

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Martyna Stankutė
Mokesčių ir finansų teisės šakos studentės

Magistro darbas

**Apmokestinimas nekilnojamojo turto mokesčiu: apmokestinimo modelis, teisinis
reglamentavimas, probleminiai aspektai**

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas
Recenzentas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Vilnius
2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Atliktame tyrime analizuojamas nekilnojamojo turto mokesčio modelis, teisinis reglamentavimas bei probleminiai aspektai. Tyrime atskleista nekilnojamojo turto kaip teisinio objekto bei nekilnojamojo turto mokesčio raida. Senovės Romos imperijos nekilnojamojo turto mokesčio teisės sistema lyginama su XXI a. nekilnojamojo turto mokesčio teisinėmis sistemomis. Atskleisti nekilnojamojo turto apmokestinimo elementai, mokesčio administravimas, taip pat analizuojamas kitų pasirinktų šalių teisinis reglamentavimas šioje srityje ir atsižvelgiant į savivaldybių biudžetą, išgryninamos mokesčio problemos.

Pagrindiniai žodžiai: nekilnojamasis turtas, nekilnojamojo turto mokestis, savivaldybių biudžetas, valstybės biudžetas.

This work identifies the model of real estate taxation, legal regulation, and problematic aspects. Revealing the evolution of real estate as a legal object and real estate taxation, as well as a comparison of the ancient Roman Empire's legal system in this area with today's. Real estate taxation and tax administration. The legal regulations of other selected countries in this area are analyzed, and tax problems are clarified while keeping the municipal budget in mind. Key words: real estate, real estate tax, municipal budget, state budget.

TURINYS

IŽANGA	1
1. NEKILNOJAMOJO TURTO IR NEKILNOJAMOJO MOKESČIO	
SAMPRATA BEI RAIDA	4
1.1.Nekilnojamojo turto kaip teisinio objekto raida	4
1.2.Mokesčio samprata ir nekilnojamojo turto mokesčio raida	7
2. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS	
LIETUVOJE IR PASIRINKTOSE UŽSIENIO ŠALYSE	10
2.1.Nekilnojamojo turto mokesčio reglamentavimas Lietuvoje.....	10
2.1.1. Nekilnojamojo turto mokesčio elementai	10
2.1.2. Nekilnojamojo turto mokesčio administravimas	17
2.2.Nekilnojamojo turto mokesčio reglamentavimas pasirinktose užsienio	
šalyse.....	21
3. NEKILNOJAMOJO TURTO REGLAMENTAVIMO DISKUSIJOS IR SIŪLYMAI	
.....	32

IŠVADOS

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

SANTRAUKA (lietuvių kalba)

SUMMARY (anglų kalba)

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Augant Lietuvos ekonomikos išsivystymo lygiui, kartu auga pareiga užtikrinti mokestinį teisingumą šalyje. Reikalingas kolektyvinio vartojimo didėjimas priklauso nuo bendrosios infrastruktūros, kuri finansuojama surenkamų mokesčių pajamomis. Šios priežastys lėmė naujausiąją mokesčių reformą, kuria kartu keičiamas nekilnojamojo turto mokestio (toliau – NTM) modelis, iš kurio gaunamų pajamų dalis patenka į savivaldybių biudžetus. Viena didžiausių pastebimų problemų Lietuvoje valstybės mastu yra nepakankamas bendro vidaus produkto perskirstymas – mokestinių pajamų dydis neatitinka šalies ekonomikos lygio, tuo tarpu savivaldybių mastu pagrindinė problema yra daugelį metų išliekantis deficitinis biudžetas, reikalingas tokioms funkcijoms įgyvendinti, kaip: ugdymas, socialinių paslaugų teikimas, įskaitant sveikatos priežiūrą, turizmas, kultūra bei infrastruktūra. Maži savivaldybių nuosavi išteklių sąlygoja priklausomybę nuo centrinės valdžios. Viena iš savivaldybių biudžetų sudedamųjų dalių yra turto mokesčiai, kaip antai vietinis NTM, kuris *per se* yra lengvai administruojamas ir sunkiai nuslepiamas mokestis dėl savo objekto. Lyginant su kitomis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) šalimis, Lietuvoje surenkamos pajamos iš NTM yra ženkliai mažesnės skaičiuojant pagal šalies bendrąjį vidaus produktą (toliau – BVP) – kasmet surenkama mažiau nei 2 mln. Eur pajamų (Vasiliauskas, 2019). Didesnės surenkamos pajamos į savivaldybių biudžetus turėtų teigiamą įtaką jų autonomijai, kurią reglamentuoja svarbiausias šalies teisės aktas – Konstitucija. Remiantis Konstitucijos 121 ir 127 str., savivaldybių biudžetai yra savarankiški ir tvirtinami pačių savivaldybių tarybų (Lietuvos Respublikos Konstitucija, 1992). Vietinių mokesčių, iš kurių surenkamos pajamos priklauso savivaldybių biudžetams, administravimas ir konkrečių tarifų dydžių nustatymo pareiga turėtų būti paliekama būtent savivaldybių taryboms, taip kartu užtikrinant jų savarankiškumą.

Kita problema, skatinanti koreguoti NTM yra stipriai per pastaruosius metus išaugusios nekilnojamo turto kainos. Remiantis Lietuvos banko Finansinio stabilumo departamento duomenimis, nekilnojamojo turto kainų augimas pastaraisiais metais viršijo 20 proc. augimo ribą, kas yra sparčiausias pokytis nuo 2007 m. (Poderys, 2022). Mokesčiai pasitarnauja kaip reguliavimo instrumentas, kuriuo valstybė gali paveikti tam tikras investicijas, sumažinti arba padidinti vartojimą ir tokiu būdu valdyti ekonomiką (Užubalis, 2012, p. 22). Taigi, pertvarkius NTM galima būtų sumažinti nekilnojamojo turto kainų augimo burbulą ir jį suvaldyti.

Trečioji, darbo aktualumą pabrėžianti priežastis, yra tarptautinių organizacijų Lietuvai nukreipti komentarai, skatinantys koreguoti šalies mokestinę sistemą, turinčią pernelyg daug taikomų išimčių. Labiausiai kritikuotinas objektas yra plačiai taikomos lengvatos, kurios, anot Tarptautinio valiutos fondo (toliau – TVF), mažina surenkamas pajamas bei iškraipo mokestinę rinką (Lietuvos Bankas, 2022). Apie tai kalba ir Europos Komisija, teikusi Lietuvai rekomendacijas koreguoti mokestinę bazę atsisakant tam tikrų lengvatų. Europos Sąjunga savo ruožtu yra pristačiusi ekonomikos gaivinimo ir atsparumo didinimo planą „NextGenerationEU“, kuriuo iki 2026 m. siekiama padėti valstybėms narėms, tame tarpe Lietuvai, tapti ekonomiškai stipresnėms po COVID-19 pandemijos, neigiamai veikusios ekonomiką (Europos Komisija, 2021). 2023 m. vasario mėnesį Europos Komisija, įvertinusi Lietuvos pateiktą paraišką išmokėti 565 mln. Eur dydžio subsidiją, sulaukė dalį išmokėjimo ir nurodė, jog 26 mln. Eur išmokės, jei šalies Vyriausybė per artėjančius metus įvykdys tam tikrą mokestinę reformą – atsisakys plačių lengvatų (Skaistė, 2023). NTM modelis šiai dienai pasižymi itin plačiomis taikomomis lengvatomis, kas sumažina mokesčio bazę, ko pasekoje didelė dalis Lietuvos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto nėra apmokestinami.

Šiame darbe NTM reglamentavimas buvo analizuojamas atsižvelgiant į kitų, pasirinktų užsienio šalių šio mokesčio modelį. Palyginimas tarp Baltijos šalių pasirinktas dėl to, kad Lietuvą, Latviją ir Estiją sieja glaudus ekonominis bendradarbiavimas, istorinis bei politinis ryšys. Visos trys šalys, kaip atskiri vienetai susikūrė tais pačiais metais, t.y. 1918 m. ir tuo pačiu laikotarpiu patyrė politinius iššūkius, t. y. sovietizaciją, kurios metu buvo sugriautos šalių mokestinės sistemos. 1990 – 1991 m. šalys atgavo nepriklausomybę ir po kelerių metų tapo Europos Sąjungos bei NATO narėmis. Aktualu aptarti analizuojant NTM reglamentavimą, kaip šalys, esančios geografinėmis kaimynėmis ir patyrusios panašius istorinius bei politinius iššūkius vystė savo savarankiškas mokesčių sistemas ir augino ekonomikos lygį. Siekiant tyrimo rezultatų objektyvumo ir reprezentatyvumo taip pat pasirinkta apžvelgti Čekijos ir Norvegijos valstybių taikomus NTM modelius. Čekijos galiojantis NTM modelio reglamentavimas pasirinktas dėl šalies panašumų su Lietuva. Tiek Čekija, tiek Lietuva įstojo į Europos Sąjungą tuo pačiu metu, kas sąlygoja panašų politinį ir ekonominį vystymąsi. Taip pat, remiantis EBPO pateikta statistika, abiejų šalių pajamos, surenkamos iš turto mokesčių, sudaro mažą procentą lyginant su šalies BVP. Kuomet kai kurių valstybių tokių pajamų santykis su BVP siekia 4% (Liuksemburgas, Prancūzija), Lietuvos ir Čekijos rodmenys išlieka lentelės apačioje su ~ 0,2 % - ~ 0,3 % santykiu (EBPO statistika,

2000-2021). Tuo tarpu Skandinavijos šalys yra laikomos ekonomiškai stabiliausiu regionu Europoje. Norvegija kasmet išlieka viena turtingiausių šalių pagal BVP dydį, tenkantį vienam gyventojui – remiantis Pasaulio Banko duomenimis Norvegija 2022 m. užėmė ketvirtąją vietą (Country Economy, 2022). Be to, remiantis pasauliniais duomenimis, ši valstybė yra ketvirta pagal gyvenimo kokybę pasaulyje, turinti vieną ilgiausią gyventojų pragyvenimo trukmių (Immigrant Invest, 2022). Norvegiją šiame darbe pasirinkta apžvelgti kaip teigiamą pavyzdį mokesčių sistemoje.

Taigi, remiantis šių dienų aktualijomis, itin svarbu analizuoti apmokestinimo NTM modelį, esamą ir siūlomą teisinį reglamentavimą bei problematiką, siekiant spręsti esamas problemas, susijusias su mokestiniu neteisingumu, ekonomine situacija ir savivaldybių biudžetų deficitu.

Tyrimo objektas: Nekilnojamojo turto mokestis ir jo modeliai.

Tyrimo tikslas: Atlikus pasirinktų vakarų teisės sistemų NTM raidos ir teisinio reglamentavimo analizę, kritiškai įvertinti naujus NTM modelio siūlymus.

Tyrimo uždaviniai:

1. Apibrėžti NTM, kaip teisinio objekto, sampratą bei raidą ir ją, akcentuojant vakarų teisės sistemos kūrimosi laikotarpį.
2. Ištirti NTM elementus, mokesčio administravimo bei turto vertės nustatymo procesus ir juos palyginti su kitų pasirinktų šalių reglamentavimo analize.
3. Apžvelgti naujus NTM modelio siūlymus ir juos kritiškai įvertinti.

Tyrimo metodai. Lingvistinis, lyginamasis, sisteminimo bei aprašomasis metodai.

1. Lingvistiniu metodu išanalizuotos nekilnojamojo turto ir nekilnojamojo daikto sampratos, įtvirtintos Lietuvos Respublikos teisinėje bazėje;
2. Lyginamuoju metodu išanalizuoti kitų šalių nekilnojamojo apmokestinimo modeliai ir lyginami su Lietuvos teisiniu reglamentavimu. Taip pat, atlikta siūlomų naujų nekilnojamojo turto apmokestinimo modelių su šiuo metu galiojančia apmokestinimo tvarka ir reglamentavimu analizė.
3. Aprašomojo pobūdžio metodu atskleistas aktualus teisinis reglamentavimas bei teisinė literatūra apmokestinimo NTM srityje;
4. Sisteminiu metodu struktūruotai atskleista NTM problematika.

Temos originalumas ir aktualumas. Nepavyko rasti tyrimų ir jų rezultatų aptarimo, šalyje galiojančio NTM modelio bei naujai pasiūlyto NTM projekto tematika. Todėl yra atliktas tyrimas, apimantis šalyje galiojančio NTM modelio bei naujai pasiūlyto NTM projekto, kuriuo siūloma įgyvendinti visuotinio NTM idėją, palyginimas.

Tyrimo šaltiniai. Šiame magistro darbe yra remiamasi įvairaus pobūdžio šaltiniais. Siekiant išanalizuoti nekilnojamojo turto kaip teisinio objekto sampratą ir apmokestinimo raidą, pasitelkiami literatūriniai šaltiniai. Apibrėžiant šiuo metu galiojančią nekilnojamojo turto apmokestinimo modelį yra remiamasi aktualiausiais įstatymais bei poįstatyminiais teisės aktais, tokiais kaip Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas bei jo apibendrintas komentaras, Nekilnojamojo turto Registro įstatymas ir Nekilnojamojo turto Kadastro įstatymas. Analizuojant kitų šalių teisinį reglamentavimą buvo pasitelkiami tų šalių aktualūs įstatymai. Siekiant suprasti tinkamai naujausius įstatymų projektus, buvo remtasi, be kita ko, autoritetingais žinių portalais, kur aptariami tų projektų atstovų interviu.

1. NEKILNOJAMOJO TURTO IR NEKILNOJAMOJO MOKESČIO RAIDA

1.1. Nekilnojamojo turto kaip teisinio objekto istorinė raida

Senovės Romos teisinė sistema padėjo svarbiausius pamatus dabartinei Vakarų teisės tradicijos teisinei sistemai. Būtent senovės romėnai sukūrė unikalią teisinę sistemą, kuri padėjo klestėti vienai stipriausių to meto imperijų bei tapo pradmenimis kurtis tolimesnėms teisės sistemoms - „Vakarų teisės tradicijos šaknys glūdi romėnų teisėje, kurios rūpinimasis tvarka, valdymu, įstatymais bei procesu buvo unikalus senovės pasaulyje ir kurios šešėlis siekia nūdieną“ (Glendon *et al.*, 1993, p. 18). Europiečių kontinentinės teisės tradicija, kitaip vadinama romanų – germanų bei civilinės teisės tradicija buvo kuriama atsižvelgiant į senovės Romos sukurtus teisinius pamatus.

Norint kalbėti apie daiktinę teisę, civilinę apyvartą, nekilnojamojo turto, kaip teisinio objekto istorinę raidą, vertėtų atsigręžti į senovės Romą. Objektų skirstymas civilinėje apyvartoje į tam tikrus porūšius buvo pradėtas senovės romėnų. Šiam darbui aktualus daiktų skirstymas į kilnojamuosius (lot. *res mobiles, res per se moventes*) bei nekilnojamuosius (lot. *res immobiles*) pastebimas XII lentelių įstatymuose (450 m. pr. Kr.), kuriuose buvo nuostatos, numatančios skirtingus įgyjamosios senaties terminus tiek kilnojamiesiems, tiek nekilnojamiesiems daiktams (Tyla, 2011, p. 45). Nekilnojamieji daiktai sen. Romoje buvo suprantami kaip žemė ir prie jos priklausantys pastatai, tad būtent žemės sklypas (lot. *res soli, fundus, solum, praedium*), kaip pagrindinis daiktas, kuriam priklauso tiek natūralios kilmės (augalai), tiek dirbtinės kilmės (statiniai) daiktai, buvo reikšmingiausias nekilnojamas objektas (Jonaitis, 2014, p. 177-178). Žemės sklypas romėnų teisėje buvo suprantamas kaip visas plotas, esantis ant žemės paviršiaus, kartu su daiktais ant jo bei su viskuo, kas yra po juo (viskas, kas glūdi po žeme, t. y. naudingos iškasenos, mineralai) (Jonaitis, 2014, p. 177-178). Nepaisant laikmečių, kurie skiria Romos imperijos gyvavimo laikotarpį ir mūsų teisinę, ekonominę sistemą, nekilnojamojo turto samprata apibrėžiama labai panašiai tiek pačių romėnų, tiek mūsų – dabar įtvirtintuose teisės aktuose matomi panašumai su senovės Romos imperijos teisine santvarka.

Analizuojant vėlesnius laikus, didžiausias dėmesys yra skiriamas Lietuvos teisinei sistemai, atgavus nepriklausomybę ir pradėjus kurti dėl sovietizacijos sugriautą valstybės teisėtvarkos bazę. Dėl ribotos darbo apimties autorė nusprendė kitų laikotarpių detaliam

neanalizuoti, o tik akcentuoti svarbiausius momentus. Daugelyje šiuolaikinėse Europos šalių nekilnojamas turtas yra žemė, o visa tai, kas ant jos pastatyta, traktuojama kaip žemės priklausiniai, padidinantys žemės sklypo vertę (Aleknavičius, 2007, p. 11). Anot V. Šulijos, nekilnojamas turtas paprastai turėtų būti laikoma žemė ir kiti objektai, kurie yra susiję su žeme ir kurių, dėl jų prigimties, negalima perkelti iš vienos vietos į kitą, nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės (tai atitinkamai yra pastatai, įrenginiai, sodiniai ir kiti daiktai, kurie pagal paskirtį ir prigimtį yra nekilnojamieji) (Šulija, 2004, p. 117).

1 lentelė. Nekilnojamojo turto suvokimo ir skirstymo analizė

Požiūriai	Apibūdinimas
Teisinis	Nekilnojamas turtas suprantamas kaip apimantis turtinius interesus, teises ir privilegijas, susijusias su nuosavybe į nekilnojamąjį turtą;
Materialusis (fizinis)	Nekilnojamas turtas apibrėžiamas kaip žemė ir jos priklausiniai (statiniai, nurodant, jog tai materialusis turtas);
Ekonominis	Nekilnojamas turtas suvokiamas kaip prekė / kapitalas daiktine prasme, su jam būdingomis likvidumo, kainos ir kitomis savybėmis.

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: Galinienė, 2004, p. 220.

Nors nekilnojamas turtas gali būti suprantamas tiek ekonominiu, tiek fiziniu ir teisiniu požiūriu, dėl ribotos darbo apimties į nekilnojamąjį turtą bus gilinamasi kaip į teisinį objektą. Pagrindiniame Lietuvos Respublikos asmeninių turtinių santykių šaltinyje - Civiliniame kodekse (toliau – CK) yra vartojama nekilnojamojo daikto sąvoka. CK 1.98 str., kuris numato, kad daiktai civilinėje apyvartoje yra skirstomi į kilnojamuosius ir nekilnojamuosius, matoma 2 d. nuostata, nurodanti, kad „nekilnojamieji daiktai yra žemė ir kiti daiktai, kurie susiję su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties bei iš esmės nesumažinus jų vertės (pastatai, įrenginiai, sodiniai ir kiti daiktai, kurie pagal paskirtį ir prigimtį yra nekilnojamieji)“. To paties straipsnio 3 d. numatyta, kad “nekilnojamiesiems daiktams taip pat prilyginami įstatymuose numatyti laivai ir orlaiviai, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija“. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatyme naudojamos tiek nekilnojamojo turto, tiek nekilnojamojo daikto sąvokos: “Nekilnojamas turtas (nekilnojamas daiktas) – žemės sklypas ir su juo susiję daiktai, kurie negali būti perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės, taip pat turtas (kilnojamieji daiktai), kurį nekilnojamuoju pripažįsta įstatymai“ (2 str. 5 d.). Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (toliau – NTMI) 2 str. 6 d. pateikiama

nekilnojamojo turto sąvoka itin glausta – “nekilnojamojo turto registre registruojami patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai”. Taip pat aktualus Nekilnojamojo turto registro įstatymas (toliau – NTRĮ), kuris neaiškindamas platesnės nekilnojamojo turto ar daikto sąvokos, nurodo, kokie objektai gali būti registruojami nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) kaip nekilnojamieji daiktai - “nekilnojamojo turto registre registruojami šie nekilnojamieji daiktai, jeigu jie Nekilnojamojo turto kadastro įstatymo (toliau NTKĮ) nustatyta tvarka yra suformuoti kaip atskiri nekilnojamojo turto objektai ir jiems suteiktas unikalus numeris: (1) žemės sklypai; (2) statiniai; (3) butai daugiabučiuose namuose; (4) patalpos“ (9 str.). Tuo tarpu NTKĮ 5 str. smulkiau nurodyta, kas gali būti laikoma nekilnojamojo turto kadastro (toliau – NTK) objektais ir kas negali, pateikiant pavyzdžius. Remiantis straipsnio 1 d., NTK objektais laikomi šie nekilnojamieji daiktai: (1) žemės sklypas; (2) statinys (įskaitant ir nebaigtus statyti statinius), kuris turi savo dokumentą, patvirtinantį statybos teisėtumą arba statybos leidimą; (3) patalpa, kuri yra suformuota kaip nekilnojamasis daiktas, įstatymuose numatytais būdais. Remiantis to paties straipsnio 2 d., atskirais NTK objektais negali būti: (1) patalpos, kurios negali būti suformuotos kaip atskiri nekilnojamieji daiktai (pavyzdžiui, bendrojo naudojimo patalpos ar kambariai butuose); (2) statinių ar patalpų priklausiniai, kurie pagal savo savybes yra laikomi kaip antraeiliai, tarnaujantieji pagrindiniam daiktui daiktai ir negalintys būti atskirais objektais be pagrindinio daikto; (3) tokie objektai, kurie savo funkcijomis yra tiesiogiai susiję su atskirais nekilnojamaisiais daiktais (pavyzdžiui, tokie įrenginiai kaip: žemės dangos, sankasos, iškasos, pylimai, geležinkelio pabėgiai ir bėgiai, riboženkliai, melioracijos).

Apibendrinant nekilnojamojo turto sampratą, įvardintas Lietuvos Respublikos teisinės bazės šaltiniuose bei mokslininkų darbuose ir lyginant jas su senovės Romoje vyravusia teisine santvarka, galima daryti kelias išvadas: nekilnojamojo turto sampratą aiškina CK, kuri yra kildinama iš vakarų teisės tradicijos, sukurtos senovės Romoje, ir taip pat, kad nekilnojamuoju turtu yra laikomi tie objektai, kurie negali būti perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeičiant jų vertės ir yra teisiškai registruotini NTR.

1.2.Mokesčio samprata ir nekilnojamojo turto mokesčio raida

Mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 117). Nuo seno mokestis savo teorine prasme buvo pagrindinis valstybių, jų vadovų finansų šaltinis. Tam pritaria ir kiti autoriai: „Mokesčiai – vienas iš seniausiai taikomų finansų institutų, atsiradęs kartu su valstybe kaip pagrindinis jos institucijų bei funkcijų realizavimo materialinio aprūpinimo šaltinis. Mokesčiais yra surenkama absoliuti dauguma valstybės ar savivaldybės pajamų, kurios naudojamos visuomeniniams poreikiams tenkinti, įvairiems procesams visuomenėje reguliuoti ir kt.“ (Puzinskaitė, Klišauskas, 2012, p. 676). Norint suprasti mokesčių, kaip teisinio objekto esmę ir reikšmę valstybei, svarbu suprasti jų funkcijas. Literatūroje autoriai dažniausiai išskiria kelias jų: fiskalinę ir reguliacinę. Fiskalinė tai yra „Seniausia, „klasikinė“, mokesčių funkcija – valstybės piniginių išteklių sukaupimo funkcija. Ši funkcija mokesčiams buvo būdinga nuo pat senovės ir visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis ir būtinas valstybės išteklių formavimo šaltinis.“ (Užubalis, 2012, p. 20). Tuo tarpu reguliacinė funkcija suprantama kaip valstybės galimybė mokesčių pagalba reguliuoti atskirų ūkio šakų vystymąsi – tiek lyginti gyventojų pajamas, tiek reguliuoti tam tikrų produktų vartojimą (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 15). Pastarosios dvi funkcijos pagrindžia mokesčių nenuginčijamą reikšmę valstybei.

Mokesčių reikšmę pagrindžia ir senovės romėnų sukurta teisės sistema, kurioje, anot Julijaus Cezario, mokesčiai buvo neatsiejama sėkmingos imperijos vystymosi dalis (Carlson, 2004, p. 4). Pagal to meto santvarką, piliečio pareiga mokėti mokesčius buvo prilyginama pareigai dalyvauti kare bei balsavimo teisei. Jau daugiau nei 200 m. pr. Kr. Romos imperijoje vyravo tiesioginiai mokesčiai (lot. *tributum*), kurie iš pradžių buvo taikomi Romos gyventojams kaip galvos mokestis (lot. *tributum capitis*), kol galiausiai išplėtus mokesčio taikymo sritį, nekilnojamas turtas taip pat tapo apmokestinamas pagal jo vertę (lot. *tributum salt*) (Matthews, 1921, p. 233). Taigi, visas nekilnojamas turtas (tiek pastatai, tiek pati žemė) buvo apmokestinami. Įprastomis aplinkybėmis mokesčių tarifas buvo 1 proc. skaičiuojant nuo turto vertės, o kartais kildavo net iki 3 proc. , tokiose situacijose kaip karas (UNRV, 2023).

Remiantis literatūra, senovės Romos imperijos gyvavimo metu nekilnojamojo turto vertę lėmė įvairūs veiksniai, tokie kaip: jo vieta, dydis ir paskirtis (Matthews, 1921, p. 230-251). Vieta užėmė svarbų vaidmenį nustatant pastato vertę - pastatai, esantys svarbiose miesto vietose, pavyzdžiui, netoli forumo ar madinguose rajonuose, buvo brangesni. Nekilnojamo

turto dydis taip pat turėjo įtakos jo vertei, nes didesni statiniai paprastai būdavo vertingesni už mažesnius. Pastato kokybė, įskaitant jo medžiagas, konstrukciją ir dizainą buvo svarbi nustatant jo vertę kaip ir jo paskirtis. Komerciniais tikslais naudojamas pastatas, pavyzdžiui, mainų vieta ar sandėlis, paprastai buvo vertas daugiau nei gyvenamasis pastatas. Gyvenamieji pastatai buvo vertinami pagal jų vietą, dydį ir kokybę, taip pat dėmesys buvo kreipiamas į savininko socialinį statusą ir kaimynystę. Taigi, statinių vertinimas senovės Romoje nebuvo toks formalus kaip šiandien ir priklausė nuo politinių, ekonominių ir socialinių veiksnių svyravimų bei mokesčių administravimo sistemos.

Mokesčių surinkimo procesas buvo kiekvienos atskiros provincijos atsakomybė – veikė įtvirtinta mokestinių ūkininkų sistema (angl. *tax farmers system*) (Tan, 2017, p. 43). Mokesčius surinkti buvo paskirti Romos piliečiai – mokestiniai ūkininkai, kurie būdavo išrenkami viešo konkurso metu. Mokesčių administravimo procesas nebuvo centralizuotas dėl kelių priežasčių: Romos lyderiai nebuvo suinteresuoti dirbti ties biurokratiniais klausimais, be to, tai sumažindavo administracinę naštą ir leisdavo išvengti biudžetinės rizikos – senato nustatyta reikiama biudžeto pajamų suma būdavo bet koku atveju surenkama iš mokesčių, kadangi tai garantuodavo konkurso būdu išrenkami mokestiniai ūkininkai (Tan, 2017, p. 52). Iš tokios įtvirtintos mokesčių administravimo santvarkos, galima teigti, jog iš dalies senovės Romoje NTM buvo vietinis mokestis, tačiau tokia santvarka dėl savo netobulumo ir pernelyg didelės autonomijos paskatino korupciją, ko pasėkoje buvo būtinos pertvarkos.

Kalbant apie NTM raidą Lietuvoje – ištakomis galima būtų laikyti padūmės mokestį, gyvavusį Lietuvoje nuo XV a., tačiau galutinai įtvirtintą 1791 m. gegužės 3 d. Konstitucija (Kiaupas, 2008, p. 2). Lietuvos Didžiojo Kunigaikštystėje apmokestinimo objektu buvo laikomi visi ūkio objektai: dvarai, sodybos, ūkiai. Kiekvienas namas ūkyje buvo laikomas vienu apmokestinamuoju objektu, tačiau name gyvenant kelioms šeimoms, turinčioms atskirą žemės sklypą, buvo laikoma, kad kiekviena šeima turi mokėti atskirą padūmės mokestį (Darevskis-Veryha, 1931, p. 6). Taigi, padūmės mokestis buvo grindžiamas labiau turima žeme nei šiai dienai suprantamu tokiu kaip nekilnojamuoju turtu. NTM pirmą kartą Lietuvoje buvo įvestas 1861 m. panaikinus baudžiavą (Marcijonas, Sudavičius, 2003, p. 170). Tarpukario laikotarpiu Lietuvoje nekilnojamojo mokesčio subjektais buvo laikomi tik miestiečiai, o objektu buvo laikomas nekilnojamas turtas (pastatai), kurio apmokestinimas priklausė nuo to turto pajamingumo arba vertės (Šapalienė, 2010, p. 123). Tuo metu pajamos, gaunamos iš nekilnojamojo turto mokesčio valstybėje sudarė 7–15 proc. visų tiesioginių mokesčių įplaukų

(Žilėnas, *et al.*, 1988, p. 88). Sovietų sąjungos okupacijos metu (1940 m. – 1989 m.) iki tol Lietuvoje galiojusi mokesčių sistema prarado savo įtaką, ko pasekoje pastatams, neapmokestinantiems žemės ūkio mokesčiu, buvo taikomas vadinamasis trobesių mokestis - tarifas siekė 1 proc. nuo turto vertės, sumažintas, 0,5 proc. tarifas buvo taikomas juridinių asmenų pastatams (Stačiokas, Rimas, 2004, p. 91).

Lietuvai atgavus nepriklausomybę ir pertvarkius valstybės mokestinę sistemą, svarbi data kalbant apie NTM yra 1994 m. liepos 20 d., kada buvo priimtas Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Remiantis įstatymu, NTM buvo apmokestinamas Lietuvos Respublikos teritorijoje esantis nekilnojamas turtas, išskyrus žemę, kuriam įstatymu nustatyta tvarka būtina teisinė registracija nekilnojamojo turto registre. Mokestį mokėjo tik Lietuvos Respublikoje registruoti juridiniai asmenys bei įmonės ir organizacijos, kurios pagal įstatymus neturi juridinio asmens teisių. Mokesčio tarifas visais atvejais buvo lygus 1 proc. nekilnojamojo turto vertės, kurią nustatydavo Respublikinis inventORIZAVIMO, projektavimo ir paslaugų biuras, remiantis tarptautiniais turto vertinimo metodais ir kriterijais (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 380). Remiantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu, nekilnojamojo turto vertė buvo laikoma jo atkuriamąja verte, įskaitant fizinio nusidėvėjimo procentą ir pritaikius nustatytus vietovės pataisos koeficientus (1996 m. lapkričio 27 d. nutarimas Nr. 1400 „Dėl įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio“). Pabrėžtina, kad fiziniai asmenys NTM subjektais tapo tik 2006 m., sausio 1 d., įsigaliojus šiai dienai taikomam NMTĮ.

Apibendrinant nekilnojamojo turto apmokestinimo raidą, galima daryti prielaidą, kad pats mokestis yra reikalingas valstybei siekiant reguliuoti šalies ekonomiką ir gauti pajamas į valstybės biudžetą, reikalingas valstybę valdyti. Tiek senovės Romos gyvavimo laikotarpiu, tiek XIX a. vyravo mokesčių sistemos, taikomos gyventojų turimam turtui, kurios savo prasme primena NTM, kaip jis yra suprantamas šiandien, tad matoma, jog toks mokestis nėra naujovė. Lietuvoje atkūrus nepriklausomybę, įstatymu buvo įvestas NTM, kurį mokėjo juridiniai asmenys. Šiai dienai galiojantis NMTĮ, pagal kurį NTM moka tiek juridiniai, tiek fiziniai asmenys, buvo priimtas 2005 m.

2. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO TEISINIS REGLAMENTAVIMAS LIETUVOJE IR PASIRINKTOSE UŽSIENIO ŠALYSE

2.1. Nekilnojamojo turto mokesčio reglamentavimas Lietuvoje

Siekiant tinkamai išanalizuoti šiai dienai galiojantį nekilnojamojo turto apmokestinimo modelį, svarbu aiškiai apibrėžti šio mokesčio instrumentariją, kurį sudaro mokesčio objektas bei subjektas, taip pat mokesčio bazė, tarifas ir lengvatos. Vienas iš mokesčių teisės principų yra aiškumo, kuris implicistiškai įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 9 str. – “Mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti”. Be šio principo įgyvendinimo, būtų sudaroma terpė mokesčių vengimui bei slėpimui. Kiekvieno mokesčio aiškumas atsiskleidžia per jo esminių elementų (mokesčio subjektas, objektas, tarifas ir lengvatos) reglamentavimą ir jų aiškinimą.

2.1.1. Nekilnojamojo turto mokesčio elementai

Mokesčio objektas. Lietuvos teisinėje sistemoje mokesčio objektas plačiaja prasme reiškia visus kilnojamuosius ir nekilnojamuosius daiktus, kurie įstatymų nustatyta tvarka yra apmokestinami - tai yra prekės, paslaugos, pajamos bei turtas. Nekilnojamojo turto, kaip objekto, sampratą atskleidėme šio darbo 1.1. turinio dalyje, tačiau iš NTM reglamentavimo matyti, kad ne kiekvienas objektas, patenkantis į nekilnojamojo turto sampratą, yra apmokestinamas NTM. Geriausias to pavyzdys – žemė, kuri, remiantis Lietuvos Respublikos įstatymais yra laikoma nekilnojamuoju turtu, tačiau nėra apmokestinama NTM. Žemė yra apmokestinama žemės mokesčiu, kuris Lietuvoje yra reglamentuojamas atskiru įstatymu (Žemės mokesčio įstatymas, 1992). Remiantis šiuo įstatymu, yra apmokestinama visa Lietuvos teritorijoje esanti privati žemė, priklausanti fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise, išskyrus miško žemę bei žemės ūkio paskirties žemę. Tuo tarpu pagrindinis šaltinis, reglamentuojantis nekilnojamojo turto mokesčio klausimus yra NTMĮ, kuris bus analizuojamas toliau.

Remiantis NTMĮ 4 str., NTM objektas yra Lietuvos Respublikos teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas (NTR registruotinos patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai). Straipsnis numato dvi išimtis, kuomet statiniai ar kiti objektai nėra laikomi mokesčio objektu:

- 1) kai nekilnojamasis turtas yra faktiškai nenaudojamas dėl neužbaigtos statybos;
- 2) kai nekilnojamasis turtas yra sukurtas valdžios ir privataus subjektų partnerystės pagrindu, tos partnerystės sutarties galiojimo laiką.

Pirmuoju atveju yra būtinos dvi sąlygos tam, kad nekilnojamasis turtas būtų apmokestinamas NTM: baigtas statybos, rekonstravimo ar kapitalinio remonto procesas bei faktinis statinio naudojimas. Tais atvejais, kai rekonstruojama arba renovuojama tik dalis statinio, o kita dalimi yra naudojama – į NTM ribas pateks ta dalis, kuria yra naudojama (NTMI apibendrintas komentaras, 2005). Autorės nuomone, toks reglamentavimas sukuria terpę, palankią NTM išvengimui – praktikoje pasitaiko tokių situacijų, kuomet verslo atstovai faktiškai naudojami, t.y. vykdo savo verslo veiklą neužbaigtos statybos ar rekonstrukcijos komercinėse patalpose, nepateikdami deklaracijos apie statybos užbaigimą. Kadangi remiantis NTMI, šio mokesčio objektu yra laikomas tik užbaigtos statybos nekilnojamasis turtas pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 24 str. numatytą tvarką (turi būti patvirtinamas statybos užbaigimo faktas arba pateikiama deklaracija apie statybos užbaigimą), mokesčių mokėtojai gali gyventi būste kelerius metus, naudotis savivaldybės teikiamomis infrastruktūros paslaugomis ir, nepatvirtindami statybos užbaigimo akto, išvengti NTM. Nors įstatyme yra numatyta, kad asmenys, naudodamiesi neužbaigtos statybos nekilnojamoju turtu, turi mokėti NTM už tą turtą, tačiau pats faktinio naudojimosi faktas gali būti sunkiai įrodomas. Papildomai, remiantis R.M. Haigo ir H.C. Simonso plėtotą pajamų teorija, reiškiančia, kad turtas pats savaime sukuria pajamas, sprendimas neapmokestinti neužbaigtos statybos nekilnojamojo turto mokesčio gali būti kvestionuojamas (Užubalis, 2012, p. 123).

Antruoju atveju valdžios ir privataus subjektų partnerystė turėtų būti aiškinama remiantis Lietuvos Respublikos investicijų įstatymu, kuriame numatyta, jog tai yra “viešojo ir privataus sektorių partnerystės būdas, kuomet privatus subjektas investuoja į valdžios subjekto funkcijoms priskirtas veiklos sritis ir šiai veiklai vykdyti reikalingą valstybės arba savivaldybės turtą ir vykdo tose srityse šiame įstatyme nustatytą veiklą, už kurią privačiam subjektui atlyginimą moka valdžios subjektas” (NTMI apibendrintas komentaras, 2005).

Taigi, NTM objektas yra užbaigtos statybos, faktiškai naudojamas ir ne partnerystės (tarp viešo ir privataus subjekto) pagrindu sukurtas nekilnojamasis turtas, teisiškai registruotinas NTR.

Mokesčio subjektas. Šis mokesčio elementas dažniausiai yra glaudžiai susijęs su mokesčio objektu, kadangi mokesčių už tokius apmokestinamus reiškinius, kaip pajamos, pelnas, turtas turi mokėti tų reiškinių savininkai arba, atitinkamai, gavėjai. Mokesčio subjektas yra tas asmuo, kuris teisiškai atsakingas už mokesčio mokėjimą. Svarbu pažymėti, kad mokesčio subjektas ne visada sutampa su mokesčio mokėtoju, kadangi pastarasis nevisada yra juridiskai atsakingas už mokėjimą.

NTM subjektu, remiantis NTMĮ, yra fiziniai bei juridiniai asmenys. NTMĮ fizinį asmenį apibrėžia kaip Lietuvos Respublikos pilietį, užsienio valstybės pilietį bei asmenį be pilietybės. Tuo tarpu juridinis asmuo yra suprantamas kaip “Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka įregistruotas juridinis asmuo, užsienio valstybės juridinis asmuo, taip pat bet kokia užsienio valstybės organizacija, pagal Lietuvos Respublikos ar šios užsienio valstybės įstatymus pripažįstama teisės subjektu” (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, 2005). Taigi, NTMĮ subjektui nėra privaloma Lietuvos Respublikos pilietybė arba, juridinio asmens atveju, Lietuvos Respublikoje registruota buveinė.

Juridiniai asmenys nekilnojamojo turto mokesčių moka už jiems nuosavybės teise priklausantį, Lietuvoje esantį nekilnojamąjį turtą, už įsigytą nekilnojamąjį turtą (arba jo dalį) pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį, kurioje numatytas nuosavybės teisės perėjimas arba pirkimo – pardavimo išsimokėtinai bei išperkamosios nuomos sutartis.

Aptariant santykį tarp juridinio ir fizinio asmens NTM srityje, svarbu pabrėžti, kad tais atvejais, kuomet fizinis asmuo perduoda nekilnojamąjį turtą (arba jo dalį) neterminuotam arba ilgesniam laikotarpiui nei mėnesiui, NTM mokėjimo pareiga pereina tam juridiniui asmeniui. Tačiau tokiu atveju yra svarbu, kad juridinis asmuo faktiškai perimtą turtą ir jame vykdytą savo veiklą. Remiantis NTMĮ komentaru, fizinio asmens pareiga mokėti NTM už nekilnojamąjį turtą pereina juridiniui asmeniui, kuomet nuosavybės perleidimo faktas yra įregistruojamas NTR, kadangi apmokestinamas būtent jame įregistruotas nekilnojamasis turtas.

Taigi, NTM subjektas yra nekilnojamojo turto savininkas, kuris gali būti tiek Lietuvos Respublikos, tiek užsienio šalies juridinis arba fizinis asmuo, kuriam nuosavybės teise priklauso Lietuvos Respublikoje esantis nekilnojamasis turtas.

Mokesčio bazė. Teisinėje literatūroje mokesčio bazė yra suprantama kaip „įstatymo nustatyta forma (pavidalu) išreikštas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas mokesčio įstatyme nustatytas mokesčio tarifas (dydis)“ (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. X). Kiti autoriai

apibrėžia šią sampratą trumpiau, pavyzdžiui, suma, nuo kurios yra skaičiuojami mokesčiai (Vainienė, 2005, p. 23). Apibendrinant autorių nuomones bei įstatymo normas, mokesčio baze Lietuvoje yra laikoma pajamų, turto ar veiklos suma, pagal kurią apskaičiuojama mokesčio suma, kurią mokesčio mokėtojas (fizinis arba juridinis asmuo) privalo sumokėti valstybei. Kiekvieno mokesčio bazė skirtingai suprantama ir skaičiuojama priklausomai nuo mokesčio rūšies. Pavyzdžiui, gyventojų pajamų mokesčio bazė yra visos fizinio asmens per mokestinius metus uždirbtos pajamos, o pelno mokesčio bazė – įmonės per metus uždirbtas apmokestinamasis pelnas. Tuo tarpu pridėtinės vertės mokesčio bazė yra įmonės parduotų prekių ar paslaugų vertė. Taigi, būtent mokesčio bazė yra esminis elementas, pagal kurį apskaičiuojamos biudžeto pajamos - mokesčio pinigine išraiška.

NTMĮ nėra implicitiškai įvirtinta mokesčio bazės samprata, tačiau remiantis įstatymo visuma, galima daryti išvadą, kad NTM bazė tai nekilnojamojo turto, kuris patenka į NTM objekto ribas, mokestinė vertė. Pastaroji kasmet iki atitinkamų mokestinių metų sausio 1 d. yra nustatoma oficialiais VĮ Registrų centro duomenimis – NTR išrašė pagal vidutinę rinkos vertę. Galima daryti išvadą, kad NTM bazė yra VĮ Registrų centro nustatyta turto vertė. Ši vertė apskaičiuojama atsižvelgiant į įvairius veiksnius, tokius kaip turto dydis, jo buvimo vieta, techninė būklė bei esamos rinkos sąlygos. Plačiau apie vertės nustatymo procesą bei veiksnius, darančius įtaką jos dydžiui, bus aptariama šio darbo 3.2. turinio dalyje.

Būtent NTM neapmokestinamas dydis nuo NTM bazės yra vertinamas kritiškai, visuomenėje kyla diskusijos apie šios sumos išplėtimą, kadangi pagal dabar galiojančią įstatymo redakciją, Lietuvoje iš NTM surenkama palyginamai nedaug pajamų, nes didžioji dalis nekilnojamojo turto, esančio Lietuvoje, lieka neapmokestinama dėl gyvenamosios paskirties apmokestinimo nustatymo. NTM bazės siūlomi pakeitimai bus analizuojami šio darbo 4 turinio dalyje.

Mokesčio tarifas. Šis mokesčio elementas, kartu su mokesčio baze yra laikomas itin svarbiu instrumentu, atliekančiu mokesčių, kaip reiškinio, reguliavimo funkciją valstybėje. Nustatant skirtingus mokesčių tarifus, valstybė atitinkamai gali stabdyti arba skatinti tam tikrų ūkio elementų vystymąsi bei išlyginti gyventojų pajamas, mažinant atskirtį tarp socialinių grupių. Konkrečius tarifus, kaip mokesčių administravimą, kai kuriuose šalyse nustato centrinė valdžia (Ukraina, Australija, Kanada), o kai kuriuose, tuo tarpu ir Lietuvoje, vietinė valdžia.

Nekilnojamojo turto mokestis Lietuvoje, kaip ir daugelyje kitų Europos valstybių (Vengrija, Norvegija, Danija) yra laikomas vietiniu mokesčiu. Vietinio mokesčio samprata

Lietuvoje nėra įtvirtinta įstatymo lygmeniu, tačiau teisės moksle yra įprasta mokesčius skirstyti į bendravalstybinius ir vietinius. Pastariesiems prilyginami tie mokesčiai, iš kurių gautos pajamos keliauja į savivaldybių biudžetus (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 47, 49). Toks mokesčių skirstymas, kuris buvo taikytas dar senovės Romos imperijoje (žr. 1.2 skyrių), suteikia tam tikrą autonomiją vietinės valdžios organams – savivaldybėms, kadangi joms priskiriama pareiga nustatyti tikslius mokesčio tarifus, atsižvelgiant į įstatyme nustatytus režius.

NTMĮ 6 str. 1 d. numato NTM procentinius tarifo režius – nuo 0,5 proc. iki 3 proc. nekilnojamojo turto mokestinės vertės (palyginimui, iki 2019 m. gruodžio 31 d. minimali tarifo riba buvo 0,3 proc). Savivaldybių taryboms suteikta autonomija nustatyti konkretų NTM tarifą šiose ribose gali būti įgyvendinta ateinančiam mokestiniui laikotarpiui iki einamojo mokestinio laikotarpio liepos 1 d. Tais atvejais, kai nauji specifiniai tarybų dydžiai nėra nustatomi per įtvirtintą terminą, savivaldybės teritorijoje galioja paskutiniai nustatyti tarifai. Kaip numatyta NTMĮ 6 str. 2 d., savivaldybės taryba gali numatyti tiek vieną bendrą tarifą visam jos teritorijoje esančiam nekilnojamajam turtui, tiek kelis skirtingus, kurie būtų diferencijuojami pagal kriterijus (nurodytus lentelėje žemiau).

2 lentelė. Nekilnojamojo turto kriterijai ir jų paaiškinimai, nuo kurių priklauso mokesčio tarifas

Kriterijus pavadinimas	Kriterijaus paaiškinimas
Nekilnojamojo turto paskirtis;	Pavyzdžiui, gyvenamosios arba komercinės patalpos;
Nekilnojamojo turto naudojimas;	Pavyzdžiui, gyvenamosios paskirties būstas naudojamas ne pagal paskirtį, o komercinei veiklai;
Nekilnojamojo turto teisinis statusas;	Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas priskirtas kaip kultūros paveldo objektas;
Nekilnojamojo turto techninės savybės	Pavyzdžiui, priežiūros būklė, apleistumas;
Nekilnojamojo turto vieta	Pavyzdžiui, atsižvelgiant į strateginio planavimo ir teritorijų planavimo dokumentus;
Mokesčio mokėtojų kategorijos	Pavyzdžiui, fizinio asmens atveju – socialinė padėtis, juridinio asmens atveju - dydis

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: NTMĮ

Svarbu pažymėti, kad tam tikrais atvejais NTM konkretus tarifas yra jau numatomas įstatymo – nuosavybės teise fiziniams asmenims priklausančio nekilnojamojo turto (gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, žuvininkystės, religinės bei poilsio paskirties statiniai (patalpos)) bendra vertė, viršijanti 150 000 Eur ribą, yra apmokestinama progresiniu tarifu, priklausomai nuo didėjančios vertės.

3. lentelė. **Nekilnojamojo turto apmokestinimo dydžio analizė**

Nekilnojamojo turto vertė (Eur.)	Tarifo dydis (proc.)
150 000 – 300 000	0,5
300 000 – 500 000	1
>500 000	2

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: NTMĮ

Taip pat, yra suteikta tam tikra lengvata asmenims, kurie augina tris bei daugiau nepilnamečių vaikų (įvaikių) ir asmenims, kurie augina nepilnametį neįgalų vaiką (įvaikį) arba vyresnį, kuriam yra nustatytas specialus nuolatinės slaugos poreikis. Tokiems asmenims nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto vertė yra apmokestinama tuomet, kai ji viršija 200 tūkst. Eur.

4. lentelė. **Nekilnojamojo turto apmokestinimo dydžio analizė taikant lengvatą**

Nekilnojamojo turto vertė (eur.)	Tarifo dydis (proc.)
200 000 – 390 000	0,5
390 000 – 650 000	1
>650 000	2

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: NTMĮ

Darytina išvada, jog NTM įstatymu yra nustatytas progresinis, procentais išreikštas mokesčio tarifas, kuris priklauso nuo mokesčio bazės dydžio.

Mokesčio lengvatos. Remiantis MAĮ 2 str. 8 d., mokesčių lengvatos yra “mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“. Nekilnojamojo turto apmokestinime, NTMĮ 7 str. numato mokesčio lengvatas, kurios atskirai reglamentuotos tiek juridiniams, tiek fiziniams asmenims. Nepaisant to, galima matyti tam tikrų panašumų tarp

tokių suteikiamų išskirtinių sąlygų mokesčių mokėtojams – NTM lengvatos yra susijusios su nekilnojamojo turto verte, paskirtimi, to turto savininkais bei jo vieta.

NTM nėra apmokestinamas nuosavybės teise fiziniams asmenims priklausantis nekilnojamas turtas (kaip jis yra suprantamas įstatymo prasme – gyvenamosios, sodų, garažų, ūkio, šiltnamių, fermų, mokslų, religinės ir kt. paskirties statiniai), kurių bendra vertė neviršija 150 000 Eur. Taigi, jei fizinis asmuo turi kelis nekilnojamojo turto objektus, kurių kiekvieno vertė yra 75 000 Eur, jis turės mokėti nekilnojamojo turto mokestį nuo tos bendros turto sumos, viršijančios 150 000 Eur ribą. Pagal vertę lengvata nuo mokesčio yra taikoma tiems asmenims, kurie augina tris ir daugiau nepilnamečių vaikų (įvaikių) arba auginantiems neįgalų vaiką (įvaikį), kuriam įstatymo numatyta tvarka yra nustatytas nuolatinės slaugos poreikis. Tokiu atveju riba, nuo kurios pradedamas skaičiuoti mokestis yra 200 000 Eur. Kaip minėta aukščiau, aptariant mokesčio bazės sampratą, vertės nustatymo niuansai bus aptariami šio darbo 3.2. turinio dalyje.

Paskirties aspektas yra svarbus kalbant apie nekilnojamojo turto apmokestinimą, nes būtent su turto paskirtimi yra siejama didžioji dalis lengvatų. Remiantis NTMI 7 str., nekilnojamas turtas, naudojamas socialinės priežiūros tikslais, sveikatos priežiūros, laidojimo paslaugoms, švietimui, aplinkos apsaugai, priešgaisrinei apsaugai arba bendros paskirties objektai, pagal patvirtintą Lietuvos Respublikos sąrašą, NTM nėra apmokestinami. NTM prasme turto paskirties ir savininkų aspektas yra glaudžiai susijęs, kadangi kai kuriais atvejais, yra numatytas ir paskirties, ir savininko reikalavimas norint taikyti lengvatą. Pavyzdžiui, meno kūrėjų turtas nėra apmokestinamas NTM tais atvejais, kai turtas yra naudojamas kaip kūrybinės dirbtuvės, tačiau, jei meno kūrėjas yra juridinis asmuo, tuomet jo nuosavybėje esantis nekilnojamas turtas nebus apmokestinamas nepriklausomai nuo to, kokia jo paskirtis. Kitas pavyzdys yra nekomercinės veiklos aspektas – tiek daugiabučių namų savininkų, sodininkų, garažų eksploatavimo, statybos bendrijų, tiek labdaros ir paramos fondų nuosavybėje esantis nekilnojamas turtas nėra apmokestinamas NTM ta dalimi, kiek tai nėra naudojama komercinei veiklai. Kita vertus, fizinio asmens nuosavybei priklausantis nekilnojamas turtas, naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos, nėra apmokestinamas – šiuo atveju lengvata priklauso tiems, kurie vykdo komercinę veiklą, t.y. gauna pajamas iš to turto. Juridinio asmens nuosavybės atveju, yra numatyta, jog NTM nėra apmokestinama ta turto dalis, kuri naudojama pajamoms iš žemės ūkio veiklos, kai tokios pajamos sudaro daugiau kaip 50 proc. visų mokestinio laikotarpio pajamų. Tai reiškia, jog jei juridinis asmuo, besiverčiantis žemės ūkio

veikla (kuri sudaro daugiau kaip pusę visų jo pajamų), turi jam nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą, kurio dalis yra naudojama žemės ūkio produkcijai sandėliuoti, o kita dalis yra nuomojama, tuomet NTM bus apmokestinama tik ta nekilnojamojo turto dalis, kuri yra nuomojama (NTMĮ apibendrintas komentaras, 2005). Taigi, matoma, kad yra taikoma mokesčio lengvata komercinei veiklai, susijusiai su žemės ūkiu.

NTM lengvata tam tikrais atvejais suteikiama nekilnojamajam turtui priklausomai nuo savininkų. Kaip numatyta NMTĮ 7 str., NTM visais atvejais nėra apmokestinamas turtas, nuosavybės teise priklausantis užsienio valstybių diplomatinėms atstovybėms, konsulinėms įstaigoms, tarptautinėms tarpvyriausybinėms organizacijoms bei jų atstovybėms, valstybei, savivaldybėms, bankrutavusioms įmonėms, neįgaliųjų asociacijoms, įmonėms ar įstaigoms, mokslo institucijoms, švietimo įstaigoms, Lietuvos bankui. Tuo tarpu dėl vietos aspekto lengvatos yra tik dvejais atvejais: (i) kuomet nekilnojamasis turtas yra kapinių teritorijoje; (ii) kuomet nekilnojamasis turtas yra laisvojoje ekonomikos zonoje.

Apibendrinant, matoma, kad šiuo metu Lietuvoje galiojantis NTM modelis taiko ypatingai plačias lengvatas, ko pasėkoje autorės nuomone, pats mokestis tampa sunkiai administruojamas ir mažina apmokestinamąją bazę, dėl ko yra sunkiau surinkti pajamas į savivaldybių biudžetus. Plačias lengvatas kritiškai vertina ir Europos Komisija, teikdama Lietuvos valstybei rekomendacijas pertvarkyti apmokestinimą panaikinant dalį lengvatų (Skaistė, 2023).

2.1.2. Nekilnojamojo turto mokesčio administravimas

Apsibrėžus patį mokestį, svarbu išsiaiškinti jo administravimą, kas yra ypatingai svarbu, norint suprasti, kaip yra įgyvendinamas tam tikras mokestis. Mokesčių administravimas yra svarbus siekiant užtikrinti, kad mokesčių sistema būtų teisinga ir efektyvi. MAĮ mokesčių administravimo sampratą apibrėžia kaip „mokesčių funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas“ (2 str. 14 d.). Šiame darbe mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pareigų vykdymas bei teisių įgyvendinimas bus atskleidžiamas per nekilnojamojo turto vertės nustatymą, deklaravimą ir mokesčio apskaičiavimą.

Mokesčio vertės nustatymas. Nekilnojamojo turto vertinimas yra esminė nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos dalis Lietuvoje, nuo kurios priklauso mokestinė bazė. Vertinimo proceso tikslumas yra būtinas siekiant užtikrinti, kad savivaldybių biudžetas

surinktų atitinkamą pajamų sumą viešosioms paslaugoms ir infrastruktūrai finansuoti. Dėl netikslių vertinimų gali būti sumokėta per mažai mokesčių, o tai gali sukelti pajamų trūkumą, kas neigiamai paveiktų pagrindinių viešųjų paslaugų teikimą.

Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas apibrėžia turto įprastos vertės ir rinkos vertės sampratą. Turto rinkos vertė, kaip tai nurodyta minėto įstatymo 2 str. 10 d., yra „apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti perduotas turtas jo vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių perduoti turtą ir norinčių jį įsigyti asmenų sandorį po šio turto tinkamo pateikimo rinkai, kai abi sandorio šalys veikia dalykiškai, be prievartos ir nesaistomos kitų sandorių ir interesų“. Tuo tarpu ne rinkos vertė, remiantis to paties str. 11 d., yra turto naudingumo tam tikru metu matas, nustatytas pagal atitinkamą turto vertinimo metodą, nustatytą Turto ir verslo vertinimo metodikoje. Taigi, įprastai turto vertė yra nustatoma specialiu metodu atsižvelgiant į turto naudingumą, o rinkos vertė yra nustatoma atsižvelgiant į pinigų sumą, už kurią konkretus turtas galėtų būti perduotas komerciniu sandoriu.

Nekilnojamojo turto (statinių) vidutinės rinkos vertės yra nustatomos vadovaujantis NTMI, Nekilnojamojo turto vertinimo taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2005 m. rugsėjo 29 d. nutarime Nr. 1049 „Dėl Nekilnojamojo turto vertinimo taisyklių patvirtinimo“, NTKI, NTK nuostatais, patvirtintais Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. balandžio 15 d. nutarimu Nr. 534 „Dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto kadastro nuostatų patvirtinimo“ ir kitais teisės aktais (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje).

NTMI numatyta, kad nekilnojamojo turto vertinimą atlieka turto vertintojas, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto paskirtį bei pobūdį: esti lyginamosios vertės (pardavimo kainų analogija grįstas, kitaip vadinamas „masiniu“) bei atkuriamosios vertės (kaštų) vertinimo modeliai. Pats turto vertintojas yra suprantamas kaip turtą vertinanti įmonė, atsakinga už NTK ir NTR tvarkymą.

Remiantis NTMI 9 str. 2 d., komercinės paskirties nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė yra vertinama remiantis lyginamosios vertės arba naudojimo pajamų vertės (pajamų kapitalizavimo arba pinigų srautų diskonto) metodu, atliekant masinį turto vertinimą. Teisė pasirinkti objektyviausią vertinimo modelį, atsižvelgiant į rinkos konjunktūrą, duomenų pakankumą, patikimumą, išsamumą suteikta turto vertintojui (Nekilnojamojo turto vertinimo taisyklės, 2005). Gyvenamosios, sodų, garažų, pagalbinio ūkio paskirties

nekilnojamasis turtas vertinamas tik lyginamosios vertės metodu. Tuo tarpu inžineriniai statiniai yra vertinami remiantis NTK bei NTR duomenimis atkuriamosios vertės (kaštų) metodu, kuomet yra atsižvelgiama į fizinio nusidėvėjimo procentą. Pastarojo vertinimo atveju, įtaką turi ir nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynai ir statinių vidutinės naudojimo trukmės normatyvai. Galiausiai visas kitas nekilnojamasis turtas, nepatenkantis į aukščiau minėtas tris grupes, yra vertinamas kaip inžinerinių statinių grupė, tačiau esminis skirtumas yra tas, jog papildomai atsižvelgiama į vietovės pataisos koeficientą, kuris įvertina nekilnojamojo turto buvimo vietos įtaką.

Masinis turto vertinimas, kuris minimas reglamentuojant komercinės bei gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto, NTMI aiškinamas kaip „nekilnojamojo turto vertinimo būdas, kai per nustatytą laiką, taikant bendrą metodologiją ir automatizuotas Nekilnojamojo turto registro ir rinkos duomenų bazėse sukauptų duomenų analizės ir vertinimo technologijas, yra įvertinama panašių nekilnojamojo turto objektų grupė“. Taigi, atliekant masinį turto vertinimą objektai nėra vertinami individualiai pagal jų savybes – vertinama tam tikroje teritorijoje esanti nekilnojamojo objektų grupė. Pažymėtina, kad toks nekilnojamojo turto masinis vertinimas pagal nustatytą Lietuvos Respublikos Vyriausybės tvarką yra atliekamas ne rečiau kaip kas penkerius metus (NTMI 9 str. 3 d.).

Pastebėtina, kad nekilnojamojo turto rinkos yra itin jautrios, priklausomai besikeičiančios dėl ekonominių rodiklių – atlyginimų, gyventojų pajamų stabilumo, darbingumo ir tų gyventojų gebėjimas sumokėti statybų kainas, nuomą, komunalines išlaidas bei kitus kaštus. Aukšta nekilnojamojo turto rinkos vertė reikalauja didelės perkamosios galios (Raslanas, Šliogerienė, 2012, p. 29). Todėl nekilnojamojo turto vertinimas pagal vidutinę rinkos vertę, aktualus NTM, tam tikra prasme priklauso nuo 4 jėgų sąveikos: socialinių tendencijų, ekonominių aplinkybių, valdžios reguliavimo bei aplinkos sąlygų (Kleiber *et al.*, 1998, p. 2358).

Vertės perskaičiavimas, tikslinimas. Mokesčių mokėtojai NTMI nustato teisę ginčyti vyriausybės tvarka nustatytą jo nekilnojamojo turto mokesčinę vertę. Savo teisę mokesčių mokėtojas per tris mėnesius nuo vertės nustatymo dienos gali įgyvendinti dvejais būdais: (i) teikti skundą dėl nustatytos vertės; (ii) teikti prašymą, jog nekilnojamojo turto mokesčinė vertė būtų laikoma ta, kuri buvo nustatyta individualaus nekilnojamojo turto vertinimo metu. Pirmuoju atveju vertintojas turi pareigą pateiktą skundą išnagrinėti per du mėnesius nuo jo gavimo dienos, o antruoju atveju, pateiktą prašymą vertintojas turi išnagrinėti per tris mėnesius

(mokestiniu laikotarpio atveju, kuomet yra nustatoma nauja masinio vertinimo tvarka Lietuvos Respublikos Vyriausybės lygmeniu, prašymo nagrinėjimo laikotarpis yra išplečiamas iki keturių mėnesių). Atitinkamai, vertintojo priimtas sprendimas gali būti skundžiamas administracinių bylų teisenos tvarka.

Tam, kad NTM mokestine verte būtų laikoma vertė, nustatyta individualaus vertinimo metu, turi būti tenkinami keli kriterijai įtvirtinti NTMĮ: (i) individualus turto vertinimas turi būti atliekamas taikant aukščiau šiame darbe minėtus vertinimo metodus, atitinkamai diferencijuojamus pagal turto paskirtį; (ii) individualaus turto vertinimo metu nustatyta mokestinė vertė skiriasi daugiau kaip 20 proc. nuo nustatytos masinio vertinimo metu; (iii) individualaus vertinimo ataskaita atitinka Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytus reikalavimus.

Individualų nekilnojamojo turto vertinimą Lietuvoje reglamentuoja turto ir verslo pagrindų įstatymas, pagal kurį individualų turto vertinimą atlieka į išorės vertintojų sąrašą įtraukta vertinimo įmonė arba nepriklausomas turto vertintojas pagal Tarptautinius, Europos vertinimo standartus, parinkdamas objektyvų metodų derinį ir jų taikymo būdus. Individuali turto vertė nustatoma vadovaujantis teisės principais, rinkos ekonomikos logika ir kriterijais, jos analize bei kitais juridiniais faktais: pirkimo – pardavimo sandorius, turto sukūrimo (atkūrimo) sąnaudas ir pajamas iš to turto. Vertės nustatymo procese pagrindu yra laikytina nauda, gautina iš to konkretaus nekilnojamojo turto – jį naudojant, plėtojant arba juo disponuojant.

Mokesčio mokėjimas. NTM apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčių mokėtojas. Remiantis NTMĮ, juridiniams ir fiziniams asmenims yra numatytos skirtingi mokesčio deklaravimo ir mokėjimo procedūros.

Fiziniai asmenys, turintys mokėti NTM už gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinius (patalpas), žuvininkystės statinius ir inžinerinius statinius, turi deklaruoti mokėtiną sumą iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 15 dienos, tuo tarpu juridiniai asmenys mokesčio deklaraciją turi pateikti kitų kalendorinių metų vasario 15 d. (NTMĮ 12 str. 4 d.). Įdomu tai, kad bendraturčių atveju kiekvienas bendraturtis moka proporcingai jam tenkančią dalį, t. y. pavyzdžiui, jeigu nekilnojamąjį turtą, kurio mokestinė vertė yra 180 tūkst. Eur, valdo sutuoktiniai bendros jungtinės nuosavybės pagrindu, bus išvengta NTM mokėjimo, kadangi

kiekvienam bendraturčiui teka po 90 tūkst. Eur turto vertės, kas nesiekia apmokestinamosios pagal įstatymą sumos.

Pažymėtina, kad NTM yra mokamas vieną kartą per metus, tačiau juridiniams asmenims, kurių NTM mokėtina suma viršija 500 Eur ribą, tenka pareiga mokėti avansinį mokestį, sudarantį $\frac{1}{4}$ viso metinio NTM. Avansinis mokestis, remiantis NTM, yra mokamas iki einamųjų kalendorinių metų kovo 15 d., birželio 15 d. ir rugsėjo 15 d. Paskutinis mokėtinos sumos ketvirtadalis turi būti sumokamas iki paskutinės deklaracijos pateikimui skirtą terminą dienos, t. y. yra iki vasario 15 d.

Apibendrinant, teisės normas, kurios nustato nekilnojamojo turto apmokestinimo modelį Lietuvoje, galima teikti, jog NTM yra progresiniu, procentiniu tarifu išreikštas mokestis, taikomas užbaigtos statybos, Lietuvos Respublikos teritorijoje esančiam ir įregistruotam NTR nekilnojajamajam turtui nuo jo nustatytos vidutinės rinkos vertės, kuri yra prilyginama šio mokesčio bazei. Už NTM apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą yra atsakingas mokesčio mokėtojas, t. y. mokesčio subjektas, kuris šiuo atveju yra to nekilnojamojo turto, esančio Lietuvos teritorijoje, savininkas. Nuo kitų mokesčių NTM išsiskiria savo kritiškai vertinamu itin plačiu lengvatų sąrašu, kurios susijusios yra su to turto verte, paskirtimi, savininkais bei jo vieta.

2.2. Nekilnojamojo turto mokesčio reglamentavimas pasirinktose užsienio šalyse

Latvijos Respublikoje NTM yra reglamentuojamas atskiru nekilnojamojo turto mokesčio įstatymu (pastarasis pirmą kartą buvo priimtas 1997 m. birželio 4 d., palyginimui Lietuvoje pirmasis NTM įstatymas buvo priimtas 1994 m.), kuriuo remiantis, nekilnojamoju turtu yra laikomi objektai, kurių neįmanoma būtų perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeičiant jų vertės ir kitaip nesugadinant (Law on Immovable Property Tax, 1997). Esminis skirtumas tarp nekilnojamojo turto apmokestinimo Lietuvoje ir Latvijoje yra tai, jog Latvijoje priešingai nei Lietuvoje nėra dviejų skirtingų mokesčių žemei ir statiniams – tiek žemei, tiek statiniai patenka į NTM objektą.

Latvijoje kaip ir Lietuvoje, į mokesčio subjektus taip pat įtraukiami ir ne rezidentai, tačiau skirtumas tarp šalių teisinio reglamentavimo šioje srityje pasireiškia tuo, jog Latvijoje, remiantis įstatymu, NTM moka ir tie asmenys, kurie yra valstybės ar savivaldybių

nekilnojamojo turto naudotojai, kai tuo tarpu Lietuvoje savivaldybių bei valstybės nekilnojamasis turtas nėra apmokestinamas (Law on Immovable Property Tax, 1997).

NTM Latvijos teisinėje sistemoje buvo atskirai reglamentuotas 2006 m., kada buvo priimtas atskiras Nekilnojamojo turto kadastro įstatymas, įtvirtinantis vertės nustatymo taisyklės, pagal kurį vertę nustato Nacionalinė žemės tarnyba, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto vietą, plotą, techninę kokybę, paskirtį bei kitus kriterijus (Aksomitaitė, 2008, p. 20). NTM apskaičiuojamas kiekvienų metų sausio 1 d., pagal to turto kadastrinę vertę arba jo įregistravimo momentu. Apskaičiavus mokesčio dydį, savivaldybės informuoja mokesčių mokėtojus atskiru pranešimu apie reikiamus sumokėti mokesčius iki vasario 15 d. Mokestis už nekilnojamąjį turtą gali būti mokamas kas ketvirtį, ne vėliau kaip iki kovo 31 d., gegužės 15 d., rugpjūčio 15 d., lapkričio 15 d., arba sumokėtas avansu kartą per metus (Law on Immovable Property Tax, 1997).

Lyginant Latvijoje ir Lietuvoje esančią NTM bazę bei tarifus, galima matyti, kad Latvijoje taikomas tarifas minimaliai mažesnis, tačiau mokesčio bazė yra platesnė, kas visumoje nulemia didesnę mokesčių naštą mokesčių mokėtojams ir didesnes savivaldybių biudžetų pajamas. Remiantis Latvijos Nekilnojamojo turto įstatymu, šalyje yra taikomas procentais išreikštas tarifas, kurio standartinis dydis yra 1,5 proc. nekilnojamojo turto vertės (įstatymu įtvirtintas tarifo režis yra nuo 0,2 proc. iki 3 proc. nuo nekilnojamojo turto vertės). Gyvenamosios paskirties arba su ja susijusioms patalpoms, statiniams yra taikomas progresinis tarifas:

5. lentelė. Nekilnojamojo turto apmokestinimo dydžio analizė Latvijoje

Nekilnojamojo turto vertė (Eur.)	Tarifo dydis (proc.)
<56 915	0,2
56 915 – 106 715	0,4
>106 715	0,6

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: Law on Immovable Property Tax, 1997.

Didesnis, 1,5 proc., mokesčio tarifas yra taikomas pagal nustatytas Latvijos Vyriausybės taisyklės techniškai netvarkingam nekilnojamam turtui ir inžineriniams statiniams bei žemei.

Tačiau reikėtų atkreipti dėmesį, kad kaip ir Lietuvoje, Latvijoje egzistuoja įstatymu numatytos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos, kurios sumažina mokesčių naštą 25 – 90 proc. (Povilauskas, 2022). Tarp nekilnojamųjų objektų, kuriems nėra taikomas NTM, yra valstybės saugomi kultūros paminklai, viešieji vandenys, žemė po viešaisiais keliais,

draustiniuose bei kapinėse esanti teritorija, religinėms organizacijoms priklausantis ir ūkinei veiklai nenaudojamas nekilnojamas turtas, savivaldybei priklausantis ir jos naudojamas, taip pat konsulinių ir diplomatinių įstaigų naudojamas nekilnojamas turtas, valstybės lėšomis finansuojami muziejai, švietimo paskirties pastatai, bibliotekos, nacionalinių ginkluotų pajėgų, kalėjimo bei panašios paskirties nekilnojamas turtas ir žemė, apimanti atnaujintus, pasodintus medelynus, taip pat žemės ūkio produkcijai skirti statiniai (Law on Immovable Property Tax, 1997). Taigi, galima išvelgti panašumų tarp NTM lengvatų, taikomų tiek Lietuvoje, tiek Latvijoje – abeiose šalyse vyrauja plačiai taikomų lengvatų sąrašas, kuomet, pavyzdžiui, nėra apmokestinami tam tikri objektai, priklausomai nuo jų paskirties (švietimo įstaigos), vietos (kapinių teritorija), savininkų (savivaldybei nuosavybės teise priklausantis ir jos naudojamas turtas).

Latvija yra puikus pavyzdys, iliustruojantis plataus lengvatų taikymo neigiamą įtaką NTM efektyvumui. Nepaisant plačios NTM bazės, taikomos Latvijoje, remiantis EBPO statistika, šalyje mokesčiai netapo ženkliai efektyvesni (EBPO statistika, 2000-2021). Galima daryti išvadą, jog svarbu ne tik plėsti mokesstinę bazę, bet ir produktyviai reguliuoti taikomas lengvatas.

Estijos Respublika yra viena iš nedaugelio EBPO valstybių narių, kurioje nėra nekilnojamojo turto mokesčio, kuris apmokestintų ant žemės esančius statinius (e-Estonia, 2022). Šalyje taikomas žemės mokestis, kuriuo apmokestinama Estijos teritorijoje esanti žemė. Estijoje įstatymų leidžiamoji valdžia nusprendė nustatyti tik vieną mokestį siekiant skatinti ekonomiką bei mažinti mokesčių našą gyventojams. Tuo metu, kai įstatymu buvo nustatytas žemės (1993 m. gegužės 6.), buvo pastebėta, kad atskiras žemės ir nekilnojamojo turto vertinimas kainuoja pernelyg daug laiko dėl prastai išsivysčiusių nekilnojamojo turto rinkų (Malme, Tiits, 2001, p. 93). Šalyje mokesčio bazę sudaro tos žemės vertė, kurią nustato Mokesčių ir Muitų valdyba rinkos kainų pagrindu (pažymėtina, kad Estija buvo viena pirmųjų Rytų Europos valstybių, pradėjusi nekilnojamojo turto vertę skaičiuoti pagal rinkos kainas), atsižvelgiant į jos buvimo vietą, dirvožemio kokybę, tačiau neatsižvelgiant į ant jos augančius medžius ar esančius statinius, masinio vertinimo metu (Žukova, 2019, p. 17). Reikalingus duomenis apskaičiuoti mokesčiui savivaldybės pateikia Mokesčių ir Muitų valdybai ne vėliau kaip iki vasario 1 d. (Trasberg, 2003, p. 13). Mokesčių mokėtojais arba kitaip NTM subjektais Estijoje yra laikomi tos žemės savininkai - fiziniai bei juridiniai asmenys, tačiau skirtingai nei

Lietuvoje, Estijoje papildomai į subjektus yra įtraukiamos pačios savivaldybės (Estonian Tax and Customs Board, 2022).

6 lentelė. NTM reglamentavimo Baltijos šalyse lyginamoji analizė

Lyginamas aspektas	Lietuva	Latvija	Estija
NTM objektas	Statiniai	Žemė ir statiniai	Žemė
NTM subjektas	Nekilnojamojo turto savininkai - fiziniai ir juridiniai asmenys.	Nekilnojamojo turto savininkai - fiziniai ir juridiniai asmenys.	Nekilnojamojo turto savininkai - fiziniai ir juridiniai asmenys bei savivaldybės.
NTM bazė	Nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė	Nekilnojamojo turto kadastrinė vertė	Žemės rinkos vertė
NTM tarifas	Nuo 0,5 proc. iki 3 proc. turto vertės	Nuo 0,2 proc. iki 3 proc. turto vertės	Nuo 0,1 proc. iki 2,5 proc. turto vertės.
NTM lengvatos	Itin plačios lengvatos	Itin plačios lengvatos	Nėra apmokestinami statiniai
NTM deklaravimas	NTM apskaičiuoja ir deklaruoja mokesčių mokėtojas	NTM apskaičiuoja ir deklaruoja savivaldybė	NTM apskaičiuoja ir deklaruoja Mokesčių ir Muitų valdybai
NTM vertės nustatymas	Nustato turtą vertinanti įmonė, atsakinga už NTK ir NTR tvarkymą, skaičiuodama vidutinę rinkos vertę	Nustato Nacionalinė žemės tarnyba pagal turto savybes	Nustato Mokesčių ir Muitų valdyba rinkos kainų pagrindu

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: Estonian Tax and Customs Board, 2022; Trasberg, 2003; Law on immovable property tax of Latvia, 1997; e-Estonia, 2022.

Atlikta Žemės departamento 2022 m. atlikto masinio vertinimo rezultatų analizė parodė, kad didžiąją dalį, t. y. 71 proc. visos Estijoje esančios žemės vertės sudaro statybai skirta žemė (gyvenamoji, komercinė), tačiau ji užima tik 4 proc. visos Estijos teritorijos, kai tuo tarpu miškų žemė, užimdama net 49 proc. visos šalies teritorijos, sudaro tik 8 proc. visos žemės vertės (Taylor, 2022). Mokesčio tarifo, išreikšto procentais, režiai įstatyme yra numatyti nuo 0,1 proc. iki 2,5 proc. (maksimalus ūkio paskirties žemei taikytinas tarifas yra 2 proc.) mokesstinės turto vertės. Konkrečius tarifus nustatyti pavesta yra savivaldybių taryboms ne vėliau kaip iki sausio 31 d.

Žemės mokesčio mokėtojai (žemės savininkai arba jos naudotojai) turi sumokėti mokesťį iki kovo 31 d. arba spalio 1 d, priklausomai nuo mokėtinios sumos dydžio. Tais atvejais, kai mokesčio suma neviršija 64 Eur, mokėtojai yra įpareigoti sumokėti jį iki kovo 31 d., o tais

atvejais, kai mokėtina suma yra didesnė – iki spalio 1 d., sumokant dalį mokesčio (nemažesnę nei 64 Eur) iki kovo 1 d. (PWC, 2023).

Čekijoje NTM reglamentuoja Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (Act on real property tax, 1992), pagal kurį yra apmokestinami Čekijos teritorijoje esantis, Nekilnojamojo turto Kadastre įregistruotas, užbaigtos statybos nekilnojamasis turtas (pastatai), sujungtas su žeme bei pati žemė. Šioje šalyje, kaip ir Lietuvoje bei Latvijoje, NTM yra vieną kartą per metus sumokamas vietinis mokestis. Esminis skirtumas tas, kad Čekijoje jis sumokamas iš anksto už ateinančius metus. Mokesčio bazė skaičiuojama nuo Nekilnojamojo turto vertės, kuri priklauso nuo to turto buvimo vietos, dydžio bei kitų kriterijų (Radvan, 2006, p. 78). Analizuojant mokesčio skaičiavimą bei deklaravimą, Čekijoje galima matyti palengvinimą mokesčių mokėtojų atžvilgiu - NTM deklaruojamas priešingai nei Lietuvoje, tik vieną kartą – sekančiais metais skaičiuojant nuo to momento, kuomet mokesčių mokėtojas yra įregistruojamas kaip to turto savininkas (Markova, 2010, p. 89). Pavyzdžiui, jei mokesčių mokėtojas nekilnojamąjį turtą įsigijo 2016 m. vasario mėn., reiškia mokesčių deklaraciją reikės pildyti vieną kartą iki 2017 m. sausio 31 d. Remiantis Čekijos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymu, taisyklei taikoma išimtis tais atvejais, kai yra daromi reikšmingi nekilnojamojo turto pakeitimai, turintys įtakos jo vertei – tokioje situacijoje mokesčių mokėtojas privalo teikti mokesčio deklaraciją iš naujo. NTM deklaracija atitinkamai yra teikiama mokesčių administratoriui pagal turto vietą – gali būti teikiama viena deklaracija už kelis nekilnojamo turto objektus toje pačioje savivaldybėje, tačiau turint kelis nekilnojamuosius turtus skirtingose savivaldybėse, turi būti teikiamos atskiros deklaracijos atitinkamiems mokesčių administratoriams. Tuo tarpu apie mokesčio mokėjimą atitinkamas mokesčių administratorius mokesčių mokėtoją informuoja kasmet. Kalbant apie atskirų smulkesnių statinių deklaraciją, svarbu atsižvelgti į to nekilnojamojo turto pirkimo sutartį arba kitą įsigijimo faktą. Pavyzdžiui, jei mokesčių mokėtojas pirko nekilnojamąjį turtą, šiuo atveju būstą, ir papildomai sutartyje buvo įtraukas garažas kaip automobilių stovėjimo vieta – atskiros deklaracijos teikti nereikėtų, tačiau tais atvejais, kai tokį statinį savininkas įsigijo atskirai, kaip savarankišką nekilnojamąjį turtą, pastarasis turėtų atsispindėti atskirai teikiamoje deklaracijoje. (Conbiz, 2022).

Galima matyti tam tikrų skirtumų tarp prieš tai analizuotų šalių, Lietuvos bei Čekijos, mokesčio tarifo ir jo apskaičiavimo reglamentavime. Remiantis Čekijos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymu, norint apskaičiuoti mokėtino mokesčio dydį, nekilnojamojo turto vertė turi būti padauginama iš tarifo, kuris priklauso nuo turto paskirties bei savivaldybės koeficiento. Jį

nustato kiekviena savivaldybė savarankiškai įstatymo numatytuose rėžiuose, kurie yra nuo 1,0 iki 5,0. Tarifas svyruoja nuo 2 iki 10 Čekijos kronų už kvadratinį metrą. Pažymėtina, kad tokie priestatai kaip balkonai, lodžija, terasa ar rūsys, nėra įtraukiami į NTM bazę. Tačiau, tais atvejais, kai nekilnojamas turtas yra kitiems priklausančio bendrabučio dalyje, skaičiuojant mokėtiną NTM dydį, anksčiau minėtą apskaičiuotą sumą reikėtų papildomai padauginti iš bendrųjų patalpų koeficiento, lygaus 1,2. Tokiu būdu priskaičiuojama bendrai naudojamų patalpų (tokių, kaip laiptai, koridoriai, laiptinės ir t.t.) vertė (Conbiz, 2022). Pavyzdžiui, Prahos mieste esantis 50 kv. m. dydžio nekilnojamas turtas būtų apskaičiuojamas tokiu būdu: 50×2 (būsto paskirties tarifas) $\times 5$ (savivaldybės koeficientas) $\times 1,2$ (bendrųjų patalpų koeficientas) = 600 Čekijos kronų (apskaičiuoto NTM dydis).

7. lentelė. NTM tarifo dydžio Čekijoje skirstymo analizė

NT paskirtis	Tarifo dydis (Čekijos kronomis)
Gyvenamieji namai	2
Žemės ūkio gamybos, miškininkystės bei vandentvarkos paskirties statiniai	2
Poilsio paskirties pastatai	6
Garažai, įregistruoti kaip savarankiški objektai	8
Pramoninės gamybos, transporto, energetikos paskirties bei kitos komercinės paskirties	10
Kiti pastatai	6

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: Kukulova, *et al.*, 2021 p. 5-6.

Pažymėtina, kad nors bendra taisyklė galioja, jog mokestis už nekilnojamąjį turtą yra mokamas vieną kartą per metus iki mokestinio laikotarpio gegužės 31 d., tais atvejais kai mokėtinas mokesčio dydis viršija 5000 Čekijos kronų sumą, mokestis turi būti mokamas du kartus per metus (ne vėliau kaip iki gegužės 31 d. ir lapkričio 30 d.) lygiomis dalimis. Taisyklės išimtis galioja mokesčių mokėtojams, besiverčiantiems žemės ūkio veikla – nepriklausomai nuo mokėtino mokesčio dydžio, jis turi būti mokamas du kart per metus lygiomis dalimis iki prieš tai minėtų dienų arba anksčiau (Conbiz, 2022). Čekijoje, kaip ir kitose prieš tai analizuotose šalyse, įstatymas numato tam tikras lengvatas, kuomet nekilnojamas turtas nėra apmokestinamas NTM. Lengvatos yra susijusios su objekto savininkais bei jo paskirtimi –

pavyzdžiui, nėra apmokestinamas valstybei, savivaldybei ar bažnyčiai priklausantys pastatai, lygiai taip pat nėra apmokestinamos ir muziejų ar mokyklų patalpos.

Taigi, pagal tokį NTM reglamentavimą Čekijos Respublikoje, remiantis EBPO pateikta statistika, savivaldybės surenka beveik 6 kartais mažiau pajamų iš nekilnojamojo turto apmokestinimo nei kitos EBPO valstybės narės. Lyginant Čekijos mokesčių pajamų struktūrą su EBPO vidurkiu, galima matyti, kad iš NTM gaunamų pajamų vidurkis visų mokesčių pajamų struktūroje siekia 6 proc., kol Čekijoje jis siekia vos 1 proc. (OECD, 2022).

Atlikta analizė parodė, kad Čekijos Respublikoje vyraujantis nekilnojamojo turto apmokestinimo modelis yra sudėtingiau apskaičiuojamas nei kitose, prieš tai analizuotose valstybėse, įskaitant ir Lietuvą. Palyginimui, Lietuvoje norėdami apskaičiuoti NTM dydį turime tam tikrą nekilnojamojo turto vertės dalį padauginti iš numatyto tarifo, tačiau Čekijoje mokestis skaičiuojamas ne nuo nekilnojamojo turto vertės, bet nuo jo ploto – kvadratinų metrų skaičiaus. Pastarasis turi būti padauginamas iš savivaldybės tarifo išreikšto procentais bei būsto paskirties tarifo, išreikšto kronomis už kvadratinį metrą. Taip pat, tam tikrais atvejais, skaičiavimas gali padidėti vienu daugikliu – bendrųjų patalpų koeficientu, kuomet tam tikromis patalpomis, esančiomis bendrame objekte, naudojasi visi gyventojai.

Norvegijoje esminis pastebimas nekilnojamojo turto apmokestinimo modelio bruožas yra itin plati savivaldybių autonomija. Būtent savivaldybių taryboms suteikiama diskrecija nuspręsti ar apamai jų ribose NTM yra taikomas. Nors NTM šalyje buvo įvestas 1975 m., dar 2020 m. net 37 Norvegijos savivaldybės buvo nusprendę tokio mokesčio savo ribose netaikyti (Norvegijos Finansų ministerija, 2021). Nepaisant to, iš NTM surenkamos pajamos savivaldybių biudžetuose, remiantis statistika, 2021 m. sudarė apie 3% visų savivaldybių veiklos pajamų, kas yra apie 50% prieaugis, lyginant su 2007 m., kas reiškia, jog šio mokesčio reikšmė savivaldybių biudžetams yra sparčiai auganti (Kwok, 2021, p. 13). Didžiausias pajamas iš šio mokesčio Norvegijoje surenka Oslo miesto savivaldybė, kuri, remiantis 2019 m. statistika, buvo pirmoje vietoje iš visų savivaldybių, taikančių NTM, pagal joje esančių būstų skaičių (apie 168,5 tūkst. būstų) (Statista, 2019).

Šalyje vyraujantis apmokestinimo tarifas, nustatytas įstatymo lygmeniu, yra nuo 0,2 iki 0,5 proc. nekilnojamojo turto vertės su tam tikrais pakeitimais (xx). Savivaldybės siūlymus dėl taikomo apmokestinimo modelio bei mokesčio tarifo teikia įprastai rugsėjo – spalio mėnesiais, ko pasėkoje informacija mokesčių mokėtojus apie taikytiną mokestį pasiekia gruodžio mėnesį, kuomet yra patvirtinami mokesčiai projektai (Oslo kommune, 2021). Tai reiškia, kad apie

mokestinės sistemos pokyčius mokesčių mokėtojai sužino likus vienam ketvirčiui iki jų įgyvendinimo. NTM mokestinė bazė, kuriai taikomas minėtas tarifas, yra nekilnojamojo turto vertė, kuri gali būti nustatoma dvejais metodais:

- 1) Savivaldybė pati apskaičiuoja apmokestinamąją nekilnojamojo turto vertę pagal rinkos vertę. Savivaldybė gali remtis rinkos verte, kurią įvertina išorinis turto vertintojas, atsižvelgdamas į to turto plotą bei technines savybes.
- 2) Savivaldybė remiasi Norvegijos mokesčių inspekcijos apskaičiuota gyvenamojo turto rinkos verte, kuomet atsižvelgiama į nekilnojamojo turto vietą, dydį ir statybos metus arba į savininko dokumentais patvirtintą faktinę rinkos vertę, tais atvejais, kai nekilnojamojo turto savininkas teikia prašymą sumažinti mokestinę bazę.

Nepriklausomai nuo to, koks metodas taikomas gyvenamosioms patalpoms (ir poilsio namams, kurie gali būti laikomi atskirais būstais), savivaldybės taip pat gali nuspręsti mažinti nekilnojamojo turto mokesčio bazę, siekiant sumažinti pernelyg didelę mokestinę naštą taikant tam tikrą procentą. Taigi, turto vertė ir apmokestinamojo vertė nėra tapačios sąvokos kalbant apie nekilnojamojo turto mokestį Norvegijoje. Turto vertė yra Mokesčių administracijos apskaičiuota gyvenamojo būsto rinkos vertė, pagrįsta Norvegijos statistikos tarnybos apskaičiuota kvadratinio metro kaina, padauginta iš nekilnojamojo turto (pagrindinio ploto) dydžio, kuomet apmokestinamoji vertė tuo tarpu yra laikytina tam tikru procentu nuo šios turto vertės. 2021 metais pirminių būstų apmokestinamoji vertė buvo 25 procentai turto vertės, o antraeiliių – 90 procentų (The Norwegian Tax Administration, 2021). Todėl matoma, jog Norvegijoje apmokestinant nekilnojamąjį turtą yra atsižvelgiama į tai, jog pirmasis būstas yra laikomas būtinuoju, ilgalaikio vartojimo objektu, kai tuo tarpu antraeilis būstas suprantamas kaip prekė, suteikianti kapitalo prieaugį.

Nekilnojamojo turto apmokestinimo modelio reglamentavimas įtvirtina teisę mokesčių mokėtojui skųsti apskaičiuotą mokėtiną NTM sumą. Remiantis Norvegijos mokesčių administracijos nurodyta informacija, šiuo atveju svarbus faktorius yra būsto įsigijimo momentas - konkrečiai atsvaros data yra laikoma 2021 m. pabaiga, kuomet įsigaliojo tam tikri mokestiniai pakeitimai. Tais atvejais, kai mokesčio subjektas yra įsitikinęs, jog Mokesčių administracijos apskaičiuota mokestinė vertė už nekilnojamąjį turtą, priklausiusį jam dar 2021 m. pabaigoje, yra neteisinga, mokestinę bazę subjektas gali pakeisti savarankiškai

koreguodamas mokesčio deklaraciją. Jeigu tam tikrą būstą nuosavybės teise valdo keli asmenys, mokesčio deklaraciją turi koreguoti visi bendrasavininkai, norintys pakeisti apskaičiuotą mokėtiną mokesčio dydį. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas ginčija nekilnojamojo turto apskaičiuotą mokesstinę vertę, kurią jis įsigijo 2022 m., tokiu atveju tenka skusti ankstesnio savininko mokesstinę apskaičiavimą teikiant prašymą Norvegijos mokesčių administracijai (The Norwegian Tax Administration, 2023).

Atvejus, kuomet apskaičiuojamas klaidingas NTM dydis, gali nulemti du kriterijai: neteisinga informacija nekilnojamojo turto deklaracijoje (tokia kaip objekto paskirtis bei kiti techniniai aspektai) ir per aukšta apmokestinamoji turto vertė. Antruoju atveju yra akcentuojama pirminio bei antraeilio būsto sąvokos. Pavyzdžiui, pirminio būsto apmokestinamoji vertė gali būti 25 proc. nuo nustatytos būsto rinkos vertės, kai tuo tarpu antraeilio būsto - 90 proc. nuo jo vertės (The Norwegian Tax Administration, 2023). Tai reiškia, kad jei pirminio nekilnojamojo turto rinkos vertė siekia 200 000 Eur, jo apmokestinamoji vertė bus lygi 50 000 Eur, o antrinio būsto atveju, atitinkamai apmokestinamoji vertė siektų 180 000 Eur. Svarbus akcentas kalbant apie Norvegijos reglamentavimą šioje srityje yra tai, jog tais atvejais, kuomet apskaičiuojama neteisingas mokėtino mokesčio dydis, to mokesčio subjektas nėra atleidžiamas nuo deklaruoto mokesčio per se dėl šios priežasties. Mokesčio mokėtojas turi pareiga sumokėti mokesť iki įstatymu numatytos datos, nepaisant pateikto prašymo mokesť perskaičiuoti.

Pažymėtina, jog kaip ir kitose, prieš tai šiame darbe aptartose valstybėse, taip ir Norvegijoje, yra taikomos tam tikros lengvatos nekilnojamojo turto mokesčiui. Tačiau, Norvegijoje jos yra siauresnės – lengvata taikoma gyvenamosios paskirties nekilnojamajam turtui. Nepaisant to, jog maksimalus NTM tarifas tokios paskirties būstams yra mažesnis, 0,4%, tais atvejais, kuomet būsto savininkas patalpose pragyvena bent 12 mėnesių per pastaruosius dvejus metus, toks objektas nėra apmokestinamas NTM (Kwok, 2021, p. 13). Be to, poilsio paskirties namams taip pat yra suteikiama tam tikra lengvata, lyginant su antraeilio būsto apmokestinimu. Poilsio namai paprastai apima namelius, kitus atostogų būstus ir butų kompleksus, pastatytus tik atostogų reikmėms. Nauji poilsio namai nebus apmokestinami daugiau kaip 30 proc. nuo statybos sąnaudų vertės, įskaitant žemės sklypą, arba 30 procentų turto rinkos vertės. Tokia poilsio namų apmokestinamoji vertė gali būti tikslinama kasmet, pavyzdžiui, nuo 2021 iki 2022 metų poilsio namų apmokestinamoji vertė buvo nustatyta - 25 proc. nuo minėtų verčių (Nordisk eTax, 2021).

8 lentelė. NTM reglamentavimo pasirinktose Europos šalyse lyginamoji analizė

Lyginamas aspektas	Lietuva	Čekija	Norvegija
NTM objektas	Statiniai	Žemė ir statiniai	Statiniai
NTM subjektas	Nekilnojamojo turto savininkai - fiziniai ir juridiniai asmenys.	Nekilnojamojo turto savininkai - fiziniai ir juridiniai asmenys.	Nekilnojamojo turto savininkai - fiziniai ir juridiniai asmenys
NTM bazė	Nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė	Nekilnojamojo turto kadastrinė vertė	Tam tikras procentas nuo nekilnojamojo turto vertės
NTM tarifas	Nuo 0,5 proc. iki 3 proc. turto vertės	Įstatymas numato kelis tarifus, kurie turi būti skaičiuojami kartu: savivaldybės, turto paskirties ir bendrųjų patalpų (jei tokios yra)	Nuo 0,2 iki 0,5 proc.
NTM lengvatos	Itin plačios lengvatos	Itin plačios lengvatos	Esti lengvatos pirmajam būstui bei tam tikri apmokestinamosios vertės sumažinimai
NTM deklaravimas	NTM apskaičiuoja ir deklaruoja mokesčių mokėtojas	NTM apskaičiuoja ir deklaruoja mokesčių mokėtojas, įsigijęs turtą	NTM deklaruoja mokesčių mokėtojas, o apskaičiuoja mokesčių administratorius
NTM vertės nustatymas	Nustato turtą vertinanti įmonė, atsakinga už NTK ir NTR tvarkymą, skaičiuodama vidutinę rinkos vertę	Turtas vertinamas ne pagal rinkos vertę, o pagal vietą bei dydį	Nustato Norvegijos mokesčių inspekcija arba pati savivaldybė

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: PWC, 2023; The Norwegian Tax Administration, 2023; Oslo kommune, 2021; Norvegijos Finansų ministerija, 2021

Atliktos analizės metu nustatyta, kad Norvegijoje NTM suteikiama pilna diskrecija savivaldybėms, kurios sprendžia ne tik dėl konkretaus tarifo dydžio, bet ir apilai dėl mokesčio taikymo savo teritorijoje. Nors, NTM gali būti laikomas Norvegijoje visuotiniu, dėl esančio reglamentavimo, mokesčių gali būti sunku administruoti, kuomet kaskart yra pareiga skaičiuoti apmokestinamosios vertės dydį ir tuomet papildomai taikyti atitinkamus tarifus.

3. NEKILNOJAMOJO TURTO REGLAMENTAVIMO DISKUSIJOS IR PASIŪLYMAI

Atsižvelgiant į šio darbo įžangoje išdėstytas esamas problemas, tokias kaip savivaldybių nuosavų išteklių nepakankamumas, kurį sąlygoja per mažas mokestinių pajamų perskirstymas, nestabili nekilnojamojo turto rinka bei Europos Komisijos teikiamos rekomendacijos, svarbu kalbėti apie mokesčių, tame tarpe ypatingai ir NTM reformą. Šiai dienai turime tiek Finansų ministerijos, tiek Lietuvos Banko teiktus pasiūlymus, kaip galima būtų pertvarkyti esamą nekilnojamojo turto apmokestinimo modelį, siekiant turėti efektyvų, skaidrų mokestį, didinantį savivaldybių biudžetų pajamas ir kartu jų autonomiją bei darantį teigiamą įtaką valstybės ekonomikai ir nekilnojamojo turto rinkos stabilizavimui. Šiame skyriuje bus aptariami pateikti pasiūlymai ir analizuojama jų galima įtaka minėtiems tikslams pasiekti.

2022 m. gegužės 26 d. Finansų ministrė Gintarė Skaistė pristatė pasiūlymus dėl naujo NTM įvedimo, pagal kuriuos planuojama stiprinti savivaldybių finansinį savarankiškumą. Remiantis pirminiais pasiūlymais, NTM būtų siejamas su deklaruota gyventojų vieta ir nustatomas progresyviais tarifais, kurie atitinkamai kinta nuo nekilnojamojo turto mokestinės vertės, nustatomos masinio vertinimo metu (Lietuvos Respublikos Seimas, 2022).

Pateiktu pasiūlymu gyvenamojo būsto kontekste įvedamos naujos sąvokos, tokios kaip: pirminis būstas (tas, kuriame yra deklaruota gyvenamoji vieta) ir antras (bei paskesnis) būstas, kaip yra pastebima Norvegijoje (žr. šio darbo 4.2.2. turinio dalį). Antras (paskesnis) būstas, nekomercinės paskirties būstas gali būti apmokestinamas tarifų režimuose nuo 0 proc. iki 1 proc. Ir, atitinkamai, jei tai komercinės paskirties turtas - nuo 0 proc. Iki 3 proc. to nekilnojamojo turto vidutinės rinkos vertės (Finansų ministerija, 2022). Nustatyti konkretų tarifo dydį pareiga priskiriama savivaldybėms, taip suteikiant joms autonomiją spręsti dėl jos teritorijoje esančioje nekilnojamojo turto ir iš jo galimų gauti pajamų į biudžetą. Atitinkamai, savivaldybės gali nustatyti 0 proc. tarifą, t.y. nuspręsti neapmokestinti tam tikro nekilnojamojo turto, pvz., skatinant arba ribojant tam tikrą komercinę veiklą.

Šiai dienai Lietuvoje NTMĮ nustatytas platus lengvatų sąrašas, siūlomas naikinti – nauju NTM įstatymo projektu yra siūloma nereglamentuoti įstatymo lygmeniu specifinių lengvatų, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto paskirtį ar jų savininkus ir palikti diskreciją pačioms savivaldybėms spręsti, kokios paskirties nekilnojamas turtas turi būti apmokestinamas NTM ir, atitinkamai, koks jo turėtų būti dydis. Įstatymo lygmeniu būtų numatomos tam tikros

rekomendacijos, gairės, į kurias savivaldybių tarybos galėtų atsižvelgti nustatydamos konkrečius tarifų režius. Pavyzdžiui, nekilnojamasis turtas, kenkiantis aplinkai turėtų būti apmokestinamas aukštu tarifu, tuo tarpu komercinės švietimo arba kitos paskirties nekilnojamasis turtas, nešantis naudą visuomenei, turėtų būti apmokestinamas mažesniu tarifu arba neapmokestinamas (Finansų ministerija, 2022).

Svarbi naujovė, kuri yra siūloma Finansų ministerijos – NTM skaičiuojamas atsižvelgiant į savivaldybės nekilnojamojo turto vertės medianą, kuri yra apskaičiuojama visą savivaldybėje esantį nekilnojamąjį turtą išrikiavus pagal vertę, nustatytą masinio vertinimo metu ir išrinkus vidurinį eilės dydį. Kiekvienas pirminis nekilnojamasis turtas yra apmokestinamas priklausomai nuo vertės santykio su savivaldybėje nustatyta mediana.

9. lentelė. **Finansų ministerijos siūlomas nekilnojamojo turto apmokestinimo dydis priklausomai nuo vertės ir medianos santykio**

Nekilnojamojo turto vertė	Tarifo dydis (proc.)
nesiekia savivaldybės medianos*	0,03
Viršija 1 savivaldybės mediana, bet neviršija 2 medianų	0,06
Viršija dvi savivaldybės medianas	0,1

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: Finansų ministerija, 2022.

*Pavyzdžiui, jei Vilniaus miesto mediana yra apie 60 tūkst. Eur, tuomet skaičiuojamas tarifas atsižvelgiant į nekilnojamojo turto vertės santykį su 60 tūkst. Eur riba.

Finansų ministerijos skaičiavimais, įvedus tokį mokesčio skaičiavimo modelį Lietuvoje, vidutinis NTM dydis, tenkantis mokesčių mokėtojui, siektų apie 13,5 Eur per metus, kas sudarytų 25 mln. Eur pajamų savivaldybių biudžetuose (LRT, 2022).

Autorės nuomone, įgyvendinant praktikoje specifinį pirminio ir antrinio gyvenamojo būsto apmokestinimo modelį, kuris siūlomas naujuoju NTM įstatymo projektu, gali kilti neaiškumų, kuomet mokesčių mokėtojas, valdantis didesnės vertės pirminį nekilnojamąjį turtą turės mokėti mažesnę mokesčių nei tas, kuris valdo mažesnės vertės pirminį būstą ir dar papildomai turintis garažą ar sodo namelį, nepaisant to, jog pastarųjų dviejų statinių bendra vertė gali būti mažesnė nei pirmojo mokesčių mokėtojo valdomas vienas būstas.

2022 m. lapkričio 30 d. Finansų ministerija pakoregavo savo pasiūlymą nustatydama tam tikrą lengvatą, kuomet nekilnojamasis turtas yra neapmokestinamas nekilnojamojo turto mokesčio – mokesčio skaičiuojamas tik nu to turto, kurio vertė viršija vienos medianos dydį.

Atitinkamai, didesnės vertės turtui taikomi anksčiau siūlomi tarifai – 0,06 bei 0,1 proc. dydžio. Taigi, įgyvendinus naująjį projektą, iš NTM visų savivaldybių biudžetų pajamos bendrai per metus sudarytų nuo 18 mln. Iki 103 mln. Eur, priklausomai nuo savivaldybių pasirinkto tarifo dydžio ir savivaldybių įstatymu nustatytos medianos (Finansų ministerija, 2022). Darbo autorės nuomone, NTM skaičiavimas pagal savivaldybės medianą sudaro nelygybę tarp skirtingų savivaldybių gyventojų, nes atitinkamai tokios pačios vertės nekilnojamasis turtas Raseinių ir Vilniaus savivaldybėse būtų apmokestinamas skirtingai. Pavyzdžiui, 50 tūkstančių Eur vertės pirminis gyvenamasis butas Raseiniuose būtų apmokestinamas 0,06 proc. arba atitinkamai 0,1 proc. Dydžio tarifu, kai tuo tarpu tokios pačios vertės būstas Vilniuje liktų neapmokestintas. Taip pat, lyginant dabar galiojančio NTM reglamentavimo modelį ir naują, siūlomą modelį, matoma, jog turtingesniajam visuomenės sluoksniui, turinčiam didesnės vertės nekilnojamąjį turtą mokesstinė našta taps mažesnė (tarkim, dabar Vilniuje gyvenamosios paskirties 520 tūkst. Eur vertės būstas gali būti apmokestinamas 3159 Eur dydžio NTM, tačiau įsigaliojus naujam projektui, NTM siektų apie 399,8 Eur dydį), kai tuo tarpu gyventojams, turintiems mažos vertės nekilnojamąjį turtą ta našta atsirastų (pavyzdžiui, dabar Vilniuje gyvenamosios paskirties 70 tūkst. Eur vertės būstas nėra apmokestinamas NTM, tačiau įgyvendinus naują mokesčio projektą, toks būstas būtų apmokestinamas 42 Eur dydžio mokesčiu). Autorės pastebėjimu, nors nedidelės vertės nekilnojamąjį turtą turintiems gyventojams taikytinas mokesčio dydis sąlyginai nėra didelis, pati idėja, jog nuimama mokesstinė našta nuo turtingesniųjų sluoksnio ir pridedama papildoma mokesstinė našta ne tokiam turtingam visuomenės sluoksniui, prieštarauja kontinentinei finansų mokslo srovei, pradėtai plėtoti XIX a. ir vyraujančiai kontinentinėje Europoje. Konstitucinis Teismas yra pasisakęs, kad asmenų lygybę užtikrina įstatymais nustatomas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu (Konstitucinio Teismo 2014 m. balandžio 14 d. nutarimas).

Kitas pastebimas koregavimas naujame įstatymo projekte yra administracinės naštos mažinimas. NTM, kurio apskaičiuotas mokėtinas dydis neviršija 5 Eur, nebūtų mokamas, ko pasekoje tiek mokesčių mokėtojai, tiek mokesčių administratoriai išvengtų administracinių kaštų ir būtų taupomas laikas, neproporcingas gaunamai naudai (Finansų ministerija, 2022). Taip pat, pastebima, jog NTM mokėjimo našta kristų ant mokesčių administratoriaus pečių, priešingai nei yra dabar. Toks pakeitimas siūlomas atsižvelgiant į žemės mokesčio mokėjimo administravimą, už kurį yra atsakinga Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos

Respublikos finansų ministerijos. Darbo autorės manymu, šis pakeitimas gali būti ir teigiamas, ir neigiamas – tai sumažintų administracinę naštą mokesčių mokėtojams, tačiau tokiu būdu apsunkinama galimybė keisti, taisyti nustatytą NTM dydį. VMI kaskart apskaičiuos mokėtiną NTM dydį, remdamasi Nekilnojamojo turto Registro centro duomenimis, todėl mokesčių mokėtojai turės būti itin atidūs teikdami jų nuosavybei priklausančio nekilnojamojo turto duomenis. Taip pat, mokesčių mokėtojai, nesutikdami su VMI nustatytu NTM dydžiu, turės teisę sprendimą skųsti mokesčių ginčų komisijai arba administracinių bylų teisenos tvarka, kas kainuoja papildomus finansinius kaštus bei laiko išteklius. Galima nuspėti, jog tais atvejais, kai nustatytas NTM dydis, mokesčių mokėtojo nuomone, bus per didelis, pavyzdžiui, 100 Eur, tai jis bus linkęs tą jo manymu neteisingą perviršį susimokėti, nes papildomas kreipimasis į MGK arba atitinkamą teismą, kainuos palyginamai didesnius kaštus.

Šiuo metu galiojantis nekilnojamojo turto apmokestinimo modelis nustato, kad neužbaigtos statybos nekilnojamas turtas nėra apmokestinamas. Tačiau įvedus siūlomą mokesstinę reformą, NTM būtų mokamas už nugriautą ar griaujamą būstą, jei nebūtų NTR įregistruotas to būsto nugriovimas. Autorės manymu, toks pakeitimas yra teigiamas, kadangi jis savaime ribotų netvarkingus statybų procesus ir sumažintų avarinės būklės pastatų skaičių savivaldybėse.

Be aukščiau aptartų pakeitimų taip pat yra keičiami NTM deklaravimo ir mokėjimo terminai. Šiai dienai galiojantis NTMI numato, jog mokestis turi būti deklaruojamas ir sumokamas iki gruodžio 15 d. už einamuosius kalendorinius metus fizinių asmenų bei iki vasario 15 d. už praėjusius kalendorinius metus juridinių asmenų. Įsigaliojus Finansų ministerijos pasiūlytam įstatymo projektui, NTM deklaruojamas ir sumokamas turėtų būti tiek fizinių, tiek juridinių asmenų iki kovo 1 d. už praėjusius kalendorinius metus, taip pat socialiai remtiniams asmenims, pavyzdžiui, pensininkams, mokestinis terminas gali būti pratęsiamas iki turto perleidimo momento, pateikus prašymą. Tai reiškia, jog tais atvejais, kai socialiai nepažeidžiami įpėdiniai paveldi nekilnojamąjį turtą, jiems pereina pareiga sumokėti sukauptą NTM už tą turtą. Susiklosčius tokioms situacijoms, kuomet NTM yra neproporcingai didelis, įpėdiniai galėtų norėti nepriimti palikimo, ko pasekoje nekilnojamas turtas atitektų valstybei.

Pasiūlymą dėl visuotinio nekomercinio NTM projekto Finansų ministerijai pateikė ir Lietuvos Bankas, siekiantis mokesčiu sumažinti turtinę nelygybę ir skatinti savivaldybes investuoti į infrastruktūrą, kas užtikrintų finansinį valstybės stabilumą bei darytų teigiamą pokytį nekilnojamojo turto rinkoje (Lietuvos Bankas, 2022). NTM tobulinimo diskusijos buvo

pradėtos dar 2018, kuomet Lietuvos Bankas teigė, kad NTM yra „neutralus mokestis, mažiausiai žalingas, lengviausiai administruojamas, todėl tai yra papildomas pajamų šaltinis“. Pagrindinė Lietuvos Banko siūloma reforma yra plėsti mokesčio bazę ir diferencijuoti tarifą, priklausomai nuo nekilnojamojo turto vertės.

Lietuvos Banko pateiktame pasiūlyme galima matyti, jog yra keliamas progresyvaus, aiškaus ir efektyviai administruojamo mokesčio tikslas. Tai įgyvendinti, be kitą ko, siūloma į mokesčio bazę įtraukiant nebaigtos statybos objektus, atsisakant plataus lengvatų sąrašo bei pačią vertę perskaičiuojant dažniau. Finansų ministerijos pateiktoje mokesčių reformoje siūlomą tarifų įvairovę Lietuvos banko valdyba vertina skeptiškai, kadangi skirtingos nekilnojamojo turto vertės pagal medianas kiekvienoje savivaldybėje ir būstų skirstymas į pagrindinį bei antrinį, gali kelti efektyvumo rizikas (Lietuvos Bankas, 2022). Darbo autorė sutinka su Lietuvos Banko nuomone, jog toks nekilnojamojo turto apmokestinimo modelis yra kvestionuojamas norint užtikrinti savivaldybių surinktiną pajamą, sąlygojančią savivaldybių autonomiją. Remiantis medianų įvedimu, kaip pagrindiniu svertu, nustatant NTM, kyla rizika, kad tam tikrose mažesnėse savivaldybėse, kuriose vyrauja pirminiai būstai ir yra mažiau investicinio turto, bus surenkama pakankamai pajamų. Lietuvos Bankas pastebi, jog pačios savivaldybės, turėdamos diskreciją nustatyti tarifus nepagrindiniams būstams, juos gali nustatyti neefektyvius. Tokiu atveju, siekiamas tikslas nebūtų pasiekiamas ir naujasis nekilnojamojo turto apmokestinimo modelis nebūtų efektyvus, t. y. nedarantis jokios įtakos nekilnojamojo turto rinkai. Darbo autorė su šiuo požiūriu nesutinka, kadangi galiotų esminis principas – kuo savivaldybė būtų dosnesnė, nustatydamą sąlyginai mažus tarifus, tuo skurdesnė ji būtų savo biudžeto pajamų prasme. Atsižvelgiant į tai, jog kiekviena savivaldybė *per se* yra suinteresuota papildomomis biudžetų pajamomis bei infrastruktūros tobulinimu, taryboms būtų aktualu nustatyti optimalius, efektyvius mokesčio tarifus.

Lietuvos Banko pozicija leidžia suprasti, jog valdyba, kaip ir darbo autorė, Finansų ministerijos pateiktame projekte mato socialinio teisingumo neužtikrinimo riziką, kuomet skirtingose savivaldybėse yra taikomas skirtingo dydžio apmokestinimas, sukeliantis didesnę našą mažesnės vertės turtą turintiems asmenims. Šioje vietoje yra Lietuvos Banko valdybos keliamą idėją įvesti visuotinį NTM, kuris progresyviai didėtų priklausomai nuo turimo turto vertės.

10. lentelė. Lietuvos Banko siūlomas nekilnojamojo turto apmokestinimo dydis priklausomai nuo jo vertės

Nekilnojamojo turto vertė (Eur)	Tarifo dydis (proc.)
< 10 000	0,0
10 000 – 25 000	0,01
25 000 – 50 000	0,02
50 000 – 100 000	0,03
100 000 – 150 000	0,04
150 000 – 300 000	0,05
300000 – 500 000	1
> 500 000	2

Šaltinis: Sudaryta autorės remiantis: Lietuvos Bankas, 2022.

Lietuvos Banko skaičiavimu, taikant tokį nekilnojamojo turto apmokestinimo modelį, kasmet būtų surenkama apie 97 mln. Eur savivaldybių biudžetų pajamų. Nepaisant to, numatomos tarifų grindys būtų mažesnės nei yra reglamentuojamos dabar galiojančiu NTMĮ, kas gali dar labiau skatinti įsigyti nekilnojamąjį turtą investiciniais tikslais, ko pasekoje nekilnojamojo turto rinka, kuri šiuo metu yra neproporcingai pakitusi, galėtų kilti dar labiau.

Apibendrinant pateiktus pasiūlymus ir jų analizę, matoma, kad tiek Lietuvos Bankas, tiek Finansų ministerija siekia visuotinio nekilnojamojo turto mokesčio, kuris leistų didinti mokesčines pajamas. Pagrindiniai pokyčiai būtų įvedama mediana, kaip NTM skaičiavimo svertas, nuo kurios būtų apmokestinamas nekilnojamasis turtas progresiniu, procentais išreiškiamu tarifu, įvedamos pagrindinio bei antrinio būsto sąvokos, plečiama mokesčio bazė, atsisakoma plataus sąrašo lengvatų ir mažinamos taikomo tarifo grindys. Lietuvos Banko bei Finansų ministerijos nuomonės ties medianos taikymu bei pirminio ir antrinio būsto įvedamu taikymu, nuo kurio priklausytų apmokestinimas, išsiskiria. Autorės atlikta analizė parodė, kad tyrimo metu gauti rezultatai sutampa su Lietuvos Banko įžvalgomis. Naujo NTM modelio taikymas praktikoje padidintų nelygybę tarp savivaldybių ir atsirastų papildoma neproporcinga našta skurdesniam visuomenės sluoksniui, o tai apmokestinimo modelį padarytų neefektyviu. Visuotins nekilnojamojo turto apmokestinimo modelis, kuomet tarifo grindys būtų mažinamos ir atitinkamai toks tarifas didėtų nuo turimos turto vertės būtų socialiai teisingesnis.

IŠVADOS

1. Atliktos analizės metu nustatyta, jog NTM ištakos siekia senovės Romos imperiją, kurios teisinė santvarka tapo Vakarų teisės tradicijos, taikomos šiandien, pamatais. Nepaisant besikeičiančių santvarkų, ekonominių situacijų, Lietuvoje buvo taikomas tam tikras turto mokestis nuo pat valstybės gyvavimo pradžios. Po Sovietizacijos laikotarpio, kurios metu buvo sugriauta mūsų valstybės teisinė ir tuo pačiu mokesstinė santvarka, buvo įstatymo lygmeniu įtvirtintas nekilnojamojo turto apmokestinimo modelis. Iš pradžių mokesčių mokėjo tik juridiniai asmenys, tačiau 2005 m., priėmus šiai dienai galiojantį NTMĮ, šio mokesčio mokėtojais tapo tiek juridiniai, tiek fiziniai asmenys.
2. Atliktas tyrimas parodė, jog Lietuvoje, Latvijoje, Čekijoje ir Norvegijoje galiojantis NTM susideda iš progresinių, procentine išraiška nustatytų tarifų, kuriuos pasirinkti įstatymo nustatytuose režimuose teisę turi savivaldybių tarybos. Ryškiausiai išsiskiria Estija, kurioje NTM nuspręsta apmokestinti tik žemę. Tuo tarpu Latvijoje NTM apima ir žemę, ir ant jos esančius statinius. Latvijoje, priešingai nei Lietuvoje, mokesstinė bazė šalyje plati, didelis sąrašas lengvatų, kaip ir Lietuvoje, gaunamas pajamas stipriai sumažina. Tuo tarpu kitose šalyse – Čekijoje ir Norvegijoje, šio mokesčio administravimas yra sudėtingesnis nei Lietuvoje, reglamentavime įtraukiami papildomi specifiniai koeficientai bei procentais skaičiuojama apmokestinamoji vertė. Nors, NTM gali būti laikomas Norvegijoje visuotiniu, dėl esančio reglamentavimo, mokesčių gali būti sunku administruoti, kuomet kaskart yra pareiga skaičiuoti apmokestinamosios vertės dydį ir tuomet papildomai taikyti atitinkamus tarifus. Nepaisant skirtumų, visose minėtose šalyse NTM yra vietinis mokestis, kurio taikymo koregavimas priskirtinas savivaldybių taryboms.
3. Atlikta analizė parodė, kad NTM modelis yra kritiškai vertinamas tiek dėl plataus lengvatų sąrašo, tiek dėl siauros mokesstinės bazės, kas sąlygoja deficitinius savivaldybių biudžetus, netolygų mokesčių pajamų perskirstymą, lyginant su BVP ir nekilnojamojo turto rinkos nestabilumą. To pasekoje tiek Lietuvos Bankas, tiek Finansų ministerija pateikė pasiūlymus naujamai mokesčių reformai. Abi įstaigos sutinka, jog naujasis apmokestinimas turėtų būti efektyvus, visuotinis, lengvai administruojamas ir padidinantis surenkamas pajamas. Finansų ministerija siūlo įvesti turto medianas savivaldybėse bei pirminio ir antrinio būsto sąvokas, nuo kurių priklausytų apmokestinimo dydis, tačiau darbo autorė pritaria Lietuvos Banko pozicijai, jog toks pakeitimas skatintų nelygybę ir reikėtų turėti

visuotinį mokestį, kuris proporcingai didėtų nuo turto vertės neatsižvelgiant į savivaldybių rinkos medianas ir skaičiuojant bendrą valdomo turto vertę.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Literatūros sąrašas:

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija (1992). *Valstybės žinios*, 33-1014;
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (2000). *Valstybės žinios*, 74-2262;
3. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (2005). *Valstybės žinios*, 76-2741;
4. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas (1992). *Valstybės žinios*, I-2675;
5. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymas (1996). *Valstybės žinios*, 100-2261;
6. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto kadastro įstatymas (2000). *Valstybės žinios*, 58-1704;
7. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (2004). *Valstybės žinios*, 63-2243;
8. Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas (1999). *Valstybės žinios*, 52-1672
9. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas apibendrintas komentaras (2005). *Valstybės žinios*, X-233.
10. Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (1994). *Valstybės žinios*, I-565
11. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl nekilnojamojo turto vertinimo taisyklių (2005). *Valstybės žinios*. 1049
12. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2014 m. balandžio 14 d. nutarimas, *Verslo žinios*. KT13-N5/2014
13. Act of Czech Republic on real property tax (1992). 338/1992
14. Law on Immovable Property tax of Latvia (1997). *Latvijas Vestnesis*. 145/147

Specialioji literatūra:

1. Galinienė, B. (2004). *Turto ir verslo vertinimo Sistema. Formavimas ir plėtros koncepcija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
2. Žilėnas, A., Čepienė, I., ir Meidūnas, V. (1998). *Lietuvos mokesčių raida. Apskaitos ir mokesčių apžvalga*. Vilnius.
3. Stačiokas R., Rimas J. (2004). *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Kauno technologijų universitetas
4. Kleiber, W., Simon J., Weyers, G. (1998). *Verkehrswertermittlung von Grundstücken*. Köln: Bundesanzeiger Verlags–Ges.
5. Sudavičius, B., Endrijaitis, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė. Vilniaus universiteto vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
6. Medelienė, A., Sudavičius, B. (2011). *Mokesčių teisė. Vadovėlis*. Vilnius: VĮ Registrų centras.
7. Marcijonas, A., Sudavičius B. (2003). *Mokesčių teisė*. Vilnius: Teisinės informacijos centras.
8. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba.
9. Užubalis, G. (2012). *Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė)*. Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01 S). Vilniaus universitetas, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
10. Tyla, A., (2011). *Romėnų teisė kaip šiuolaikinės privatinės teisės pagrindas*. Magistro darbas, Privatinės teisės katedra. Vilniaus universitetas, Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
11. Malme, J.H. and Tiits, T. (2001). *The Land Tax in Estonia. The Development of Property Taxation in Economies in Transition*. Boston: World Bank and Lincoln Institute of Land Policy.
12. Jonaitis M., (2014). *Romėnų privatinė teisė*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas
13. Aleksanavičius, P. (2007). *Žemės teisė. Vadovėlis aukštųjų mokyklų studentams*. Kaunas: Lietuvos žemės ūkio universitetas.
14. Šulija, V. (2004). *Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma ir jos perspektyvos Lietuvoje*. Vilnius: Jurisprudencija.

15. Puzinskaite, E., Klišauskas, R. (2011). *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*. Jurisprudencija: Mykolo Romerio universitetas
16. Kwok, T., C. (2021). *Municipality Property Tax and Housing Prices in Norway*. Oslo: University of Oslo
17. Carlson, R., H. (2004). *A brief history of property tax* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.iaao.org/uploads/a_brief_history_of_property_tax.pdf [žiūrėta 2022 m. gruodžio 16 d.].
18. Matthews, N., (1921). *The Valuation of Property in the Roman Law* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.jstor.org/stable/pdf/1328159.pdf?refreqid=excelsior%3Af848434de82ef46968b40a996d53bd15&ab_segments=&origin=&initiator=&acceptTC=1 [žiūrėta 2023 m. sausio 12 d.)
19. Veriga – Darevskis, A., J. (1932). *Dvaro padūmės mokestis Užnemunėje*. Vytauto Didžiojo universiteto teisių fakulteto leidinys. Kaunas: “Spindulio” B-vės spaustuvė
20. Šapalienė, A. (2008). *Lietuvos mokesčių sistema: teoriniai ir praktiniai pagrindai*. Vilnius: Mokesčių srautas.
21. Tan, J. (2017). *Power and Public Finance at Rome, 264-49 BCE*. Oxford Academic.
22. Raslanas, S., Šliogerienė, J. (2012). *Nekilnojamojo turto vertinimas*. Vilnius: “Technika”.
23. Markova, H. (2010) *Real estate tax in the Czech Republic*. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
24. Aksomitaitė, D. (2008), *Turto apmokestinimas Europos Sąjungoje. Lyginamieji aspektai*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius.
25. Žukova, J. (2019), *Nekilnojamojo turto apmokestinimo efektyvumas, problematika, galimi sprendimo būdai*. Magistro darbas, socialiniai mokslai, teisė (015), Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
26. Glendon, M., A., Gordon, M., W., Osakwe, C. (1993). *Vakarų teisės tradicijos*. Vilnius: Pradai
27. Rowell, S., C. (2003) *Chartularium Lithuania eres gestes magni ducis Gedeminne illustrans. Gedimino laiškai*. Vilnius: Vaga.

28. Kukulova, G. et al. (2021). *Coefficients of Real Estate tax: Case Study of the Czech Republic*. Hradec Economic Days.
29. Trasberg, V. (2003) *Land and property taxation in the Baltix States*. Jyvaskyla: European Resgional Science Association.

Teismų praktika:

1. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. kovo 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I3-2022-815/2020

Kiti šaltiniai:

1. Europos Komisija. *ES biudžetas Lietuvai* [interaktyvus] (modifikuota 2021). Prieiga per internetą: https://lithuania.representation.ec.europa.eu/strategija-ir-prioritetai/es-biudzetas-lituvai_lt [žiūrėta 2023 m. vasario 15 d.].
2. Conbiz. *All you need to know about real estate tax in Czech Republic* [interaktyvus] (modifikuota 2022). Prieiga per internetą: <http://www.conbiz.eu/information/articles/all-you-need-to-know-about-real-estate-tax-in-czech-republic> [žiūrėta 2023 m. vasario 15 d.].
3. LRT. *Lietuvos banko vadovas prabilo apie visuotinio NT mokesčio būtinybę: jis jau seniai paruoštas, bet guli stalčiuje* [interaktyvus] (modifikuota 2019-07-2). Prieiga per internetą: <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1074714/lietuvos-banko-vadovas-prabilo-apie-visuotinio-nt-mokescio-butinybe-jis-jau-seniai-paruostas-bet-guli-stalciuje> [žiūrėta 2023 m. sausio 10 d.].
4. Lietuvos Bankas. *2022 m. antrojo ketvirčio nekilnojamojo turto duomenų ir naujausių tendencijų komentaras* [interaktyvus] (modifikuota 2022-09-23). Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/lt/naujienos/2022-m-antrojo-ketvircio-nekilnojamojo-turto-duomenu-ir-naujausiu-tendenciju-komentaras>. [žiūrėta 2023 m. sausio 3 d.].
5. UNRV Roman History. *Roman Taxes* [interaktyvus] (modifikuota 2021). Prieiga per internetą: <https://www.unrv.com/economy/roman-taxes.php> [žiūrėta 2022 m. gruodžio 16 d.].
6. Verslo žinios. *Finansų ministerija tikslina siūlomą NT mokesį: būtų skaičiuojamas tik nuo medianą viršijančios būsto vertės* [interaktyvus] (modifikuota 2022-11-30). Prieiga per internetą: <https://www.vz.lt/nekilnojamosis-turtas-statyba/2022/11/30/finansu-ministerija>

tikslina-siuloma-nt-mokesti-butu-skaiciuojamas-tik-nuo-vidurki-virsijancios-busto-vertes [žiūrėta 2023 m. sausio 3 d.].

7. Lietuvos Bankas. *NT mokestis turi mažinti turtinę nelygybę, skatinti savivaldybių savarankiškumą ir stiprinti finansinį stabilumą* [interaktyvus] (modifikuota 2022-06-20). 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: 2022 m. gruodžio 13 d.].
8. Estonian Tax and Customs Board. *Land tax* [interaktyvus] (modifikuota 2023). Prieiga per internetą: <https://www.emta.ee/en/private-client/taxes-and-payment/other-taxes/land-tax> [žiūrėta 2023 m. vasario 10 d.].
9. Baltic Guide. *Land prices in Estonia have risen 8x in the last 20 years* [interaktyvus] (modifikuota 2022-10-31). Prieiga per internetą: <https://www.emta.ee/en/private-client/taxes-and-payment/other-taxes/land-tax> [žiūrėta 2023 m. vasario 10 d.].
10. PWC. *Estonia* [interaktyvus] (modifikuota 2023-01-22). Prieiga per internetą: <https://taxsummaries.pwc.com/estonia/corporate/other-taxes> [žiūrėta 2023 m. vasario 10 d.].
11. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Įsiklausius į visuomenės nuomonę siūlomas patikslintas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projektas*. [interaktyvus] (modifikuota 2022-11-30). Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/naujienos/isiklausius-i-visuomenes-nuomone-siulomas-patikslintas-nekilnojamojo-turto-mokescio-istatymo-projektas/> [žiūrėta: 2023 m. sausio 10 d.].
12. LRT. *Finansų ministerija siūlo visuotinį nekilnojamojo turto mokestį: tektų mokėti ir už pirmą būstą, vidutinis tarifas siektų 13,5 euro per metus* [interaktyvus] (modifikuotas 2022-05-26). Prieiga per internetą: <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1703235/finansu-ministerija-siulo-visuotini-nekilnojamojo-turto-mokesti-tektu-moketi-ir-uz-pirma-busta-vidutinis-tarifas-siektu-13-5-euro-per-metus> [žiūrėta: 2023 m. vasario 10 d.].
13. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Kokio dydžio nekilnojamojo turto mokestį reikėtų mokėti?* [interaktyvus] (modifikuotas 2022-06-16). Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/lt/aktualus-valstybes-finansu-duomenys/savivaldos-finansinio-savarankiskumo-didinimo-paketas/kokio-dydzio-nekilnojamojo-turto-mokesti-reiketu-moketi> [žiūrėta: 2023 m. sausio 15 d.]

14. Lietuvos Bankas. *Tarptautinis valiutos fondas pabrėžia Lietuvos ekonomikos atsparumą, tačiau ragina vykdyti apdairią politiką* [interaktyvus] (modifikuota 2022-11-21). Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/lt/naujienos/tarptautinis-valiutos-fondas-pabrezia-lietuvos-ekonomikos-atsparuma-taciau-ragina-vykdyti-apidairia-politika> [žiūrėta: 2023 m. sausio 10 d.].
15. OECD. *Tax on property* [interaktyvus] (modifikuota 2022). Prieiga per internetą: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm> [žiūrėta: 2023 m. sausio 10 d.].
16. e-Estonia. *Tax Competitiveness Index 2022: Estonia has the world's best tax system* [interaktyvus] (modifikuota 2022-10-19). Prieiga per internetą: <https://e-estonia.com/tax-competitiveness-index-2022-estonia-has-the-worlds-best-tax-system/> [žiūrėta: 2023 m. sausio 10 d.].
17. Country Economy. *Norway GDP* [interaktyvus] (modifikuota 2022). Prieiga per internetą: <https://countryeconomy.com/gdp/norway>. [žiūrėta: 2023 m. sausio 10 d.].

SANTRAUKA

Apmokestinimas nekilnojamojo turto mokesčiu: apmokestinimo modelis, teisinis reglamentavimas, probleminiai aspektai

Martyna Stankutė

Magistro darbe analizuojamas apmokestinimo nekilnojamojo turto mokesčiu modelis, nagrinėjant senovės Romos teisinę sistemą, šiandienos reglamentavimą bei naujausius mokesčio projekto pasiūlymus. Ši tema labiausiai atskleidžiama analizuojant ir lyginant esamą apmokestinimo modelį Lietuvoje, Baltijos bei užsienio šalyse kartu su naujaisiais mokesčių sistemos koregavimo modeliais. Tema darbe yra nagrinėjama atsižvelgiant į ekonominius aspektus, tokius kaip nekilnojamojo turto rinka, šalių BVP ir jų santykį su pajamomis, surenkamomis iš nekilnojamojo turto apmokestinimo.

Tyrime analizuojama senovės romėnų sukurta teisinė santvarka ir ieškoma sąlyčio taškų su šiandienos teisiniu reglamentavimu. Tiriant šiuo metu galiojantį apmokestinimo nekilnojamojo turto mokesčiu modelį, apibrėžiami mokesčio elementai ir lyginami su tiek Lietuvoje, tiek Baltijos šalyse bei Norvegijoje ir Čekijoje esančiu nekilnojamojo turto mokesčiu ir jo modeliu. Apsibrėžus mokesčio elementus, analizuojamas mokesčio administravimas, lemiantis mokesčio taikymo efektyvumą. Tyrime mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykis bei teisių ir pareigų įgyvendinimas yra atskleidžiamas per mokesčių vertės nustatymą, turto deklaravimą ir mokesčio apskaičiavimą. Lietuvos bei užsienio atvejų analizė leidžia padaryti išvadas, susijusias su nekilnojamojo turto mokesčio modeliu ir kritiškai apžvelgti naujai pateiktus Lietuvos Banko bei Finansų ministerijos įstatymo projekto pasiūlymus, atsižvelgiant į šalies ekonominę situaciją bei tarptautinių organizacijų rekomendacijas bei siūlymus Lietuvai mokesstinėje srityje.

SUMMARY

Real estate taxation: model, legal regulation and problematic aspects

Martyna Stankutė

The master's thesis analyzes the real estate tax model, examining the ancient Roman legal system, today's regulation and the latest proposals of the tax project. This topic is revealed by analyzing and comparing the existing taxation model in Lithuania, the Baltic and foreign countries together with the new tax system adjustment models. The topic in the thesis is examined in terms of economic aspects, such as the real estate market, the GDP of countries and their relationship with the revenue collected from real estate taxation.

This work analyzes the legal system created by the ancient Romans and notice the points of contact with today's legal regulation. When studying the currently valid real estate tax model, the elements of the tax are defined and compared with the real estate tax and its model in both Lithuania and the Baltic States, as well as in Norway and the Czech Republic. After defining the elements of the tax, the administration of the tax is analyzed, which determines the efficiency of the tax application. The relationship between the taxpayer and the tax administrator and the implementation of rights and obligations are revealed through the determination of the tax value, the declaration of assets and the calculation of the tax. The analysis of Lithuanian and foreign cases makes it possible to draw conclusions related to the real estate tax model and to critically review the newly submitted proposals of the draft law of the Bank of Lithuania and the Ministry of Finance, taking into account the country's economic situation and international organizations' recommendations and proposals for Lithuania in the tax field.