai kaip ir LR NTMĮ, įvirtina mokestinę diskreciją savivaldybių taryboms savo biudžeto sąskaita sumažinti ŽM arba nuo šio mokesčio juos visai atleisti (LR žemės mokesčio įstatymas, 1992). Tai galėtų būti atvejai, kai vykdomas tam tikras investicinis projektas ir savivaldybė nustatydamas atitinkamo pobūdžio lengvatą žemės apmokestinimui prisidėtų prie iniciatyvos skatinimo.

### 1.3.3. Paveldimo turto apmokestinimas

**Mokesčio mokėtojas.** Vadovaujantis LR PTMĮ 3 str. PTM mokėtoju yra nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas. LR PTMĮ nepateikia nuolatinio Lietuvos gyventojų sampratos, tačiau nukreipia į LR GPMĮ 4 str. kuriame gyventojų nuolatinumo Lietuvoje



samprata atskleidžiama per konkrečius kriterijus, pavyzdžiui Lietuvoje mokesčiniu laikotarpiu yra FA nuolatinė gyvenamoji, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta bei kiti kriterijai (LR gyventojų pajamų mokesčio..., 2002).

Vadovaujantis LR CK 5.5 str. turtas po palikėjo mirties yra paveldimas pagal testamentą arba pagal įstatymą, vadinasi, jog atitinkamam nuolatiniam arba nenuolatiniam Lietuvos gyventojui atsirastų pareiga mokėti PTM, turtas turi būti paveldimas atitinkama forma. Pažymėtina, jog pagal įstatymą ir testamentą turtą paveldėti gali ir Lietuvos valstybė, tuo tarpu JA ir savivaldybės gali paveldėti turtą tik pagal testamentą, tačiau vadovaujantis LR PTMĮ Lietuvos valstybei, savivaldybėms ir JA nėra prievolės mokėti PTM ir jie nėra laikomi PTM mokėtojas (LR paveldimo turto mokesčio įstatymo, 2019). Atitinkamai, tai, jog JA nėra PTM mokėtojai yra pateisinama ir tai nėra nepagrįsta lengvata, kadangi JA paveldimas turtas vadovaujantis LR pelno mokesčio įstatymu yra apmokestinamos pajamos, nes nėra priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms pagal šio įstatymo 12 str. (LR pelno mokesčio įstatymas, 2001). Taigi, toks reglamentavimas LR PTMĮ, panaikinant prievolę JA mokėti PTM, galimas suprasti kaip tam tikras dvigubo apmokestinimo išvengimas.

**Mokesčio objektas.** LR PTMĮ 4 str. reglamentuojama, jog PTM apmokestinami objektai skirstomi į dvi grupes vadovaujantis PTM subjekto kriterijumi:

- 1) Nuolatinio Lietuvos gyventojų – nekilnojamasis daiktas, kilnojamasis daiktas, vertybiniai popieriai ir pinigai;
- 2) Nenuolatinio Lietuvos gyventojų – siauresnis PTM objektų sąrašas įvardijant, kilnojamuosius daiktus, kuriems teisės aktais numatyta privaloma teisinė registracija Lietuvoje ir nekilnojamuosius daiktus esančius Lietuvoje.

**Mokesčio bazė.** PTM skaičiuojamas nuo mokesčio bazės, kuri yra lygi paveldimo turto apmokestinamajai vertei, ši nustatoma paveldimo turto vertę apskaičiuojant pagal Vyriausybės nutarimu patvirtintas taisykles (LR paveldimo turto mokesčio įstatymas, 2002). Paveldimo turto vertė nustatoma priklausomai nuo paveldimo turto pobūdžio ir jo buvimo vietos, pavyzdžiui nekilnojamojo daikto, kuriam privaloma teisinė registracija, vertė nustatoma gyventojui pasirenkant vadovautis RC nustatyta vidutine verte arba atlikus NT individualų vertinimą; vertybinių popierių vertė nustatoma atsižvelgiant į tai, ar jie įtraukti į reguliuojamą rinką, jei taip – vertė lygi vidutinei jų rinkos kainai, jeigu ne – nominali vertė arba turto vertintojo nustatyta (Sudavičius, Medelienė, 2011, p. 404).

Apskaičiuojant paveldimo turto apmokestinamąją vertę, nustatyta paveldimo turto vertė yra 30 proc. sumažinama. Paveldimo turto apmokestinamąją vertę apskaičiuoja vietos mokesčių administratorius, kuomet gyventojas paveldėjęs turtą pateikia prašymą (Lietuvos

Respublikos Vyriausybės nutarimas..., 2003). Taigi, PTM bazė apskaičiuojama pirmiausiai nustatant paveldimo turto vertę (priklausančią nuo paveldimo turto pobūdžio ir buvimo vietos) ir šią vertę 30 proc. sumažinant.

**Mokesčio tarifas.** Priešingai nei NTM ir ŽM, PTM nustato ne tarifų intervalus, bet tik fiksuotus proporcingus PTM tarifus, kurių dydis priklauso nuo paveldimo turto apmokestinamosios vertės, atitinkamai: 1) nuo 3 tūkst. eurų iki 150 tūkst. eurų – taikomas 5 proc. tarifas; 2) viršijant 150 tūkst. eurų – 10 proc. tarifas (LR paveldimo turto mokesčio..., 2002). Taigi, PTM tarifams būdinga progresija, kadangi peržengus atitinkamą paveldimo turto apmokestinamos vertės ribą padidėja PTM tarifas. Tačiau atkreiptinas dėmesys, jog šiai progresijai nebūdingas skaičiavimas, kuris numatytas LR NTMĮ 6 str. 4 ir 5 d., kai tarifai numatomi konkrečioms intervalams ir yra sumuojami, kadangi PTM tarifų atveju vertei perkopus 150 tūkst. eurų ribą taikomas 10 proc. tarifas skaičiuojamas nuo visos paveldimo turto apmokestinamosios vertės.

**Mokesčio lengvatos.** Paveldimo turto apmokestinimas savyje talpina pakankamai trumpą lengvatų sąrašą. Šias lengvatas galima būtų skirstyti į dvi grupes pagal neapmokestinamą paveldimą turtą ir savivaldybės diskrecijos teisę nustatyti atitinkamas lengvatas:

1. PTM nėra apmokestinama:

- sutuoktinio paveldimas turtas; giminystės ryšiu susijusių (vaikų, tėvų, senelių, vaikaičių, brolių, seserų) ir kitais ryšiais susijusių (įvaikių, įtėvių, globėjų, rūpintojų, globotinių, rūpintinių) asmenų paveldimas turtas; taip pat
- paveldimas turtas, kurio apmokestinamojo vertė viršija 3 tūkst. eurų (LR paveldimo turto mokesčio..., 2002). Atkreiptinas dėmesys, jog šiame skyriuje analizuojant PTM bazę, nurodyta, jog paveldimo turto apmokestinamoji vertė yra nustatoma pagal atitinkamas taisykles apskaičiuotą paveldimo turto vertę sumažinant 30 proc., taigi LR PTMĮ 7 str. 1 d. 3 p. minima apmokestinamoji vertė jau sumažinus paveldimo turto vertę.

2. Savivaldybių tarybos sprendimu pagrįstos lengvatos: 1) visiškas atleidimas nuo PTM mokėjimo; 2) PTM mokėjimo atidėjimas (ne ilgesniam kaip vienerių metų laikotarpiui); 3) PTM sumažinimas (LR paveldimo turto mokesčio..., 2002).

Apibendrinant, LR PTMĮ dalis lengvatų yra nustatytos konkrečiai apibrėžtam asmenų ratui bei nustatant neapmokestinamos vertės ribą, tuo tarpu kitą dalis lengvatų pavesta nustatyti savivaldybių taryboms, įstatymu apibrėžiant tik lengvatų ribas.

## **2. Turto apmokestinimas pasirinktose Europos Sąjungos valstybėse**

Atsižvelgiant į tai, jog turto mokesčiai priskiriami tiesioginių mokesčių kategorijai, pažymėtina, jog ES teisės aktais apmokestinimas tiesioginiais mokesčiais nėra tiesiogiai reguliuojamas (Europos Parlamentas, 2022). Atitinkamai, Sutarties dėl ES veikimo (toliau – SESV) 115 str. suteikia ES teisę derinti tiesioginius mokesčius tiek, kiek reikia bendros vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, to pasekoje, tiesioginiai mokesčiai ES mastu yra derinami priimant direktyvas, tačiau tokių direktyvų priimtų turto mokesčių atžvilgiu šiuo metu nėra, taigi skirtingų ES valstybių turto apmokestinimo sistemos nėra suderintos. Galima būtų teigti, jog poreikio harmonizuoti turto mokesčius ES mastu nėra vien dėl to, kadangi šie nekliaudo bendros vidaus rinkos funkcionavimui, to pasekoje turto mokesčių harmonizavimui nėra ir teisinio pagrindo ES teisėje.

Pažymėtina, jog šiame skyriuje pasirinktų ES valstybių mokesčių efektyvumas bus nustatomas vadovaujantis mokesčių pajamų ir BVP santykio rodikliu, remiantis paskutiniaisiais EBPO pateiktais duomenimis skirtiems 2021 m. situacijos analizei atskirose EBPO šalyse. Atitinkamai minėtu laikotarpiu Lietuvos mokesčių ir BVP santykis buvo 32,8 proc., palyginti su 34,1 proc. EBPO vidurkiu bei užimta 26 vieta iš 38 EBPO šalių, tuo tarpu, mokesstinės įplaukos iš turto mokesčių Lietuvoje sudaro aplink 1 proc., kai tuo tarpu EBPO šalių vidurkis yra 6 proc. (OECD, 2022).

Šiame skyriuje bus analizuojama tikslingai pasirinktų ES valstybių turto apmokestinimo sistema.

### **2.1. Turto apmokestinimas Baltijos šalyse**

Baltijos šalys (Estija, Latvija ir Lietuva) turi panašią istoriją ir socialinę bei ekonominę struktūrą, nepaisant etninių skirtumų (Jaakson, 1996, p. 329). Iškart po nepriklausomybės nuo Sovietų Socialistinių Respublikų Sąjungos paskelbimo, šios valstybės patyrė ekonominę krizę, kurią lėmė staigus pasikeitimas iš planinės ekonomikos į rinkos ekonomiką, nutolimas nuo buvusių pagrindinių, prekybos partnerių, pramonės nuosmukis, struktūriniai pokyčiai ir emigraciją (Wenner, 2018, p. 793). Taigi, Baltijos šalys itin panašiomis aplinkybėmis bandė sukurti laisvosios rinkos ekonomikos pagrindus, reformuoti savo administracinę sistemą bei atkurti mokesčių struktūras, be to XX a. dešimtojo dešimtmečio pabaigoje ir XXI a. pradžioje valstybės pasižymėjo dideliu ekonomikos augimu. Atsižvelgiant į Baltijos šalių sąsajas išdėstytas aukščiau, šiame skyriuje tikslingai apžvelgiami šių dienų turto apmokestinimo ypatumai Latvijoje ir Estijoje.

Pagal mokesčių ir BVP santykį Estija 2021 m. užėmė 22, o Latvija 28 vietą iš 38 EBPO šalių, atitinkamai 2021 m. Estijos mokesčių ir BVP santykis buvo 33,5 proc., tuo tarpu Latvijos 31,2 proc. palyginti su 34,1 proc. EBPO vidurkiu, atitinkamai mokestinės įplaukos iš turto mokesčių Estijoje sudarė 1 proc., o Latvijoje 3 proc., kai tuo tarpu Lietuvos surenkamų turto mokesčių procentas yra apytiksliai 1 proc. (EBPO, 2022). Taigi, nors ir Estija nesurenka ženkliai daugiau pajamų iš turto mokesčių, tačiau verta apžvelgti Estijos turto apmokestinimo ypatumus, atsižvelgiant į faktą, jog Estijoje egzistuoja tik vienas įstatymas reglamentuojantis turto apmokestinimą. Atitinkamai, atsižvelgiant į tai, jog Latvijoje yra surenkamas tris kartus didesnis procentas pajamų iš turto mokesčių, lyginant su situacija Lietuvoje, toliau bus apžvelgiami ir Latvijos turto apmokestinimo ypatumai.

### 2.1.1. Turto apmokestinimas Estijoje

Estijoje egzistuoja tik vienas įstatymas reglamentuojantis turto apmokestinimą – Estijos žemės mokesčio įstatymas (angl. *Land Tax Act*) (toliau – EE ŽMĮ) priimtas 1993 m. gegužės 6 d. ir įsigaliojęs nuo 1993 m. birželio 1 d. (EE Land Tax Act, 1993). Taigi, priešingai nei Lietuvoje, Estijoje yra vienas NT mokestis, kurio objektas yra žemė (PwC, 2023). Pažymėtina, jog paveldimo turto mokestis niekada neegzistavo Estijoje, vienintelis mokestis, kuris galėtų būti siejamas su paveldėtu turtu yra paveldėto turto perleidimo metu gautų pajamų apmokestinimas Estijos pajamų mokesčiu (angl. *Income Tax Act*). Nors atskiros paveldimo turto mokesčio nėra, tačiau atskirais teisės aktais reglamentuojamos vietinės rinkliavos susijusios su paveldėjimo teisės liudijimo išdavimu bei kiti mokėjimai už administravimo veiksmus (GlobalPropertyGuide, 2021). Atsižvelgiant į išdėstyta aukščiau, toliau bus aptariamas tik žemės apmokestinimas Estijoje.

Estijoje žemės mokestis yra nustatytas EE ŽMĮ, tai pagrindinis turto mokestis, iš kurio gautos pajamos atitenka vietos savivaldos biudžetams. Atkreiptinas dėmesys, jog Estijos žemės mokesčiu apmokestinama tik žemės mokestinė vertė, neatsižvelgiant į pastatų, miškų, augalų ir kitų priedų vertę (PwC, 2023).

Žemės mokestį moka ne tik žemės savininkai, bet tam tikrais atvejais ir žemės naudotojai, pavyzdžiui EE ŽMĮ 10 str. numatyta, jog nustačius konkrečiam žemės sklypui uzufukto arba superficijaus teises, atitinkamai žemės mokestis yra mokamas minėtų teisių turėtojų (EE Land Tax Act, 1993).

Žemės mokesčiu apmokestinama visa Estijos žemė, išskyrus EE ŽMĮ įtvirtintas išimtis (EMTA, 2023). EE ŽMĮ 4 str. 1 d. numatyta dešimt išimčių, kuomet žemės mokestis nėra mokamas, kaip antai, žemei, kurioje ūkinė veikla draudžiama teisės aktų nustatyta tvarka; žemei, kurioje yra specialios saugomų teritorijų valdymo zonos; žemei

priklausančiai valstybių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms; žemei po bažnyčiomis; savivaldybės žemei priklausančiai atitinkamos vietos savivaldos institucijai; žemei skirtai tarptautinių karinių štabų naudojimui; valstybinei žemei, kurios tikslinė paskirtis – visuomeninė (EE Land Tax Act, 1993). Lietuvoje prie ŽM išimčių priskiriami panašūs atvejai, tačiau atkreiptinas dėmesys, jog priešingai nei Estijoje, Lietuvoje savivaldybių institucijų teritorijoje esanti žemė yra ŽM objektas, taip pat ŽM objekto išimtims nėra priskiriama žemė naudojama tarptautinių karinių štabų.

Žemės apmokestinimas grindžiamas žemės mokestine verte, kurią atitinkamų įstatymų nustatyta tvarka masinio vertinimo metu nustato Žemės valdyba (angl. *Land Board*). Papildomai prie masinio vertinimo išskiriamas ir individualus vertinimas bei neteisėtai nusavintos žemės vertinimas (EMTA, 2023). Pažymėtina, jog Lietuvoje žemės mokestinė vertė nustatoma taip pat masinio ir individualaus vertinimo metu.

Žemės mokesčio tarifas yra nuo 0,1 iki 2,5 proc. žemės mokestinės vertės per metus. Atitinkamą tarifą įstatymo numatytose ribose ne vėliau kaip iki mokestinių metų sausio 31 d. nustato savivaldybių tarybos. Remdamasi apmokestinamąja žemės verte, Estijos mokesčių ir muitų valdyba apskaičiuoja žemės mokestį (EE Land Tax Act, 1993). Taigi, pastebima, jog žemės mokesčio tarifas išreiškiamas procentine objekto mokestinės vertės dalimi, tapatų mokesčio tarifo reguliavimą numato ir LR ŽMĮ, tačiau pažymėtina, jog Estijoje žemės mokesčio tarifo intervalas yra siauresnis už ŽM tarifų intervalą Lietuvoje (0,01 – 4 proc.).

EE ŽMĮ reglamentuojama eilė šio mokesčio lengvatų, kuriomis valstybė skatina tvarų ir ekonomiškai efektyvų žemės naudojimą ir plėtrą (Wenner, 2018, p. 793). Kaip pagrindinės išskiriamos šios:

1) Sumažinti mokesčių tarifai:

- įtvirtintas siauresnis mokesčio tarifo intervalas (nuo 0,1 iki 2 proc.) dirbamos žemės plotams ir natūralioms pievoms. Tuo tarpu Lietuvoje žemės ūkio paskirties žemei numatoma daugiau lengvatų, pavyzdžiui žemės ūkio paskirties žemės mokestinė vertė sumažinama padauginus vidutinės rinkos vertę iš 0,35 koeficiento;
- Mokestinė lengvata sumažinant žemės mokesčio tarifą 50 proc. numatyta specialiajame įstatyme apibrėžtiems objektams, pavyzdžiui specialiose saugomose teritorijose esančiai žemei. Atkreiptinas dėmesys, jog pagal LR ŽMĮ 8 str. 2 d. 11 p. minėto pobūdžio žemė yra neapmokestinama ŽM.

2) Atleidimas nuo mokesčio mažoms žemės valdoms: numatomas mažų žemės valdų atleidimas nuo žemės mokesčio, atitinkamai iki 0,15 ha, jeigu didžioji kadastrinio

vieneto dalis yra tankiai apgyvendintoje teritorijoje bei iki 2 ha, jei didžioji kadastrinio vieneto dalis yra ne tankiai apgyvendintoje vietovėje (EE Land Tax Act, 1993).

Taigi, Estijos mokesčių sistemos ypatumas yra tai, jog Estijoje reglamentuojamas tik vienas turto mokestis – žemės mokestis. Šio mokesčio objektas yra tik žemė, neįskaitant pastatų, miškų ir kitų priedų vertės, taigi statiniams, patalpoms ir kitiems objektams atskiras apmokestinimas netaikomas, apsiribojama tik žemės ant kurios pastatyti minėti objektai apmokestinimu. Atkreiptinas dėmesys, jog žemės mokesčio lengvatų sąrašą sudaro 10 išimčių, kuomet žemės mokestis nėra mokamas, tai reiškia, jog išimčių apimtis trečdaliu mažesnė nei numatoma LR ŽMĮ. Taip pat, galima pastebėti, jog žemės apmokestinimo reguliavimas techniškai panašiai sukonstruotas kaip ir Lietuvoje, atitinkamai žemės mokestinė vertė nustatoma masiniu žemės vertinimu, įstatymu įtvirtinami tarifų rėžiai, mokestinės pajamos iš žemės mokesčio patenka į savivaldybių biudžetus.

### **2.1.2. Turto apmokestinimas Latvijoje**

Latvijos mokesčių ir rinkliavų įstatymu priimtu 1995 m. vasario 2 d. ir įsigaliojusiu 1995 m. balandžio 1 d., reglamentuojama 14 mokesčių, iš kurių turto mokesčiams priskiriamas tik NT mokestis be statinių apimantis ir žemę kaip mokesčio objektą (Ministry of Finance Republic of Latvia, 2021). Tuo tarpu, Latvijoje paveldimo turto apmokestinimas nėra reglamentuojamas atskiru įstatymu, tačiau tokio turto apmokestinimas yra minimas Latvijos pajamų mokesčio įstatyme, įtvirtinant, jog pajamos gautos paveldėjus atitinkamą turtą nėra apmokestinamos (Ministry of Finance Republic of Latvia, 2021). Atsižvelgiant į išdėstyta, toliau bus aptariami tik NT apmokestinimo ypatumai Latvijoje.

NT mokestis reglamentuojamas Latvijos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymu (*angl.* Law on Immovable Property Tax) (toliau – LV NTMĮ) priimtu 1997 m. birželio 4 d. ir įsigaliojusiu nuo 1998 m. sausio 1 d. (LV Law on Immovable Property Tax, 1997). Taigi, kitaip nei Lietuvoje, Latvijoje NT ir žemės apmokestinimas reglamentuojamas viename įstatyme.

NT mokestį moka Latvijos bei užsienio FA ir JA ( arba jų atstovai), kuriems NT priklauso nuosavybės teise, yra jų teisėtai valdomas<sup>4</sup> arba įstatyme nustatytais atvejais (valstybės ir savivaldybės turto atžvilgiu) – naudojamas (LV Law on Immovable Property Tax, 1997). Taigi, priešingai nei Lietuvoje, kuomet NTM ir ŽM mokamas tik savininko, Latvijoje numatytas platesnis NT mokesčio mokėtojų sąrašas.

---

<sup>4</sup> Asmuo teisėtai valdantis NT turėtų būti suprantamas kaip asmuo, kuriam nuosavybės teisės į pastatus ar inžinerinius statinius buvo atkurtos vykdant žemės reformą įstatymų nustatyta tvarka ir kuris jas perėmė bei asmuo, kuriam buvo atkurtos nuosavybės teisės į NT paveldėjimo teisių ar kitu pagrindu.

NT mokesčiu apmokestinami Latvijas teritorijojē esantys materialūs daiktai, kurie negali būti perkeliāmi iš vienos vietas į kitā be išorinēs žalos – žemē, pastatai ir jū dalys, bei inžineriniai statiniai naudojami ekonominei veiklai. Atkreiptinas dėmesys, jog Latvijos NT mokesčio įstatymas numato itin platū šio mokesčio objekto išimčių sąrašā, pavyzdžiui, NT, kuriuo naudojasi vietas savivaldos taryba; iš valstybės biudžeto finansuojamų institucijų pastatai; visuomenēs poreikiams naudojami vandenys ir žemē po greitkeliais, keliais, požeminiais keliais, tuneliais, gatvėmis, geležinkelio bėgiais, tiltais ir estakadomis (LV Law on Immovable Property Tax, 1997).

NT mokestis skaičiuojamas nuo NT (žemēs, pastatū ir inžinerinių pastatū) kadastrinės vertēs. Atitinkamai kaip ir LR NTMĮ, LV NTMĮ nustato tarifū intervalā nuo 0,2 iki 3 proc. NT kadastrinės vertēs, kuomet konkretū tarifā nustato vietas savivaldos institucijos priimdamos atitinkamus teisēs aktus. Tačiau LV NTMĮ yra reglamentuojami ir minēto mokesčio tarifai, kurie skiriasi priklausomai nuo NT pobūdžio ir paskirties, tačiau šie taikomi tais atvejais, kai vietas savivaldos institucija iki nustatyto termino nepriēmē atitinkamų teisēs aktū nustatančių konkretū mokesčio tarifā įstatymo nustatytuose rēžiuose:

- 1) Gyvenamieji pastatai, kuriū naudojimo paskirtis yra susijusi su gyvenimu (nenaudojami ūkinei veiklai vykdyti) apmokestinami nustatant progresiją, atitinkamai, kai nekilnojamojo turto kadastrinė vertē: 1) iki 56 915 eurū – taikomas 0,2 proc. mokesčio tarifas ; 2) nuo 56 915 eurū iki 106 715 eurū – taikomas 0,4 proc. mokesčio tarifas; 3) nuo 106 715 eurū – apmokestinami 0,6 proc. mokesčio tarifu;
- 2) Žemē, inžineriniai statiniai, pastatai (negyvenamieji pastatai, naudojami ūkinei veiklai vykdyti) – apmokestinami 1,5 proc. tarifu;
- 3) Statiniai, kurie ardomi, griaujami ar kelia grėsmež žmoniū saugumui, statiniai, kuriū statybos trukmē viršija įstatymū ir kitū teisēs aktū nustatytā bendrā statybos darbū atlikimo trukmē, nuo didžiausios nurodytos kadastrinės vertēs: 1) statinio priklausančio žemēs sklypo kadastrinių verčių; arba 2) statinio kadastrinių verčių – apmokestinami 3 proc. tarifu;
- 4) Papildomas tarifas už nedarbamā žemēs ūkio paskirties žemē – 1,5 proc., tai reiškia, jog šis tarifas sumuojasi su vietas valdžios nustatytu tarifu (Ministry of Finance Republic of Latvia, 2021).

Minimali NT mokesčio įmoka kiekvienam šio mokesčio mokėtojui yra 7 eurai, net ir tais atvejais, kai NT mokesčio objektams pritaikoma mokesčio lengvata ir bendra už mokestinius metus apskaičiuota mokesčio suma atitinkamoje savivaldybėje yra mažesnē nei 7 eurai.

Taigi, pastebima, jog konkrečiau NT mokesčio tarifo nustatymas apmokestinant NT Latvijoje turi panašumų su Lietuvoje taikomu reguliavimu, kadangi kompetencija nustatyti konkretų tarifą LV NTMĮ numatytuose režiuose yra suteikiama vietos savivaldos institucijoms, taip pat gyvenamosios paskirties NT yra apmokestinamas taikant progresiją, tačiau pažymėtina, jog Latvijoje gyvenamosios paskirties NT apmokestinimui nėra nustatoma neapmokestinamas gyvenamosios paskirties NT mokesčio dydis, kuris Lietuvoje yra 150 tūkst. eurų ir galima daryti prielaidą, jog platesnė apmokestinamoji bazė reikšia didesnės apimties mokesčių pajamų surinkimą į vietos savivaldos biudžetus. Taip pat, atkreiptinas dėmesys, jog LV NTMĮ įtvirtina daugiau įstatymu fiksuotų tarifų konkrečiam NT, lyginant su LR NTMĮ.

LV NTMĮ reglamentuojamos tokios mokesčio lengvatos, kuomet yra neapmokestinamas NT naudojamas tik žemės ūkio veikloje, žemė esanti specialiose saugomose teritorijose, žemės plotai miško želdynuose (jaunuolynuose). Atitinkamai, vietos savivaldos institucijos turi mokesčines kompetencijas suteiktą įstatymu nustatyti lengvatas atskiroms NT mokesčio mokėtojų kategorijoms atitinkamai 90, 70, 50 arba 25 proc. mokėtinos NT mokesčio sumos. Taip pat, LV NTMĮ įtvirtintos konkrečios lengvatos t.y. procentinė išraiška, kuria yra mažinama priskaičiuoto mokėti mokesčio suma, pavyzdžiui 1) nepasiturinčio asmens statusą turintiems asmenims NT mokesčiai mažinamas 90 proc.; 2) gyvenamosios paskirties NT ir žemei, kuri priklauso asmeniui turinčiam daugiau nei 3 nepilnamečius vaikus (arba iki 24 metų, įgyjančius atitinkamą išsilavinimą) – apskaičiuoto NT mokesčio suma mažinama 50 proc., bet ne daugiau kaip 500 eurų; 3) politinę represiją patyrusiems asmenims priklausanti žemė ir atitinkamas NT apmokestinamas apskaičiuotą NT mokesčių mažinant 50 proc (LV Law on Immovable Property Tax, 1997). LR NTMĮ bei LR ŽMĮ taip pat paveda mokesčines kompetencijas nustatyti NTM lengvatas vietos savivaldos institucijoms, tačiau lengvatos yra nustatomos sumažinant mokėtiną mokesčių arba nuo jo atleidžiant ir neišskiriant konkrečių galimų procentinių dalių, kuriomis galėtų būti mažinamas minėtas apskaičiuotas mokesčiai, tuo tarpu LV NTMĮ aiškiais procentinėmis dalimis reglamentuoja NT mokesčio lengvatas, priklausančias nuo mokesčio mokėtojo ir objekto ypatumų bei išskiria procentines dalis, kuriomis mažinti mokėtiną NT mokesčių turi kompetenciją vietos savivaldos institucijos.

Taigi, apibendrinant Latvijos turto apmokestinimą, Latvijoje NT ir žemės apmokestinimas reglamentuojamas viename įstatyme, atitinkamai NT mokesčio objektu laikoma - žemė, pastatai ir jų dalys, bei inžineriniai statiniai naudojami ekonominei veiklai. Taip pat, Latvijoje platesnis NT mokesčių mokėtojų sąrašas nei Lietuvoje, be savininko minimi ir asmenys teisėtai valdantys bei naudojantys atitinkamą NT. NT mokesčio tarifų



intervalas yra 0,2 – 3 proc., tai reiškia mažesnis nei Lietuvoje, tačiau pažymėtina, jog Latvijoje jis pradamas nuo žymiai didesnės procentinės dalies t.y. 0,2 proc., kai Lietuvoje (žemės atveju) nuo 0,01 proc. Atitinkamai, gyvenamosios paskirties pastatų apmokestinimui taikoma progresija, nenustatant neapmokestinamojo dydžio, priešingai nei reglamentuojama LR NTMĮ. LV NTMĮ lengvatų sistema šiek tiek ydinga, kadangi vietos savivaldos institucijoms suteikiamos teisės atitinkamos kategorijos NT nustatyti iki 90 proc. lengvatas NT mokesčio sumoms, be to numatoma daugiau nei 20 NT mokesčio objekto išimčių. Dar vienas ypatumas, tai jog NT mokesčio mokėtojams nėra nustatyta NT mokesčio riba, kurios neviršijant nereikia mokėti NT mokesčio, atitinkamai reglamentuojama, jog minimali NT mokesčio suma yra 7 eurai, net ir atvejais, kai apskaičiuotas NT mokestis nesiekia 7 eurų. Latvijoje, kaip ir Estijoje, paveldėto turto mokestis nereglamentuojamas atskiru įstatymu, tačiau vadovaujantis LV pajamų mokesčio įstatymu – pajamos gautos paveldėjus atitinkamą turtą nėra apmokestinamos.

## **2.2. Turto apmokestinimas pasirinktose Skandinavijos šalyse**

Pagal mokesčių ir BVP santykį Danija 2021 m. užėmė 1, o Suomija 5 vietą iš 38 EBPO šalių, atitinkamai 2021 m. Danijos mokesčių ir BVP santykis buvo 46,9 proc., tuo tarpu Suomijos 43 proc. palyginti su 34,1 proc. EBPO vidurkiu, atitinkamai mokestinės įplaukos iš turto mokesčių tiek Danijoje, tiek Suomijoje sudarė 4 proc., kai tuo tarpu Lietuvos surenkamų turto mokesčių procentas yra apytiksliai 1 proc. (EBPO, 2022). Taigi atsižvelgiant į tai, jog Danijoje ir Suomijoje yra surenkamas keturis kartus didesnis procentas pajamų iš turto mokesčių lyginant su situacija Lietuvoje ir atsižvelgiant į EBPO vidurkį toliau bus apžvelgiami šių šalių turto apmokestinimo ypatumai.

### **2.2.1. Turto apmokestinimas Danijoje**

Danijoje reglamentuojami šie turto mokesčiai: 1) NT vertės mokestis (mokestis nuo visos NT vertės, t. y. žemės ir pastatų vertės); 2) savivaldybės žemės mokestis (mokestis nuo žemės vertės); bei 3) paveldimo turto mokestis.

NT vertės mokestis mokamas į valstybės biudžetą už FA priklausantį nekomercinės paskirties NT esantį Danijoje bei užsienyje (European Commission, 2023). Šio mokesčio bazę sudaro NT, įskaitant žemę ir pastatus, rinkos vertė, kuri yra nustatoma kas dvejus metus. NT vertės mokestis sudaro 0,92 proc. turto vertės iki 3 040 000 DKK ir 3 proc. turto vertės, viršijančios 3 040 000 DKK, taigi šį mokestį galima vadinti progresiniu (Skatteforvaltningen, 2023). Ypatumas toks, jog šis mokestis nemokamas už nuomojamą FA priklausantį nekomercinės paskirties NT, vietoj to apmokestinamas grynasis pelnas iš nuomos verslo (PwC, 2023). NT mokestis gali būti sumažintas tiems, kurie NT įsigijo iki

1998 m. liepos 1 d. (mokestis mažinamas 0,18 proc.), senatvės pensijinio amžiaus asmenys taip pat turi teisę į NT vertės mokesčio lengvatas (mokestis mažinamas 0,37 proc.) (Glensbo, 2016, p. 26). Pastebima, jog Danijoje vyrauja visuotinis NT apmokestinimo modelis, aukšti šio mokesčio tarifai referuoja į aukštą pragyvenimo lygį Danijoje.

Žemės mokestis yra mokamas žemės savininko, tuo tarpu šio mokesčio bazę sudaro žemės rinkos vertė, į kurią nėra įtraukiami pastatai. Žemės mokesčio tarifą nustato savivaldybės atitinkamuose režiuose nuo 1,6 proc. iki 3,4 proc. žemės vertės. Šis mokestis renkamas į savivaldybių, kuriose yra žemė biudžetus. Žemės ūkio paskirties žemei taikoma 1,48 proc. mokesčio tarifo "nuolaida", kai tuo tarpu savivaldybių žemės mokesčio tarifai yra 2,2 proc. arba mažesni (OECD, 2019).

Paveldimo turto mokestis reglamentuojamas Danijos paveldimo turto ir dovanų apmokestinimo įstatymu (*angl.* Act on Taxation of Inheritance and Gifts) (toliau – **DK paveldimo turto ir dovanų apmokestinimo įstatymas**). Galima būtų teigti, jog Danijoje paveldimo turto mokestis skirstomas į dvi dalis: 1) paveldėjimo mokestį, kuris mokamas apibrėžto artimų giminaičių rato; ir 2) paveldimo turto mokestį, kurį papildomai moka kiti asmenys paveldėję mirusiojo turtą (Borger.dk, 2023).

Danijos gyventojas gautas palikimas iš asmens, kuris iki mirties nebuvo Danijos gyventojas, nėra apmokestinamas Danijos turto mokesčiu, išskyrus atvejus, kai palikimą sudaro Danijoje esantis NT ir jo priklausiniai.

Mokesčio objektas – paveldimo turto rinkos vertė. Apskaičiuojant palikimo vertę, gali būti išskaičiuojamos mirusiojo įsipareigojimai ir su palikimo administravimu susijusios išlaidos. Taip pat yra nustatyta neapmokestinamoji riba 321 700 DKK (apie 43 185,16 eurų) (2023 m.) paveldimo turto dalies, kuri reiškia, kad tam tikros vertės neviršijančiam turtui paveldimo turto mokestis netaikomas (PwC, 2022).

Danijoje paveldimo turto mokesčio tarifas skiriasi priklausomai nuo paveldimo turto vertės ir mirusiojo bei įpėdinio santykių (Jestl, 2021, p. 368). Paveldimo turto mokesčio tarifai Danijoje svyruoja nuo 15 proc. iki 36,25 proc., pavyzdžiui, artimiems giminaičiams (vaikams (įvaikiams) ir jų palikuonims, vaikų (įvaikių) sutuoktiniams, tėvams) taikomas 15 proc. tarifas, pažymėtina, jog mirusiojo sutuoktinis atleidžiamas nuo minėtų mokesčių mokėjimo. Tuo tarpu visiems kitiems įpėdiniams taikomas papildomas 25 proc. tarifas<sup>5</sup>, tokiu atveju bendras mokėtinas mokestis sudaro 36,25 proc. (15 proc. + 25 proc. \* (100-15) = 36,25 proc.) (Act on Taxation of Inheritance..., 2015).

---

<sup>5</sup> Papildomas paveldimo turto mokestis apskaičiuojamas atėmus 15 proc.

Taigi, priešingai nei nustatyta LR PTMĮ, DK turto ir dovanų apmokestinimo įstatymas išskiria paveldėjimo mokestį, kurį moka artimi mirusiojo giminaičiai (išskyrus sutuoktinį) ir paveldimo turto mokestį, kurį kartu su paveldėjimo mokesčiu moka kiti asmenys paveldėję turto nesusiję giminystės ryšiais su turto palikėju, atitinkamai pastebimi ir žymiai didesni tarifai apmokestinant paveldimą turtą. Toks Danijoje pasirinktas paveldimo turto apmokestinimo modelis tikslingas atsižvelgiant į didelę neapmokestinamojo turto vertę (43 185,16 eurai), kadangi aukštas pragyvenimo lygis Danijoje suponuoja, jog ne itin didelė paveldimo turto dalis tampa neapmokestinama. Atkreiptinas dėmesys, jog didelės apimties mokestinė našta (15 proc. paveldimo turto mokesčio tarifas) taikoma net ir artimais giminystės ryšiais su mirusiuoju susijusiems asmenims paveldėjusiems mirusiojo turtą. Atkreipiamas dėmesys ir į tai, jog turtą paveldint kitiems giminaičiams ir giminystės ryšiais nesusijusiems asmenims galima įžvelgti netgi dvigubo apmokestinimo momentą, kai pritaikomi du mokesčio tarifai.

### **2.2.2. Turto apmokestinimas Suomijoje**

1993 m. Suomijoje įvestas NT mokestis pakeitė iki tol galiojusius žemės, gatvės bei pajamų iš būsto mokesčius (Ministry of Finance Finland, 2023). NT mokestis reglamentuojamas Suomijos NT mokesčio įstatymu (toliau – **FIN NTMĮ**).

NT mokesčio mokėtojas yra NT savininkas, atitinkamai mokestis taikomas Suomijoje esančiam NT ir sumokamas į savivaldybės, kurioje yra NT biudžetą. NT mokesčio objektas yra NT, kuris suprantamas kaip savarankiškas žemės nuosavybės vienetas ar kitas vienetas, kuriam privaloma registracija pagal Suomijos žemės registro įstatymą, kaip antai žemė, pastatai ir kiti objektai, taigi Suomijoje pastatų ir žemės apmokestinimą reglamentuoja vienas įstatymas (FI Property Tax Act, 1992). Nuo mokestinės prievolės atleidžiama vandens plotai, miško žemė, saugomose teritorijose esanti žemė, bendro naudojimo keliai, kapinių teritorijoje esanti žemė. Mokestis apskaičiuojamas nuo NT apmokestinamosios vertės, atkreipiant dėmesį, jog NT vieneto apmokestinamoji vertė yra žemės sklypo ir visų pastatų vertės suma, tuo tarpu žemės ir pastatų mokestinės vertės apskaičiuojamos atskirai (FI Real Estate Formation Act, 1995). Verta paminėti tam tikrą ypatumą, jog NT mokestis atskaitomas pelno mokesčio tikslais, jei turtas buvo nuomojamas arba naudojamas verslo tikslais (PwC, 2020).

FIN NTMĮ 11 skyriuje reglamentuojama mokestinė kompetencija savivaldybių taryboms nustatyti NT mokesčio tarifą atitinkamos savivaldybės teritorijoje. Paprastai NT mokesčio tarifas gali svyruoti nuo 0,41 % iki 2,0 % apmokestinamosios vertės, atitinkamai savivaldybės taryba kiekvienais metais, neviršydama leistinų ribų, nustato konkretų

procentą taikomą savivaldybėje. Pažymėtina, jog skirtingi tarifų procentiniai intervalai yra nustatyti konkrečios paskirties NT, kaip antai 1) standartinis NT mokesčio tarifas – nuo 0,9 iki 2 proc.; 2) nuolatiniam gyvenamajam būstui (taip pat taikomas atskiram ūkiniam pastatui ir garažui, susijusiems su tokiu būstu) – nuo 0,41 iki 1 proc.; 3) kitoms gyvenamosioms patalpoms – nuo 0,93 – 2 proc.; 4) neužstatytiems sklypams miesto teritorijoje numatomas didesnis tarifas – nuo 2 iki 6 proc. (Vero Skatt, 2023).

Taigi, Suomijos NT apmokestinimo sistema vertintina teigiamai tuo aspektu, jog skirtingi mokesčio tarifai nustatomi pagrindiniam ir kitam gyvenamajam būstui, tokiu būdu užtikrinant mažesnius mokesčio tarifus būstui, kuriame asmuo nuolat gyvena, bet neatleidžiant tokio pobūdžio NT nuo NT mokesčio, tokiu būdu užtikrinant savotišką lengvatą, bet ir surenkant pajamas į savivaldybių biudžetus.

Paveldimo turto apmokestinimas reglamentuojamas 1940 m. rugpjūčio 1 d. įsigaliojusi Suomijos paveldėjimo ir dovanų mokesčio įstatymu (toliau – **FIN PTMI**). Paveldimo turto mokestis taikomas 1) paveldėtam kilnojamam turtui, jeigu palikėjas iki mirties gyveno Suomijoje; bei 2) paveldėtam NT, kuris yra Suomijoje (FI Inheritance and Gift Tax Act, 1940). Pažymėtina, jog paveldimo turto mokestis Suomijoje renkamas į valstybės biudžetą. Paveldėjimo turto apmokestinamoji vertė nustatoma pagal turto rinkos vertę palikėjo mirties dieną t.y. tikėtiną turto pardavimo kainą.

Paveldėjimui taikomas mokesčio tarifas priklauso nuo gavėjo giminystės ryšio su mirusiuoju (PwC, 2023). Taigi, paveldimo turto mokesčio tarifai galėtų būti skirstomi į dvi grupes, pagal palikėjo ir paveldėtojo giminystės ryšį: 1) artimųjų giminaičių (sutuoktinio, tėvų, vaikų (įvaikių)) paveldimam turtui taikomi tarifai; bei 2) kitų giminaičių ir ne giminystės ryšiais susijusių asmenų paveldimam turtui taikomi tarifai. Atitinkamai paveldimo turto mokestis yra progresinis ir mokesčio tarifas pirmajai kategorijai gali varijuoti nuo 7 proc. iki 19 proc. (nuo 20 tūkst. eurų iki 40 tūkst. eurų, taikomas 7 proc. tarifas, nuo 40 tūkst. eurų iki 60 tūkst. eurų, taikomas 10 proc., atitinkamai paveldimo turto vertei viršijus 1 mln. eurų, taikomas 19 proc. tarifas), tuo tarpu antrai kategorijai asmenų taikomi tarifai nuo 19 proc. iki 33 proc. (PwC, 2023). Atkreiptinas dėmesys, jog sutuoktinis atleidžiamas nuo paveldimo turto mokesčio tik tuo atveju, jeigu sutuoktiniai buvo sudarę abipusį testamentą su sąlyga, jog pergyvenusiam sutuoktiniui atiteks visas turtas priklausęs sutuoktiniui mirties dieną (FI Inheritance and Gift Tax Act, 1940).

FIN PTMI reglamentuoja neapmokestinamą paveldimo turto vertę, kuri yra lygi 20 tūkst. eurų. Atitinkamai, yra nustatyta galimybė tam tikriems asmenims iš paveldimo turto apmokestinamosios vertės atskaityti šias sumas: 1) sutuoktinis 90 000 EUR (sutuoktinio

atskaita); 2) palikėjo tiesioginės žemutinės linijos įpėdinis iki 18 metų 60 000 EUR (nepilnametystės išskaita) (FI Inheritance and Gift Tax Act, 1940).

Lyginant su LR PTMI, pastebima, jog FIN PTMI nustatytas reglamentavimas nors procedūrine prasme yra panašus, tačiau turi esminių skirtumų, tokių kaip: 1) Suomijoje neapmokestinama paveldimo turto vertė yra 20 tūkst. eurų, kuomet Lietuvoje ji yra vos 3 tūkst. eurų; 2) Lietuvoje artimų giminaičių paveldėtas turtas yra atleistas nuo mokesstinės prievolės, tuo tarpu Suomijoje tokių asmenų paveldėtam turtui numatomi mažesni tarifai ir sutuoktiniams bei vaikams taikoma atitinkamo dydžio išskaita iš apmokestinamos paveldimo turto vertės; 3) Suomijoje nustatyti ženkliai įvairesni ir didesni šio mokesčio tarifai nei Lietuvoje. Toks Suomijoje pasirinktas paveldimo turto apmokestinimo modelis autorės nuomonė vertinamas teigiamai, kadangi nustatomas progresinis paveldimo turto apmokestinimas, kuris pasižymi plačia įvairių tarifų apimtimi (artimiems giminaičiams nuo 7 proc. iki 19 proc., kitiems asmenims nuo 19 proc. iki 33 proc.) priklausomai nuo paveldimo turto vertės. Taip pat, palankiai vertinama ir išskaita taikoma sutuoktiniui bei vaikams iki 18 metų, kadangi nors ir minėti asmenys neatleidžiami nuo mokesstinės prievolės, tačiau ši prievolė didele apimtimi sumažinama (FI Inheritance and Gift Tax Act, 1940).

### **3. Turto apmokestinimo sistemos Lietuvoje vertinimas ir galimos perspektyvos**

Šiame skyriuje, apžvelgus apmokestinimo turto mokesčiais ypatumus Lietuvoje, Baltijos šalyse ir pasirinktose Skandinavijos šalyse, bus vertinamas turto apmokestinimas Lietuvoje, šių mokesčių efektyvumo aspektu, bei teikiami potencialūs pasiūlymai, remiantis tarptautinių organizacijų išvadomis, ekspertų nuomone bei pasirinktų ES valstybių praktika. Minėtas vertinimas bus atliekamas 3.1. dalyje įvertinant teigiamus ir probleminius atskirų turto mokesčių elementus, tuo tarpu 3.2. dalis skiriama konkrečių pasiūlymų Lietuvoje reglamentuojamiems turto mokesčiams pateikimui.

#### **3.1. Turto mokesčių probleminiai ir teigiamai vertinami aspektai**

Anot LB valdybos pirmininko G. Šimkaus, efektyviu laikomas mokestis, kuris yra socialiai teisingas, aiškus, progresyvus ir sklandžiai administruojamas, galiausiai prisidedantis užtikrinant valstybės finansinį stabilumą (Lietuvos bankas, 2022). Atsižvelgiant į tai, jog 1.3.1. – 1.3.3. šio darbo dalyse išsamiai išanalizuotas turto apmokestinimas Lietuvoje, konkrečiai detalizuoti atskiri NTM, ŽM ir PTM elementai, taigi šioje dalyje bus apžvelgti teigiamai vertinami atskirų turto mokesčių elementai didesnę dėmesį skiriant probleminių aspektų, turinčių įtakos šių mokesčių efektyvumui, įvertinimui.

##### **3.1.1. Nekilnojamojo turto mokestis**

NT apmokestinimas, konkrečiai atskiri NTM elementai, išsamiai išanalizuoti šio darbo 1.3.1. dalyje, taigi prie teigiamai vertintinų šio mokesčio aspektų galima būtų priskirti NTM subjekto, objekto bei NT mokestinės vertės nustatymo reglamentavimą, tuo tarpu kritiškai vertinamas NTM bazės bei lengvatų reglamentavimas.

LR NTMĮ, kaip ir analizuotų ES valstybių turto mokesčių įstatymuose, reglamentuojama, jog NTM mokėtojas yra NT savininkas, taigi natūralu, jog nuosavybės teisė suteikianti galimybę valdyti, naudoti ir disponuoti NT savo nuožiūra yra siejama su prievole mokėti atitinkamą mokestį (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo..., 2000). Minėto įstatymo nustatytos išimties, kuomet NT faktinis savininkas nelaikomas NTM mokėtoju, taip pat yra pagrįstos, kadangi siejamos su mokestinės prievolės perleidimu FA, kuris ateityje ketina įsigyti konkretų NT arba JA, kuris gauna naudą tam tikrą laikotarpį naudodamas FA perduotą NT. Atitinkamai, NTM objektu pripažįstama NTR registruojamos patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai, t.y. NT suprantamas siaurąja prasme, išskiriant iš objekto sudėties žemę ir reglamentuojant žemės apmokestinimą atskiru įstatymu. Atsižvelgiant į tai, jog plačiąja prasme NT suprantamas kaip žemė ir kitas turtas susijęs su žeme ir kurio nėra galimybės perkelti nepakeitus paskirties ir esmingai nesumažinus vertės, atkreiptinas dėmesys į kitų ES valstybių praktiką reglamentuojant NT

plačiąja prasme apmokestinimą viename įstatyme, kaip antai Latvijoje ir Suomijoje žemės ir statinių apmokestinimas reglamentuojamas viename įstatyme ir toks apmokestinimo modelis galėtų suponuoti paprastesnį šių mokesčių administravimą (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo..., 2000). Tačiau įstatymų leidėjo pasirinkimas išskirti dviejų pagal savo prigimtį nekilnojamųjų daiktų apmokestinimą į du atskirus įstatymus negalėtų būti vertinamas kaip probleminis aspektas turintis įtakos turto mokesčių efektyvumui. Taip pat, LR NTMĮ 4 str. 1 – 2 p. nurodytos NTM objekto išimtys yra pateisinamos, kadangi: 1) vykdant valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartį ir naudojant NT pagal minėtoje sutartyje nurodytą paskirtį, atitinkamai tokiu būdu yra užtikrinamasis viešasis interesas; 2) neapmokestinant NT, kuris nėra naudojamas dėl neužbaigtos statybos galima vertinti kaip lengvatą asmenims siekiantiems atnaujinti ir pagerinti turimą NT, atsižvelgiant į tai, jog siekiant sukurti didesnę NT vertę toks procesas reikalauja didelių išlaidų ir tuo momentu yra nenaudojamas, taigi valstybė skatina asmenų iniciatyvas gerinti savo NT ir tikslingai neapkrauna mokesčių mokėtojo NTM, kuomet NT negali būti naudojamas pagal paskirtį. Taip pat, NT vertinimo sistema Lietuvoje vertinama teigiamai, kadangi NT mokesstinė vertė yra perskaičiuojama kas 5 metus, taigi galima tikėtis pakankamai objektyvių ir realių rinkos kainą atitinkančių NTM apmokestinamų objektų įvertinimų (Registrų centras, 2023). Pažymėtina, jog reguliarius NT vertės atnaujinimas yra itin svarbus siekiant užtikrinti periodinių mokesčių veiksmingumą, teisingumą ir pajamų iš NT mokesčių potencialą (OECD, 2022, p. 17). Panašia NT mokesstinės vertės nustatymo praktika vadovaujasi ir šiame darbe aptartos ES valstybės. Atkreipiamas dėmesys ir į tai, jog palankiai vertinama LR NTMĮ suteikiama vadinama apeliacijos teisė, kuomet asmuo nesutikdamas su masinio vertinimo metu nustatyta NT vidutine rinkos verte, turi galimybę inicijuoti individualų konkretaus NT vertinimą (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005).

Vertinant LR NTMĮ reglamentuojamą NTM bazę problematika pastebima konkrečiai FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimo ribose. Anot R. Kuodžio, tai, jog NTM yra progresinis mokestis (nustatomas neapmokestinamasis turto vertės minimumas) svarbi NTM savybė, leidžianti ekonomistams ir politikams ją vertinti palankiai, kadangi kuo daugiau FA turi NT, tuo didesnė dalis to turto vertės sudaro jo mokamą mokestį, būtent taip suprantamas bet kokio mokesčio progresyvumas (Kuodis, 2005, p. 87). Tačiau teorijoje ir praktikoje kyla diskusijos dėl NT mokesstinės vertės neapmokestinamo dydžio pokyčių, kadangi NTM progresija pasireiškia tik apmokestinant brangų FA priklausančių nekomercinės paskirties NT, kurio mokesstinė vertė prasideda nuo 150 tūkst. eurų, tuo tarpu situotiniams BJT teise priklausančiam nekomercinės paskirties NT apmokestinamas NTM tik tokio turto mokesatinei vertei viršijus 300 tūkst. ribą

(Konstitucinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas). EBPO ataskaitoje pažymima, jog neapmokestinama ribinė vertė Lietuvoje vis dar yra labai didelė palyginus su kitomis EBPO šalimis, o tai rodo, kad NTM jau seniai laikomas prabangos mokesčiu (EBPO, 2021). Swedbank ekonomistas N. Mačiulis taip pat yra išsakęs poziciją, jog *gero NT mokesčio bruožas ir yra plati mokestinė bazė, nes kuomet tai yra prabangos mokestis ir yra nukreiptas į kelis mokesčių mokėtojus, jis gali suteikti psichologinį pasitenkinimą, bet biudžeto nepapildo* (Mačiulis, 2022). Verta paminėti ir Tarptautinio valiutos fondo (toliau – TVF) ekspertų poziciją, jog Lietuvoje reikia gerinti viešųjų išlaidų kokybę bei ieškoti papildomų biudžetinių pajamų šaltinių atitinkamai plečiant mokestinę bazę per NT mokesčius (Lietuvos bankas, 2022).

Atsižvelgiant į NTM bazės išplėtimo poreikį aktualu aptarti naujausią LR FM iniciatyvą siekiant išplėsti NTM bazę. LR FM 2022 m. lapkričio 30 d. užregistravo atnaujintą LR NTMĮ pakeitimo įstatymo projektą, kurio esmė išplėsti NTM taikymą FA priklausančiam nekomercinės paskirties NT, atsisakant šiai dienai galiojančio reguliavimo (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005). Esminiais LR FM pasiūlymo kampais būtų galima laikyti šiuos:

- 1) savivaldybės NT verčių medianos<sup>6</sup> įvedimą;
- 2) FA pagrindinio gyvenamojo būsto, kuriame deklaruota jo gyvenamoji vieta, lengvatinį apmokestinimą atsižvelgiant į konkrečios savivaldybės nustatytą NT vertės medianą. Atitinkamai, kai nuolatinio būsto mokestinė vertė: 1) neviršija vienos medianos, taikomas 0 proc.; 2) viršija vieną, bet neviršija dviejų medianų, taikomas 0,06 proc. tarifas; 3) viršija 2 medianas, taikomas 0,1 proc. tarifas. Taigi, NTM būtų skaičiuojamas pradedant nuo vieną medianą viršijančios atitinkamo NT vertės;
- 3) FA priklausančių kitų nekomercinės paskirties NT apmokestinimas atsisakant progresijos bei nustatant tarifų režius nuo 0,1 iki 1 proc.;
- 4) visų pajamų surenkamų iš NTM įskaitymą tik į savivaldybės biudžetus;
- 5) užtikrinant mokesčio sumokėjimo paprastumą NTM deklaracijas (su apskaičiuotu mokesčiu kiekvienam gyventojui) parengs VMI, kaip šiuo metu yra daroma su ŽM mokėjimo administravimu, tokiu būdu užtikrinant NTM sumokėjimo paprastumą (Lietuvos Respublikos Vyriausybė, 2022).

---

<sup>6</sup> Vadovaujantis LR NTMĮ Nr. X-233 pakeitimo įstatymo 2 str. 12 d. Savivaldybės nekilnojamojo turto verčių mediana yra laikoma vidurinė gyvenamosios paskirties NT objekto tam tikroje savivaldybėje NT vertė, kuri nustatoma visų NTR įregistruotų baigtų statyti gyvenamosios (vieno buto) paskirties pastatų ir gyvenamosios paskirties patalpų vidutinės rinkos vertės toje savivaldybėje išrikiavus nuo mažiausios iki didžiausios.



Anot finansų ministrės G. Skaistės, šiuo siūlymu būtų sukuriamas naujas tvarus pajamų šaltinis savivaldybėms, taip sustiprinant jų finansinį savarankiškumą (LR FM, 2022). Tokią iniciatyvą taip pat palaiko TVF misijos vadovas Lietuvai B. Gracia, akcentuodamas, jog Vyriausybės siūlomas visuotinis NTM apmokestinimas yra teisingai pasirinkta kryptis, kadangi Lietuva turi santykinai mažą mokesčių bazę, kuri yra paremta darbo jėgos apmokestinimu, todėl ją reikėtų plėsti pasiūlant naujus arba didinant esamus mokesčius (Lietuvos bankas, 2022). Tačiau aktualu pažymėti, jog toks Vyriausybės pasiūlymas LB valdybos pirmininko nuomone, dar turėtų būti tobulinamas, kadangi pagrindinio būsto išskyrimas ir skirtingos NT verčių medianos savivaldybėse gali kelti efektyvumo riziką, kadangi abejojama, ar būtų surinkta pakankamai pajamų mažesnėse savivaldybėse, kuriose egzistuoja didesnis kiekis pagrindinių būstų ir itin nedaug investicinio NT, taip pat, toks NTM modelis neužtikrintų horizontalaus teisingumo – už tokios pačios vertės turtą skirtingose savivaldybėse tektų mokėti skirtingas sumas. Papildomai, kritikuojama savivaldybėms priskiriama kompetencija nustatyti kito nepagrindinio NT objektų NTM tarifus, argumentuojant, jog yra rizika, kad jie bus nustatyti neproporcingai maži dėl savivaldybių konkuravimo ir politinių aspektų (Lietuvos bankas, 2022). Vilniaus universiteto Ekonomikos ir verslo administravimo fakulteto docentas dr. A. Bartkus kvestionuoja, ar tikrai naujojo NTM įvedimas pasieks tikslą atvėsininti NT rinką, kadangi visuotinai apmokestinus atskirus nekomercinės paskirties NT objektus, asmenims, kurie tokį NT nuomojasi bus perkelta šio mokesčio našta ir nuomininkai bus paskatinti pirkti nuosavus būstus, nei nuomotis būstus už potencialiai didesnę kainą (Bartkus, 2023). Taigi, LR FM pasiūlytas LR NTMĮ pakeitimo projektas tarptautinių organizacijų vertinamas teigiamai, tačiau dalis ekspertų linkę kvestionuoti, ar LR FM pasiūlymai tikrai atitinka šiais pakeitimais reglamentuojamus tikslus.

Atitinkamai LR FM parengtas LR NTMĮ pakeitimo projektas autorės vertinimu yra pernelyg komplikotas vien dėl savivaldybės NT verčių medianos įvedimo ir jų verčių naudojimo nustatant progresinį FA gyvenamojo būsto apmokestinimą. Pritariama LB išdėstyta pozicijai, jog FA pagrindinio gyvenamojo būsto vertė turėtų būti fiksuota valstybės mastu, priešingai nei dabartiniame LR FM pasiūlyme – nustatant skirtingas NT verčių medianas savivaldybėse, kadangi toks pasirinktas metodas tik apsunkina NTM reglamentavimą, ko pasekoje, apsunkinamas NTM administravimas (Lietuvos bankas, 2022). Deklaruojamas tikslas įvesti visuotinį NT apmokestinimą gali būti pasiekiamas ir paprastesniu būdu, pavyzdžiui nustatant tam tikras NT vertes valstybiniu mastu, pritaikant įstatyme įtvirtintus tarifus ir panaikinant neapmokestinamą NT mokestinės vertės ribą, panašiai kaip šiuo metu yra reglamentuojamas FA gyvenamosios paskirties NT

apmokestinimas LV NTMI (nuo 0 iki 56 915 eurų gyvenamojo būsto mokesčiai vertei – taikomas 0,2 proc. mokesčio tarifas). Skeptiškai autorės vertinamas ir NTM tarifų režimų nuo 0,1 iki 1 proc. nustatymas FA priklausančiam kitos nekomercinės paskirties NT, atitinkamai suteikiant savivaldybėms mokesčines kompetencijas nustatyti konkretų tarifą. Šis aptariamasis siūlymas turės neigiamos įtakos NTM efektyvumui, kadangi savivaldybės dėl tarpusavio konkurencijos ir gyventojų palankumo nustatys minimalius NTM tarifus, kaip ir iki šiol, kuomet savivaldybės nustato vidutinius arba mažesnius tarifus įstatymo nustatyta intervale, taip neišnaudodamos galimybių surinkti daugiau pajamų į savivaldybių biudžetus (Vasiliauskas, 2022). Taip pat, verta pažymėti, jog LR FM deklaruojamas siekis mokesčines pajamas gaunamas iš FA priklausančio nekomercinės paskirties NT surinkti ne į valstybės biudžetą kaip yra iki šiol, bet į savivaldybių biudžetus yra vertinamas teigiamai, kadangi visos pajamos surenkamos iš Lietuvoje reglamentuojamų turto mokesčių tikslingai būtų surenkamos į savivaldybių biudžetus kaip ir šiame darbe analizuotose ES valstybėse. Atitinkamai būtų galima pažymėti, jog mokesčines pajamas iš FA priklausančių nekomercinės paskirties NT nėra tokios apimties, jog užimtų reikšmingą dalį valstybės biudžete, tačiau atsižvelgiant į tai, jog NTM yra antras pagal reikšmingumą savivaldybių biudžetuose, taigi ši NTM dalis reikšmingai papildytų savivaldybių biudžetines pajamas (VMI, 2023).

Autorės nuomone, šiai dienai galiojantis FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimas yra neefektyvus, kadangi neapmokestinama NTM riba yra pernelyg didelė ir progresija pradedama taikyti tik itin brangaus NT apmokestinimui. Vadovaujantis anksčiau aptartų ES valstybių praktika, pastebima, jog Lietuvoje nustatyta didžiausia neapmokestinama riba FA priklausančiam gyvenamosios paskirties būstui, šiuo atveju palankiausiai galėtų būti vertinamas Latvijoje nustatytas gyvenamosios paskirties būsto apmokestinimas, kadangi NTM gyvenamosios paskirties būstui yra visuotinis ir progresinis, siejant progresiją su konkrečiomis NT mokesčiais vertėmis ir nustatant konkrečius tarifus įstatymo lygmeniu. Atitinkamai, tikslinga būtų ir įstatymo lygmeniu nustatyti konkrečius NTM tarifus kitam FA priklausančiam nekomerciniam NT. Taip pat, siekiant savivaldybių didesnio savarankiškumo būtų tikslinga mokesčines pajamas gaunamas iš FA priklausančio nekomercinės paskirties NT surinkti į savivaldybių biudžetus. Vadinasi, siekiant užtikrinti didesnes ir stabilias pajamas iš NTM į savivaldybių biudžetus būtina vadovautis tiek tarptautinių organizacijų, tiek kitų ekspertų rekomendacijomis plėsti NTM bazę, siekiant visuotinio nekomercinės paskirties NT apmokestinimo.

Dar vienas momentas slopinantis NTM efektyvumą yra tai, jog LR NTMĮ nustato net 25 NTM lengvatas, išskiriant šias į taikomas FA ir JA, atitinkamai didžioji dalis šių lengvatų yra nulemtos valstybės vykdomos socialinės-ekonominės politikos (Sudavičius, 2010, p. 105). Verta paminėti, jog konkretaus mokesčio įstatyme numatytų lengvatų kiekis yra įrodymas kiek pats mokestis yra efektyvus, atitinkamai kuo daugiau lengvatų, tuo mokestis yra mažiau efektyvus ir mažesnėmis apimtimis yra įskaitomas į savivaldybių biudžetus (Sokaitė, 2010, p. 196). To pasekoje efektyvus NTM tarifas siekia vos 0,69 proc. (Vasiliauskas, 2022). Svarbus aspektas ir tai, jog Lietuva jau seniai sulaukia kritikos iš tarptautinių organizacijų dėl mokesčių lengvatų gausos, kadangi tokiu būdu yra iškraipoma šalies konkurencinė aplinka. Taigi, siekiant tikslo surinkti kuo daugiau mokesčių pajamų į savivaldybių biudžetus iš turto mokesčių, verta analizuoti, kokios lengvatos numatytos LR NTMĮ yra perteklinės.

Apžvelgus FA ir JA taikomų lengvatų sąrašą galima būtų teigti, jog pateisinamos lengvatos, neapmokestinant NT objektų, kurie nėra naudojami komercinės veiklos tikslais bei kitos socialine valstybės vykdoma politika pagrįstos lengvatos, kaip antai, neapmokestinamas NT naudojamas socialiniai globai, švietimo darbui arba priklausantis neįgaliųjų asociacijoms, mokslo ir studijų institucijoms, švietimo įstaigoms, socialines paslaugas teikiančioms įstaigoms. Taip pat, pateisinamos lengvatos valstybės ir savivaldybių NT, kadangi NTM keliauja į šių subjektų biudžetus, taip pat suprantama lengvata ir bankrutavusių įmonių NT, kadangi teismo sprendimu pripažinus bendrovę bankrutavusia tolesnis procesas yra bendrovės turto padalijimas kreditorių naudai, taigi natūralu, jog NTM yra nemokamas už faktiškai nenaudojamą NT (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005). Tačiau nepagrįstomis lengvatomis galėtų būti laikoma FA ir JA NT, kuris naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos uždirbti, nors Latvijoje ir numatyta tapati lengvata, tačiau atkreiptinas dėmesys, jog Suomijoje ir Danijoje lengvatos žemės ūkio veikla užsiimantiems asmenims suteikiamos konkrečiai žemės apmokestinimui, bet ne NT naudojamam pajamoms ir žemės ūkio veiklos gauti. Taigi, lengvatos nepagrįstumas argumentuojamas tuo, jog toks turtas bet koku atveju yra naudojamas komerciniams tikslams, taigi NT yra pagrįsta apmokestinti ypač kai jis yra susijęs su pajamų generavimu bei atsižvelgiant į tai, jog mokestinės lengvatos žemės ūkio paskirties žemei yra tikslingai numatytos LR ŽMĮ. Galėtų būti kvestionuojamas ir kitų NT objektų atleidimas nuo NTM, kuomet šie objektai naudojami asmens vykdomai komercinei veiklai, kaip antai, NT naudojamas sveikatos priežiūros paslaugoms teikti, NT naudojamas meno kūrėjų veiklai. Taigi, lengvatų nustatymas asmenims naudojantiems konkretų NT komerciniams tikslams yra netikslingas vien dėl potencialaus išskirtinių sąlygų suteikimo

lyginant su kitais asmenimis naudojančiais tam tikrą NT komerciniais tikslais nenumatytiems LR NTMĮ lengvatų straipsnyje.

### 3.1.2. Žemės mokestis

Žemės apmokestinimas, konkrečiai atskiri ŽM elementai, išsamiai išanalizuoti šio darbo 1.3.2. dalyje, taigi ŽM reglamentavimas Lietuvoje visumoje vertinamas teigiamai ir problematika slopinanti šio mokesčio efektyvumą labiausiai atsispindi nustatytų lengvatų daugete.

LR ŽMĮ reglamentuojama, jog ŽM moka žemės sklypo esančio Lietuvoje savininkas (JA ir FA), taigi kaip jau buvo minėta 3.1.1. dalyje, toks reglamentavimas yra tikslingas atsižvelgiant į savininko teisių turinį ir analizuotų ES valstybių turto mokesčių reglamentavimo praktiką. Tai, jog miško žemės ir žemės ūkio paskirties žemės, kurioje įveistas miškas nelaikoma ŽM objektu, pateisinama dėl tokio pobūdžio žemės valstybinės reikšmės, tapacia praktika vadovaujasi ir analizuotos ES valstybės. Palankiai vertinama ir tai, jog žemė yra apmokestinama visa t.y. nenustatant neapmokestinamos žemės mokesstinės vertės ribos. Taip pat egzistuoja objektyvus žemės mokesstinės vertės nustatymo mechanizmas žemės vidutinę rinkos vertę prilyginant mokesatinei vertei kas 5 metus (plačiau 3.1.1.).

Vertinant LR ŽMĮ reglamentuojamą ŽM bazę, problematika turinti įtakos ŽM efektyvumui pastebima konkrečiai LR ŽMĮ 9 str. 4 d. nustatant diferenciaciją žemės ūkio paskirties žemei. Minėto pobūdžio žemės mokesstinė vertė yra apskaičiuojama žemės vidutinę rinkos vertę padauginus iš 0,35 koeficiento, kitaip tariant vidutinė žemės rinkos vertė yra 65 proc. sumažinama prieš pritaikant konkretų ŽM tarifą, tai reiškia, jog ŽM skaičiuojamas nuo žymiai mažesnės vertės nei nustatyta rinkos kaina. Visų pirma, žemės ūkio veikla yra tam tikra komercinė veikla generuojanti pajamas (Grakauskas, 2004, p. 37). Vien tai, jog valstybės ekonominė politika nukreipta į žemės ūkio veiklos skatinimą ir rėmimą, negali pateisinti tokio pobūdžio apimties lengvatos. Analizuojant pasirinktų ES valstybių pavyzdžius, pastebima, jog šiose irgi numatomos atitinkamos lengvatos žemės ūkio veiklos paskirties žemei, tačiau ne tokios drastiškos, kaip antai, EE ŽMĮ įtvirtintas mažesnis mokesčio tarifo intervalas (nuo 0,1 iki 2 proc.) dirbamos žemės plotams, tuo tarpu DK ŽMĮ įtvirtinta 1,48 proc. žemės mokesčio tarifo nuolaida, kuri atimama iš konkrečioje savivaldybėje nustatyto žemės mokesčio tarifo. Taigi, lengvata žemės ūkio paskirties žemei autorės nuomone turėtų apsiriboti lengvatinių tarifų nustatymu, bet ne žemės ūkio paskirties žemės mokesstinės vertės kardinaliu siaurimu.

Pastebima, jog ŽM tarifų intervalas yra platus 0,01 – 4 proc. bei prasideda nuo itin mažos dalies, lyginant su kitomis ES valstybėmis, kuomet mažiausias tarifas intervale pastebimas Latvijoje – 0,1, tačiau ir šis yra 10 kartų didesnis už nustatytą LR ŽMĮ. Peržvelgus Vilniaus miesto, Kauno rajono, ir Vilkaviškio rajono savivaldybių tarybų nustatytus ŽM tarifus, galima pastebėti, jog nei vienoje iš savivaldybių nebuvo nustatytas mažiausias – 0,01 proc. ŽM tarifas, atitinkamai mažiausias tarifas iš atsitiktinai pasirinktų savivaldybių yra Kauno rajono savivaldybėje mėgėjų sodų žemės sklypams – 0,06 proc. (Kauno rajono savivaldybės taryba, 2022). Vadovaujantis kitų ES valstybių praktika, būtų tikslinga apsvarstyti tarifo rėžių minimalios ribos pakėlimą iki 0,1 proc. arba 0,2 proc. vadovaujantis Baltijos šalių pavyzdžiais.

Kaip jau buvo išsamiai nustatyta 3.1.1. šio darbo dalyje, mokesčių lengvatos bei išimties privalo būti tikslingos bei pagrįstos, kadangi tai pagrindinis elementas slopinantis konkretaus mokesčio efektyvumą, atitinkamai efektyvus NTM tarifas yra vos 0,89 proc. (Vasiliauskas, 2022). LR ŽMĮ numato net 11 ŽM lengvatų, pažymėtina, jog dalis lengvatų yra tapačios nustatytoms LR NTMĮ, pavyzdžiui atleidimas nuo ŽM suteikiamas konkreitiems subjektams kaip atitinkamos žemės savininkams, kaip antai, užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms ir konsulinėms įstaigoms bei atitinkamoms religinėms bendruomenėms, toks atleidimas grindžiamas sudarytais tarptautiniais susitarimais, taip pat atleidžiamos bankrutavusios įmonės bei LB (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio..., 1992). Verta pažymėti, jog LB atleidimas nuo turto mokesčių pagrįstas tuo, jog šis atsiskaito su valstybe kita forma t.y. pervesdamas pelno įmoką į valstybės biudžetą, kaip antai iš 2021 m. LB pelno į valstybės biudžetą buvo pervesta net 20,38 mln. eurų (Lietuvos bankas, 2022). Pagrįstomis, atsižvelgiant į valstybės vykdomą socialinę politiką laikomos ir lengvatos skirtos socialiai remtiniams, nedarbingiems bei pensinio amžiaus sulaukusiems asmenims, kurie valdo, naudoja ir disponuoja žemės sklypais, kurių neapmokestinamus dydžius nustato savivaldybių tarybos (Lietuvos Respublikos žemės mokesčio..., 1992).

Autorės nuomone pertekline lengvata, kurios pagrįstai gali būti atsisakoma yra neapmokestinamas žemės savininkų, kurių mokėtinas ŽM neviršija 2 eurų. Sektiniu pavyzdžiu galėtų būti LV NTMĮ nustatytas reglamentavimas, kuriame nustatyta minimali 7 eurų NT mokesčio įmoka net ir tais atvejais, kai NT mokesčio objektams pritaikoma mokesčio lengvata ir bendra už mokestinius metus apskaičiuota mokesčio suma atitinkamoje savivaldybėje yra mažesnė nei 7 eurai (Law on Immovable Property Tax, 1997). Taigi, vadovaujantis minėtu pavyzdžiu, vien dėl ŽM administravimo kaštų

padengimo yra pagrįsta nustatyti fiksuoto dydžio minimalų mokėtiną ŽM, kuris nors ir būtų didesnis už priskaičiuotą mokėti ŽM.

### 3.1.3. Paveldimo turto mokestis

Paveldimo turto apmokestinimas, konkrečiai atskiri PTM elementai, išsamiai išanalizuoti šio darbo 1.3.3. dalyje, taigi savo esme šis mokestis neturi didesnių probleminių aspektų, apart jame nustatytų išimčių, taip pat kvestionuotinas šio mokesčio priskyrimas turto mokesčių kategorijai ir reglamentavimo atskiru įstatymu tikslingumas.

LR PTMĮ 7 str. reglamentuojama, jog PTM neapmokestinamas sutuoktinių bei artimų giminaičių (vaikų/tėvų, globėjų/globotinių, senelių/vaikaičių, brolių/seserų, įvaikių/įtėvių, rūpintojų/rūpintinių) paveldimas turtas. Atsižvelgiant į tai, jog pagal LR CK 5.11 str. 1 d. visi artimi giminaičiai, kuriems nustatoma PTM lengvata yra pirmų keturių eilių paveldėjimo pagal įstatymą atstovai, tuo tarpu sutuoktiniui privalomoji paveldėjimo dalis pagal įstatymą yra numatyta CK 5.13 str., tai lemia, jog nesant testamentu dažniausiai palikėjo turtą paveldėjusiems asmenims nebus taikomas PTM (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso..., 2000). Pažymėtina, jog kitose ES valstybėse, kaip antai, Suomijoje, nuo PTM nėra atleidžiami artimi giminaičiai, jiems tiesiog nustatomi mažesni šio mokesčio tarifai bei sutuoktiniui ir vaikams nustatomos atitinkamo dydžio išskaitos iš paveldėto turto vertės (90 ir 60 tūkst. eurų) (FI Inheritance and Gift Tax Act, 1940). Tuo tarpu Danijoje nuo šio mokesčio atleidžiamas tik sutuoktinis, tačiau mokesčio tarifas artimais giminystės ryšiais susijusiems asmenims taip pat yra mažesnis nei įpėdiniams neturintiems artimų giminystės ryšių su turto palikėju (DK Act on Taxation of..., 2005). Tačiau prieš vertinant poreikį eliminuoti PTM lengvatas Lietuvoje atsižvelgiant į pasirinktų Skandinavijos valstybių praktiką, vertėtų paminėti, jog Baltijos šalyse vyrauja tendencija nereglamentuoti paveldimo turto apmokestinimo atskiru įstatymu, taigi Estijoje pasirinktas modelis, kuriuo remiantis apmokestinami tik administraciniai veiksmai vietinėmis rinkliavomis, tuo tarpu Latvijoje pajamos gautos paveldėjus atitinkamą turtą nėra apmokestinamos vadovaujantis Latvijos pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis.

Vertinant šias lengvatas socialiniu aspektu, galima būtų teigti, jog pateisinamos lengvatos galėtų būti mirusiojo sutuoktiniui ir vaikams, kadangi bendro šeimos ūkio vedimas su sutuoktiniu ir gerbūvio kūrimas vaikams suponuoja šeimos turto bendrumą, atitinkamai ir kiekvieno iš minėtų subjektų teisę į mirusiojo turto dalį. Atitinkamai likusiai daliai artimų giminaičių, kuriems nustatomos lengvatos LR PTMĮ 7 str. 1 d. 2 p. galėtų būti pritaikomas mažesnis PTM tarifas, vietoj šiuo metu numatyto atleidimo nuo PTM.

Vertinant PTM priskyrimo turto mokesčiams tikslingumą, visų pirma, reikėtų atsižvelgti į du esminius šio mokesčio ypatumus skiriančius jį nuo NTM ir ŽM – vienkartinumas ir taikymas konkrečiai dėl įvykusio turto paveldėjimo. Taigi, priešingai nei kiti turto mokesčiai PTM yra mokamas vieną kartą konkretaus paveldėjimo atveju, kai NTM ir ŽM mokestinis laikotarpis kalendoriniai metai ir tai yra periodiškai mokamas mokestis. Atitinkamai, įpėdiniui paveldėjęs turtą PTM apmokestinamas konkrečiu momentu įvykęs jo turimo turto masės padidėjimas, priešingai nei NTM ir ŽM pritaikymo atveju, kai mokama už nuosavybės teise konkretaus turto turėjimą. Taigi, atsižvelgiant į išdėstyta, PTM savo ypatumais artimesnis pajamų mokesčiams nei turto mokesčiams, kadangi paveldėtas turtas atitiktų pajamų sampratą ta prasme, jog tai tam tikra gauta nauda (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų..., 2023). Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog LR PTMĮ netaikomas JA, taigi šių asmenų paveldimas turtas yra apmokestinamas pagal LR pelno mokesčio įstatymą, priskiriant paveldėtą turtą apmokestinamo pelno kategorijai (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio..., 2001). Taigi, vadovaujantis bendra logika, jog paveldėtas turtas savo esme galėtų būti priskiriamas apmokestinamoms pajamoms, paveldimo turto mokestis galėtų būti perkeltas į LR GPMĮ, kaip ir buvo perkeltas dovanojamo turto mokestis nustojus galioti LR paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymui.

### **3.2. Turto mokesčių reglamentavimo tobulinimo galimybės**

Atsižvelgiant į šio darbo 3.1. dalyje nustatytus ir aptartus turto apmokestinimo Lietuvoje probleminius aspektus, tiesiogiai susijusius su konkrečių turto mokesčių neefektyvumu, toliau bus teikiami suformuluoti pasiūlymai skirti NTM, ŽM ir PTM reglamentavimo tobulinimui. Šiais pasiūlymais deklaruojamas tikslas – turto mokesčių reglamentavimą Lietuvoje nukreipti linkme, kuria būtų suteikiama galimybė į savivaldybių biudžetus efektyviau pritraukti mokestines pajamas iš pagrindinių nuosavųjų išteklių t.y. turto mokesčių.

NTM reglamentavimas LR NTMĮ galėtų būti tobulinamas šiomis kryptimis:

- 1) Reformuojant FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimą neatskiriant gyvenamosios paskirties būsto ir kitų nekomercinės paskirties NT apmokestinimo. Atitinkamai FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimą siūloma tobulinti nustatant progresyvų apmokestinimą, to pasekoje, įstatymu reglamentuoti konkrečių mokestinių verčių intervalus (pradedant nuo 0 iki 50 tūkst. eurų) bei numatyti progresyviuos fiksuotus tarifus ir panaikinti

neapmokestinamą NT mokestinės vertės ribą – tokiu būdu nustatant visuotinį FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimą.

- 2) Atsisakant dabartinio LR NTMI reglamentavimo, jog mokestinės pajamos iš FA priklausančio nekomercinės paskirties NT būtų surenkamos į valstybės biudžetą, kadangi tikslinga šią NTM dalį kartu su kitais turto mokesčiais surinkti į savivaldybių biudžetus.
- 3) Siūloma apsvarstyti LR NTMI įtvirtintų lengvatų sąrašo siaurinimą, konkrečiai panaikinant lengvatą ir neapmokestinant FA ir JA priklausančio NT, kuris naudojamas pajamoms ir žemės ūkio veiklos uždirbti. Toks turtas bet koku atveju yra naudojamas komerciniams tikslams, taigi NT yra pagrįsta apmokestinti ypač kai jis yra susijęs su pajamų generavimu bei atsižvelgiant į tai, jog mokestinės lengvatos žemės ūkio paskirties žemei yra tikslingai numatytos LR ŽMI. Papildomai siūloma naikinti lengvatas, kurias pritaikius neapmokestinamas NT naudojamas komerciniams tikslams (sveikatos priežiūros paslaugoms teikti, NT naudojamas meno kūrėjų veiklai), kadangi jis netikslingas vien dėl potencialaus išskirtinių sąlygų suteikimo lyginant su kitais asmenimis naudojančiais tam tikrą NT komerciniais tikslais nenumatytiems LR NTMI lengvatų straipsnyje.

ŽM reglamentavimas LR ŽMI galėtų būti tobulinamas šiomis kryptimis:

- 1) Siūloma naikinti nustatytą lengvatą žemės ūkio paskirties žemei, kuomet žemės ūkio paskirties žemės mokestinė vertė yra apskaičiuojama žemės vidutinę rinkos vertę padauginus iš 0,35 koeficiento ir tokiu būdu 65 proc. sumažinant žemės mokestinę vertę prieš pritaikant konkretų ŽM tarifą. Atitinkamai, nesiūloma visiškai eliminuoti lengvatų ūkininkams, taigi LR ŽMI turėtų būti papildomas lengvatinių ŽM tarifų intervalo režiais, skirtais konkrečiai žemės ūkio paskirties žemei.
- 2) Siūloma panaikinti lengvatą, kuomet žemės savininkas atleidžiamas nuo pareigos mokėti ŽM, kai bendras apskaičiuotas ŽM neviršija 2 eurų. Atitinkamai nustatyti minimalią ŽM įmoką net ir tais atvejais, kai ŽM objektams pritaikoma mokesčio lengvata ir bendra už mokestinius metus apskaičiuota mokesčio suma atitinkamoje savivaldybėje yra mažesnė nei numatytas minimalus ŽM skirtas padengti administravimo veiksams.

PTM reglamentavimas LR PTMI galėtų būti tobulinamas šiomis kryptimis:

- 1) Siūloma koreguoti LR PTMI 7 str. nustatytą lengvatų sąrašą, atleidžiant nuo PTM mirusiojo sutuoktinį ir vaikus, tuo tarpu kitiems artimiems giminaičiams nustatant



diferencijuotą lengvatinį tarifą, kuris būtų mažesnis nei šiuo metu taikomas 5 ir 10 proc., priklausantis nuo paveldėto turto vertės.

- 2) Siūloma apsvarstyti PTM reglamentavimo perkėlimą į LR GPMĮ, kadangi šis mokestis savo prigimtimi atitinka apmokestinamų pajamų kategoriją, kadangi yra gaunamas kaip tam tikra nauda, kuomet padidėja paveldėjusio turto asmens turimas turtas bei atsižvelgiant į PTM vienkartinį sumokėjimą, kai yra paveldimas turtas.

Apibendrinant, aukščiau išdėstyti pasiūlymai didžiąja dalimi yra konkretaus turto mokesčio bazės plėtimas arba lengvatų siaurinimas, tokia pasiūlymų kryptis pasirinkta atsižvelgiant į EBPO rekomendacijas ir pasirinktų analizei ES valstybių turto apmokestinimo praktiką. Suprantama, jog bet koks mokestinės naštos padidinimas sulaukia priešiškos visuomenės reakcijos, taigi pokyčiai turi būti įvedami laipsniškai ir akcentuojant, jog pagrindinė mokesčių paskirtis yra fiskalinė, taigi jie yra naudojami pildyti biudžetines pajamas, kurios yra skiriamos būtent visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taigi, mokestinės naštos apimčių didinimas turto mokesčių atžvilgiu yra reikalingas, kadangi turto mokesčiai yra pagrindiniai savivaldybių nuosavieji ištekliai ir šiai dienai jie nėra išnaudojami, tai aiškiai atsispindi savivaldybių biudžetų eilutėse, kuomet turto mokesčiai sudaro vos 6,7 proc. visų savivaldybių mokestinių biudžetinių pajamų.

## IŠVADOS

1. Turto mokesčių sistemą Lietuvoje sudaro trys tiesioginiai mokesčiai – NTM, ŽM ir PTM, kuriuos įprastai moka konkretaus apmokestinamo objekto savininkai. Turto mokesčiai priskiriami vietiniams (išskyrus NTM FA priklausančiam nekomercinės paskirties NT) mokesčiams, to pasekoje pripažįstami savarankiškoms savivaldybių pajamomis. Turto mokesčiai sudaro minimalią dalį nacionalinio biudžeto mokesčių pajamų kontekste, tačiau ši mokesčių grupė yra antras pagal svarbą savivaldybių biudžetų mokesčių pajamų šaltinis.
2. Nors NT ir žemė savo prigimtimi yra nekilnojami daiktai ir šių apmokestinimo principai iš esmės panašūs, tačiau reglamentuojami atskirais įstatymais, juose nustatant mokesčių tarifų režius ir suteikiant kompetenciją savivaldybių taryboms nustatyti konkretų tarifą. Atitinkamai nustatomas platus lengvatų sąrašas vadovaujantis valstybės vykdoma socialine – ekonomine politika. Ypatumas FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimui, kuomet LR NTMĮ nustatoma NTM progresija ir šis mokestis surenkamas į valstybės biudžetą.
3. Didžiojoje dalyje analizuotų ES valstybių žemės ir NT apmokestinimas reglamentuojamas viename (Latvija, Suomija) arba atskirais (Danija) mokesčių įstatymais, tačiau Estijoje reglamentuojamas tik žemės apmokestinimas. Atitinkamai, Žemės ir NT mokesčių lengvatos nustatomos tapačiu principu kaip ir Lietuvoje, vadovaujantis vyraujančia ekonomine – socialine politika. Pagrindė, turto mokesčiai priskiriami vietiniams mokesčiams ir surenkami į savivaldybių biudžetus. Pastebima tendencija išskirti gyvenamosios paskirties būsto apmokestinimą nustatant lengvatinius tarifų režius (Suomija) arba NTM progresiją su įstatyme fiksuotais tarifais (Latvija).
4. PTM savo esme yra turto padidėjimo vienkartinis mokestis, kuris taikomas tik FA paveldėjusiam įstatyme apibrėžtą mirusiojo turtą, nustatant progresinį PTM ir nuo šio mokesčio atleidžiant sutuoktinį bei artimus giminaičius. Danijoje ir Suomijoje taip pat reglamentuojamas apmokestinimas PTM, tačiau priešingai nei Lietuvoje, nuo PTM nėra visiškai atleidžiami sutuoktiniai ir artimieji giminaičiai. Tuo tarpu, Estijoje ir Latvijoje paveldėto turto apmokestinimas PTM išvis nėra reglamentuojamas.
5. Pagrindinis aspektas ribojantis efektyvų pajamų iš turto mokesčių surinkimą į savivaldybių biudžetus yra FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimas, nes progresija taikoma tik itin brangaus NT apmokestinimui, kvestionuotinas ir šio mokesčio surinkimas į valstybės biudžetą. Kritiškai vertinamas lengvatų daugetas LR NTMĮ ir LR ŽMĮ skirtas NT naudojamam komerciniais

tikslais, žemės ūkio paskirties žemei bei nustatant minimalų ŽM. PTM lengvatos itin plačiam artimų asmenų ratui suponuoja šio mokesčio pajamų į savivaldybių biudžetus minimumą.

6. Pasiūlymai skirti tobulinti Lietuvoje reglamentuojamų turto mokesčių sistemą, šių mokesčių efektyvesnio surinkimo į savivaldybių biudžetus aspektu:
  - 1) Nustatyti progresinį visuotinį FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimą.
  - 2) Nustatyti pajamų iš FA priklausančio nekomercinės paskirties NT apmokestinimo surinkimą į savivaldybių biudžetus.
  - 3) Panaikinti lengvatas NT naudojamam komerciniams tikslams: FA ir JA priklausančio NT, kuris naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos uždirbti, NT naudojamam sveikatos priežiūros paslaugoms teikti bei meno kūrėjų veiklai.
  - 4) Modifikuoti lengvatą žemės ūkio paskirties žemei, LR ŽMĮ nustatant lengvatinius ŽM tarifo intervalo režius žemės ūkio paskirties žemei.
  - 5) Panaikinti lengvatą žemės savininkus atleidžiant nuo pareigos mokėti ŽM, kai bendras apskaičiuotas ŽM neviršija 2 eurų, nustatant fiksuotą minimalią ŽM įmoką už atliekamus administracinius veiksmus apskaičiuojant ŽM.
  - 6) Siaurinti PTM lengvatas, atleidžiant nuo PTM tik mirusiojo sutuoktinį ir vaikus, nustatant kitiems artimiems giminaičiams diferencijuotą lengvatinį NTM tarifą.
  - 7) Apsvarstyti PTM reglamentavimo perkėlimą į LR GPMĮ, kadangi šis mokestis savo prigimtimi atitinka apmokestinamų pajamų kategoriją.

## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### I. Teisės norminiai aktai

#### Europos Sąjungos direktyvos, reglamentai ir kt.

1. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija (2012). Europos Sąjungos oficialusis leidinys, C 326/47.
2. Europos vietos savivaldos chartija (1985). Valstybės žinios, 1999, Nr. 82-2418.

#### Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai

3. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). Valstybės žinios, 33-1014.
4. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas (1990). Lietuvos aidas, 101-0.
5. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (1992). Lietuvos aidas, 128-0.
6. Lietuvos Respublikos vietos savivaldos įstatymas (1994). Valstybės žinios, I-533.
7. Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (1994). Valstybės žinios, 59-1156
8. Lietuvos Respublikos žemės įstatymas (1994). Valstybės žinios, 34-620.
9. Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas (1995). Valstybės žinios, 52-1277.
10. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymas (1996). Valstybės žinios, 100-2261.
11. Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas (1999). Valstybės žinios, 52-1672.
12. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas (2000). Valstybės žinios, 74-2262.
13. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto kadastro įstatymas (2000). Valstybės žinios, 58-1704.
14. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (2001). Valstybės žinios, 110-3992.
15. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, 123-5531.
16. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, 73-3085.

17. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). Valstybės žinios, IX-2112.
18. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (2005). Valstybės žinios, 76-2741.
19. Lietuvos Respublikos 2022 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (2021). Valstybės žinios, 26575.
20. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994 lapkričio 27 d. nutarimas Nr. 1400 „Dėl įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio“. Valstybės žinios, 116-2726.
21. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003 m. sausio 13 d. nutarimas Nr. 24 „Dėl Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“. Valstybės žinios, 5-194.
22. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. balandžio 27 d. nutarimas Nr. 1K-159 „Dėl Turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“. Valstybės žinios, 50-2502.
23. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2012 m. gruodžio 12 d. nutarimas Nr. 1523 „Dėl Masinio žemės vertinimo taisyklių patvirtinimo ir Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo nuostatų įgyvendinimo“. Valstybės žinios, 146-7536.
24. Nacionalinė žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos direktoriaus 2022 m. gruodžio 15 d. įsakymas Nr. 1P-403-(1.3 E.) „Dėl masinio žemės vertinimo dokumentų patvirtinimo“. Valstybės žinios, 25635.
25. Kauno rajono savivaldybės tarybos 2022 m. gegužės 26 d. sprendimas Nr. TS-195 „Dėl žemės mokesčio 2023 m. tarifų nustatymo“.

## II. Specialioji literatūra

26. Aleknavičius, P. (2012). Nepriklausomoje Lietuvoje atliktų žemės ūkio paskirties žemės pertvarkymo darbų lyginamoji analizė. *Viešoji politika ir administravimas*, t. 11, Nr. 2, p. 247-259.
27. Baranauskas, E. (2008). Civilinė teisė. Bendroji dalis: 2-oji laida. Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras.
28. Bikas, E. (2019). *Mokesčių šerdis – PVM*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
29. Buškevičiūtė, E. (2005). *Mokesčių sistema*. Vilnius: Technologija.
30. Galinienė, B. (2005) *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija: monografija. 2-as leidimas*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
31. Grakauskas, E. (2004). *Ūkininko ūkio teisinis statusas*. Vilnius: Teisė, Nr. 50, p. 36 – 41.

32. Jaakson, R. (1996). From Marx to market: deciding the urban form of post-Soviet Tallinn, Estonia. *Journal of Urban Designs, 1 (3)*, p. 329-354. United Kingdom: Routledge.
33. Jestl, S. (2021). Inheritance tax regimes: a comparison. *Public Sector Economics*, The Vienna Institute for International Economic Studies [interaktyvus], Prieiga per internetą: <https://hrcak.srce.hr/file/381059> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].
34. Kuodis, R. (2005). Turto mokesčiai: už ir prieš. *Pinigų studijos 2005/1*, p. 86-89 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/kuodis\\_3.pdf](https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/kuodis_3.pdf) [žiūrėta 2023 m. vasario 9 d.].
35. Marcijonas, A. ir Sudavičius, B. (1998). *Mokesčių teisė: mokomoji priemonė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
36. Mikelėnas, V. Vileita, A. ir Taminskas, A. (2001). *Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras*. Vilnius: Justitia.
37. Novošinskienė, A. (2012). *Nepriklausomos Lietuvos mokesčių sistemos raidos tyrimas*. [interaktyvus], Aleksandro Stulginskio universitetas. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2012~1466172169118/J.04~2012~1466172169118.pdf> [žiūrėta 2023 m. vasario 5 d.].
38. Pilipavičiūtė, K ir Korsakienė. (2016). *Tiesioginiai mokesčiai Lietuvoje: vertinimas ir tobulinimo perspektyvos*. Acta AVADA nr. 3, p. 42-52 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2016~1506690585376/J.04~2016~1506690585376.pdf> [žiūrėta 2023 02 04].
39. Ruškytė, Džiuljeta, Rutkauskas, Aleksandras ir Vytautas Navickas (2012). *Mokesčių ir darbo rinkos sąveika: monografija*. Vilnius: Edukologija.
40. Sudavičius, B (2010). *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Teisė*, 76, p 100–113.
41. Sudavičius, B ir Medelienė, A. (2011). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras.
42. Sudavičius, B. (2016). *Vietiniai mokesčiai Lietuvos Respublikoje: savivaldybių tarybų veikla įgyvendinant mokesčių įstatymus*. Central and Eastern European legal studies. Athens: European public law organization, p. 161–181.

43. Sudavičius, B (2019). Didesnis tarifas Lietuvos Respublikos apmokestinimo sistemoje. Iš: B. Sudavičius (red.) (2019). *Teisės viršenybės link*. Recenzuotų mokslo straipsnių rinkinys. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla, 280-193.
44. Sudavičius, B ir Endrijaitis, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
45. Stačiokas, R. ir Rimas, J. (2003). *Mokesčiai: istorinė raida ir dabartis*. Kaunas: Technologija.
46. Snieška, V. (2005) *Mikroekonomika: Vadovėlių leidybos komisijos rekomenduotas vadovėlis aukštųjų mokyklų studentams*. 5-asis patais. ir papild. leid. Kaunas: Technologija.
47. Štreimikiene, D. and Mikalauskiene, A. (2006). *Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste*. Organizacijų vadyba, (38), p. 169–182.
48. Šulija, V. (2004). Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma ir jos perspektyvos Lietuvoje. *Jurisprudencija: mokslo darbai*, t. 59(51), p. 114-124.
49. Šulija, V. (2006). *Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje* [interaktyvus], MRU. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/12718/2916-6160-1-SM.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [žiūrėta 2023 m. vasario 5 d.].
50. Urmonas, A. and Novikovas, A. (2011). *Europos vietos savivaldos chartijoje įtvirtintų principų įgyvendinimo vietos savivaldoje ir inkorporavimo nacionalinėje teisės sistemoje ypatumai*. Vilnius: Jurisprudencija, Nr. 18(3), p. 1019–1034.
51. Užubalis, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: leidykla.
52. Wenner, F. (2018). Sustainable urban development and land value taxation: The case of Estonia. *Land Use Policy* 77, p. 790-800 [interaktyvus]. Prieiga per: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S0264837716304999?token=6E9D464EDF493BA97BE9690F7430512B1BDFE65133763A8739F27ABE56A5DD6BBF966EEDEE29C6F61CC7212ECCB1F42D&originRegion=eu-west-1&originCreation=20230213175802> [žiūrėta 2023 02 13].

### III. Teismų praktika

53. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas. Valstybės žinios, 67-1696;

54. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas. Valstybės žinios, 91-2533;
55. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas. Valstybės žinios, 14100.

#### IV. Kiti šaltiniai

56. Bartkus, A. Aistros dėl naujojo NT mokesčio: ar jis tikrai efektyvus? (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://m.kauno.diena.lt/naujienos/verslas/ekonomika/aistros-del-naujojo-nt-mokescio-ar-jis-tikrai-efektyvus-1109909> [žiūrėta: 2023 m. vasario 20 d.].
57. Borger.dk. *Inheritance rules and taxes* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.borger.dk/oekonomi-skat-su/Oekonomi-i-familien/Gaver-og-arv/Arveregler-og-afgifter> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].
58. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (1949) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html> [žiūrėta 2023 02 03].
59. Denmark Act on Taxation of Estates and Gifts (2005) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2023/11> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
60. Denmark Property Value Tax Act (1998) [interaktyvus]: Prieiga per internetą: <https://www.retsinformation.dk/eli/lta/2020/1590> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
61. EBPO. *Lietuvos savivaldybių gebėjimų konsoliduoti ir finansuoti viešąsias investicijas stiprinimas* (2021) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.ppplietuva.lt/uploads/documents/files/EBPO%20studija%20LT.pdf> [žiūrėta 2023-02-02].
62. EMTA. *Land tax* (2023). Prieiga per internetą: <https://www.emta.ee/en/business-client/taxes-and-payment/other-taxes-and-claims/land-tax> [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].
63. Estonia Land Tax Act (1993). Prieiga per internetą: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/528122020003/consolide/current> [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].
64. Estonia Taxation Act (2002). Prieiga per internetą: <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/524012023004/consolide/current> [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].



65. Europos Parlamentas. *Tiesioginiai mokesčiai. Asmenų ir įmonių apmokestinimas* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/lt/sheet/80/tiesioginiai-mokesciai.-asmenu-ir-imoniu-apmokestinimas> [žiūrėta 2023-02-12].
66. European Commission. *Taxes in Europe Database v3* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/tedb/index.html](https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/index.html) [žiūrėta 2023-02-12].
67. Finland Real Estate Tax Act (Kiinteistöverolaki) (1992) 20.7.1992/654 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19920654> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
68. Finland Real Estate Formation Act (1995). No 12.4.1995/554 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19950554> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
69. Finland Inheritance and Gift Tax Act (1940). No 12.7.1940/378 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1940/19400378> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
70. Global Property Guide. *Inheritance tax and inheritance law in Estonia* (2021). Prieiga per internetą: <https://www.globalpropertyguide.com/Europe/Estonia/Inheritance> [žiūrėta: 2023 m. vasario 14 d.].
71. Global Property Guide. *Inheritance tax and inheritance law in Denmark* (2021) [interaktyvus], Prieiga per internetą: <https://www.globalpropertyguide.com/Europe/Denmark/Inheritance> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].
72. Latvia Law on immovable property tax (1997). Prieiga per internetą: <https://likumi.lv/ta/en/en/id/43913-on-immovable-property-tax> [žiūrėta: 2023 m. vasario 15 d.].
73. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *2022 m. valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų surinkimo duomenys* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT\\_ver/Aktual%C5%ABs\\_valstyb%C4%97s\\_finans%C5%B3\\_duomenys/2022\\_9\\_men\\_LT.pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/Aktual%C5%ABs_valstyb%C4%97s_finans%C5%B3_duomenys/2022_9_men_LT.pdf) [žiūrėta 2023-02-05].
74. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Savivaldybių biudžetų pajamų struktūra* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per

- interneta: [https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/6\\_%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf](https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/6_%20SB%20%20pajamu%20grafikai.pdf) [žiūrėta 2023-02-02].
75. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Isiklausius į visuomenės nuomonę – siūlomas patikslintas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projektas* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/isiklausius-i-visuomenes-nuomone-siulomas-patikslintas-nekilnojamojo-turto-mokescio-istatymo-projektas> [žiūrėta: 2023 m. vasario 20 d.].
76. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. AIŠKINAMASIS RAŠTAS dėl Žemės mokesčio įstatymo Nr. I-2675 9 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto (2019) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/3abc9dd0f0b411e993e1a0efdbde7def?jfwid=-shyvsvbk> [žiūrėta: 2023 m. vasario 20 d.].
77. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Isiklausius į visuomenės nuomonę – siūlomas patikslintas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projektas* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą:
78. Lietuvos bankas. *Tarptautinis valiutos fondas pabrėžia Lietuvos ekonomikos atsparumą, tačiau ragina vykdyti apdairią politiką* (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/lt/naujienos/tarptautinis-valiutos-fondas-pabrezia-lietuvos-ekonomikos-atsparuma-taciau-ragina-vykdyti-apdairia-politika> [žiūrėta: 2023 m. vasario 20 d.].
79. Lietuvos bankas. *Lietuvos bankas: NT mokestis turi mažinti turtinę nelygybę, skatinti savivaldybių savarankiškumą ir stiprinti finansinį stabilumą* (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/lt/naujienos/lietuvos-bankas-nt-mokestis-turi-mazinti-turtine-nelygybe-skatinti-savivaldybiu-savarankiskuma-ir-stiprinti-finansini-stabiluma> [žiūrėta: 2023 m. vasario 20 d.].
80. Lietuvos Bankas. Vitas Vasiliauskas: Lietuvos mokesčių sistemos pagrindinės problemos (2020) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/uploads/documents/files/Lietuvos%20mokes%C4%8Di%C5%B3%20sistemos%20pagrindin%C4%97s%20problemos%202020-03-03%20v2.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 22 d.].
81. Lietuvos bankas. *Lietuvos bankas į biudžetą pervedė 20,4 mln. Eur* (2022). [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/lt/naujienos/lietuvos-bankas-i-biudzeta-pervede-20-4-mln-eur> [žiūrėta: 2023 m. vasario 24 d.].

82. Ministry of Finance Republic of Latvia. *Non-taxable income* (2021). Prieiga per internetą: <https://www.fm.gov.lv/en/non-taxable-income> [žiūrėta: 2023 m. vasario 15 d.].
83. Ministry of Finance Republic of Latvia. *Tax rates* (2021). Prieiga per internetą: <https://www.fm.gov.lv/en/tax-rates-2> [žiūrėta: 2023 m. vasario 15 d.].
84. Ministry of Finance Republic of Latvia. *Tax and duty system in Latvia* (2021). Prieiga per internetą: <https://www.fm.gov.lv/en/tax-and-duty-system-latvia> [žiūrėta: 2023 m. vasario 15 d.].
85. Ministry of Finance Finland. *Real estate taxation* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://vm.fi/en/real-estate-taxation> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
86. Mačiulis, N. *Ekspertai: visuotinis NT mokestis turbūt bus kitoks, nei paskelbta* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.15min.lt/verslas/naujiena/nt-ir-interjeras/nekilnojamosis-turtas/ekspertai-visuotinis-nt-mokestis-turbut-bus-kitoks-nei-paskelbta-973-1685880> [žiūrėta: 2023 m. vasario 19 d.].
87. OECD. *Revenue Statistics 2022 - Denmark* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-denmark.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].
88. OECD (2022). *Revenue Statistics 2022 - Estonia*. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-estonia.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].
89. OECD (2022). *Revenue Statistics 2022 - Lithuania*. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-lithuania.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].
90. OECD (2022). *Revenue Statistics 2022 - Latvia*. Prieiga per internetą: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-latvia.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 14 d.].
91. OECD. *Housing Taxation in OECD Countries* (2022) [interaktyvus], OECD Tax Policy Studies. Prieiga per internetą <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/brochure-housing-taxation-in-oecd-countries.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 19 d.].
92. OECD. *Taxation in Agriculture Denmark*, OECD Publishing (2019) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/031a8ba5-en#:~:text=Agricultural%20land%20receives%20a%20%E2%80%9Cdiscount,%E2%80%93%201.48%25%20%3D%200.12%25> [žiūrėta: 2023 m. vasario 22 d.].

93. PwC. *Finland Individual - Other taxes* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://taxsummaries.pwc.com/finland/individual/other-taxes#:~:text=Tax%20is%20calculated%20on%20the,is%20applied%20in%20each%20municipality> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
94. PwC. *Denmark Individual - Other taxes* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://taxsummaries.pwc.com/denmark/individual/other-taxes#:~:text=Property%20owners%20are%20obligated%20to,the%20value%20exceeding%20DKK%203%2C040%2C000> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].
95. PwC. *Corporate - Other taxes* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://taxsummaries.pwc.com/estonia/corporate/other-taxes> [žiūrėta: 2023 m. vasario 13 d.].
96. PwC. Finland Tax and legal aspects of real estate investments around the globe. *Real Estate Going Global* (2020) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.pwc.com/gx/en/asset-management/assets/pdf/pwc-real-estate-going-global-2020.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
97. Registrų centras. *Informacija apie NT mokesį* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.registrucentras.lt/p/1368> [žiūrėta 2023-02-20].
98. Registrų centras. *Registrų centras perskaičiavo žemės ir statinių vidutinės rinkos vertes* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.registrucentras.lt/naujienos/index.php?mod=news&act=view&id=55918> [žiūrėta 2023-02-11].
99. State Revenue Service (2022). Prieiga per internetą: <https://www.vid.gov.lv/en/immovable-property-tax> [žiūrėta: 2023 m. vasario 15 d.].
100. Skatteforvaltningen. *Introduction to property in Denmark* (2021) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2244323> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].
101. Skatteforvaltningen. *Satser* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2035568> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
102. Skatteforvaltningen. *Property tax - facts and calculation examples* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.skm.dk/skattetal/satser/skatte-og-afgiftsberegning/boafgift-fakta-og-beregningseksempler/> [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
103. The Law Reviews. *The Real Estate Law Review: Denmark* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://thelawreviews.co.uk/title/the-real-estate-law-review/denmark> [žiūrėta: 2023 m. vasario 16 d.].

104. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos. *Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaita* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/696288/2022\\_12\\_NB\\_lenteles\\_VMI\\_internetas.pdf/942ce891-f756-2eae-dae-7521404e4c27?t=1675754702891](https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/696288/2022_12_NB_lenteles_VMI_internetas.pdf/942ce891-f756-2eae-dae-7521404e4c27?t=1675754702891) [žiūrėta 2023 m. vasario 2 d.].
105. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos. *Kaip sužinoti savo turimo nekilnojamojo turto objekto (statinio ar patalpos) mokestinę vertę?* Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/koks-nekilnojamojo-turto-mokescio-tarifas-taikomas-teikiant-deklaracija-kit715-> [žiūrėta 2023 m. vasario 8 d.].
106. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras* (2021) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/zemes-mokestis#:~:text=%C5%BDem%C4%97s%20mokes%C4%8Dio%20%C4%AFstatymo%20apibendrintas%20komentaras> [žiūrėta 2023-02-06].
107. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos. *Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras* (2019). Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/documents/20142/391230/Paveldimo+turto+mokescio+įstatymo+komentaras.docx/019d9f03-3d41-5060-96da-b319b16632f1?t=1560978758746> [žiūrėta 2023-02-12].
108. Vero Skatt. *Real estate tax rates* (2023) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [https://www.vero.fi/en/individuals/housing/real\\_estate\\_tax/how-tax-is-determined/real\\_estate\\_tax\\_rate/](https://www.vero.fi/en/individuals/housing/real_estate_tax/how-tax-is-determined/real_estate_tax_rate/) [žiūrėta: 2023 m. vasario 17 d.].
109. VMI. Žemės mokesčiui sumokėti – beveik dvi savaitės. *VMI Naujienos* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/-/-c5-beem-c4-97s-mokes-c4-8diui-sumok-c4-97ti-beveik-dvi-savait-c4-97s> [žiūrėta: 2023 m. vasario 22 d.].
110. Vasiliauskas, V. *Konferencija Regionai ir savivalda Lietuvoje – problemos bei perspektyvos* (2022) [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.lma.lt/uploads/Pranesimai%20naujienoms/Vasiliauskas.pdf> [žiūrėta: 2023 m. vasario 22 d.].

## SANTRAUKA

### **Turto mokesčiai Lietuvoje ir pasirinktose užsienio jurisdikcijose: lyginamoji analizė bei siūlymai Lietuvai**

**Gintarė Gudaitytė**

Magistro darbe pateikiamas išsamus turto apmokestinimo Lietuvoje vertinimas. Analizuojamas turto mokesčių reglamentavimas Lietuvoje ir pasirinktose ES valstybėse bei atliktos lyginamosios analizės pagrindu teikiami pasiūlymai koreguojant Lietuvoje reglamentuojamus turto mokesčius.

Pirmame šio darbo skyriuje gilinamasi į turto mokesčių elementus ir ypatumus, nagrinėjama istorinė turto mokesčių raida Lietuvoje ir nustatoma šių mokesčių reikšmė dabartinėje šalies mokesčių sistemoje. Atliktas tyrimas atskleidžia, kad turto mokesčiai laikomi tiesioginiais mokesčiais ir priskiriami vietinių mokesčių kategorijai. Be to, pastebima, kad turto mokesčių indėlis į Lietuvos nacionalinį ir atskirai savivaldybių biudžetus yra santykinai mažas.

Antrame šio darbo skyriuje analizuojamas turto apmokestinimas pasirinktose ES valstybėse. Rezultatai rodo, kad turto mokesčiai taikomi visose nagrinėtose šalyse ir laikomi svarbiu vietos valdžios pajamų šaltiniu. Tačiau skirtingose ES šalyse turto apmokestinimo būdai skirtingi, bet turi ir principinių panašumų.

Paskutiniame šio darbo skyriuje pateikiamas išsamus turto mokesčių vertinimas, atskirai aptariant turto mokesčių elementų privalumus ir trūkumus. Toliau analizuojama turto apmokestinimo Lietuvoje sistema paraleliai įvertinant pasirinktų ES valstybių pavyzdžius ir jų gerąją praktiką turto apmokestinimo srityje. Atitinkamai, atliktos analizės pagrindu pateikiamos turto apmokestinimo sistemos Lietuvoje tobulinimo kryptys, siekiant didesnio pajamų surenkamų iš turto mokesčių indėlio į savivaldybių biudžetus.

## SUMMARY

### **Property taxes in Lithuania and selected foreign jurisdictions: a comparative analysis and proposals for Lithuania**

**Gintarė Gudaitytė**

The Master's thesis provides a comprehensive assessment of property taxation in Lithuania. It analyses the regulation of property taxes in Lithuania and in selected EU countries and, on the basis of a comparative analysis, offers suggestions for adjusting property taxes in Lithuania.

The first section of this work delves into elements and features of property taxes, investigates the historical development of property taxes in Lithuania, and determines the significance of these taxes in the current taxation framework of the country. The study reveals that property taxes are considered as direct taxes and fall under the category of local taxes. Furthermore, it is observed that the contribution of property taxes to the national and municipal budgets of Lithuania is relatively low.

The second section of this paper analyses the taxation of property in selected EU countries. The results show that property taxes are applied in all the examined countries and are considered an important source of revenue for local government. However, there are different ways of taxing property in different EU countries, but there are also similarities in principle.

The final section of this work provides a detailed assessment of property taxes, discussing separately the advantages and disadvantages of the elements of property taxes. It then analyses the system of property taxation in Lithuania, in parallel with an assessment of the examples of selected EU countries and their best practices in the field of property taxation. Accordingly, based on the analysis, directions for improvement of the system of property taxation in Lithuania are presented to increase the contribution of revenue collected from property taxes to municipal budgets.