

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra

Aušrinės Pociūtės,
V kurso, viešųjų finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas
Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos
Real Estate Tax Benefits

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius
Recenzentas: doc. dr. Martynas Endrijaitis

Vilnius
2025

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Magistro darbe nagrinėjamos Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnyje įtvirtintos fiziniams ir juridiniams asmenims taikomos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos, taip pat savivaldybių tarybų savo biudžeto sąskaita teikiamos nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos. Darbe analizuojami teoriniai lengvatų pagrindai, teisinė doktrina bei skirtingi požiūriai į jų taikymo tikslingumą. Atsižvelgiant į tai, kad perteklinis lengvatų taikymas gali mažinti mokestinės sistemos efektyvumą, darbe siekiama identifikuoti, kurios nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos yra pagrįstos, o kurios – abejotinos ar reikalaujančios peržiūros.

Pagrindiniai žodžiai: mokesčių teisė, mokesčių lengvatos, nekilnojamojo turto mokestis, savivaldybių tarybos.

The Master's thesis examines the real estate tax benefits granted to natural and legal persons under Article 7 of the Law on Real Estate Tax of the Republic of Lithuania, as well as the real estate tax benefits granted by the municipal councils at the expense of their own budget. The theoretical foundations of the benefits, the legal doctrine and the different approaches to the expediency of their application are analysed. Given that excessive use of benefits can reduce the efficiency of the tax system, the Master's thesis seeks to identify which property tax benefits are justified and which are questionable or need to be reviewed.

Keywords: tax law, tax benefits, real estate tax, municipal councils.

TURINYS

IŽANGA	3
1. MOKESTINĖS LENGVATOS SAMPRATA	7
1.1. Mokesčių lengvatos ir santykis su apmokestinimo principais	7
1.2. Mokesčių lengvatų formos	10
2. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKEŠČIO LENGVATOS LIETUVOJE	15
2.1. Lengvatos, taikomos fiziniam asmeniui.....	15
2.1.1. Lengvatos, kurios priklauso nuo nekilnojamojo turto paskirties	15
2.1.2. Lengvatos, kurios priklauso nuo nekilnojamojo turto panaudojimo	22
2.2. Lengvatos, taikomos juridiniam asmeniui.....	27
2.2.1. Lengvatos, kurios yra susijusios su nekilnojamojo turto savininko statusu	27
2.2.2. Lengvatos, kurios yra susijusios su nekilnojamojo turto naudojimo sfera	30
3. LENGVATOS, TAIKOMOS SAVIVALDYBIŲ TARYBŲ BIUDŽETO SĄSKAITA.....	37
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	49
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS.....	52
SANTRAUKA.....	58
SUMMARY	59

IŽANGA

Nagrinėjamos temos aktualumas. Mokesčių lengvatos yra vienas reikšmingiausių, tačiau dažniausiai kritikuojamų mokesčių teisės elementų, kuris tiesiogiai susijęs su valstybės vykdoma fiskaline, socialine ir ekonomine politika. Lengvatos, nors ir dažnai laikomos būtina mokestinės sistemos sudėtine dalimi, kelia daug teisinių ir praktinių klausimų dėl jų tikslingumo, teisėtumo bei poveikio mokestinei sistemai. Nekilnojamojo turto mokesčio (toliau – NTM) lengvatų analizė įgyja ypatingą aktualumą šiuo metu, kai Lietuvoje vis aktyviau svarstomi mokestinės sistemos peržiūros klausimai, įskaitant visuotinio NTM įvedimą, esamų lengvatų modifikavimą ar net jų atsisakymą. Tokie teisėkūros procesai grindžiami tarptautinių organizacijų – Europos Komisijos, Tarptautinio valiutos fondo, Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos – rekomendacijomis Lietuvai mažinti neefektyvias mokesčių lengvatas, plėsti mokesčių bazę ir didinti mokestinės sistemos progresyvumą. Visuotinio NTM įvedimo kontekste lengvatų apimtis tampa vienu esminių klausimų, siekiant užtikrinti mokestinės sistemos teisingumą, proporcingumą ir neutralumą.

Intensyvėjančios diskusijos dėl mokesčių lengvatų bei nuolat inicijuojami Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (toliau – NTMI) 7 straipsnio pakeitimų projektai liudija apie šios srities probleminį pobūdį, kuris skatina vertinti NTM lengvatų pagrįstumą, teisėtumą ir taikymo efektyvumą, ypač visuotinio NTM įvedimo kontekste. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, autorės nuomone, magistro darbo tema yra aktuali.

Darbo tikslas. Remiantis Lietuvos Respublikos teisės aktais, teismų praktika bei mokslinė doktrina, siekiama išsamiai išanalizuoti NTMI įtvirtintas bei savivaldybių tarybų individualiai taikomas NTM lengvatas ir įvertinti jų teisėtumą bei pagrįstumą nacionaliniame teisiniame kontekste, taip pat pateikti siūlymus dėl esamos lengvatų sistemos tobulinimo ir galimų teisėkūros pokyčių.

Darbo uždaviniai:

1. Išanalizuoti mokesčių lengvatų sąvoką, jų santykį su pagrindiniais apmokestinimo principais ir teisės doktrinoje esančias mokestinių lengvatų formas;
2. Analizuojant skirtingas NTM lengvatas, kritiškai įvertinti jų pagrįstumą;

3. Pateikti siūlymus dėl NTM lengvatų reglamentavimo tobulinimo, atsižvelgiant į nacionalinį kontekstą, tarptautines rekomendacijas bei teisės aktų taikymo praktiką.

Darbo objektas. Šio magistro darbo objektas yra NTM lengvatos, kurios įtvirtintos NTMĮ 7 straipsnyje bei savivaldybių tarybų taikomos NTM lengvatos. Pažymėtina, kad atsižvelgiant į darbo apimtį ribas, analizė apsiriboja tomis lengvatomis, kurios yra reikšmingiausios teisiniu ir socialiniu požiūriu, kelia daugiausia praktinių ir teorinių diskusijų, bei, autorės nuomone, ypatingai aktualios plačiai visuomenės daliai. Atitinkamai dėl to, magistro darbe nebus aptariamos šios galiojančios NTM lengvatos: nekilnojamasis turtas (toliau – NT) (arba jo dalis), fizinio asmens naudojamas socialinei globai ir socialinei priežiūrai; NT (arba jo dalis), fizinio asmens naudojamas švietimo darbui; NT (arba jo dalis), fizinio asmens, turinčio meno kūrėjo statusą, naudojamas kaip kūrybinės dirbtuvės (studijos) individualiai kūrybinei veiklai; užsienio valstybių diplomatinė atstovybių ir konsulinė įstaiga, pagal tarptautinę teisę specialų statusą turinčių subjektų ar kitų subjektų, su kuriais Lietuvos Respublikos tarptautinis bendradarbiavimas atitinka Lietuvos Respublikos Seimo priimtuose teisės aktuose nustatytus užsienio politikos ir nacionalinio saugumo tikslus, atstovybių, akredituotų Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatyta tvarka, tarptautinių tarpvyriausybinių organizacijų ar jų atstovybių NT; laisvųjų ekonominių zonų įmonių NT; bankrutavusių įmonių NT; tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų NT, o kitų religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų NT (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai; aplinkos apsaugai ir priešgaisrinei apsaugai naudojamas NT ir bendros paskirties objektai pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą sąrašą; NT (arba jo dalis), esantis kapinių teritorijoje; neįgaliųjų asociacijų, įmonių ir įstaigų, kurių dalyviai yra tik neįgaliųjų asociacijos, NT; daugiabučių namų savininkų bendrijų, namų statybos bendrijų, garažų eksploatavimo ir sodininkų bendrijų NT (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai; labdaros ir paramos fondų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos fondų įstatymą, nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai; mokslo ir studijų institucijų, nurodytų Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme, NT; švietimo įstaigų, nurodytų Lietuvos Respublikos švietimo įstatyme, NT; socialines paslaugas teikiančių įstaigų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos socialinių paslaugų įstatymą, NT; profesinių sąjungų NT (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei profesinių sąjungų įstatuose numatyta veiklai; juridinių asmenų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos asociacijų įstatymą, NT (arba jo dalis),

naudojamas tik nekomercinei veiklai; juridinių asmenų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos meno kūrėjų ir meno kūrėjų organizacijų statuso įstatymą, NT (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741).

Tyrimo metodai. Rengiant magistro darbą buvo remiamasi šiais metodais:

1. Lingvistiniu metodu. Šio metodo pagalba atskleidžiamas vartojamų sąvokų turinys.
2. Lyginamuoju metodu. Metodas taikomas siekiant palyginti skirtingų institucijų pozicijas lengvatų atžvilgiu, analizuojamas skirtingų NTM lengvatų teisinis reguliavimas, siekiant išskirti jų taikymo panašumus ir skirtumus. Taip pat metodas taikomas siekiant įvertinti NTM lengvatų teisinio reguliavimo ypatumus, juos lyginant su kitų valstybių teisine praktika.
3. Istorinis metodas. Taikomas siekiant atskleisti NTM lengvatų instituto formavimosi bei raidos ypatumus Lietuvoje. Šiuo metodu analizuojama, kaip kito NTMĮ nuostatos dėl lengvatų, kokie buvo jų nustatymo tikslai, kokie politiniai, socialiniai ir ekonominiai veiksniai lėmė konkrečius teisėkūros sprendimus.
4. Loginės analizės metodas. Metodas naudojamas siekiant pagrįsti darbo išvadas, susisteminti informaciją apie lengvatų taikymą, pateikti lengvatų teigiamus ir neigiamus aspektus, pateikti atitinkamus pasiūlymus.

Darbo originalumas. Darbo originalumą lemia tai, kad sistemiškai analizuojamos ne tik NTMĮ įtvirtintos, bet ir savivaldybių tarybų individualiai taikomos NTM lengvatos, jų teisinis pagrįstumas bei atitiktis konstituciniams ir mokestinės teisės principams. Šiame darbe analizuojamos tik tos lengvatos, kurios šiuo metu kelia daugiausiai praktinių, socialinių ir teisinių diskusijų bei daro reikšmingą poveikį plačiam visuomenės subjektų ratui. Darbo aktualumą pagrindžia tai, kad tyrimas atliekamas esant reikšmingoms diskusijoms dėl visuotinio NTM įvedimo ir su tuo susijusios lengvatų sistemos peržiūros. Atsižvelgiant į tai, darbe analizuojama, kaip esamos NTM lengvatos turėtų būti vertinamos ir, esant poreikiui, reformuojamos, siekiant užtikrinti jų suderinamumą su socialinio teisingumo, proporcingumo bei fiskalinio tvarumo principais visuotinio apmokestinimo kontekste. Remiantis teisės doktrina, teismų praktika bei tarptautinių organizacijų rekomendacijomis, darbe pateikiami siūlymai dėl NTM lengvatų reguliavimo tobulinimo, siekiant užtikrinti nuoseklumą, teisiškai pagrįstą ir socialiai atsakingą

mokesčių sistemą. Šie siūlymai leidžia laikyti darbą ne tik teoriniu, bet ir praktiniu indėliu į mokesčių teisės vystymą bei galimas teisėkūros reformas.

Svarbiausi šaltiniai. Svarbiausias šaltinis, kuriuo buvo remiamasi šiame darbe, yra NTMI. Analizuojami nurodyto įstatymo pakeitimo projektai, aiškinamieji raštai, apibendrintos išvados, Valstybinės mokesčių inspekcijos pateikti apibendrinti mokesčių įstatymų komentarai. Taip pat darbe remiamasi Broniaus Sudavičiaus, Aistės Medelienės, kitų autorių moksliniais straipsniais.

1. MOKESTINĖS LENGVATOS SAMPRATA

1.1. Mokesčių lengvatos ir santykis su apmokestinimo principais

Mokesčių lengvatos yra bene labiausiai kritikuojamas mokesčių struktūros elementas. Kad ir kaip kritikuojamas, šis elementas tebėra svarbus mokesčio struktūrinis elementas, įteisintas nacionaliniuose įstatymuose ir tarptautiniuose susitarimuose (SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, p. 101). Lengvatų pobūdis ir mastas priklauso nuo ekonominės ir socialinės politikos tikslų, valstybės mokesčių politikos, bei nuo kitų veiksnių. Mokesčio lengvatos sąvoka pirmą kartą įstatymiškai įtvirtinta 1995 m. birželio 28 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2 straipsnyje kaip „mokesčio mokėtojai įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, dėl kurių reikia mokėti mažesnę mokestį arba mokesčio mokėjimo terminas atidėtas ar mokestį galima sumokėti per keletą kartų“. Remiantis dabar galiojančiu MAĮ, mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojai ar jų grupei įstatymu nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243). Tai reiškia, kad atitinkamame įstatyme nustatytais atvejais konkretus mokesčių mokėtojas ar jų grupė gali būti visiškai atleidžiami nuo atitinkamo mokesčio mokėjimo arba gali turėti teisę mokėti mažesnę mokestį nei bendrai taikomas tarifinis dydis. Mokesčių lengvatos yra priemonė, skirta sumažinti mokestinę naštą mokesčių mokėtojams ar jų grupėms. Taikant lengvatas yra įgyvendinamas mokesčių proporcingumo principas, teisingumo principas, o panaikinus dalį lengvatų šie principai būtų pažeisti – tokiu būdu padidėjusi mokestinė našta paliestų labiausiai pažeidžiamus socialinius sluoksnius (SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, p. 107).

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog remiantis jau aukščiau paminėtu MAĮ mokesčių lengvatos apibrėžimu – mokesčio lengvatos gali būti nustatytos tik atitinkamu mokesčio įstatymu, tai yra - mokesčių lengvatų nustatymas yra išskirtinė Seimo teisė arba prerogatyva, tačiau Lietuvos Respublikos Konstitucijos 121 straipsnyje nurodoma, kad savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas (Lietuvos Respublikos Konstitucija *Valstybės žinios*, 1992, 33-1014). Vadovaujantis tuo, darytina išvada, kad nors mokesčių lengvatų nustatymas yra išimtinė įstatymų leidėjo Seimo prerogatyva, tačiau Konstitucija suteikia savivaldybių taryboms teisę taikyti tam tikras lengvatas savivaldybių biudžetų sąskaita. Praktikoje

tai reiškia, kad savivaldybės neturi teisės savarankiškai keisti mokesčių įstatymuose įtvirtintų lengvatų ar nustatyti naujų, tačiau joms suteikta diskrecija mažinti mokesstinę naštą atitinkamiems mokesčių mokėtojams, prisiimant finansinę atsakomybę už prarastas savivaldybių biudžetų pajamas. Pavyzdžiui, remiantis NTMĮ 6 straipsniu, konkretų NT mokesčio tarifą nustato būtent savivaldybių tarybos (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741). Taigi, savivaldybių taryboms suteikta diskrecija diferencijuoti tam tikrus mokesčių elementus, o šiuo konkrečiu atveju – nustatyti mokesčio tarifą.

Nagrinėjant mokesčių lengvatų sąvoką gali kilti klausimas – ar mokesčio lengvata nėra tam tikra privilegija, kuri siejasi su atitinkamų asmenų išskirtinumu ar netgi nelygybe? Jeigu mokesstinę lengvatą vertinti kaip privilegiją, tikrai gali kilti abejonių ar tai nėra asmenų lygybės prieš įstatymą pažeidimas. Tačiau, pasitelkiant apmokestinimo principus, šį teiginį galima paneigti. Apmokestinimo principai – tai pagrindinės nuostatos, kuriomis vadovaujantis nustatoma (kuriam) valstybės mokesčių sistema ir įgyvendinamas mokesčių administravimas (MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, p. 104). Siekiant išanalizuoti minėtąją problemą, toliau bus aptariami šie principai: mokesčių mokėtojų lygybės principas, mokesčių įstatymų nustatymo tik įstatymu principas ir teisingumo ir visuotinio privalomumo principas.

LR MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintas vienas iš principų – mokesčių mokėtojų lygybės principas. Mokesčių mokėtojų lygybės principas yra konstitucinio lygiateisiškumo principo įtvirtinimas mokesčių teisėje. Šis principas draudžia diskriminuoti mokesčių mokėtojus (jų grupes), ar dėl tam tikrų priežasčių sudaryti išskirtines sąlygas. Mokesčių mokėtojai – fiziniai asmenys ar jų grupės negali būti diskriminuojami (ar pirmenybė jiems teikiama) dėl jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties, tikėjimo, įsitikinimų ar pažiūrų. Taikant mokesčių įstatymus vienodos situacijos turi būti vertinamos vienodai, t. y. esant vienodomis faktinėms aplinkybėms mokesčių teisės aktai turi būti aiškinami ir taikomi vienodai visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu (Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2025-02-06 redakcija)). Nors iš pirmo žvilgsnio mokesčių lengvatos gali pasirodyti kaip šio principo pažeidimas, kadangi jos sudaro išskirtines sąlygas mokesčių mokėtojams (jų grupėms), jos nepažeidžia mokesčių mokėtojų lygybės principo tol, kol yra grindžiamos objektyviais kriterijais. Ši nuostata nėra taikoma formaliai – formalus jos taikymas reikštų „galimybės mokėti“, teisingumo principų paneigimą, t. y. nebebūtų vertinamos finansinės mokesčių mokėtojų galimybės susimokėti mokesčių

(SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, p. 102). Nepaisant to, kad mokesčių lengvatos formaliai sudaro išimties sąlygas tam tikroms mokesčių mokėtojų grupėms, jų teisėtumas ir suderinamumas su mokesčių mokėtojų lygybės principu priklauso nuo jų pagrįstumo objektyviais kriterijais. Tokie kriterijai gali būti grindžiami ekonominiais, socialiniais ar viešojo intereso argumentais, užtikrinančiais, kad lengvatos nėra savavališkas mokestinės sistemos iškraipymas, o veikiau priemonė, padedanti įgyvendinti socialinę ir ekonominę teisingumą.

MAĮ 3 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas antrasis principas - mokesčių įstatymų nustatymo tik įstatymu principas. Šis principas įtvirtina LR Konstitucijos 127 straipsnio nuostatą, kuri nustato, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas, taip pat ir mokesčių lengvatas, nustato LR įstatymai, priimti įstatymų leidžiamosios valdžios (LR Seimo). Kaip ir buvo paminėta tekste prieš tai, savivaldybių taryboms taip pat yra suteikta teisė taikyti tam tikras lengvatas, tačiau šio principo tai nepaneigia. Savivaldybių tarybos, nustatydamos mokesčių lengvatas, visada veikia įstatymo įgalios ir nustato ne pačias lengvatas, o tik detalizuoja ir įgyvendina tik tam tikras mokesčių įstatymuose numatytas lengvatas (MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, p. 97). Vadovaujantis šiuo principu – bet kokia mokestinė lengvata turi būti įtvirtinta įstatyme, o ne suteikiama atsitiktinai ar išimties tvarka. Tai reiškia, kad lengvatų suteikimas turi aiškų teisinį pagrindą, jos yra taikomos vadovaujantis įstatymu, todėl nėra privilegijos, o yra teisėtai nustatyti mechanizmai, ir jas taikant yra užtikrinama asmenų lygybė, nes visi, atitinkantys įstatyme numatytas sąlygas, gali mokesčių lengvatomis pasinaudoti.

Taip pat būtina atsižvelgti į MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintą principą – teisingumo ir visuotinio privalomumo. Šio straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių lengvatos negali būti individualaus pobūdžio, kadangi tai pažeidžia proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. Lengvatų taikymas, nesubalansuotai perkeliant mokestinę naštą kitoms grupėms, gali kelti pavojų proporcingumo principui. Tai ypatingai aktualu tais atvejais, kai lengvatos yra taikomos ne socialiai pažeidžiamoms grupėms ar ekonomikos skatinimui, tačiau išskirtinai tam tikriems sektoriams ar interesų grupėms, nesilaikant objektyvių, visuotinai pripažintų kriterijų. Atitinkamai, įstatymų leidžiamoji valdžia, atsižvelgdama į mokesčių kitimą ir aktualijas, mokesčių lengvatomis gali užtikrinti, kad mokestinė našta bus paskirstyta teisingai.

Svarbu pažymėti, kad mokesčių lengvatų teisinis pagrindimas neturi būti suvokiamas kaip vien mechaninis teisės normų aiškinimas – jis privalo remtis ne tik paminėtaisiais principais, tačiau taip pat ir bendraisiais, tokiais kaip: teisingumo, proporcingumo, protingumo. Taigi, svarbu užtikrinti, kad lengvatos būtų ne tik ekonomiškai ir socialiai pagrįstos, tačiau ir teisiškai suderintos su mokestinės teisės principais, kad būtų išvengta mokestinės teisės destabilizavimo.

Šio darbo autorės nuomone, nors mokesčių lengvatos iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti kaip tam tikros privilegijos ar išskirtinės sąlygos tam tikriems asmenims ar jų grupėms, tačiau taip nėra tokiu atveju, jeigu jos yra teisiškai pagrįstos ir nustatytos remiantis objektyviais kriterijais. Mokesčių lengvatos, jeigu jos yra taikomos remiantis teisingumo, protingumo ir kitais teisės principais, gali tapti įrankiu, padėsiančiu sumažinti socialinę atskirtį, remti socialiai pažeidžiamas grupes, bei skatinti valstybės ekonomikos plėtrą. Tačiau diskusiniu klausimu išlieka – ar tikrai taikomos mokesčių lengvatos visada atspindi realų visuomenės interesą? Tai bus aiškinamasi ir detalizuojama vėlesniuose šio darbo skyriuose, siekiant nustatyti, kokios visgi yra tikrosios mokesčių lengvatų paskirties ir jų poveikio valstybės bei visuomenės gerovei sąsajos.

1.2. Mokesčių lengvatų formos

Teisės literatūroje mokesčio lengvata skiriama dvejomis formomis: atleidžiant nuo mokesčio ir suteikiant mokesčio nuolaidą. Atleidimo nuo atitinkamo mokesčio atveju asmuo nors ir laikomas mokesčio mokėtoju, tačiau yra atleidžiamas nuo jo mokėjimo. Atleidimas nuo mokesčio savo esme yra mokesčio lengvata, kuri galioja tol, kol mokesčio mokėtojas atitinka konkrečius kriterijus, t. y. tam tikras sąlygas, o joms pasikeitus vėl kyla prievolė mokėti atitinkamą mokestį (SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, p. 108). Mokesčio nuolaidos atveju mokesčio mokėtojas nėra atleidžiamas nuo mokesčio mokėjimo, tačiau jam yra mažinama mokėtina mokesčio suma tuo atveju, jeigu tenkinamos įstatyme numatytos sąlygos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas savo nutartyse (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 - 2164/2011; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A 442 -2316/2011) išaiškino, kad iš esmės mokesčio lengvata yra tam tikra išimtis iš mokesčių mokėtojų lygybės bei mokesčio visuotinio privalomumo principų.

Teismas nutartyse pažymėjo, kad mokesčio lengvatos turinys negali būti aiškinami plečiamai – t. y. lengvatą reglamentuojanti nuostata negali būti taikoma į pastarosios įstatymo nuostatos taikymo sritį nepatenkančių mokestinių teisinių santykių dalyviams. Todėl lengvatas reglamentuojanti nuostata, turinti aiškias įstatymų leidėjo apibrėžtas taikymo ribas, negali būti taikoma teisiniams mokestiniams santykiams, kurie neatitinka tokios lengvatos įstatyme apibrėžtų taikymo sąlygų.

Prieš tai šiame darbe paminėtoje 1995 m. birželio 28 d. MAĮ 2 straipsnyje apibrėžtoje mokesčio lengvatos sąvokoje buvo paminėta, kad mokesčio mokėjimo termino atidėjimas arba mokesčio sumokėjimas per keletą kartų taip pat yra įvardyta kaip viena iš mokesčio lengvatų. MAĮ 88 straipsnis reglamentuoja galimybę atidėti mokestinės nepriemokos sumokėjimą arba jį išdėstyti sudarant mokestinės paskolos sutartį – susitarimą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus, pagal kurį mokesčių mokėtojas gali atidėti ar išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą per tam tikrą laikotarpį. Remiantis MAĮ įstatymo 88 straipsnio komentaru, mokestinės nepriemokos sumokėjimą arba išdėstymą reglamentuoja Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklės, patvirtintos Lietuvos Respublikos finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 „Dėl Mokestinės nepriemokos ar baudos už administracinį nusižengimą mokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklių patvirtinimo“. Mokesčių administratorius, prieš priimdamas sprendimą atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, įvertina, ar, mokesčių mokėtojui nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką, jo finansinė būklė taptų kritiška, ar jis turėtų didelių sunkumų, vykdydamas kitus finansinius įsipareigojimus, taip pat ar mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas suteiktų jam galimybę stabilizuoti finansinę būklę ir minėtą mokestinę nepriemoką sumokėti vėliau – per mokesčių administratoriaus sprendime nurodytą laikotarpį (Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2025-02-06 redakcija)). Profesoriaus B. Sudavičiaus nuomone, mokestinės nepriemokos atidėjimas (išdėstymas) neatitinka mokesčių lengvatoms keliamų reikalavimų ir neturėtų būti laikomas mokesčių lengvata pagal MAĮ 2 straipsnio 8 dalį, kadangi mokesčio mokėtojas, kuriam bus taikomas atidėjimas, suėjus atidėjimo terminui vis vien privalės sumokėti atidėtą mokestį į biudžetą, be to, už atidėjimo periodą jis privalės mokėti atitinkamą užmokestį valstybei (SUDAVIČIUS, Bronius (2010) Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Teisė, p. 110). Autorė su šia nuomone sutinka, kadangi tai yra tik laikina mokestinė priemonė, kuri leidžia mokesčio mokėtojui tam tikrą laiką atidėti arba išdėstyti įmokų mokėjimą dalimis, tačiau tai nėra teisė nemokėti mokesčio iš viso arba gauti mokesčio nuolaidą.

Dažnu atveju būna visiškai atvirkščiai – negana to, kad asmuo turi sumokėti mokestinę nepriemoką, tačiau taip pat privalo mokėti ir palūkanas, kas finansinę būklę gali dar labiau pabloginti dėl padidėjusios mokėtinios sumos. Nors tiek mokestinės lengvatos, tiek mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas arba išdėstymas, kaip priemonė, prisideda prie mokesčių sistemos lankstumo ir užtikrina, kad mokesčių našta nebūtų neproporcinga mokesčių mokėtojams, tačiau mokesčių lengvatos yra sisteminės ir taikomos platesnei mokesčių mokėtojų grupei, o nepriemokos atidėjimas ar išdėstymas yra individualaus pobūdžio sprendimas, kuriuo yra siekiama išvengti asmens ar verslo finansinio žlugimo su sąlyga, kad mokesčio mokėtojas turės realią galimybę sumokėti mokestinę nepriemoką ją atidėjus ar išdėsčius.

Prieš pradėdant analizuoti NT mokesčio lengvatas yra svarbu aptarti, kokiais aspektais remiantis jos yra skirstomos. Visų pirma, pagal savo mastą lengvatos yra skirstomos į visuotinio (obligatorines) ir individualaus pobūdžio mokesčio lengvatas (MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). Mokesčių teisė: vadovėlis. Vilnius: Registrų centras, p. 94):

- Visuotinės (obligatorinės) mokesčio lengvatos – tai tokios lengvatos, kurios taikomos visiems mokesčių mokėtojams ar jų grupėms, atitinkantiems įstatymuose nustatytas sąlygas mokesčių lengvatoms gauti ir yra privalomos mokesčių administravimo institucijoms. Tokio pobūdžio lengvatos netaikomos individualiai – jos galioja visiems, kurie atitinka įstatyme numatytas sąlygas. Pavyzdžiui, lengvatiniai pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tarifai taikomi pirmo būtinumo prekėms, vaistams, ar švietimo paslaugoms.
- Individualios (fakultatyvinės) mokesčio lengvatos – tai tokios lengvatos, kurios priklauso nuo konkrečių aplinkybių ir atitikties nustatytiems kriterijams. Tokio pobūdžio lengvatos taikomos individualia tvarka, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo situaciją. Pavyzdžiui, jeigu savivaldybės taryba suteikia NT mokesčio lengvatą tam tikram mokesčių mokėtojui (pvz., verslui, kuris vykdo specifinę veiklą ar investuoja į regiono plėtrą), ši lengvata yra individuali. Ji nėra taikoma visiems mokesčių mokėtojams, o priklauso nuo konkretaus sprendimo ir mokesčių mokėtojo situacijos.

Taip pat mokesčių lengvatas galima klasifikuoti pagal tai, kam jos yra skiriamos:

- Objektui – atitinkama mokesčio lengvata yra taikoma neatsižvelgiant į tai, koks fizinis ar juridinis asmuo ją naudoja, tačiau priklauso nuo konkretaus objekto, kuris apmokestinamas. Praktikoje tai reiškia, kad mokesčio lengvata taikoma tuo atveju, kai

objektas atitinka įstatyme nustatytus kriterijus ir dėl to yra apmokestinamas mažesniu tarifu arba atleidžiamas nuo mokesčio. Lengvatos pavyzdys būtų NT (arba jo dalis), naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741). Ši lengvata yra taikoma neatsižvelgiant į savininko statusą ir lengvata gali keistis priklausomai nuo objekto naudojimo, t. y. ji gali nustoti galioti tuo atveju, jeigu pasikeičia objekto paskirtis, pavyzdžiui, pastatas, kuris yra naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti, tampa kitos paskirties pastatu, t. y. jame vykdoma kita veikla.

- Subjektui – atitinkama mokesčio lengvata yra taikoma atsižvelgiant į konkretaus mokesčių mokėtojo (subjekto) savybes, pavyzdžiui, į fizinio asmens socialinę padėtį arba juridinio asmens veiklos pobūdį, o ne į patį apmokestinimo objektą. Pavyzdys: mokesčio lengvata taikoma NT, kai jo savininkai yra asmenys, auginantys tris ar daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų ir ši lengvata taikoma jų nuosavybės teise priklausančiam arba įsigyjamam NT, jei jo bendra vertė neviršija 200 000 eurų (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741). Mokesčio lengvata galioja tol, kol mokesčio mokėtojas atitinka įstatyme numatytas sąlygas, o jeigu subjekto statusas pasikeičia, lengvata gali būti panaikinta.

Trečioji klasifikacija, kuria remiantis yra skirstomos mokesčių lengvatos, tai nuolatinės ir laikinosios lengvatos:

- Nuolatinės mokesčių lengvatos – tai tokios lengvatos, kurios yra nustatomos mokesčių įstatymu ir galioja tol, kol įstatymų leidėjas jų nepanaikina arba nepakeičia. Šios lengvatos dažniausiai yra grindžiamos ilgalaikiais socialiniais, ekonominiais ar politiniais tikslais. Pavyzdžiui, neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD), kuris yra nuolatinė mokesčių lengvata ir kuri sumažina apmokestinamųjų pajamų bazę dirbantiems asmenims. NPD yra taikomas nuolat, nors jo dydis gali būti periodiškai keičiamas atsižvelgiant į aplinkybes, tačiau pati lengvata išlieka pastovi.
- Laikinosios mokesčių lengvatos – tai tokios lengvatos, kurios gali būti nustatomos ir specialiaisiais mokesčių įstatymais, bei yra taikomos ribotą laiką. Tokio pobūdžio lengvatų tikslas - tam tikri trumpalaikiai socialinių, ekonominių ar politinių tikslai. Pavyzdžiui, per COVID-19 pandemiją Lietuvoje buvo taikoma laikina PVM lengvata maitinimo, kultūros ir sporto sektoriams, sumažinant PVM tarifą tam tikroms

paslaugoms. Ši lengvata buvo taikoma tik nustatytą laikotarpį, siekiant padėti verslams išgyventi krizę, ir vėliau buvo panaikinta arba pakeista.

Apibendrinant galima teigti, kad mokesčių lengvatos, nors ir dažnai kritikuojamos kaip išimtis iš bendrosios mokestinės sistemos, vis dėlto yra teisėtas ir būtinas mokesčių politikos instrumentas, padedantis įgyvendinti valstybės socialinius, ekonominius ir fiskalinius tikslus. Jų taikymas yra griežtai reglamentuotas įstatymų, o jų teisėtumas grindžiamas ne tik konstituciniais principais, tokiais kaip lygybė, proporcingumas ar teisingumas, bet ir objektyviu pagrįstumu bei aiškiai apibrėžtomis sąlygomis. Mokesčių lengvatos, kai jos nustatomos vadovaujantis teisės principais, neturėtų būti vertinamos kaip privilegijos, pažeidžiančios asmenų lygybę, o veikiau kaip priemonė, skirta užtikrinti sąžiningą mokestinės naštos paskirstymą bei kurti socialiai atsakingą ir stabilią teisinę aplinką. Vis dėlto būtina nuolatinė lengvatų peržiūra, jų taikymo efektyvumo vertinimas bei griežta kontrolė, siekiant užtikrinti, kad jos nevestų prie mokestinės sistemos fragmentacijos ar neskaidrumo, bet išliktų suderintos su viešuoju interesu ir valstybės teisėkūros nuoseklumu.

2. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO LENGVATOS LIETUVOJE

Remiantis NTMĮ 4 straipsniu, NTM objektas yra NT, esantis Lietuvos Respublikoje, išskyrus: 1) faktiškai nenaudojamas NT, kurio statyba neužbaigta Lietuvos Respublikos statybos įstatymo nustatyta tvarka; 2) valdžios ir privataus subjektų partnerystės, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme, pagrindu sukurtas ar įgytas NT, kol vykdoma atitinkama valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis ir šis nekilnojamas turtas naudojamas pagal toje sutartyje nustatytą paskirtį (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741). NT mokestis dažnu atveju gali būti demotyvuojantis, kadangi didėjant turto vertei kartu auga ir mokestinė našta, nepriklausomai nuo turto savininko pajamų, taip pat gali riboti verslo plėtrą, apsunkinti mažas pajamas gaunančių asmenų finansinę situaciją ir sukelti atitinkamų klausimų dėl ne visada aiškių turto vertinimo kriterijų. NTM lengvatos yra nukreiptos sušvelninti šią NTM naštą – siekia padėti apsaugoti socialiai pažeidžiamus asmenis nuo pernelyg didelės finansinės naštos, skatinti verslo plėtrą, išsaugoti kultūrinį paveldą ir užtikrinti racionalų NT naudojimą. Tam tikriems asmenims ar jų grupėms ir juridiniams asmenims gali būti taikomos NTM lengvatos, nustatytos NTMĮ. Toliau darbe bus aptariamos ir analizuojamos šios NTM lengvatos Lietuvoje.

2.1. Lengvatos, taikomos fiziniam asmeniui

2.1.1. Lengvatos, kurios priklauso nuo nekilnojamojo turto paskirties

Pirmoji lengvata, priklausanti nuo NT paskirties, kuri bus aptariama šiame darbe, yra nurodyta NTMĮ 7 straipsnio 1 dalies 6 punkte. Remiantis šia nuostata, mokesčiu neapmokestinamas NT, už kurį mokestį pagal šio įstatymo 3 straipsnį moka fizinis asmuo, jeigu jam nuosavybės teise priklausančių ar jų išigijamų gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinių (patalpų), žuvininkystės statinių ir inžinerinių statinių bendra vertė, neviršija 150 000 eurų. Nurodyta NT lengvata darbo autorės buvo pasirinkta dėl svarbos ir dažnumo praktikoje, bei sąlyginai dažnai svarstomo neapmokestinamosios NT vertės keitimo, kas kelia diskusijų dėl galimo šios ribos koregavimo ir jos poveikio NT rinkai bei mokesčių politikai. Lengvata, taikoma nurodytos paskirties NT, atsirado 2012, kuomet buvo papildyta NTMĮ 7 straipsnio 1 dalis 6 punktu (Lietuvos Respublikos

nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2, 4, 6, 7, 11, 12, 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2011, 163-7742). Įvedant neapmokestinamosios NT vertės ribą, buvo siekiama progresyvumo mokesčių apmokestinimo sistemoje ir užtikrintumo, kad NT mokestis būtų paskirstytas pagal turimo turto vertę. Praktikoje tai reiškia, jog kuo didesnė turto vertė – tuo didesnis NTM yra mokamas. Remiantis nurodyta nuostata, NTM buvo neapmokestinama NT dalis, fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančių ar jų įsigyjamų gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinių (patalpų), žuvininkystės statinių ir inžinerinių statinių bendra vertė, neviršijanti 1 milijono litų. Kaip pažymėta šio straipsnio papildymo projekto aiškinamajame rašte, įstatymu siekta papildomo progresyvumo, užtikrinant, kad asmenys, kurie gali daugiau mokėti, labiau prisidėtų prie viešųjų išlaidų finansavimo (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2, 4, 6, 7, 12 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto aiškinamasis raštas, 2011). Tačiau, jau 2013 metais LR NTMĮ pataisų projektu buvo numatyta sumažinti neapmokestinamosios NT vertės ribą ir siūlyta šią ribą mažinti nuo 1 milijono litų iki 750 tūkst. litų (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas, 2013). Šiam NTMĮ įstatymo pataisų projektui nebuvo pritarta teigiant, kad taip būtų didinama mokesčių našta gyventojams, kuriems šį mokestį tektų mokėti. Be to, tokio įstatymo projekto priėmimas priartintų prie visuotinio NTM įvedimo. Įvedant mokestį už gyventojams priklausančią NT buvo teigiama, kad tai prabangos mokestis, skirtas turtingiausiems šalies gyventojams kaip „socialinio teisingumo“ išraiška. Tačiau sumažinus apmokestinamąją vertę, mokestinė našta tektų ir vidurinei Lietuvos gyventojų klasei bei socialiai pažeidžiamoms asmenų grupėms, pvz.: pensininkams arba asmenims, kurie NT įsigijo anksčiau, tačiau šiuo metu neturi pakankamai pajamų mokesčiui mokėti (Pagrindinio komiteto išvada Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektui, 2014). Vis dėlto jau 2015 metais neapmokestinamosios NT vertės riba buvo sumažinta iki 220 000 eurų (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2014), o 2019 metais buvo siūloma mažinti net iki 100 tūkst. eurų. Tačiau suinteresuotos institucijos vėlgi nepritarė tokiems NTMĮ 7 straipsnio pakeitimams teigiant, kad turimas NT dažnu atveju visiškai neatspindi finansinių galimybių mokėti NT mokestį. Be to, šis turtas nebūtinai generuoja pajamas. Lietuvai gana būdinga tokia situacija, kuomet asmuo NT turi, tačiau pajamų mokėti NTM ne. Todėl žeminant neapmokestinamąją NTM ribą ir taikant šį mokestį vis platesniam subjektų ratui gali atsitikti taip, kad gyventojai neturės pakankamai pajamų

mokesčiui sumokėti, o ir pats mokestis, dėl kartelės leidimo vis žemyn, praranda prabangos apmokestinimo tikslą (Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, 2019). Remiantis suinteresuotų institucijų išreikštomis nuomonėmis, buvo nuspręsta neapmokestinamosios NT vertės ribą mažinti iki 150 tūkst. eurų (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2019). Tai, minėtųjų institucijų nuomone, vertinama teigiamai tik tokiu atveju, jeigu ateityje mokesčio kartelė nebebus leidžiama žemiau.

Kalbant apie neapmokestinamąją NTM ribą ir jos mažinimą, svarbu paminėti Europos Sąjungos Tarybos (toliau tekste – Taryba) rekomendaciją dėl Lietuvos 2023 m. nacionalinės reformų darbotvarkės su Tarybos nuomone dėl 2023 m. Lietuvos stabilumo programos. Ataskaitoje Taryba pažymi, kad Lietuvos surenkamos pajamos iš mokesčių, lyginant su bendruoju vidaus produktu, yra vienos mažiausių ES – 2021 m. sudarė 32,3% BVP, kuomet ES vidurkis sudarė 41,2%. Tai rodo didelį fiskalinį atotrūkį, kuris riboja valstybės galimybes adekvačiai finansuoti viešąsias paslaugas, tokias kaip sveikatos apsauga, socialinė apsauga ir bendrosios viešosios paslaugos. Europos Komisija, vertindama Lietuvos mokesčių sistemą, taip pat pabrėžia, jog palyginti su BVP, Lietuvoje NT mokesčių yra surenkama netgi septynis kartus mažiau nei ES vidurkis, t. y. sudarė tik 0,3% BVP (Europos Sąjungos Tarybos 2023 m. liepos 14 d. rekomendacija dėl Lietuvos 2023 m. nacionalinės reformų darbotvarkės su Tarybos nuomone dėl 2023 m. Lietuvos stabilumo programos 2023/C 312/15). Ši situacija rodo, kad NTM Lietuvoje yra nepakankamai išplėtotas, o jo potencialas viešosioms pajamoms didinti nėra išnaudojamas.

Dėl nepakankamo biudžeto pajamų surinkimo susidaro finansavimo trūkumas pagrindinėms viešosioms paslaugoms, kas gali daryti neigiamą įtaką tiek socialinei apsaugai, tiek viešajam administravimui. Europos Komisija pagrindinėse išvadose rekomenduoja Lietuvai ne tik peržiūrėti neefektyvias mokesčių lengvatas ir specialius mokesčių režimus, bet ir plėsti mokesčių bazę. Vienas iš pagrindinių būdų tai pasiekti - visuotinio NTM įvedimas. Reaguodama į nurodytas Europos Komisijos rekomendacijas, LR finansų ministerija kartu su Vyriausybe parengė Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projektą, kuriuo pakeičia NTMĮ 7 straipsnio 1 dalį, panaikinant neapmokestinamąją NT mokesčio 150 tūkst. eurų ribą. Šį įstatymo pakeitimo projektą svarstė Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas, pateikdamas išvadą dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto, kuris numatė visuotinę NT apmokestinimą ir neapmokestinamosios vertės ribos

panaikinimą. Analizuojant nurodytą dokumentą galima pastebėti, jog nuomonių dėl nurodyto įstatymo pataisų buvo tikrai labai įvairių. Pavyzdžiui, Lietuvos verslo konfederacija (toliau – LVK) palaikė visuotinio NTM idėją, matydama ją kaip svarbią priemonę savivaldos finansiniam savarankiškumui stiprinti ir regioninei politikai įgyvendinti. LVK teigimu, tinkamai sureguliuotas NTM didintų mokesčių skaidrumą ir atsakomybę, nes savivaldybių lygmeniu būtų galima spręsti dėl surenkamų įplaukų iš NTM. Jie taip pat akcentavo, kad NTM turi būti grindžiamas pačiu NT, o ne jo savininko socialine padėtimi. Vis dėlto LVK pritarė išimčiai, leidžiančiai socialiai remtiniams asmenims ir senjorams atidėti mokesčio mokėjimą iki būsto perleidimo. LVK ragino NTM reguliuoti taip, kad jis būtų vienodai taikomas visam NT, vengiant iškraipymų dėl socialinių lengvatų ar skirtingų savivaldybių politikos. Lietuvos bankas pritarė platesniam NT apmokestinimui ir didesniam savivaldybių finansiniam savarankiškumui, tačiau ne visiškai visuotiniam NTM. Lietuvos bankas pabrėžė, jog siūlomi NTMĮ pakeitimai pirmiausia yra orientuoti į savivaldybių finansinio savarankiškumo stiprinimą, suteikiant daugiau teisių nustatyti NTM tarifus ir lengvatas. Tai reiškia, kad centrinė valdžia paliktų tik tas lengvatas, kurios yra grindžiamos tarptautine praktika ar valstybės prioritetais, o visais kitais atvejais dėl lengvatų spęstų pačios savivaldybės. Siūlomi NTMĮ pakeitimai naikina 150 tūkst. eurų neapmokestinamojo NT ribą ir suteikia teisę savivaldybių taryboms nustatyti apmokestinimo tarifus. Atitinkamai dėl to, kad apmokestinimas priklausys nuo kiekvienos savivaldybės NT vertės medianos, kai kur net mažos vertės būstai gali būti apmokestinami, o didesnių savivaldybių gyventojai, turintys didesnės vertės NT, gali išvengti šio mokesčio. Lietuvos bankas taip pat pateikė pavyzdį: Vilniaus mieste 90 tūkst. eurų vertės NT liktų neapmokestintas, nes jo vertė nesiekia 1,5 medianos, tačiau Akmenės rajone už 22,5 tūkst. eurų vertės būstą jau reikėtų mokėti mokestį. Tai rodo, kad naujoji sistema nebūtų nei visiškai progresyvi, nei socialiai teisinga, nes mokestinė našta nebus paskirstyta proporcingai gyventojų pajamoms ar turto vertei. Taigi, siūloma NTM sąranga, palyginti su dabartine, gali prisidėti prie pajamų ir turto nelygybės mažėjimo savivaldybės lygiu, tačiau gali didinti nelygybę tarp atskirų savivaldybių ir jų gyventojų, todėl iš esmės nėra horizontaliai ir vertikalčiai teisinga (Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto, 2023). Seimo Biudžeto ir finansų komitetas pritarė įstatymo projektui, kuriuo išplečiamas NT apmokestinimas, tačiau su tam tikrais pakeitimais ir patikslinimais. Dėl visuomenėje ir skirtingose politinėse partijose vyraujančių

skirtingų nuomonių bei nesutarimų dėl įstatymo pakeitimų turinio ir galimų pasekmių, nebuvo pasiektas politinis sutarimas, todėl įstatymo pataisos nebuvo priimtos.

Atsižvelgiant į šių dienų aktualijas matyti, kad vėl yra keliamas klausimas dėl visuotinio NTM įvedimo ir neapmokestinamosios NTM ribos lengvatos modifikavimo. Pradedant aiškėti naujosios mokesčių reformos pagrindams matyti, kad projekte numatoma mažinti neapmokestinamosios NT vertės riba, kuri šiuo metu yra 150 tūkst. eurų (NTMĮ 7 straipsnio 1 dalies 6 punktas) iki, kaip teigiama, aukštesnės nei 50 tūkst. eurų. Taip pat siūloma taikyti progresinį apmokestinimo tarifą, kuris galėtų svyruoti nuo 0,2 proc. iki 2 proc. turto vertės. Atsižvelgiant į tai, kad šiuo metu nėra oficialiai priimtų teisės aktų ar patvirtintų duomenų dėl naujausių NTMĮ pakeitimų, susijusių su neapmokestinamosios ribos mažinimu bei progresinio tarifo taikymu, ši tema šiame darbe nebus toliau analizuojama. Kadangi teisėkūros procesas dar nebaigtas ir nėra galutinai suformuluotų nuostatų, remtis preliminariais pasiūlymais ar neoficialiomis diskusijomis šio tyrimo kontekste nebūtų pagrįsta. Teisinės analizės tikslumas reikalauja, kad būtų nagrinėjami tik įsigalioję teisės aktai arba oficialūs, galutiniai teisėkūros iniciatyvų dokumentai, todėl šiame darbe apsiribota jau egzistuojančiomis normomis ir jų praktine taikymo analize.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, NTM neapmokestinamosios ribos, kaip lengvatos, klausimas Lietuvoje kelia daug diskusijų. Dabartinė 150 tūkst. eurų riba buvo nustatyta kaip kompromisas tarp mokesčių progresyvumo siekio ir socialinio teisingumo. Šis slenkstis leidžia vidutines pajamas gaunantiems gyventojams išvengti papildomos mokesčių naštos, tačiau tuo pačiu riboja valstybės galimybes surinkti daugiau pajamų viešosioms paslaugoms finansuoti. Tarptautinis valiutos fondas ne kartą Lietuvai rekomendavo įvesti visuotinį NTM ir mažinti mokesčių lengvatas, argumentuodamas, kad šios lengvatos siaurina mokesčio bazę ir riboja jo efektyvumą (Republic of Lithuania: 2021 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania, 2021), taip pat Europos Taryba rekomendavo išplėsti mokesčių bazę, pereinant prie pajamų šaltinių, kurių apmokestinimas daro mažesnę neigiamą įtaką ekonomikos augimui (Tarybos rekomendacija dėl 2019 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su Tarybos nuomone dėl 2019 m. Lietuvos stabilumo programos, Briuselis, 2019 06 05), EBPO 2020 m. Lietuvos ekonomikos apžvalgoje, siekiant plėtoti Lietuvos regioninę politiką, siūlė didinti savivaldybių pajamas, įskaitant tas, kurios gaunamos iš NT apmokestinimo (OECD Economic Surveys: Lithuania© OECD, 2020). Autorės nuomone, nors

dabartinė 150 tūkst. eurų neapmokestinamoji NT riba ir atlieka svarbų socialinio teisingumo vaidmenį, apsaugodama mažas ar vidutines pajamas gaunančius gyventojus nuo papildomos finansinės naštos, tačiau įvertinus tai, kad ji mažina valstybės galimybes finansuoti viešąsias paslaugas ir siaurina NT mokesčio bazę, o tai yra vienas iš pagrindinių Tarptautinio valiutos fondo bei kitų tarptautinių organizacijų argumentų prieš nurodytą lengvatą, todėl aukščiau paminėta riba vis dėlto turėtų būti žeminama.

Antroji lengvata, kuri bus aptariama šiame darbe, numatyta NTMĮ 7 straipsnio 1 dalies 7 punkte: mokesčiu neapmokestinamas NT, už kurį mokestį pagal šio įstatymo 3 straipsnį moka fiziniai asmenys auginantys tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, ir asmenys, auginantys neįgalų vaiką (įvaikį) iki 18 metų, taip pat vyresnį neįgalų vaiką (įvaikį), kuriam nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis, jeigu nuosavybės teise priklausančio ar jų įsigyjamo šios dalies 6 punkte nurodyto NT bendra vertė, neviršija 200 000 eurų. Kaip ir pirmoji darbe aptarta NTM lengvata, ši kyla iš poreikio apsaugoti socialiai jautrias grupes nuo pernelyg didelio apmokestinimo, kuris galėtų apsunkinti jų finansinę situaciją. Europos Komisija, Tarptautinis valiutos fondas ir EBPO nuosekliai rekomenduoja mažinti NTM lengvatas, tačiau kartu pabrėžia, kad bet kokie pakeitimai turi būti socialiai atsakingi, atsižvelgiant į specifines gyventojų grupes ir jų finansines galimybes. Ši lengvata atlieka būtent tokią funkciją – ji leidžia išvengti papildomos mokesstinės naštos šeimoms, kurios susiduria su didesnėmis gyvenimo išlaidomis dėl vaikų priežiūros ar specialiųjų poreikių. Tokiu būdu užtikrinama, kad mokesčių sistema išliktų ne tik efektyvi, bet ir socialiai teisinga, atliepianti visuomenės solidarumo ir proporcingumo principus. Tai yra subjektinė mokesčių lengvata, taikoma mokesčių mokėtojams, kuriems yra palengvinama mokesčio našta (MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, p. 95), ir tokiu būdu yra užtikrinama Konstitucijos 39 straipsnio 1 dalies nuostata, kurioje reglamentuojama, jog valstybė rūpinasi ir globoja šeimas, kurios augina ir auklėja vaikus namuose, ir remiantis įstatymu joms skiria paramą (Lietuvos Respublikos Konstitucija. *Valstybės žinios*, 1992, 33-1014). Atskleisdamas šiame straipsnyje įtvirtintos garantijos turinį, Konstitucinis Teismas pažymėjo, kad įstatymų leidėjas gali nustatyti įvairias jos įgyvendinimo formas, tačiau naudodamasis savo diskrecija negali apskritai paneigti šios garantijos esmės ir iš 38 straipsnio 2 dalies kylančios valstybės priedermės saugoti ir globoti konstitucines vertybes – šeimą, motinystę, tėvystę ir vaikystę (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2012 m. vasario 27 d. nutarimas). Aptariant šią lengvatą, paminėtinas Konstitucinio teismo nutarimas dėl NTMĮ 7

straipsnio nuostatų atitikties Konstitucijai. Konstitucinis teismas nutartyje pažymėjo, kad įstatymų leidėjas, nustatydamas NTM reguliavimą, privalo atsižvelgti į šeimos apsaugos ir socialinio teisingumo principus. Būstą įsigijusi šeima gali susidurti su įvairiais finansiniais sunkumais: ji gali būti daugiavaikė, turėti nedarbingų išlaikytinių, netekti pagrindinio maitintojo ar patirti ženklų pajamų sumažėjimą, dėl ko NTM našta taptų nepagrįstai per didelė ir neteisinga. Siekiant išvengti situacijų, kuomet šeimos, ypač auginančios nepilnamečius vaikus, neatsidurtų tokioje sunkioje padėtyje, būtina numatyti teisinį reguliavimą, leidžiantį vadovaujantis įstatyme numatytais kriterijais įvertinti šeimos finansinę būklę, atleisti mokesčio mokėtoją nuo viso NTM ar jo dalies mokėjimo. Teismas pasisakė, jog nenustačius tokio teisinio reguliavimo, nebūtų apginti šeimos ir vaikų teisiniai interesai, o tai prieštarautų Konstitucijos 38 ir 39 straipsniuose įtvirtintai valstybės pareigai saugoti šeimą, motinystę ir vaikystę bei konstituciniams teisinės valstybės ir teisingumo principams (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas, Nr. KT24-N14/2015).

Kaip ir buvo aptarta šiame darbe prieš tai, Europos Komisija, Tarptautinis valiutos fondas ir EBPO nuosekliai rekomenduoja mažinti NTM lengvatų apimtį, siekiant išplėsti apmokestinamąją bazę ir padidinti valstybės biudžeto pajamas. Tačiau tuo pačiu pabrėžiama, kad tokie pakeitimai turi būti socialiai atsakingi ir nepažeisti jautriausių visuomenės grupių teisių. Tokio pobūdžio tarptautinių organizacijų pasiūlymai dažniausiai yra orientuoti į fiskalinę drausmę ir valstybės biudžeto tvarumą, tačiau Lietuvoje, kaip ir bet kurioje kitoje valstybėje, būtina užtikrinti, kad socialiai pažeidžiamos grupės neliktų be papildomos apsaugos. Autorės nuomone, aptariama lengvata ne tik sumažina finansinę naštą šeimoms, bet ir prisideda prie demografinės politikos tikslų įgyvendinimo. Lietuvoje ilgą laiką stebimas mažėjantis gimstamumas, todėl bet kokia valstybės parama šeimoms gali prisidėti prie finansinio šeimos stabilumo ir paskatinti šeimas susilaukti vaikų. Taip pat itin svarbu atsižvelgti į neįgalius vaikus auginančių šeimų padėtį, nes jos dažnai susiduria su didesnėmis gyvenimo išlaidomis ir papildomais finansiniais iššūkiais. Apibendrinant, aptariama NTM lengvata yra būtina ir socialiai pagrįsta. Ji užtikrina, kad mokestinė sistema išliktų ne tik efektyvi, bet ir socialiai teisinga - apsauganti šeimas, kurios susiduria su didesnėmis išlaidomis dėl vaikų priežiūros ar specialiųjų poreikių. Nors tarptautinės organizacijos rekomenduoja mažinti NTM lengvatas, Lietuva turi vadovautis ne tik ekonominiais, bet ir socialiniais argumentais, išlaikydama šią lengvatą kaip svarbią paramos priemonę pažeidžiamoms visuomenės grupėms.

Darytina išvada, kad NTM lengvatos Lietuvoje yra diskutuotinas klausimas, kuriame susiduria dvi kryptys – ekonominis efektyvumas ir socialinis teisingumas. Lietuvos NTM sistema tradiciškai buvo orientuota į ribotą apmokestinimą, todėl nuoseklus neapmokestinamos ribos mažinimas išryškino socialinius ir ekonominius iššūkius. Nors Europos Komisija, Tarptautinis valiutos fondas ir EBPO ragina Lietuvą įvesti visuotinį NTM, svarbu įvertinti, kad nekilnojamasis turtas nebūtinai yra tiesiogiai susijęs su asmens pajamomis. Asmenys, turintys didesnės vertės NT, ne visuomet gali sumokėti didesnę mokesčių, o per didelis mokesčių augimas gali lemti neplanuotas pasekmes – priverstinį turto perleidimą, investicijų mažėjimą ir net socialinės atskirties didėjimą. Planuojami NTM pakeitimai ir jų neapibrėžtumas rodo, kad Lietuvoje vis dar trūksta nuoseklios NT apmokestinimo strategijos. Naujausi pasiūlymai, įskaitant visiško neapmokestinamos ribos panaikinimą ir progresinių tarifų taikymą, kelia daug diskusijų, tačiau kol kas nėra aišku, kaip jie bus įgyvendinami ir kokį realų poveikį turės skirtingoms gyventojų grupėms. Pasiūlymų kaip pakeisti NT apmokestinimo sistemą yra įvairių. Kaip buvo paminėta prieš tai, vienas iš jų – įvesti visuotinį NTM. Pavyzdžiui, Lietuvos bankas nurodo, jog iš principo remia visuotinio NTM taikymą Lietuvoje, nes tai gali būti svarbus savivaldybių pajamų šaltinis. Tačiau pabrėžia, jog turi būti apmokestinami ne atskiri objektai, o bendra asmeniui priklausanti NT vertė. Atsižvelgiant į socialiai jautriausias visuomenės grupes, joms turi būti taikomas minimalus arba nulinis tarifas (Raštas FM dėl NT FSIKI ir kitų įstatymų pakeitimų, 2022, Nr. S 2022/(22.7.E-3600)-12-3254).

2.1.2. Lengvatos, kurios priklauso nuo nekilnojamojo turto panaudojimo

Pirmoji lengvata, priklausanti nuo NT panaudojimo, kuri bus aptariama šiame darbe, yra nurodyta NTMĮ 7 straipsnio 1 dalies 2 punkte. Remiantis nurodytu straipsniu, mokesčiu neapmokestinamas NT, už kurį moka fizinis asmuo, jeigu nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), fizinio asmens naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 33 dalyje, gauti (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, 2005). Dauguma mokesčių lengvatų atsiranda dėl valstybės vykdomos socialinės - ekonominės politikos. Siekdamas tam tikrų ekonominių tikslų, įstatymų leidėjas nustato lengvatas, taip skatindamas tam tikrų ūkio šakų vystymąsi (SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, p. 105). Būtent toks yra ir aptariamų lengvatų tikslas – skatinanti asmenis

užsiimti žemės ūkio veikla. Pajamos iš žemės ūkio veiklos - pajamos iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme, pajamos iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, taip pat pajamos, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085). Pajamoms iš žemės ūkio veiklos priskiriamos pajamos iš pirminės gamybos (pvz., augalininkystės, gyvulininkystės, paukštininkystės, bitininkystės, žuvininkystės) bei pirminio perdirbimo, jei cheminė sudėtis nekeičiama. Pajamoms iš maisto produktų gamybos priskiriamos tik tos, kuriose didžiąją dalį sudaro paties gyventojų ūkyje užauginti produktai. Paslaugomis žemės ūkiui laikomos su žemės ūkiu susijusios paslaugos, įtrauktos į Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą sąrašą (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2025-03-04 redakcija)). NTM lengvata, skirta fiziniams asmenims, naudojantiems NT pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti, yra viena iš priemonių, skirtų skatinti žemės ūkio sektoriaus vystymąsi. Matyti, kad žemės ūkio veiklos apibrėžimas yra gana platus ir painus, todėl susiduriama su problemomis ūkiuose NT skirstant į apmokestinamąjį ir neapmokestinamąjį. Jei mokesčių administratorius pareikalautų įrodymų dėl mokesčių lengvatos taikymo, ūkio subjektai turėtų pateikti atitinkamus dokumentus ir apskaityti kiekvieną objektą atskirai. Tokia situacija gali kelti riziką, kad kai kurie subjektai piktnaudžiaus lengvata, subjektyviai interpretuodami žemės ūkio veiklos pajamas ir tokiu būdu siekdami lengvatų. Be to, NTM nenumato aiškių taisyklių, kaip apskaičiuoti NT vertę, kai tas pats turtas naudojamas tiek žemės ūkio veiklai, tiek kitai veiklai. Dėl šios priežasties ūkio subjektams gali būti sudėtinga tiksliai nustatyti, kokiai veiklai naudojamas jų NT (Pagrindinio komiteto išvada Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projektui, 2012). Šio darbo autorės nuomone, NTM lengvata ūkininkams yra itin svarbi priemonė, leidžianti sumažinti jų finansinę naštą, ypač atsižvelgiant į ekonominius iššūkius, sezoniškumą ir gamtines sąlygas, su kuriomis susiduria šis sektorius. Smulkūs ūkiai yra jautriausi rinkos svyravimams bei klimato veiksniams, todėl valstybė, taikydama tokias lengvatas, siekia užtikrinti jų išlikimą ir konkurencingumą. Šios lengvatos leidžia ne tik sumažinti veiklos sąnaudas, bet ir skatina investicijas į gamybos plėtrą bei naujas technologijas, kurios padidina ūkių našumą ir efektyvumą. Kadangi ūkininkavimas yra kapitalui imli veikla, mažesnės išlaidos suteikia galimybę modernizuoti ūkį – įsigyti naują techniką, diegti efektyvesnes laistymo ir tręšimo sistemas ar

investuoti į tvarias žemės ūkio praktikas, kurios mažina neigiamą poveikį aplinkai. NTM lengvata ūkininkams taip pat prisideda prie kaimo vietovių ekonominio stabilumo, nes sumažina jų veiklos sąnaudas ir leidžia sutaupyti lėšas investuoti į gamybos plėtrą bei naujas technologijas. Be to, daugelis šalių taiko panašias mokesčių lengvatas žemės ūkiui siekdamas išlaikyti konkurencingumą ir užtikrinti maisto gamybos stabilumą. Pavyzdžiui, Norvegijoje smulkieji ūkininkai gali atskaityti iki 190 000 NOK pajamų, kompensuodami galimus NT mokesčius, o Vokietijoje taikomos pajamų mokesčio lengvatos leidžia ūkininkams pasinaudoti 900 EUR lengvata vienam asmeniui arba 1 800 EUR susituokusiems, jei jų pajamos neviršija 30 700 EUR. Italijoje ūkininkų pajamos nėra apmokestinamos pagal faktines pajamas, o nustatomos remiantis žemės našumo verte (EBPO (2020), *Taxation in Agriculture*). Taigi, ši lengvata yra ne tik būtina, bet ir naudinga tiek patiems asmenims, kurie užsiima tokio pobūdžio veikla, tačiau ir pačiai valstybei - ji padeda išlaikyti gyvybingą ir konkurencingą žemės ūkį, užtikrina vietinės maisto gamybos stabilumą bei prisideda prie darnaus regionų vystymosi. Tačiau kadangi žemės ūkio veiklos apibrėžimas yra gana platus, o NT paskirties atskyrimas tarp apmokestinamojo ir neapmokestinamojo naudojimo gali būti sudėtingas, egzistuoja rizika, kad kai kurie subjektai gali nesąžiningai interpretuoti lengvatos taikymo sąlygas ir siekti nepagrįsto mokesčio pranašumo. Todėl būtų tikslinga šią lengvatą patobulinti, nustatant aiškesnius kriterijus jos taikymui ir įgyvendinimui.

Antroji lengvata, susijusi su NT panaudojimu, kuri bus aptariama, yra numatyta NTMĮ 7 straipsnio 1 dalies 4 punkte - mokesčiu neapmokestinamas NT, esantis kapinių teritorijoje. Ši lengvata įsigaliojo 2006 m., tačiau tuometinė įstatymo redakcija buvo platesnė - nuo NTM buvo atleistas ne tik NT, esantis kapinių teritorijoje, bet ir fizinių asmenų naudojamas NT, kai jis buvo tiesiogiai susijęs su laidojimo paslaugų teikimu. Taip pat, 2006 m. NTMĮ redakcijoje, nuo NTM buvo atleistas ir NT, naudojamas kulto apeigų reikmenų gamybai. Manytina, kad šių lengvatų taikymo mastas, pobūdis yra nulemti tradiciškai ir istoriškai (MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras, p. 93), tačiau vis dėlto kyla diskusinis klausimas, ar ši lengvata yra pagrįsta ir ar jos taikymas atitinka mokesčių sistemos teisingumo bei proporcingumo principus. Svarstyтина, ar atleidimas nuo mokesčio NT, esančiam kapinių teritorijoje, naudojamam laidojimo paslaugoms ir naudojamas kulto apeigų gamybai yra būtinas siekiant viešojo intereso tikslų, ar tai nėra nepagrįstas tam tikrų ūkio subjektų išskyrimas iš bendros mokesstinės sistemos. Lietuvos laisvosios rinkos institutas išreiškė poziciją,

jog nėra aiškus šių lengvatų tikslas ir kodėl tam tikros ekonominės veiklos yra išskiriamos iš bendros mokestinės sistemos. Laidojimo paslaugos ir kulto reikmenų gamyba yra įprasta ekonominė veikla, kaip ir bet kuri kita, todėl nėra pagrindo laikyti, kad būtent NTM reikšmingai paveiktų jų sąnaudas (Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Mokesčių lengvatos – palikti ar panaikinti?* 2017). 2017 metais buvo priimti teisės aktų pakeitimai, kuriais lengvata buvo susiaurinta – ji palikta tik NT, esančiam kapinių teritorijoje (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6, 7, 11, 12 ir 14 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2017, TAR, 2017-20009). Vien tai, kad kapinės atlieka svarbią socialinę ir kultūrinę funkciją, nėra pakankamas argumentas, jog jose esantis visas NT turėtų būti neapmokestintas. Darbo autorės nuomone, taikant aptariamą lengvatą, turėtų būti atsižvelgiama į NT naudojimo paskirtį – ar jis vykdo komercinę veiklą, ar skirtas visuomenės interesams. Jei kapinių teritorijoje esantys pastatai, tokie kaip laidojimo paslaugų biurai, paminklų parduotuvės ar gėlių prekybos vietos, lieka neapmokestinti, tai suteikia nepagrįstą konkurencinį pranašumą šių paslaugų teikėjams, palyginti su tais, kurie veikia už kapinių ribų ir moka NT mokestį. Visuotinio NTM įvedimo kontekste ši lengvata atrodo dar mažiau pagrįsta. Jeigu pagrindinis visuotinio NTM tikslas yra užtikrinti teisingesnį mokesčių paskirstymą ir padidinti savivaldybių pajamas, tada išskirtinių lengvatų palikimas tam tikriems objektams be aiškos argumentacijos gali kelti klausimų. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, turi būti apsvarstyta ar ši lengvata turėtų būti taikoma visam kapinių teritorijoje esančiam NT, ar tik tam, kuris nėra naudojamas komercinei veiklai, siekiant išvengti rinkos iškraipymo ir užtikrinti sąžiningesnę mokestinę aplinką.

Apibendrinant galima konstatuoti, kad nepagrįstos socialinės ar ekonominės lengvatos ne tik mažina savivaldybių biudžeto pajamas, bet ir pažeidžia esminius mokesčių teisės principus. Todėl mokesčių įstatymų leidyboje vyraujanti tendencija siaurinti lengvatas ir detaliau jas reglamentuoti turėtų būti nuosekliai tęsiama, siekiant užkirsti kelią nepagrįstoms lengvatoms. Teigiama, kad norint išlaikyti valstybės pajamas, reikia apriboti lengvatų skaičių, sukurti plačią mokesčių bazę, mažinti nesąžiningą konkurenciją, didinti fiskalinį skaidrumą ir mažinti administracines išlaidas (Youngman, Joan & Malme, Jane. (2004). *The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax Reform Efforts*). Vienas iš svarbiausių aspektų mokesčių politikoje yra aiškos ir pagrįstos lengvatų taikymo taisyklės, kurios neleistų privilegijuoti atskirų grupių ar sektorių be pagrįstos ekonominės naudos visuomenei. Lengvatų taikymo kriterijai turėtų būti grindžiami aiškiais rodikliais, įskaitant ekonominį efektyvumą,

socialinį poveikį ir viešųjų finansų tvarumą. Autorės nuomone, efektyvi mokesčių politika turėtų būti orientuota į ilgalaikę perspektyvą. Tai reiškia, kad būtina nuosekliai peržiūrėti esamas lengvatas, vertinti jų poveikį ir užtikrinti, kad jos netaptų našta biudžetui ar priemone nesąžiningai naudai gauti. Tai ne tik padėtų išlaikyti viešųjų finansų stabilumą, bet ir skatintų skaidresnę, tvaresnę ir socialiai teisingesnę mokesčių sistemą.

2.2. Lengvatos, taikomos juridiniam asmeniui

2.2.1. Lengvatos, kurios yra susijusios su nekilnojamojo turto savininko statusu

Atsižvelgiant į tai, kad lengvatų, kurios yra taikomos juridiniams asmenims, įvardytiems NTMĮ 7 straipsnyje, yra daug, šiame darbe bus aptariamos kelios iš jų. Pirmoji numatyta NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 2 punkte – NTM neapmokestinamas valstybės ar savivaldybių NT. Pastebėtina, kad Lietuvoje NTM reglamentavimas per pastaruosius dešimtmečius keitėsi, tačiau būtent ši lengvata liko nepakitusi. Kadangi, remiantis NTMĮ 7 str. 2 d. 2 punktu valstybės ir savivaldybių NT nėra apmokestinamas, 2010 m. lapkričio 23 d. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XI-1158 (Žin., 2010, Nr. 145-7415) 5 straipsnio 2 dalimi buvo atsisakyta dubliuojančių nuostatų dėl valstybės ir savivaldybės įmonių, biudžetinių įstaigų, taip pat Lietuvos darbo biržos prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos ir Lietuvos darbo rinkos mokymo tarnybos prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos NT neapmokestinimo (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras).

Svarbu paminėti, kad remiantis NTMĮ apibendrintu komentaru, nesvarbu kokiais tikslais tokio pobūdžio NT yra naudojamas (komerciniais ar nekomerciniais), NTM neapmokestinamas visas Lietuvos valstybei ar savivaldybėms priklausantis ar šių asmenų iš fizinių asmenų perimtas NT. Toks reguliavimas grindžiamas prielaida, kad valstybė neturėtų pati sau taikyti mokesčių naštos. Turto banko parengtoje metinėje ataskaitoje „Valstybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas 2023 metais” pažymima, kad iš viso Lietuvoje ir užsienyje registruoto VNT plotas 2023 m. siekė 9,14 mln. kv. metrų. 99,7 proc., viso VNT sudaro Lietuvoje registruotas valstybei priklausantis NT. Ataskaitinio laikotarpio pabaigoje 419 valdytojų iš viso valdė kiek daugiau nei 9,1 mln. kv. metrų Lietuvoje registruoto VNT ploto, kurio likutinė vertė viršijo 3,3 mlrd. eurų, o išlaikymas ataskaitiniu laikotarpiu išaugo 31,6 mln. eurų ir 2023 m. viršijo 337 mln. eurų. Taip pat ataskaitoje minima, jog 2023 m. laisvo VNT plotas padidėjo beveik 36,3 tūkst. kv. metrų ir ataskaitinių metų pabaigoje buvo beveik 447 tūkst. kv. metrų bei sudarė beveik 5 proc. viso Lietuvoje registruoto VNT ploto. Taigi, valstybė valdo daugiau nei 9,1 mln. kv. m NT Lietuvoje, kurio likutinė vertė viršija 3,3 mlrd. eurų, o vien tik šio turto išlaikymo kaštai per metus viršijo 337 mln. eurų. Be to, beveik 447 tūkst. kv. m (apie 5 % viso VNT ploto) sudaro laisvas (nenaudojamas) turtas, kuris nekuria jokios tiesioginės vertės nei valstybei, nei visuomenei, tačiau

vis tiek reikalauja išlaidų (Turto banko metinė ataskaita „Valstybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas 2023 metais).

Aspektas, kurį būtina aptarti kalbant apie valstybės ir savivaldybių NT – tokio turto valdymo efektyvumas. LR valstybės kontrolė dar 2012 metų lapkričio 28 d. išvadoje dėl valstybei nuosavybės teise priklausančio turto 2011 metais ataskaitos, atlikusi valstybinius finansinius ir veiklos auditus, konstatavo, kad valstybės turtas buvo valdomas nesilaikant įstatymuose įtvirtintų visuomeninės naudos, efektyvumo ir racionalumo principų. Be to, buvo pažymėta, jog institucijos dažnai nesivadovavo kitais turto įsigijimą, perdavimą ar nurašymą reglamentuojančiais teisės aktais. Tai jau tuo metu rodė struktūrinį valstybės NT valdymo neefektyvumą, kuris galėjo sąlygoti perteklinio, nenaudojamo ar net apleisto turto kaupimą. Praėjus daugiau nei dešimtmečiui, remiantis anksčiau šiame paminėta Turto banko metine ataskaita, galima pastebėti, jog situacija ženkliai nepasikeitė. Savivaldybės, 2023 m. pabaigoje, patikėjimo teise valdė 862 NT objektus, tačiau buvo nustatytas 31 atvejis, kai turtas buvo naudojamas ne pagal LR Vyriausybės sprendimuose nurodytą paskirtį. Taip pat, remiantis Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditų rezultatų apibendrinimo ataskaita, iš 48 net 46-iose savivaldybėse buvo nenaudojama 646 tūkst. kv. m (iš 6,2 mln. kv. m) nekilnojamojo turto. Dėl 416 tūkst. kv. m nenaudojamo nekilnojamojo turto 30 savivaldybių nepriėmė sprendimų jį pripažinti nereikalingu arba netinkamu naudoti (Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditų rezultatų apibendrinimo ataskaita „Savivaldybių nekilnojamojo turto valdymas“, 2020). Tokia „neveikimo“ praktika ne tik didina išlaidas, bet ir rodo atsakomybės stoką. Turtas nyksta – tiek fizine prasme (dėl nepriežiūros), tiek vertės požiūriu (negereneruodamas jokios grąžos ar naudos bendruomenei). Lietuvos nekilnojamojo turto plėtros asociacija (LNTPA) yra paskelbusi siūlymus dėl visuotinio NTM Lietuvoje. Vienas iš siūlymų – apmokestinti valstybės valdomą turtą, siekiant jo efektyvaus valdymo. Be to, asociacija pasisako už tai, kad mokestis būtų taikomas visuotinai, atsisakant visų išimčių, išskyrus tas, kurios numatytos tarptautinėje teisėje (Lietuvos nekilnojamojo turto plėtros asociacija „Vieningas ir visuotinis NT mokestis“). Tačiau yra ir priešingų nuomonių. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos Ministras Pirmininkas G. Paluckas nemato poreikio apmokestinti valstybės NT. Jis teigia, kad „Valstybė gali susiskaičiuoti ir sau NT mokestį, bet tai būtų mokėjimas iš vienos kišenės į kitą“ ir pažymi, kad institucijos vykdo peržiūras ir parduoda nenaudojamą NT, realizuoja jį, bando parduoti aukcionuose (<https://www.etaplus.lt/naujiena/g-paluckas-nemato-poreikio-apmokestinti-valstybini-nekilnojamaji-turta-tai-butu-mokejimas-is-vienos-kisenes-i-kita>

[352404](#)). Darbo autorės nuomone, valstybinės institucijos, valdančios perteklinį ar neefektyviai naudojamą turtą, nejaučia jokios finansinės atsakomybės už jo neracionalų naudojimą ar nenaudojimą, kadangi visos išlaidos, susijusios su nuostolingu turto valdymu, yra dengiamos visų mokesčių mokėtojų sąskaita. Jei toks turtas būtų apmokestinamas (kad ir simboliniu tarifu), tai galimai paskatintų įvertinti konkretaus turto būtinumą numatytooms veikloms vykdyti. Mokestis galėtų būti pritaikytas selektyviai – pavyzdžiui, taikomas tik turtui, kuris naudojamas neefektyviai, ar ilgą laiką visai nenaudojamas. Be jokios abejonės, nustačius, kad valstybei ar savivaldybėms priklausantis NT naudojamas neefektyviai, ar visai ilgą laiką nenaudojamas, tokiais atvejais turėtų būti numatyta galimybė valstybei ar savivaldybei padarytus nuostolius (NT mokestį) atlyginti iš NT valdytojų atsakingų asmenų.

Antroji lengvata, susijusi su NT savininku, kuri bus aptariama, yra numatyta NTMI 7 straipsnio 2 dalies 17 punkte - NTM neapmokestinamas Lietuvos banko nekilnojamas turtas. Lietuvos bankas – centrinis šalies bankas, kuris, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymo 8 straipsniu, yra nepriklausoma institucija, atsakinga už pinigų politiką, kainų stabilumo užtikrinimą ir finansinio stabilumo palaikymą (Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, 99-1957).

Visų pirma, svarbu pažymėti, kad Lietuvos bankas, nors ir yra viešojo sektoriaus dalis, tačiau nėra tradicinė, valstybės biudžeto lėšomis finansuojama institucija. Remiantis LR Lietuvos banko įstatymo 21¹ straipsniu, finansų rinkos priežiūra yra finansuojama iš finansų rinkos dalyvių įmokų ir kitomis Lietuvos banko lėšomis. Atsižvelgiant į tai, kad Lietuvos bankas nėra finansuojamas iš valstybės biudžeto, kyla abejonų, ar mokestinė lengvata, taikoma Lietuvos banko NT, yra pagrįsta. Jeigu institucija generuoja pajamas savarankiškai ir disponuoja NT, kuris naudojamas ne vien viešojo intereso tenkinimui, bet ir institucinėms ar net ūkinėms funkcijoms įgyvendinti, toks turto atleidimas nuo NT mokesčio gali būti vertinamas kaip privilegija, nesuteikiama kitoms, analogiškoms sąlygomis veikiančioms institucijoms ar įmonėms. Kaip nurodoma Lietuvos banko valdybos patvirtintoje 2023 m. metinėje ataskaitoje, 2023 m. Lietuvos banko pelnas iš viso sudarė 23,64 mln. Eurų, iš kurių į valstybės biudžetą iš Lietuvos bankas pervedė 14,38 mln. eurų (Lietuvos bankas. Lietuvos banko metų ataskaita, 2023). Iš to darytina išvada, kad Lietuvos bankas turi pakankamą finansinį pajėgumą vykdyti mokestines prievoles, įskaitant NT mokestį. Atsižvelgiant į tai, jeigu Lietuvos banko NT būtų taikomas mokestis, jo poveikis Lietuvos banko veiklai ar finansiniam stabilumui būtų minimalus.

Taip pat pažymėtina, kad Lietuvos bankas valdo kelis administracinius pastatus Vilniuje ir kituose miestuose, įskaitant reprezentacinius ir istorinius objektus (pvz., Gedimino pr. 6). Nors šie pastatai yra naudojami institucinei veiklai, tačiau jų vieta ir architektūra leidžia pagrįstai manyti, kad valdomas NT turi reikšmingą ekonominę vertę. Kadangi tiksliai Lietuvos banko NT vertė nėra skelbiama viešai, negalima jos objektyviai įvardyti, tačiau NT specifika leidžia daryti prielaidą, jog jis galėtų reikšmingai prisidėti prie savivaldybių pajamų, jei būtų apmokestintas.

Kaip rodo mokestinės politikos tyrimai, periodinis NTM daro mažiausią neigiamą poveikį ekonomikos augimui ir yra vienas efektyviausių mokesčių (OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies, No. 20, OECD). Todėl NT mokesčių bazės plėtimas – vienas iš rekomenduojamų veiksmų siekiant didinti fiskalinį tvarumą nepadidinant darbo ar vartojimo apmokestinimo. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, NT mokesčio lengvata, taikoma Lietuvos bankui, kelia klausimų dėl jos pagrįstumo. Nors Lietuvos bankas atlieka svarbias funkcijas šalies finansinėje sistemoje, tačiau finansinis savarankiškumas ir valdomo turto vertė leidžia manyti, kad NT mokesčio taikymas šiai institucijai nepažeistų nei jos veiklos efektyvumo, nei finansinio stabilumo. Todėl NT mokesčio bazės išplėtimas, įtraukiant ir atskirus finansinių institucijų, tokių kaip Lietuvos bankas, valdomus NT objektus, galėtų būti laikomas racionalių žingsniu, siekiant užtikrinti tiek didesnę biudžeto tvarumą, tiek didesnę mokestinio teisingumo lygį.

2.2.2. Lengvatos, kurios yra susijusios su nekilnojamojo turto naudojimo sfera

Pirmoji lengvata, susijusi su NT naudojimo sfera, kuri bus aptariama šiame skyriuje, yra numatyta NTMĮ 2 dalies 9 punkte, pagal kurią NTM neapmokestinamas juridinių asmenų NT ar jo dalis, jei šie subjektai vykdo žemės ūkio veiklą, kuri sudaro daugiau nei 50 procentų jų pajamų, o pats turtas naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti. Tai taip pat apima ir kooperatines bendroves (kooperatyvus), jei jų gaunamos pajamos susijusios su jų narių pagamintų žemės ūkio produktų įsigijimu ir realizavimu (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741). Ši nuostata aiškiai atskleidžia, jog įstatymų leidėjas neapsiriboja vien tik formalia subjekto kvalifikacija, bet reikalauja atitikti realų ekonominės veiklos pobūdį ir turinio kriterijus, kas atitinka mokestinės teisės principą – mokestis turi būti grindžiamas ne formalia, bet faktine padėtimi.

Analizuojant aptariamą lengvatą, matyti, kad ji susideda iš dviejų esminių dalių: pirma, juridinio asmens pajamų struktūra, ir antra, NT naudojimo paskirtis. NTM lengvata žemės ūkio veiklos subjektams buvo įtvirtinta jau nuo pat NTM įsigaliojimo pradžios, 2005 metais. Tuometinė lengvatos forma buvo orientuota į žemės ūkio veiklą vykdančius juridinius asmenis, kurių apmokestinamasis pelnas, vadovaujantis Pelną mokesčio įstatymo nuostatomis, galėjo būti apmokestinamas taikant 0 procentų tarifą (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo suvestinė redakcija nuo 2006-04-08 iki 2006-06-09. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741). Tokia konstrukcija suponavo formalų kriterijų – svarbu buvo ne tiek faktinė veikla ar jos pobūdis, kiek tai, ar subjektas atitiko specifinę pelno apmokestinimo schemą. Tačiau ilgainiui paaiškėjo, kad toks reguliavimas nepakankamai tiksliai atspindi faktinę ūkinę veiklą ir gali lemti tiek nepagrįstą lengvatos taikymą, tiek iš jos eliminuoti realius žemės ūkio veiklos vykdytojus. Atsižvelgiant į tai, buvo priimta nauja įstatymo redakcija, kurioje pagrindiniu kriterijumi tapo juridinio asmens pajamų struktūra – daugiau kaip 50 procentų visų pajamų per mokestinį laikotarpį turi sudaryti pajamos iš žemės ūkio veiklos, kaip ši apibrėžta Pelną mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28¹ dalyje. Be to, aiškiai išskirta kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) specifika, įtraukiant jų pajamas iš narių pagamintų žemės ūkio produktų realizacijos. Taip pat sukonkretintas NT panaudojimo aspektas – lengvata taikoma tik tam NT (ar jo daliai), kuris tiesiogiai naudojamas žemės ūkio pajamoms uždirbti (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2013, 75-3758). Remiantis pirmuoju kriterijumi, daugiau nei pusė juridinio asmens pajamų per mokestinį laikotarpį turi būti gauta iš žemės ūkio veiklos, kaip ji apibrėžta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28¹ dalyje, kuri nukreipia į Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatyme pateiktą apibrėžtį (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992). Ši apibrėžtis yra gana plati ir apima pajamas iš žemės ūkio produktų gamybos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros įstatyme, pajamas iš Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos patvirtintame sąraše nurodytų paslaugų žemės ūkiui teikimo, taip pat pajamas, gautos realizuojant iš savo ūkio žemės ūkio produktų pagamintus maisto produktus (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085). Tokiu būdu įstatymų leidėjas siekia užtikrinti, kad lengvata būtų skirta tik tiems subjektams, kurių veikla neatsiejama susijusi su pirminės žemės ūkio produkcijos gamyba ar jos realizavimu per kooperatyvines struktūras. Svarbu pabrėžti, kad tai neapima juridinių asmenų,

kurie tik investuoja į žemės ūkio paskirties turtą, bet realiai nevykdo žemės ūkio veiklos ar vykdo ją tik formaliai. Toks aiškinimas atitinka tikslinio apmokestinimo principą, kuris reikalauja nustatyti mokesčio objektą ir jo mokėtoją ne tik pagal išorinius požymius, bet ir pagal veiklos ekonominę turinį.

Antrasis kriterijus susijęs su NT – kaip fizinio daikto – faktiniu naudojimu. Lengvata taikoma tik tiems pastatams, statiniams ar jų dalims, kurie iš tiesų yra naudojami žemės ūkio veiklai vykdyti arba kooperatyvinei veiklai, susijusiai su narių žemės ūkio produkcijos realizavimu. Tai reiškia, kad juridinis asmuo turi pagrįsti, jog NT ne tik priklauso jam nuosavybės teise, bet ir yra funkciškai integruotas į jo žemės ūkio veiklą. Taikant šią nuostatą praktikoje, būtina atsižvelgti į tai, kad tokie pastatai gali būti įvairios paskirties – nuo gamybinių cechų, sandėliavimo patalpų, šiltnamių, iki specializuotų prekybos ar logistikos centrų, jeigu jų paskirtis neatsiejamai susijusi su žemės ūkio veiklos vykdymu. Neatitiktis tarp faktinio naudojimo ir deklaruojamos paskirties gali lemti tai, kad turtas nebus laikomas tinkamu šiai lengvatai taikyti, net jeigu formaliai atitinka registruotą paskirtį. Pažymėtina, kad remiantis NTMI apibendrintu komentaru, jei NT ar jo dalis yra naudojama ne žemės ūkio veiklai vykdyti ir (ar) kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamoms už parduotus įsigytus iš savo narių jų pagamintus žemės ūkio produktus gauti (uždirbti), bet kitai veiklai, NT ar jo dalis yra apmokestinamas NTM (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras). Taigi, jeigu juridinis asmuo naudoja NT tiek žemės ūkio, tiek kitiems tikslams (pvz., nuomai ar komercinei prekybai), lengvata taikoma tik tai NT daliai, kuri tiesiogiai prisideda prie žemės ūkio pajamų generavimo. Tokiu atveju juridinis asmuo privalo apskaičiuoti ir deklaruoti mokesčio sumą proporcingai pagal naudojimo paskirtį.

Kaip galima pastebėti, ši lengvata yra labai panaši į prieš tai darbe aptartą NTMI 7 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintą fiziniams asmenims taikomą NT mokesčio lengvatą, kada mokesčiu neapmokestinamas NT, už kurį moka fizinis asmuo, jeigu NT fizinio asmens naudojamas pajamoms iš žemės ūkio veiklos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2 straipsnio 33 dalyje, gauti (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741). Nors abiejų lengvatų tikslas – skatinti žemės ūkio veiklos vykdymą ir mažinti šios veiklos subjektų mokestinę naštą – yra iš esmės identiškas, jų taikymo mechanizmai ir vertinimo kriterijai skiriasi. Fiziniams asmenims taikoma lengvata nesiejama su konkrečiu pajamų struktūros reikalavimu, todėl jos taikymui pakanka įrodyti, kad NT ar jo dalis realiai naudojama žemės ūkio veiklai. Tuo tarpu juridiniams asmenims

keliami papildomi reikalavimai: jie turi pagrįsti, jog žemės ūkio veikla sudaro daugiau nei pusę visų pajamų, taip pat įrodyti, kad pats NT funkciškai susijęs su šia veikla. Lyginant šių dviejų, skirtingiems subjektams skirtų lengvatų, pagrįstumą, šio darbo autorės nuomone juridiniams asmenims taikoma NT lengvata kelia abejonių dėl jos proporcingumo ir socialinio teisingumo principų įgyvendinimo. Juridiniai asmenys – tai dažnai stambios įmonės ar kooperatyvai, turintys gerokai didesnius finansinius išteklius, nei smulkūs fizinių asmenų ūkiai. Atitinkamai dėl to, manytina, kad būtent šie subjektai yra pajėgūs vykdyti žemės ūkio veiklą be papildomos valstybės paramos mokesčių lengvatų forma.

Vertinant NTM lengvatos taikymo pagrįstumą, itin svarbu atsižvelgti ne tik į teisinę reglamentaciją, bet ir į faktinius duomenis apie žemės ūkio veiklą vykdančių subjektų sudėtį, jų skaičių bei veiklos mastą. Remiantis naujausia statistika, pateikta leidinyje „Lietuvos žemės ūkis: faktai ir skaičiai“, aiškiai matyti, kad žemės ūkio sektoriuje absoliučiai dominuoja fiziniai asmenys, o juridinių asmenų dalis nedidelė. 2024 m. sausio 1 d. duomenimis, iš visų Lietuvoje registruotų žemės ūkio valdų – 147 535 vienetų – net 98,8 proc. valdų - valdo fiziniai asmenys, o tik 1,2 proc. (1 757) valdos priklauso juridiniams asmenims (Lietuvos statistikos departamentas. (2024). *Lietuvos žemės ūkis: faktai ir skaičiai. Pusmetinis statistinis leidinys* (Nr. 1(33)). Vilnius: Lietuvos statistikos departamentas). Šie duomenys suponuoja išvadą, kad lengvata juridiniams asmenims taikoma labai siauram, tačiau ekonomiškai pajėgiam ūkio subjektų ratui. Kadangi juridiniai asmenys dažnai pasižymi didesniu kapitalo prieinamumu, veiklos mastu ir organizaciniu pajėgumu, kyla klausimas, ar tokiai grupei iš viso turėtų būti taikoma mokesčių lengvata. Juolab, kad valstybės biudžeto praradimai dėl tokios lengvatos gali būti ženklūs, o jos socialinė grąža – abejotina. Praktiškai žemės ūkio sektoriaus pagrindą sudaro fiziniai asmenys, kurie yra labiau pažeidžiami tiek ekonominiu, tiek gamtinių sąlygų požiūriu, ir kuriems NTM gali būti ženklus finansinis iššūkis.

Be to, dokumente nurodyta, kad bendras fizinių asmenų valdomas žemės plotas 2024 m. sudarė 1 362 284 ha, t. y. beveik pusę viso valdų žemės fondo. Tai rodo, jog fizinių asmenų – ūkininkų – indėlis į žemės ūkio produkciją yra itin reikšmingas. Nepaisant to, šie ūkiai dažnai yra maži arba vidutiniai, o jų ekonominis potencialas ribotas. 2024 m. vidutinis ūkio dydis siekė tik 15,51 ha, o net 70 proc. ūkių plotas neviršijo 10 ha. Tuo tarpu didelės valdos (>150 ha) sudaro mažiau nei 2 proc. visų ūkių (Lietuvos statistikos departamentas. (2024). *Lietuvos žemės ūkis: faktai ir skaičiai. Pusmetinis statistinis leidinys* (Nr. 1(33)). Vilnius: Lietuvos statistikos

departamentas). Ši disproporcija leidžia daryti išvadą, kad didelę žemės dalį fiziniai asmenys dirba intensyviai, tačiau su ribotais resursais, todėl bet koks mokesčio palengvinimas jiems turi tiesioginį poveikį veiklos tęstinumui.

Tuo tarpu juridiniai asmenys dažnai veikia mišriai – vykdo ne tik žemės ūkio, bet ir komercinę, paslaugų ar nuomos veiklą. Net jeigu daugiau nei 50 proc. jų pajamų sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, NT naudojimas dažnai būna mišrus, o tai apsunkina mokesčio atleidimo pagrįstumą ir kontrolę. Nepaisant formalaus atitikimo kriterijams, realiai tokie subjektai gali naudotis lengvata nevykdydami tvarios žemės ūkio veiklos, o tai prieštarauja tikslingo apmokestinimo principui.

Atsižvelgiant į šiuos faktinius duomenis ir argumentus, šio darbo autorės nuomone, NTM lengvata turi būti taikoma pirmiausia fiziniams asmenims, kaip pagrindiniams žemės ūkio veiklos vykdytojams. Tuo tarpu lengvatos taikymas juridiniams asmenims turėtų būti peržiūrėtas, griežtinant kriterijus, ribojant ją tik mažoms ar vidutinėms žemės ūkio įmonėms ar net atsisakant jos visiškai, kai tai neduoda realios naudos žemės ūkiui, o tampa tik formaliu mokesčio planavimo instrumentu.

Antroji lengvata, susijusi su NT naudojimo sfera, kuri bus aptariama, yra numatyta NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 19 punkte. NTM neapmokestinamas NT (arba jo dalis), naudojamas teikiant tik sveikatos priežiūros paslaugas (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2005, 76-2741). Remiantis NTMĮ apibendrintu komentaru, taikant šiame punkte nustatytą NTM lengvatą, būtina atsižvelgti į keletą esminių kriterijų. Visų pirma, subjektas privalo turėti galiojančią licenciją, suteikiančią teisę teikti asmens sveikatos priežiūros paslaugas. Taip pat svarbu, kad paslaugos būtų teikiamos licencijoje nurodytu adresu. Išimtis taikoma tik tais atvejais, kai pagal sveikatos priežiūros paslaugų pobūdį ir paskirtį jos privalo būti teikiamos ne tik sveikatos priežiūros įstaigoje, ir tai yra aiškiai numatyta atitinkamuose sveikatos apsaugos ministro įsakymuose, reglamentuojančiuose konkrečių paslaugų teikimą. Be to, vertinant lengvatos taikymą, atsižvelgiama ir į tai, kaip naudojamas subjektui priklausantis ar iš fizinių asmenų perimtas NT (ar jo dalis). Lengvata gali būti taikoma tik tam turtui arba jo daliai, kuris yra naudojamas išimtinai sveikatos priežiūros paslaugų teikimui. Tuo atveju, jei minėtas turtas naudojamas ir kitoms, su sveikatos priežiūra nesusijusioms veikloms, lengvata tokiam turtui netaikoma (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras).

Svarbu pažymėti, jog ši lengvata nėra skirta išimtinai viešosioms sveikatos priežiūros įstaigoms – ja gali naudotis ir privačios klinikos bei kiti pelno siekiantys subjektai. Būtent dėl šios priežasties, jog šia lengvata gali pasinaudoti ir privatūs, pelną generuojantys asmenys, kyla abejonių dėl lengvatos pagrįstumo. Darbo autorė nuosekliai laikosi nuomonės, jog išskiriant atitinkamas ekonomines veiklas iš kitų ir tuo remiantis skiriant NTM lengvatas, kyla abejonių dėl tokio reguliavimo atitikties mokesčių sistemos neutralumo ir teisingumo principams, ypač atsižvelgiant į tai, jog lengvata pasinaudoti gali ir pelno siekiantys subjektai.

Panaši lengvatos problematika buvo nagrinėta ir užsienio teismų praktikoje. Pavyzdžiui, Ilinojaus Aukščiausiasis Teismas byloje *Provena Covenant Medical Center v. Department of Revenue*, konstatavo, kad net ne pelno siekianti gydymo įstaiga negali būti atleidžiama nuo NTM vien remiantis tuo, jog ji teikia sveikatos priežiūros paslaugas. Teismas akcentavo, kad būtina įrodyti, jog įstaigos veikla yra iš esmės labdaringa, t. y. paslaugos teikiamos neatlygintinai arba ženkliai subsidijuojamos socialiai pažeidžiamoms grupėms. Pelno generavimas ir paslaugų teikimas už atlygį laikytas labiau verslo nei labdaros požymiu, o tokia praktika, anot teismo, nesudaro pagrindo taikyti mokestinę lengvatą (*Provena Covenant Medical Center v. Department of Revenue*, 236 Ill. 2d 368 (2010)). Šis precedentas rodo, kad lengvatos neturėtų būti taikomos vien formaliai atitikus licencijavimo sąlygas – būtina analizuoti tikrąją veiklos turinį. Lietuvos kontekste tai aktualu svarstant, ar NTM lengvata, kurią gali gauti ir pelno siekiančios privačios sveikatos priežiūros įstaigos, atitinka viešojo intereso sampratą ir neužtikrina nepelnytų konkurencinių pranašumų.

Kitas aktualus pavyzdys, nagrinėjant nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų taikymo sveikatos priežiūros įstaigoms modelius, yra Jungtinių Amerikos Valstijų Naujojo Džersio valstijoje 2021 m. priimtas teisės aktas (vadinamas Chapter 17), kurio konstitucingumą patvirtino valstijos Aukštesnysis teismas. Šiuo teisės aktu buvo nustatyta, kad ne pelno siekiančios ligoninės gali išlikti visiškai ar iš dalies atleistos nuo NTM, net jei dalis jų patalpų yra perduota naudoti pelno siekiantiems sveikatos priežiūros paslaugų teikėjams, su sąlyga, jog visa veikla yra susijusi su sveikatos paslaugų teikimu. Tačiau ligoninės privalo mokėti metinį vadinamąjį „bendruomenės paslaugų įnašą“ (angl. *Annual Community Service Contribution, ACSC*), skirtą kompensuoti savivaldybių patiriamas išlaidas už teikiamas viešąsias paslaugas, kuriomis naudojasi ligoninės ir jų personalas. Teismas konstatavo, kad toks įnašas nėra mokestis ar neteisėta privilegija, bet racionali priemonė siekiant suderinti šiuolaikinių gydymo įstaigų veiklos kompleksiskumą su

viešojo intereso apsauga. Šis modelis yra vertingas lyginamasis pavyzdys Lietuvos kontekste, kuriame NTM lengvata šiuo metu taikoma visoms sveikatos priežiūros įstaigoms, nepriklausomai siekiančioms pelno ar ne. Naujo Džersio praktika rodo, jog galima ieškoti subalansuotų sprendimų, kurie kartu užtikrintų ir mokesčių sistemos neutralumą, ir sveikatos paslaugų prieinamumą, nepaneigiant fiskalinių savivaldybių interesų (*Colacitti et al. v. Philip Murphy et al.*, Docket No. MER-L-738-2021 (N.J. Super. Ct. Law Div., decided July 22, 2022, published Jan. 9, 2023).

Pažymėtina, kad Vyriausybė siūlė panaikinti šią lengvatą ir NT, naudojamą teikiant tik sveikatos priežiūros paslaugas, apmokestinti bendra tvarka, atsižvelgiant į tai, kad savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti NTM tarifus ir taikyti lengvatas, argumentuojant tuo, kad lengvata naudojasi pelną gaunantys privatūs subjektai (Lietuvos Respublikos Vyriausybė. *Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas*, 2017). Kita vertus, būtina atsižvelgti į tai, kad sveikatos priežiūros paslaugas teikiančios privačios įstaigos veikia konkurencinėje aplinkoje su valstybinėmis institucijomis, kurioms mokestinis režimas dažnai yra palankesnis. Dėl šios priežasties NT mokesčio netaikymas privačioms gydymo įstaigoms galėtų būti vertinamas kaip priemonė sumažinti egzistuojančią nelygybę tarp skirtingų sektoriaus dalyvių. Todėl itin svarbu išanalizuoti, kokią poveikį svarstomos mokestinės lengvatos panaikinimas galėtų turėti privačioms sveikatos priežiūros įstaigoms ir kaip tai galėtų paveikti jų veiklos tvarumą bei konkurencingumą (Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas*, 2017).

3. LENGVATOS, TAIKOMOS SAVIVALDYBIŲ TARYBŲ BIUDŽETO SĄSKAITA

NTMĮ yra pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis NTM taikymą. Įstatymo 6 straipsnis numato, kad savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti konkrečius metinius mokesčio tarifus (nuo 0,5 proc. iki 3 proc.), priklausomai nuo turto naudojimo paskirties, vietos ir kitų veiksnių. Kaip ir buvo paminėta šiame darbe prieš tai, nors mokesčių lengvatų nustatymas yra išimtinė įstatymų leidėjo Seimo prerogatyva, tačiau Konstitucija suteikia savivaldybių taryboms teisę, įstatymo numatytose ribose ir tvarka, ne tik nustatyti konkrečius metinius NTM tarifus, tačiau ir savo biudžeto sąskaita numatyti mokesčių lengvatas (Lietuvos Respublikos Konstitucija Valstybės žinios, 1992, 33-1014). Taigi, kartu su NTMĮ 7 straipsnyje įtvirtintomis fizinių ir juridinių lengvatomis, įstatymų leidėjas suteikia teisę sumažinti arba visiškai atleisti nuo NTM ir savivaldybių taryboms. Svarbu pažymėti, kad nurodyta nuostata nėra imperatyvaus pobūdžio, t. y. savivaldybių tarybos turi teisę, bet ne pareigą taikyti NTM lengvatas. Savivaldybės įgyvendina įvairias funkcijas *inter alia* savarankiškąsias. Jas (savarankiškąsias funkcijas) savivaldybės atlieka pagal įstatymų suteiktą kompetenciją, įsipareigojimus savo bendruomenei ir jos interesais. Įstatymų leidėjas yra nustatęs tokias savarankiškąsias funkcijas, kaip antai: savivaldybės biudžeto sudarymas ir tvirtinimas; ikimokyklinis vaikų ugdymas; vaikų ir jaunimo papildomas ugdymas bei užimtumas, profesinis mokymas; socialinių paslaugų įstaigų, šeimynų steigimas, išlaikymas ir bendradarbiavimas su visuomeninėmis organizacijomis; dalyvavimas užtikrinant viešąją tvarką ir gyventojų rimtį ir kitos. Šių funkcijų įgyvendinimui neabejotinai reikalingos lėšos naudojamos iš savivaldybės biudžeto. Vienas biudžetinių lėšų gavimo būdų – NTM, todėl savivaldybės taryba, priimdama sprendimą dėl pastarojo mokesčio sumažinimo arba atleidimo nuo jo turi pasverti, kiek tai turės įtakos savivaldybės biudžetui ir ar bus galima užtikrinti savarankiškųjų funkcijų įgyvendinimą. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra akcentavęs, kad svarbu paisyti lygybės principo kitų mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Palankesnis apmokestinimas galimas, bet toks sprendimas turėtų būti aiškiai argumentuotas. Taigi, savivaldybė sprendžia NTM (atleidimo ar mažinimo) klausimą jį analizuodama įvairiais pjūviais. Galutinį sprendimą priima įvertinus visetą aplinkybių, tačiau bet kuriuo atveju turi teisę rinktis, t. y. atleisti nuo NTM (jį sumažinti) ar priimti priešingą sprendimą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 – 743/2010). Situaciją, kai savivaldybės taryba nusprendė nesuteikti NTM lengvatos – t. y. nemažinti mokesčio arba nuo jo neatleisti mokesčių mokėtojo,

pagrindžia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis administracinėje byloje. UAB „Minibank“ kreipėsi į Klaipėdos miesto savivaldybę, prašydamas taikyti NTM lengvatą už laikotarpį nuo 2012 iki 2014 metų, remdamasi tuo, kad buvo atlikti kompleksiniai fasado, stogo ir vidaus remonto darbai pastate, esančiame J. Janonio g. 17, Klaipėdoje. Šis pastatas patenka į Klaipėdos miesto istorinę dalį, kuriai taikomos lengvatos, numatytos Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos patvirtintame Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos apraše (toliau – Aprašas). Pagal minėto Aprašo nuostatas, NTM lengvatos gali būti taikomos asmenims, kurie istorinėse miesto dalyse atlieka kompleksinius pastatų tvarkybos darbus ar įrengia mažosios architektūros elementus. Šiuo atveju UAB „Minibank“ pateikė visus reikiamus dokumentus, o savivaldybės administracijos specialistų išvada patvirtino, kad įmonės veikla atitiko Apraše numatytus reikalavimus. Be to, savivaldybės komisija pasiūlė suteikti lengvatą 13 144 Lt sumai, ir buvo parengtas sprendimo projektas, kuriam galiausiai Taryba nepritarė. Tarybos nariai savo sprendimą motyvavo tuo, kad UAB „Minibank“ yra kredito įstaiga, kurios veiklai reikalinga licencija, todėl įmonei negali būti taikoma NTM lengvata pagal Aprašo punktą, kuris numato, kad lengvatos neteikiamos subjektams, vykdančioms licencijuojamą veiklą. UAB „Minibank“ nuomone, Tarybos motyvai atmesti lengvatą buvo nepagrįsti ir neatitiko teisės aktų nuostatų bei ankstesnių sprendimų praktikos. Tuo tarpu Taryba rėmėsi tuo, kad turi diskrecinę teisę spręsti dėl mokesčių lengvatų taikymo savivaldybės biudžeto sąskaita, atsižvelgdama į konkrečią situaciją bei galimą veiklos pobūdį, kuris, jų vertinimu, prilygsta tam, kuriam lengvatos netaikomos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2251-756/2015). Taigi, savivaldybių taryba, įvertinusi visas reikšmingas aplinkybes, turi teisę savo nuožiūra priimti sprendimą – sumažinti NTM arba visiškai nuo jo atleisti, tačiau taip pat gali nuspręsti lengvatos netaikyti. Sutiktina su B. Sudavičiaus nuomone, kad tokia situacija galėtų būti vertinama kaip mokesčių nustatymo tik įstatymu principo pažeidimas, tačiau svarbu akcentuoti, kad savivaldybių tarybos veikia ne savo nuožiūra, o remdamosi įstatymu – konkrečiai, joms suteikti įgaliojimai kyla iš NTMĮ 7 straipsnio 5 dalies, o tai reiškia, kad savivaldybių tarybos veikia įstatymo nustatytose ribose ir remiasi atitinkamu teisiniu pagrindu (SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė, p. 107). Pažymėtina ir tai, kad nors įstatymas suteikia savivaldybėms šią diskreciją, jis nenustato vieningo ar išsamaus kriterijų sąrašo, kuriuo turėtų būti vadovaujamas taikant lengvatas. Tai reiškia, kad savivaldybių tarybos, sprendamos dėl konkrečių lengvatų suteikimo, veikia savo nuožiūra, tačiau ne

savavališkai – jos remiasi įstatymo suteiktais įgaliojimais bei turi užtikrinti, kad jų sprendimai būtų objektyvūs, pagrįsti ir nediskriminuojantys.

Nagrinėjant savivaldybių taikomas NTM lengvatas, galima pastebėti, jog neretai lengvatų nustatymas yra lemiamas socialinių veiksnių. Kauno miesto savivaldybėje NTM lengvata yra skiriama, jeigu fizinio asmens vidutinės mėnesio pajamos, tenkančios vienam šeimos nariui per paskutinius 6 mėnesius iki prašymo padavimo mėnesio mažesnės už 1,5 valstybės remiamų pajamų dydžio. Taip pat atvejis turi atitikti vieną iš sąlygų: fizinio asmens šeimoje yra bedarbių asmenų, kurie pagal LR užimtumo rėmimo įstatymą laikomi ilgalaikiais bedarbiais; fizinio asmens šeima neteko maitintojo; fizinio asmens šeimoje yra neįgalųjų asmenų, kuriems nustatytas 0–40 procentų darbingumo lygis; fizinis asmuo yra nepilnametis asmuo ar asmuo, sukakęs senatvės pensijos amžių; vienas iš sutuoktinių, kai kito nėra, augina vaiką (-us) iki 18 metų arba neįgalų vaiką; fizinis asmuo yra vienas iš sutuoktinių jaunos šeimos, kurioje kiekvienas iš sutuoktinių yra ne vyresnis kaip 35 metų (Kauno miesto savivaldybės tarybos 2007 m. lapkričio 15 d. sprendimas Nr. T-575 „Dėl Mokesčių lengvatų teikimo taisyklių tvirtinimo“. TAR, 2007-11-15, Nr. 2007-00763). Tokio pobūdžio lengvata atspindi socialiai orientuotą politiką, kuria siekiama paremti asmenų grupes, kurios neturi finansinių galimybių mokėti NTM.

Taip pat pastebėtina, kad savivaldybės dažnai taiko lengvatas, susijusias su kultūros svarba. Pavyzdžiui, Vilniuje nuo NTM yra atleidžiami asmenys, kurie valdo apmokestinamą NT, kuriame vykdoma muziejų veikla (Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2022 metams nustatymo“ Nr. 1-1042). Taip pat ir Klaipėdos rajono savivaldybėje fiziniai ir juridiniai asmenys, kurie remia sporto, kultūros ir mokslo veiklas Klaipėdos rajono savivaldybėje, savivaldybės tarybos sprendimu gali būti atleidžiami nuo metinio NTM, bet ne daugiau kaip 50 proc. paramai skirtų lėšų sumos ir ne daugiau kaip paramos teikėjui už einamuosius metus apskaičiuotų mokesčių sumos, jeigu yra įvykdytos šios sąlygos: su paramos gavėju pasirašyta Paramos sutartis, kurioje įsipareigojama skirti paramą paramos gavėjui; suteikta ne mažesnė kaip 3 tūkst. Eur parama; vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 6.469 straipsnio 2 dalimi, teikiant paramą, kurios suma didesnė kaip 14 500 Eur, sudaryta notarinės formos sutartis; pasirašytos Paramos sutarties pagrindu parama buvo suteikta šiems paramos gavėjams: Klaipėdos rajone registruotoms sporto organizacijoms; Klaipėdos rajone veikiančioms kultūros įstaigoms, kurių steigėja yra Klaipėdos rajono savivaldybė ar Lietuvos Respublikos valstybė; mokslo ir verslo bendradarbiavimo Klaipėdos rajone veiklų vykdytojams (Klaipėdos

rajo savivaldybės tarybos 2021 m. lapkričio 25 d. sprendimas Nr. T11-326 „Dėl Mokesčių lengvatų juridiniams ir fiziniams asmenims, remiantiems sporto, kultūros ir mokslo veiklas Klaipėdos rajono savivaldybėje, taikymo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2021, 2021-24476). Savivaldybių taikomos NTM lengvatos rodo ne tik ekonominio, bet ir kultūrinio bei socialinio skatinimo aspektą. Vilniaus miesto sprendimas atleisti nuo NTM asmenis, vykdančius muziejinę veiklą, pabrėžia kultūros svarbą miestui ir siekį remti jos plėtrą. Klaipėdos rajono savivaldybė taip pat integruoja paramos kultūrai, sportui ir mokslui skatinimą, sudarydama sąlygas verslui ne tik gauti mokesčių lengvatas, bet ir prisidėti prie vietos bendruomenės gerovės. Tokie sprendimai skatina socialiai atsakingą verslo praktiką ir stiprina kultūrinį bei visuomeninį gyvenimą regionuose.

NTM lengvatos, susijusios su švietimu, yra dažnai taikomos tiek nacionaliniu, tiek savivaldybių lygmeniu, siekiant skatinti švietimo veiklą ir palengvinti finansinę naštą švietimo įstaigoms bei su švietimu susijusiems asmenims. Pavyzdžiui, Palangos mieste juridiniams asmenims, jų dukterinėms įmonėms ir filialams gali būti suteikiama mokesčio lengvata tuo atveju, jeigu priklauso ne pelno organizacijoms, kurios vykdo švietimo, mokymo ir mokslinę veiklą (Palangos miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl mokesčių lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2022, 24842). Tokia lengvata taip pat nustatyta ir Akmenės rajone, kur savivaldybės taryba mokesčio lengvatas taiko juridiniams asmenims teikiantiems paramą (piniginėmis lėšomis, turtu, suteiktomis paslaugomis, darbais) su sportu, švietimu ir kultūra susijusioms Savivaldybės biudžetinių įstaigų veikloms bei nevyriausybiniams organizacijoms, vykdančioms veiklą Akmenės rajone. Paramos teikėjams gali būti teikiama iki 50% suteiktos paramos dydžio mokesčio lengvata (Akmenės rajono savivaldybės tarybos 2015 m. spalio 29 d. sprendimas Nr. T-203(E) „Dėl Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2015, 2015-17200). Tokio pobūdžio sprendimai dėl lengvatų liudija apie nuoseklų požiūrį į švietimo sektoriaus skatinimą, suteikiant mokesčių lengvatas ne pelno siekiančioms organizacijoms, vykdančioms švietimo ir mokslinę veiklą, arba juridiniams asmenims, remiantiems šių sričių iniciatyvas.

Savivaldybių tarybos neretai nustato NTM lengvatas siekdamas skatinti vietos ūkio subjektų veiklą ir pritraukti investicijų į savivaldybės teritoriją. Klaipėdos rajono savivaldybės sprendimas trejus metus (įskaitant įregistravimo metus) atleisti naujai šios savivaldybės teritorijoje įregistruotas įmones nuo NTM yra kryptingas ekonominės politikos instrumentas, skirtas skatinti

verslo plėtrą ir investicijų pritraukimą į vietovę (Klaipėdos rajono savivaldybės tarybos 2021 m. lapkričio 25 d. sprendimas Nr. T11-326 „Dėl Mokesčių lengvatų juridiniams ir fiziniams asmenims, remiantiems sporto, kultūros ir mokslo veiklas Klaipėdos rajono savivaldybėje, taikymo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2021, 2021-24476). Tokia lengvata sudaro palankesnes sąlygas naujai veiklą pradedantiems ūkio subjektams, sumažindama jų pradinių veiklos kaštų naštą ir padidindama regiono konkurencingumą kitų savivaldybių atžvilgiu. Panašaus pobūdžio lengvata taip pat taikoma ir Alytaus mieste. Alytaus miesto taryba nustačiusi, kad smulkiojo ir vidutinio verslo įmonės, per paskutiniuosius 24 mėnesius investavusios į NT, kuriame vykdoma įmonės ūkinė komercinė veikla, ir technologinių įrenginių įsigijimą, vieną mokestinį laikotarpį atleidžiamos nuo NTM mokėjimo už NT, o kitus tris mokestinius laikotarpius šie mokesčiai sumažinami 50 procentų, jei investicijos siekia: labai mažos įmonės – ne mažiau kaip 28 962 Eur; mažos įmonės – ne mažiau kaip 144 810 Eur; vidutinės įmonės – ne mažiau kaip 724 050 Eur (Alytaus miesto savivaldybės tarybos 2013 m. kovo 28 d. sprendimas Nr. T-59 „Dėl smulkiojo ir vidutinio verslo skatinimo“. Paskelbta institucijos). Alytaus miesto taryba, sprendime „Dėl investavimo Alytaus pramonės parke tvarkos aprašo patvirtinimo“, nustatė, kad investuotojas, per sutartyje numatytą laikotarpį investavęs į naujo objekto statybą ir įrengimą, kai kapitalo investicijos pasiekia ne mažiau kaip 500 000 eurų į vieną išnuomoto žemės sklypo hektarą (ne mažiau kaip 5 000 eurų į vieną arą), sukūręs ne mažiau kaip 10 naujų darbo vietų vienam išnuomoto sklypo hektarui ir pradėjęs veiklą, yra atleidžiamas nuo to žemės sklypo nuomos mokesčio ir nuo naujai sukurto NTM 7 mokestiniams laikotarpiams, pradedant mokestiniu laikotarpiu, kurį investicijų suma buvo pasiekta. Kitus 3 mokestinius laikotarpius šie mokesčiai sumažinami 50 procentų (Alytaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl investavimo Alytaus pramonės parke tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2019, Nr. 20459). Taip pat Kauno miesto savivaldybės taryba priėmė sprendimą „Dėl atleidimo nuo nekilnojamojo turto ir valstybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parko teritorijoje“, kuriuo nusprendė atleisti nuo NT ir valstybinės žemės nuomos mokesčių Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parko teritorijoje esančius šių mokesčių mokėtojus 10 metų laikotarpiui, skaičiuojant nuo valstybinės žemės nuomos sutarčių įsigaliojimo (Kauno miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl atleidimo nuo nekilnojamojo turto ir valstybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parko teritorijoje“, 2024, 24-3176). Aiškinamuoju raštu, Kauno miesto savivaldybės administracijos Licencijų, leidimų ir

paslaugų skyrius išaiškino, kad Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parkas (KAIPP) reikšmingai skatins Kauno regiono ekonominę ir inovacijų plėtrą, greitu metu pritrauks investicinį kapitalą bei talentus iš Lietuvos ir užsienio valstybių (Kauno miesto savivaldybės administracija. Licencijų, leidimų ir paslaugų skyriaus aiškinamasis raštas „Dėl atleidimo nuo nekilnojamojo turto ir valstybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parko teritorijoje). NTM lengvatos, taikomos skirtingose Lietuvos savivaldybėse, atlieka svarbų vaidmenį formuojant vietos ekonominę politiką ir kuriant palankią aplinką investicijoms bei verslo plėtrai. Klaipėdos rajono savivaldybės sprendimas trejus metus atleisti naujai įregistruotas įmones nuo NTM mažina verslo pradžios kaštus ir skatina įmonių steigimąsi regione. Alytaus miesto savivaldybė, taikydama investicijomis grįstas lengvatas, orientuojasi į smulkiojo ir vidutinio verslo stiprinimą bei ilgalaikį ekonominį augimą, o investicijos Alytaus pramonės parke papildomai motyvuojamos žemės ir NTM atleidimu. Tuo tarpu Kauno miesto tarybos sprendimas dėl mokesčių lengvatų Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parke rodo siekį tapti inovacijų centru ir pritraukti aukštos pridėtinės vertės investicijas bei talentus. Tokios priemonės ne tik padidina regionų patrauklumą investuotojams, bet ir prisideda prie tvaraus vietos ekonomikos augimo, darbo vietų kūrimo bei konkurencingumo didinimo nacionaliniu ir tarptautiniu mastu.

Taip pat, kaip vieną iš NTM lengvatų, savivaldybių tarybos priima lengvatinius mokesčio tarifus. Pagal galiojančius teisės aktus, NTM tarifas paprastai gali svyruoti nuo 0,1 proc. iki 3 proc. nuo turto mokestinės vertės. Tačiau savivaldybės gali nustatyti mažesnę – lengvatinę – tarifą, siekiant skatinti tam tikras veiklas, remti socialinę, kultūrinę ar ekonominę infrastruktūrą bei sumažinti mokestinę naštą specifiniams subjektams. Pavyzdžiui, Vilniaus miesto savivaldybėje nustatytas 0,7 proc. tarifas viešbučių paskirties pastatams (patalpoms); poilsio paskirties pastatams (patalpoms), išskyrus pastatus (patalpas), naudojamus (-as) lošimo namų veiklai vykdyti; maitinimo paskirties pastatams (patalpoms), išskyrus pastatus (patalpas), naudojamus (-as) lošimo namų veiklai vykdyti; kultūros paskirties pastatams (patalpoms), išskyrus pastatus (patalpas), naudojamus (-as) lošimo namų veiklai vykdyti; sporto paskirties pastatams (patalpoms); mokslo paskirties pastatams (patalpoms); pastatams (patalpoms), naudojamiems viešiesiems poreikiams kultūros ir švietimo srityje tenkinti (knygynams, meno galerijoms, kūrybinėms dirbtuvėms) (Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2022 metams nustatymo“ Nr. 1-1042). Kauno miesto savivaldybėje nustatytas NTM tarifas – 0,7 proc. NT mokestinės vertės NT, esančiam Naujamiestyje ir Senamiestyje, naudojamam vykdant šią

veiklą: knygų mažmeninę prekybą specializuotose parduotuvėse; mažmeninę prekybą suvenyrais specializuotose parduotuvėse; antikvarinių daiktų mažmeninę prekybą; maitinimo ir gėrimų teikimo veiklą; komercinių meno galerijų veiklą (Kauno miesto savivaldybės tarybos 2019 m. gegužės 14 d. sprendimas Nr. T-202 „Dėl 2020 metų nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“. TAR, 2019, 2019-07700). Atsižvelgiant į tai, kad savivaldybių tarybos turi teisę savarankiškai nustatyti NTM tarifus, lengvatinių tarifų taikymas tampa svarbia priemone skatinant tam tikras veiklas ir remiant strategiškai svarbias sritis. Kaip rodo Vilniaus ir Kauno miestų pavyzdžiai, tokie tarifai gali būti taikomi specifinėms NT paskirtims, kurios prisideda prie kultūrinės, socialinės ar ekonominės infrastruktūros plėtros. Taigi, lengvatiniai tarifai ne tik mažina mokesstinę naštą tam tikriems subjektams, bet ir padeda įgyvendinti savivaldybių plėtros tikslus bei formuoti palankią aplinką verslui ir visuomenei.

Apibendrinant galima teigti, kad NTM lengvatos savivaldybių lygmeniu atlieka svarbų vaidmenį ne tik fiskalinėje, bet ir socialinėje, kultūrinėje bei ekonominėje politikoje. Nors savivaldybių tarybos turi diskrecinę teisę taikyti lengvatas ir lengvatinius tarifus, jų sprendimai turi būti grindžiami įstatymų nuostatomis, objektyviais kriterijais ir būti pagrįsti. Skirtingų savivaldybių praktika rodo, kad NTM lengvatos dažnai yra taikomos siekiant socialinės paramos, kultūros, švietimo ir verslo plėtros skatinimo. Toks lankstus požiūris leidžia savivaldybėms prisitaikyti prie vietos bendruomenės poreikių bei skatinti ekonominę plėtrą.

Nors savivaldybėms suteikta teisė savarankiškai spręsti dėl NTM lengvatų daugeliu atveju yra vertintina teigiamai, vis dėlto šio darbo autorė įžvelgia tam tikrą teisės spragą – šiuo metu galiojantis teisinis reguliavimas nenumato aiškių, vienodai visoms savivaldybėms taikytinų kriterijų, kuriais turėtų būti grindžiamos lengvatos arba kuriais remiantis lengvatos suteikiamos nebūtų. NTMĮ 7 straipsnio 5 dalis nustato, jog savivaldybių tarybos turi teisę savo biudžeto sąskaita sumažinti mokestį arba visai nuo jo atleisti. Visose savivaldybėse yra numatytas NTM, tačiau kiekviena savivaldybės taryba, vadovaudamasi NTMĮ 7 straipsnio 5 dalimi, gali sumažinti šį mokestį arba visai nuo jo atleisti. Taigi įstatymų leidėjas savivaldybių taryboms suteikė teisę reguliuoti NT apmokestinimą NTM, t. y. suteikė teisę šį mokestį sumažinti arba visiškai nuo jo atleisti. Kokias kriterijais vadovaujantis tai būtų galima padaryti, NTMĮ nebuvo nurodyta. Vadinasi, LR Seimas paliko šiuos kriterijus nusistatyti pačioms savivaldybėms (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I3-1307-816/2020). Dėl šios priežasties savivaldybių praktika dažnai tampa nevienoda, o tai gali

lemti ne tik skirtingą gyventojų ir verslo subjektų traktavimą, bet ir sudaryti prielaidas subjektyviems ar net piktnaudžiavimu grįstiems sprendimams. Siekiant detaliau atskleisti šios problemos aktualumą, toliau bus analizuojama aktuali administracinių teismų praktika, kurioje vertintas savivaldybių tarybų sprendimų teisėtumas dėl NTM lengvatų taikymo.

Vilniaus apygardos administracinis teismas, išnagrinėjęs Vyriausybės atstovo Vilniaus ir Alytaus apskrityse pateiktą prašymą dėl Vilniaus miesto savivaldybės tarybos priimto norminio teisės akto teisėtumo, nusprendė, kad 2021 m. birželio 23 d. tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2022 metams nustatymo“ pažeidžia teisėtumo, įstatymo viršenybės bei asmenų lygiateisiškumo principus. Teismas neteisėtu pripažino sprendimo 3.1 papunktį, kuriuo Vilniaus miesto savivaldybės taryba nusprendė taikyti NTM lengvatą asmenims, įsigijusiems apmokestinamąjį NT – negyvenamąsias patalpas, pastatytas ir įregistruotas Registrų centre iki 2019 m. birželio 1 d. Ši lengvata galiojo tik esant tam tikroms sąlygoms: kai patalpos faktiškai naudojamos kaip gyvenamoji vieta, kai pats mokesčio mokėtojas ir jo šeimos nariai yra ten deklaravę gyvenamąją vietą, ir kai šis turtas yra vienintelis jų nuosavybėje esantis NT. Teismo vertinimu, tokia NTM lengvatos taikymo tvarka, kai pagrindiniu kriterijumi laikoma ne turto įsigijimo data, o jo pastatymo ir įregistravimo Registrų centre momentas, lemia tai, kad panašioje ar net tapačioje padėtyje esantys asmenys gali būti vertinami nevienodai. Pavyzdžiui, asmenys, tą pačią dieną įsigiję analogišką NT, kuris atitinka visas Sprendimo 3.1 papunktyje nustatytas sąlygas, turės skirtingas galimybes pasinaudoti mokesčio lengvata vien dėl to, kad jų turtas buvo įregistruotas skirtingu laiku – prieš arba po 2019 m. birželio 1 d. Teismas pažymėjo, jog atsakovė nepateikė objektyvių argumentų, pagrindžiančių tokią skirtingą reguliavimo taikymo ribą, todėl toks kriterijus vertintinas kaip dirbtinis ir nepagrįstas. Atsižvelgdamas į tai, teismas padarė išvadą, kad NT pastatymo ir įregistravimo data nėra tinkama siekiamiems tikslams pasiekti. Lengvatos taikymo siejimas su šiuo formaliu kriterijumi prieštarauja konstituciniam lygiateisiškumo principui, kadangi sukuria situacijas, kai asmenys, esantys iš esmės vienodose aplinkybėse, yra nepagrįstai vertinami skirtingai, nesant tam objektyvaus ir teisėto pagrindo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1122-821-2023).

Teisės normų aiškumas ir taikymo pagrįstumas yra būtini elementai užtikrinant viešojo administravimo teisėtumą ir asmenų pasitikėjimą valdžios institucijų sprendimais. Šiuo aspektu itin reikšminga yra Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nutartis, kurioje buvo vertintas

Plungės rajono savivaldybės tarybos sprendimas dėl maksimalaus NTM tarifo taikymo fiziniam asmeniui, kurio turtas buvo įtrauktas į apleistų ir nenaudojamų statinių sąrašą. Teismas pažymėjo, kad savivaldybė, priimdama sprendimą, neįvertino visų reikšmingų aplinkybių – turtui buvo taikytas areštas, vyko teisminiai ginčai dėl leidimų, ir egzistavo kitos objektyvios kliūtys, nepriklausančios nuo savininko valios. Teismas konstatavo, kad sprendimas buvo nemotyvuotas, neparemtas konkrečiais faktais ir pažeidė viešojo administravimo principus, ypač motyvavimo ir proporcingumo reikalavimus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-4045-968/2020). Ši byla patvirtina, kad sprendimai dėl NTM lengvatų ar jų nesuteikimo turi būti grindžiami objektyviais, individualiai įvertintais duomenimis, o ne taikomi formaliai ar mechanškai.

Kitoje administracinėje byloje, pareiškėjas ginčijo Palangos miesto savivaldybės tarybos sprendimą, kuriuo buvo nustatyti diferencijuoti NTM tarifai – nuo 0,3 proc. iki 3 proc. nuo NT mokestinės vertės. Konkrečiu atveju pareiškėjui buvo pritaikytas didžiausias – 3 proc. – tarifas, kadangi jis buvo įtrauktas į Valstybinės mokesčių inspekcijos sudarytą didžiųjų mokesčių mokėtojų sąrašą. Pareiškėjas teigė, kad toks sprendimas pažeidžia konstitucinį asmenų lygiateisiškumo principą, nes vien faktas, kad subjektas įtrauktas į minėtą sąrašą, neturėtų lemti padidinto mokesčio taikymo. Bylos nagrinėjimo metu paaiškėjo, kad savivaldybė taikė padidintą tarifą vadovaudamasi NTMĮ 6 straipsnio 2 dalimi, kuri numato savivaldybių teisę diferencijuoti mokesčio tarifus, atsižvelgiant į įvairius kriterijus, tarp jų – mokesčio mokėtojų kategorijas. Savivaldybė aiškino, kad didžiųjų mokesčio mokėtojų sąraše esantys juridiniai asmenys paprastai turi aukštesnį ekonominį pajėgumą, todėl yra pagrindas jiems taikyti aukštesnį mokestinį tarifą. Be to, savivaldybė siekė tokiu sprendimu padidinti biudžeto pajamas ir paskirstyti mokestinę naštą proporcingai. Teismas vertino, ar savivaldybė neperžengė jai suteiktos diskrecijos ribų, ir padarė išvadą, kad sprendimas buvo teisėtas, nes remtasi aiškiai įstatyme įtvirtintu kriterijumi – mokesčio mokėtojo dydžiu. Teismas taip pat pažymėjo, kad diferencijavimas savaime nepažeidžia lygiateisiškumo, jei yra grindžiamas objektyviais skirtumais tarp subjektų ir siekiama teisėtų viešųjų tikslų – šiuo atveju, teisingo ir proporcingo mokesčių paskirstymo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1107-492/2015). Nors nagrinėtoje byloje sprendimas nebuvo susijęs su lengvatų suteikimu, tačiau teismo išaiškinimai yra svarbūs formuluojant ir lengvatų taikymo kriterijus. Jie patvirtina, kad bet koks

skirtingas mokesčio taikymas – tiek lengvatinis, tiek padidintas – turi būti grindžiamas aiškiais, įstatyme įtvirtintais kriterijais, o ne subjektyviais ar neformaliais pagrindais.

Darbo autorės nuomone, atsižvelgiant į kai kuriose savivaldybėse taikomą praktiką atleisti naujai įregistruotų įmonių NT nuo NTM atitinkamam laikotarpiui, turėtų būti įvestas aiškus kriterijus, kuriuo remiantis tokios įmonės galėtų būti atleistos nuo NTM. Pavyzdžiui, Klaipėdos rajono savivaldybės praktikoje taikoma lengvata, kuria trejų metų laikotarpiui nuo NTM atleidžiamos naujai savivaldybės teritorijoje įregistruotos įmonės, įskaitant įregistravimo metus (Klaipėdos rajono savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo ir mokesčio lengvatos“. 2021, T11-185). Tokia lengvata formaliai skirta pritraukti naujus juridinius asmenis ir skatinti verslo kūrimąsi regione, tačiau ji nėra siejama su realiais socialiniais ar ekonominiais kriterijais. Praktikoje tai gali reikšti, kad įmonės, kurios, pavyzdžiui, vysto NT projektus ir įregistruoja didelės vertės statinius, trejus metus nemoka NTM vien dėl to, kad juridinis asmuo yra naujai įsteigtas. Tuo tarpu kiti, veiklą ilgiau vykdančios ūkio subjektai, kurie galbūt generuoja mažesnes pajamas ar valdo mažesnės vertės turtą, tokios lengvatos neturi. Toks sprendimas kelia klausimų dėl lygiateisiškumo, proporcingumo ir tikslingumo, ypač jei lengvata taikoma visoms naujoms įmonėms be papildomų sąlygų. Siekiant užtikrinti, kad NTM lengvatos būtų taikomos proporcingai ir atitiktų socialinio teisingumo principus, siūlytina įvesti aiškų kriterijų. Toks kriterijus galėtų būti, kad lengvata būtų taikoma tik toms įmonėms, kurių metinis grynasis pelnas neviršija nustatytos ribos, pavyzdžiui, 100 000 eurų. Tokiu būdu lengvata būtų skiriama ne vien dėl formalaus įmonės įsteigimo fakto, o atsižvelgiant į jos ekonominę pajėgumą. Tai leistų išvengti situacijų, kai nuo mokesčio atleidžiami stambūs ūkio subjektai ar NT plėtotojai, valdytojai ar investuotojai, kurių įmonės formaliai naujai įregistruotos, tačiau faktiškai valdo brangius objektus ir generuoja reikšmingas pajamas.

Atsižvelgiant į tai, kad NTM už savivaldybės teritorijoje esantį apmokestinamą NT yra sudedamoji savivaldybės biudžeto dalis, todėl visais atvejais savivaldybės taryba turi spręsti, kiek mokesčio sumažinimas ar atleidimas nuo jo turės įtakos savivaldybės biudžetui ir ar tuomet bus galima užtikrinti funkcijų įgyvendinimą. Taip pat svarbu įvertinti, kokią naudą gaus konkreči savivaldybė, atleisdama mokesčių mokėtoją nuo mokesčio (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017 m. gegužės 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2438-484/2017). Taigi, kadangi NTM lengvatos daro tiesioginę įtaką savivaldybių biudžetams ir reiškia ne tik fiskalinę, bet ir socialinę bei ekonominę priemonę, darbo autorės nuomone, tikslinga būtų įtvirtinti aiškius

kriterijus, nustatančius, kas kiek laiko ir kokioms aplinkybėms esant savivaldybių tarybos privalėtų peržiūrėti jų pačių taikomas lengvatas. Šiuo metu galiojantis teisinis reglamentavimas neįtvirtina konkretaus termino, kuriam suėjus suteikta NTM lengvata turi būti peržiūrima, o praktika skirtingose savivaldybėse yra nevienoda – vienos lengvatos taikomos neribotam laikotarpiui, kitose – metams ar keliems, tačiau be aiškių peržiūros terminų ar vertinimo procedūrų. Sektoriu pavyzdžiu galėtų būti Ilinojaus valstijoje taikoma NTM lengvatų peržiūrėjimo sistema. Pagal Ilinojaus valstijos teisinį reguliavimą, senjorams gali būti taikoma mokestinė lengvata, įšaldant jų gyvenamojo turto vertę. Asmuo turi teisę į šią lengvatą, jei jis: yra bent 65 metų amžiaus; bendros namų ūkio pajamos yra 65 000 USD arba mažesnės; atitinka tam tikrus kitus reikalavimus. Ši mokesčio lengvata suteikia galimybę reikalavimus atitinkantiems vyresnio amžiaus asmenims pasirinkti, kad jų gyvenamojo būsto išlyginta vertinamoji vertė (angl. *Equalized Assessed Value*, EAV) būtų įšaldyta pagal bazinių metų EAV. Tai reiškia, kad vertė nekils dėl infliacijos ar kitų su rinkos pokyčiais susijusių veiksnių. Atleidimo nuo mokesčio lengvatos dydis nustatomas kiekvienais metais, atsižvelgiant į: 1) dabartinę turto EAV, atėmus įšaldytą bazinių metų vertę (ankstesnių metų turto EAV, pagal kurią pareiškėjas pirmą kartą įgijo teisę į atleidimą nuo mokesčio) ir 2) pareiškėjo bendrų namų ūkio maksimalių pajamų apribojimą (Illinois Compiled Statutes, 35 ILCS 200/15-172, Section 15-172 – Senior Citizens Assessment Freeze Homestead Exemption). Taigi, iš to darytina išvada, kad lengvata yra peržiūrima kiekvienais metais, lengvatos dydis kiekvienais metais nustatomas iš naujo, atsižvelgiant į tuo metu galiojančią turto vertę bei pareiškėjo pajamų lygį. Remiantis šiuo pavyzdžiu, matyti, kad reguliari lengvatos peržiūra leidžia ne tik išlaikyti mokestinę sistemą dinamišką ir jautrią ekonominiams bei socialiniams pokyčiams, bet ir užtikrina, kad mokestinės privilegijos būtų taikomos tik tiems subjektams, kurie realiai atitinka nustatytus kriterijus konkrečiu laikotarpiu. Todėl darbo autorė mano, kad būtų tikslinga nustatyti kriterijų, kuris aiškiai įtvirtina pareigą peržiūrėti taikomas NTM lengvatas periodiškai – pavyzdžiui, kasmet arba kas dvejus – trejus metus, priklausomai nuo lengvatos pobūdžio. Tokia peržiūra turėtų būti grindžiama aktualiais duomenimis apie NT vertę, pareiškėjo pajamas, veiklos pobūdį ar kitus objektyvius kriterijus, kuriuos savivaldybės gali nustatyti savo tvarkos aprašuose. Toks reguliavimas skatintų atsakingą požiūrį į viešuosius finansus, leistų savivaldybėms tikslingai valdyti biudžeto lėšas, o mokesčių mokėtojus motyvuotų sąžiningai deklaruoti aplinkybes, kurios yra reikšmingos sprendžiant dėl mokestinių lengvatų taikymo.

Apibendrinant, darytina išvada, kad šiuo metu galiojantis NTMĮ reguliavimas, nors ir suteikia savivaldybėms plačią diskreciją spręsti dėl NTM tarifų bei lengvatų taikymo, tačiau kartu palieka reikšmingų spragų, kurios lemia teisinio aiškumo, vienodumo ir skaidrumo stoką. Praktika rodo, kad skirtingų savivaldybių sprendimai dėl lengvatų taikymo dažnai grindžiami skirtingais, ne visada aiškiai apibrėžtais kriterijais, o tai gali sudaryti prielaidas netolygiam mokesčių naštos paskirstymui, teisiniam neapibrėžtumui ar net galimiems pažeidimams. Todėl, siekiant užtikrinti tiek konstitucinių principų – lygiateisiškumo, teisėtumo ir proporcingumo – laikymąsi, tiek efektyvų viešųjų finansų valdymą, būtų tikslinga įstatymų leidėjui svarstyti galimybę aiškiau reglamentuoti lengvatų taikymo pagrindus. Viena iš galimų alternatyvų – įtvirtinti bendrąsias taisykles ar kriterijus nacionaliniu lygiu, kartu paliekant savivaldybėms galimybę detalai pritaikyti juos pagal vietos sąlygas. Tokiu būdu būtų pasiektas didesnis mokesčių sistemos teisingumas, sustiprintas viešasis pasitikėjimas savivaldos institucijų priimamais sprendimais ir užtikrintas racionalus biudžeto lėšų paskirstymas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Mokesčių lengvatos, nepaisant dažnai joms reiškiamos kritikos, sudaro svarbią ir teisėtą valstybės mokesčių sistemos dalį. Tinkamai reglamentuotos ir taikomos, jos nepažeidžia fundamentalių apmokestinimo principų – mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, proporcingumo bei visuotinio privalomumo – o priešingai, padeda šiuos principus įgyvendinti praktikoje. Mokesčių lengvatos nėra tam tikra privilegija, kuri siejasi su atitinkamų asmenų išskirtinumu ar netgi nelygybe tol, kol jos grindžiamos objektyviais, aiškiai įstatymuose nustatytais kriterijais, atitinkančiais viešąjį interesą ir socialinės bei ekonominės politikos tikslus.
2. Siekiant ilgalaikio valstybės viešųjų finansų stabilumo bei mokesčių sistemos tvarumo, būtina sistemiškai ir kritiškai įvertinti galiojančių NTM lengvatų, kurių gausa kelia nemažai diskusijų, turinį bei taikymo apimtį. Neapmokestinamosios 150 000 eurų ribos taikymas fizinių asmenų NTM Lietuvoje atspindi kompromisą tarp mokesčių progresyvumo ir socialinio teisingumo. Nors ši lengvata padeda apsaugoti mažas ar vidutines pajamas gaunančius gyventojus nuo papildomos mokestinės naštos, ji tuo pačiu riboja mokesčio bazę ir mažina valstybės fiskalinį pajėgumą. Atsižvelgiant į tarptautinių organizacijų rekomendacijas, ši riba turėtų būti palaipsniui mažinama. NTM lengvata kapinių teritorijoje esančiam NT turėtų būti taikoma selektyviai – tik tiems objektams, kurie nėra naudojami komercinei veiklai. Dabartinis reguliavimas, leidžiantis lengvata pasinaudoti ir pelno siekiantiems subjektams, gali iškraipyti konkurenciją ir prieštarauti mokestinio teisingumo principams. Visuotinio NTM kontekste tokios išimtys turėtų būti peržiūretos, siekiant užtikrinti vienodą ir proporcingą apmokestinimą. Nepritartina NTM lengvatai, taikamai valstybės ir savivaldybių valdomam turtui. Remiantis duomenimis, didelė dalis šio turto yra nenaudojama arba naudojama neefektyviai. Kadangi valstybės institucijos dažnai nepatiria tiesioginės finansinės atsakomybės už turto valdymo rezultatus, neapmokestinimas neskatina NT naudojimo efektyvumo. Lietuvos banko NT atleidimas nuo NTM taip pat kelia pagrįstų abejonių. Atsižvelgiant į tai, kad ši institucija nėra finansuojama valstybės biudžeto lėšomis, disponuoja reikšmingos vertės NT ir turi pakankamą finansinį pajėgumą vykdyti mokestines prievoles, taikoma lengvata laikytina nepagrįsta. NTM lengvatos neturėtų būti taikomos institucijoms, veikiančioms

savarankiškai ir generuojančioms pelną. NTM lengvata juridiniams asmenims, kai jų pajamos daugiau nei 50 proc. sudaro iš žemės ūkio veiklos, vertintina kritiškai. Juridiniai asmenys dažnai disponuoja didesniais resursais, jų veikla būna mišri, o reali socialinė grąža dėl lengvatos taikymo – abejotina. Statistiniai duomenys rodo, kad žemės ūkio veiklą Lietuvoje vykdo daugiausiai fiziniai asmenys – ūkininkai, todėl NTM lengvatos pirmiausia turėtų būti orientuotos į šiuos subjektus. Juridiniams asmenims taikytina lengvata turėtų būti peržiūrėta, siaurinama arba visiškai panaikinta. Lengvata NT, naudojamam teikiant sveikatos priežiūros paslaugas pelno siekiantiems subjektams, kelia abejonių dėl mokesčių sistemos neutralumo ir proporcingumo. Nors NTM lengvata sveikatos priežiūros paslaugas teikiantiems subjektams grindžiama viešojo intereso užtikrinimu, jos taikymas ir privačioms, pelno siekiančioms įstaigoms kelia klausimų dėl reguliavimo tikslingumo. Atsižvelgiant į tai, tikslinga būtų svarstyti lengvatos ribojimą ar perorientavimą – pavyzdžiui, susiejant ją su socialinės funkcijos vykdymu ar kompensaciniu įnašu savivaldybei, kaip tai daroma kai kuriose užsienio šalyse.

3. Teisinga, autorės nuomone, NTM lengvata taikoma šeimoms, auginančioms tris ir daugiau vaikų ar neįgalius vaikus. Ji padeda apsaugoti socialiai jautrias grupes nuo perteklinės mokestinės naštos, prisideda prie demografinės politikos tikslų ir užtikrina mokestinės sistemos socialinį teisingumą. Žemės ūkio sektorius Lietuvoje išsiskiria sezoniškumu, klimato rizikomis bei dideliu smulkiųjų ūkininkų skaičiumi, todėl NTM lengvata fiziniams asmenims, naudojantiems NT žemės ūkio veiklai, yra svarbi priemonė, mažinanti smulkiųjų ūkių finansinę naštą bei skatinanti sektoriaus konkurencingumą ir tvarumą. Vis dėlto, autorės nuomone, dėl plataus žemės ūkio veiklos apibrėžimo ir galimų piktnaudžiavimo rizikų, lengvata turėtų būti keičiama, įtvirtinant aiškesnius jos taikymo kriterijus.
4. NTM savivaldybėms suteikia plačią diskreciją spręsti dėl mokesčio tarifų ir lengvatų taikymo. Praktikoje savivaldybių taikomos NTM lengvatos atlieka ne tik fiskalinę, bet ir svarbią socialinę bei ekonominę funkciją. Lengvatos dažnai orientuotos į socialiai pažeidžiamas grupes, viešąsias kultūros, sporto ir švietimo iniciatyvas ar investicijų skatinimą. Tačiau ne visais atvejais nustatomi objektyvūs, aiškūs ir tikslui proporcingi kriterijai, o tai gali lemti nenuoseklią ar diskriminuojančią lengvatų taikymo praktiką.

5. Darbo autorės nuomone, būtų tikslinga pačiame NTMI, ar kituose poįstatyminiuose norminiuose aktuose, įtvirtinti aiškius kriterijus, kurių laikantis savivaldybių tarybos galėtų taikyti NTM lengvatas. Įstatymų leidėjo nustatyti baziniai kriterijai, tokie kaip turto naudojimo paskirtis, savininko ekonominis pajėgumas, turto statusas ar socialinė nauda bendruomenei – leistų suvienodinti praktiką ir užtikrinti sprendimų pagrįstumą, todėl siūlytina taikyti NTM lengvatas tik tada, kai tai pagrįsta socialiniais ar ekonominiais argumentais. Kadangi kai kuriose savivaldybėse lengvatos taikomos neribotam laikotarpiui, be aiškių terminų ar vertinimo procedūrų, rekomenduotina įstatymu įtvirtinti periodinės NTM lengvatų peržiūros pareigą.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Teisės norminiai aktai

1. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas *Valstybės žinios*, 2004, 63-2243.
2. Lietuvos Respublikos Konstitucija *Valstybės žinios*, 1992, 33-1014.
3. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, 110-3992.
4. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, 76-2741.
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2002, 73-3085.
6. Lietuvos Respublikos Lietuvos banko įstatymas. *Valstybės žinios*, 1994, 99-1957.
7. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2, 4, 6, 7, 11, 12, 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2011, 163-7742.
8. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2013, 75-3758.
9. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2014.
10. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6, 7, 11, 12 ir 14 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2017, TAR, 2017-20009.
11. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymas, 2019.
12. Kauno miesto savivaldybės tarybos 2007 m. lapkričio 15 d. sprendimas Nr. T-575 „Dėl Mokesčių lengvatų teikimo taisyklių tvirtinimo“. TAR, 2007-11-15, Nr. 2007-00763.
13. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2022 metams nustatymo“ Nr. 1-1042.
14. Klaipėdos rajono savivaldybės tarybos 2021 m. lapkričio 25 d. sprendimas Nr. T11-326 „Dėl Mokesčių lengvatų juridiniams ir fiziniams asmenims, remiantiems sporto, kultūros ir mokslo veiklas Klaipėdos rajono savivaldybėje, taikymo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2021, 2021-24476.
15. Palangos miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl mokesčių lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2022, 24842.

16. Akmenės rajono savivaldybės tarybos 2015 m. spalio 29 d. sprendimas Nr. T-203(E) „Dėl Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų teikimo tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2015, 2015-17200.
17. Alytaus miesto savivaldybės tarybos 2013 m. kovo 28 d. sprendimas Nr. T-59 „Dėl smulkiojo ir vidutinio verslo skatinimo“. Paskelbta institucijos.
18. Alytaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl investavimo Alytaus pramonės parke tvarkos aprašo patvirtinimo“. TAR, 2019, Nr. 20459.
19. Kauno miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl atleidimo nuo nekilnojamojo turto ir valstybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parko teritorijoje“, 2024, 24-3176.
20. Kauno miesto savivaldybės tarybos 2019 m. gegužės 14 d. sprendimas Nr. T-202 „Dėl 2020 metų nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“. TAR, 2019, 2019-07700.
21. Klaipėdos rajono savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo ir mokesčio lengvatos“. 2021, T11-185.
22. Illinois Compiled Statutes, 35 ILCS 200/15-172, Section 15-172 – Senior Citizens Assessment Freeze Homestead Exemption. Prieiga per internetą: <https://www.ilga.gov/legislation/ilcs/fulltext.asp?DocName=003502000K15-172>

Specialioji literatūra

23. SUDAVIČIUS, Bronius (2010) *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Teisė*.
24. MEDELIENĖ, Aistė ir SUDAVIČIUS, Bronius (2011). *Mokesčių teisė: vadovėlis*. Vilnius: Registrų centras.
25. SUDAVIČIUS, Bronius ir ENDRIJAITIS, Martynas (2020). *Viešųjų finansų teisė: vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
26. Republic of Lithuania: 2021 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania, 2021. Prieiga per internetą: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2021/08/30/Republic-of-Lithuania-2021-Article-IV-Consultation-Press-Release-Staff-Report-and-Statement-464874>

27. KUODIS, Raimondas. *Turto mokestis: už ar prieš*. 2005. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/kuodis_3.pdf
28. Youngman, Joan & Malme, Jane. (2004). *The Property Tax in a New Environment: Lessons from International Tax Reform Efforts*. Prieiga per internetą: https://www.researchgate.net/publication/237558175_The_Property_Tax_in_a_New_Environment_Lessons_from_International_Tax_Reform_Efforts
29. EBPO (2020), *Taxation in Agriculture*. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/taxation-in-agriculture_073bdf99-en.html
30. OECD (2010), *Tax Policy Reform and Economic Growth*, OECD Tax Policy Studies, No. 20, OECD. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1787/9789264091085-en>

Teismų praktika

31. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 - 2164/2011.
32. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje A 442 -2316/2011.
33. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2012 m. vasario 27 d. nutarimas.
34. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas, Nr. KT24-N14/2015.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. gegužės 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556 – 743/2010.
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. gruodžio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2251-756/2015.
37. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2020 m. vasario 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. I3-1307-816/2020.
38. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2023 m. lapkričio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1122-821-2023.
39. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2020 m. birželio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-4045-968/2020.
40. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2015 m. spalio 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1107-492/2015.

41. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017 m. gegužės 19 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. I-2438-484/2017.
42. *Provena Covenant Medical Center v. Department of Revenue*, 236 Ill. 2d 368 (2010).
43. *Colacitti et al. v. Philip Murphy et al.*, Docket No. MER-L-738-2021 (N.J. Super. Ct. Law Div., decided July 22, 2022, published Jan. 9, 2023).

Kiti šaltiniai

44. Mokesčių administravimo įstatymo apibendrintas komentaras (2025-02-06 redakcija).
45. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2, 4, 6, 7, 12 ir 14 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projekto aiškinamasis raštas, 2011. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/TAIS.413912?jfwid=-397ixlciy>
46. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas, 2013. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/TAIS.461733?jfwid=1cdz0hg7jw>
47. Pagrindinio komiteto išvada Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektui, 2014. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/5c1db70070aa11e4becb8c56b1259a0e?jfwid=1cdz0hg7jw>
48. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto, 2019. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/cf00329011de11ea1dda5669c1a32a1?jfwid=166ic83cbt>
49. Europos Sąjungos Tarybos 2023 m. liepos 14 d. rekomendacija dėl Lietuvos 2023 m. nacionalinės reformų darbotvarkės su Tarybos nuomone dėl 2023 m. Lietuvos stabilumo programos 2023/C 312/15. Prieiga per internetą: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023H0901\(15\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32023H0901(15))
50. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 pakeitimo įstatymo projekto, 2023. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/8f6aec7062a111eea182def3ac5c11d6?jfwid=-64pwbm1a8>

51. Tarybos rekomendacija dėl 2019 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su Tarybos nuomone dėl 2019 m. Lietuvos stabilumo programos, Briuselis, 2019 06 05. Prieiga per internetą: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/lt/TXT/?uri=CELEX:52019DC0515&print=true>
52. OECD Economic Surveys: Lithuania© OECD, 2020. Prieiga per internetą: https://www.oecd.org/en/publications/oecd-economic-surveys-lithuania-2020_62663b1d-en.html
53. Raštas FM dėl NT FSIKI ir kitų įstatymų pakeitimų, 2022, Nr. S 2022/(22.7.E-3600)-12-3254. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/57a55fc1f06d11ecbfe9c72e552dd5bd?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=6d9813aa-c09d-4986-a3a1-f43c91f3d8c2>
54. Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2025-03-04 redakcija).
55. Pagrindinio komiteto išvada Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projektui, 2012. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/TAIS.424577>
56. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Mokesčių lengvatos – palikti ar panaikinti?* 2017. Prieiga per internetą: <https://old.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/28270/lrinka>
57. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras.
58. Turto banko metinė ataskaita „*Valstybės turto valdymas, naudojimas ir disponavimas 2023 metais*“. Prieiga per internetą: <https://valstybesturtas.lt/filestore/content/files/view/Valstybes%20turto%20valdymas,%20naudojimas%20ir%20disponavimas%202023%20metais.pdf>
59. Savivaldybių kontrolės ir audito tarnybų auditų rezultatų apibendrinimo ataskaita „*Savivaldybių nekilnojamojo turto valdymas*“, 2020. Prieiga per internetą: <https://www.valstybeskontrole.lt/LT/Product/23959>
60. Lietuvos nekilnojamojo turto plėtros asociacija „*Vieningas ir visuotinis NT mokestis*“. Prieiga per internetą: <https://lntpa.lt/renginiai-ir-iniciatyvos/vieningas-ir-visuotinis-nt-mokestis/>

61. Lietuvos bankas. Lietuvos banko metų ataskaita, 2023. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/publications/docs/45799_63de50e41de885df220e1ffe6bfb92eb.pdf
62. Lietuvos statistikos departamentas. (2024). *Lietuvos žemės ūkis: faktai ir skaičiai. Pusmetinis statistinis leidinys* (Nr. 1(33)). Vilnius: Lietuvos statistikos departamentas. Prieiga per internetą: https://zudc.lt/wp-content/uploads/2024/05/Faktai-ir-skaiciai_internetui_2024-m.-Nr.-1-33.pdf
63. Lietuvos Respublikos Vyriausybė. *Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas*, 2017. Prieiga per internetą: <https://epilietis.lrv.lt/lt/konsultacijos/mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas/>.
64. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas*, 2017. Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonominopolitika/ekspertize-mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas/lrinka>
65. Kauno miesto savivaldybės administracija. Licencijų, leidimų ir paslaugų skyriaus aiškinamasis raštas „Dėl atleidimo nuo nekilnojamojo turto ir valstybinės žemės nuomos mokesčių mokėjimo Kauno Aleksoto inovacijų pramonės parko teritorijoje. Prieiga per internetą: <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/dc7bbf20d64c11ee9269b566387cfecb?positionInSearchResults=0&searchModelUUID=9aa006ef-dd70-4f62-a48b-87198b78a28c>

SANTRAUKA

Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos

Aušrinė Pociūtė

Šiame magistro darbe analizuojama NTMĮ nustatytų NTM lengvatų sistema. Vertinamas taikomų lengvatų pagrįstumas ir teisėtumas, nustatomos probleminės jų taikymo sritys bei pateikiami pasiūlymai lengvatų sistemos tobulinimui.

Pirmoje darbo dalyje nagrinėjama mokesčių lengvatų samprata ir jų teisinė prigimtis. Vertinamas šių lengvatų santykis su pagrindiniais apmokestinimo principais. Pateikiami mokesčių teisės doktrinoje įtvirtinti mokesčių lengvatų formų tipai – visuotinio ir individualaus pobūdžio, taikomi subjektui ar objektui, nuolatiniai ar laikini.

Antroje darbo dalyje analizuojamos konkrečios NTM lengvatos fiziniams asmenims, priklausančios nuo NT paskirties ir nuo NT panaudojimo bei lengvatos juridiniams asmenims, kurios susijusios su NT savininko statusu ir NT naudojimo sfera.

Trečiojoje darbo dalyje analizuojama savivaldybių tarybų teisė taikyti NTM lengvatas savo biudžeto sąskaita. Aptariama, kaip savivaldybės nustato mokesčio tarifus bei taiko lengvatas socialiniais, kultūriniais, švietimo ar investicijų skatinimo pagrindais. Nagrinėjama teismų praktika dėl lengvatų suteikimo teisėtumo, pagrindimo ir proporcingumo. Darbo autorė siūlo įtvirtinti aiškius lengvatų taikymo kriterijus bei jų periodinės peržiūros tvarką, siekiant užtikrinti skaidrumą ir mokesčių sistemos teisingumą.

Darbo rezultatai atskleidžia, kad aptariamų NTM lengvatų taikyme yra nemažai probleminių aspektų. Nustatyta, kad dalis lengvatų, nors ir siekia socialinių ar ekonominių tikslų, nėra pagrįstos objektyviais kriterijais ir didelė jų gausa daro patį NTM mažiau efektyvų. Ypač savivaldybių lygmenyje pastebimas didelis praktikos nevienodumas, kuris lemia skirtingą mokesčių mokėtojų traktavimą bei gali kelti grėsmę teisės principams, tokiems kaip asmenų lygybė, teisėtumas ir proporcingumas. Analizė pagrindžia poreikį įstatymų leidėjui aiškiau reglamentuoti lengvatų taikymo pagrindus, įtvirtinant kriterijus, kurie leistų užtikrinti skaidrumą, teisinį aiškumą bei mokesčių sistemos atitikimą teisinės valstybės principams.

SUMMARY

Real Estate Tax Benefits

Aušrinė Pociūtė

This Master's thesis analyses the system of real estate tax benefits established by the Law on Real Estate Tax of the Republic of Lithuania. It assesses the validity and legality of the applied benefits, identifies problematic areas of their application and presents proposals for the improvement of the system of benefits.

The first part of the paper examines the concept of tax benefits and their legal nature. It assesses the relationship between these benefits and the basic principles of taxation. The types of forms of tax relief, as set out in tax law doctrine, are presented: general and individual, subject or object-based, permanent or temporary.

The second part of the paper analyses specific real estate tax benefits for natural persons, which depend on the purpose of the real estate and the use of the real estate, as well as benefits for legal persons, which depend on the status of the owner of the real estate and the sphere of use of the real estate.

The third part of the paper analyses the right of municipal councils to apply real estate tax benefits at the expense of their budget. It discusses how municipalities set tax rates and apply benefits on social, cultural, educational or investment promotion grounds. It examines case law on the legality, justification and proportionality of the granting of benefits. The author proposes to establish clear criteria for the application of benefits and a procedure for their periodic review in order to ensure transparency and fairness of the tax system.

The results of the paper show that there are a number of problematic aspects in the application of the property tax benefits in question. It was found that some of the benefits, while pursuing social or economic objectives, are not based on objective criteria, and the high number of benefits makes the real estate tax itself less effective. Particularly at municipal level, there is a high degree of heterogeneity in practice, which leads to different treatment of taxpayers and may jeopardise legal principles such as equality, legality and proportionality. The analysis justifies the need for the legislator to clarify the grounds for applying the preferences by establishing criteria that would ensure transparency, legal clarity and compliance of the tax system with the rule of law.