

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Akvilės Pauliūtės,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studentės

Magistro darbas
Nekilnojamojo turto mokesčio apibūdinimas ir įvertinimas

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

Vilnius
2019

Turinys

ĮVADAS	3
1. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO SAMPRATA	7
1.1. Istorinė raida.....	7
1.2. Teisinė prigimtis.....	12
2. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO REGLAMENTAVIMAS	19
2.1. Nekilnojamojo turto mokesčio objektas.....	19
2.2. Nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojai	21
2.3. Nekilnojamojo turto mokesčio tarifas, bazė ir mokestinis laikotarpis	23
2.4. Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos.....	27
2.5. Nekilnojamojo turto mokesčio administravimas.....	35
3. NEKILNOJAMOJO TURTO VERTINIMAS APMOKESTINIMO TIKSLAIS	38
3.1. Turto vertinimo samprata	38
3.2. Nekilnojamojo turto mokestinės vertės apskaičiavimas	41
3.3. Vertinimo metodų taikymas	47
4. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESTIS IR NEKILNOJAMOJO TURTO VERTINIMAS KITOSE EUROPOS SĄJUNGOS VALSTYBĖSE	52
IŠVADOS	56
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	58
SANTRAUKA	65
SUMMARY	67
PRIEDAI.....	68

IVADAS

Nekilnojamojo turto mokestis (toliau – NTM) laikomas ne tik stabilium pajamų šaltiniu, tačiau sukelia ir daug diskusijų dėl savo objekto, bazės, tarifų, lengvatų, apmokestinamosios vertės nustatymo, todėl būtina nuolat analizuoti ir tobulinti esamą NTM reglamentavimą, įskaitant NTM apmokestinamosios vertės apskaičiavimo metodų tobulinimą, kad šis mokestis būtų efektyvus ir atneštų didžiausią įmanomą naudą.

Pats NTM ir jo tobulinimo galimybės paskutiniu metu yra tema, pritraukianti visuomenės dėmesį bei sukelianti karštas diskusijas. Tai suprantama, kadangi mokesčiai yra svarbūs ne tik valstybei, bet ir jų mokėtojams. Mokesčiai yra pagrindinis nacionalinio biudžeto pajamų šaltinis, suteikiantis galimybę atlikti apsaugos, vystymo, valdymo funkcijas. Tačiau pernelyg dideli mokesčių tarifai nėra patrauklūs nei mokėtojams, nei investuotojams – pastarieji investuos tose šalyse, kur mokesčiai yra mažesni¹, pavyzdžiui, Estijoje, kurioje nekilnojamas turtas (išskyrus žemę) iš viso nėra apmokestinamas². Todėl kiekviena valstybė siekia sukurti tokią mokesčių sistemą, kuri skatintų šalies ekonomiką, užtikrintų pakankamas biudžeto pajamas, teisingą mokesčių paskirstymą ir konkurenciją³.

Kiekvienoje valstybėje mokesčių sistema vystoma pagal tai, kokią įtaką tam turi socialiniai, ekonominiai, politiniai procesai ir veiksniai, todėl sunku rasti idealią mokesčių sistemą⁴ ar idealų mokestį, kurį pagal analogiją būtų galima pritaikyti Lietuvoje ar kitoje pasaulio valstybėje. Keičiantis valstybės ekonominei ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat turi neišvengiamai keistis. Tinkamai vykdoma apmokestinimo politika plečia ir stiprina šalies ekonomiką, daro įtaką užimtumui, vartojimui, taupymui, investicijoms, o per dideli mokesčiai gali lemti nenorą sąžiningai mokėti mokesčius⁵. Visuomenės spaudimas sukurti kuo teisingesnę mokesčių sistemą egzistavo visais laikais, o mažėjant valdžios galioms ir sąmoningėjant piliečiams, šis spaudimas linkęs didėti. Todėl, pasak R. Kuodžio, mokesčių sistemos tobulinimas ir jos spragų šalinimas yra pagrindiniai veiksniai, siekiant pagerinti biudžeto ir visos mokesčių sistemos būklę⁶.

¹ NOVOŠINSKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*. 2013. T. 20. Nr. 3. P. 223.

² Estijos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainė. Prieiga per internetą <<https://www.rahandusministeerium.ee/en/tax-and-customs-policy>> [žiūrėta: 2019-03-04].

³ NOVOŠINSKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*. 2013. T. 20. Nr. 3. P. 222.

⁴ ŠTREIMIKIENĖ, D., MIKALOUSKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 2006. 38. P. 169.

⁵ TAMAŠAUSKIENĖ, Z., ŽADVILAITĖ, A. Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2011. 1 (21). P. 44.

⁶ KUODIS, R. Lietuvos ekonomikos transformacija 1990-2008 m.: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. *Pinigų studijos*, 2, 2008.

Nagrinėjamos temos aktualumas. Nuo pat Lietuvos Respublikos nepriklausomybės atkūrimo nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarka yra nuolat tobulinama. Pirmiau, beveik iš karto po nepriklausomybės atkūrimo, įvestas įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis taikytas tik juridinių asmenų nekilnojamajam turtui apmokestinti. Vėliau, siekiant praplėsti mokestinę bazę, 2005 m. birželio 7 d. priimtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (toliau – LR NTMĮ), įsigaliojęs 2006 m. sausio 1 d., taikomas jau ir fiziniams asmenims. Nuo pat nepriklausomybės atgavimo, Lietuvai grįžus į savarankišką finansų valdymą po ilgos pertraukos, nekilnojamojo turto apmokestinimas kėlė daug klausimų. Didelė dalis mokslininkų, ekonomistų ir teisininkų, pasisakančių apie nekilnojamojo turto apmokestinimo būklę ir perspektyvas, sutinka, jog dabartinis NTM reglamentavimas yra nesąžiningas. Tokiu būdu nekilnojamojo turto apmokestinimo klausimas išlieka vis dar aktualus dėl plačios ir kompleksinės problematikos – nepagrįstų lengvatų, daugialypio apmokestinimo sukūrimo, netikslaus apmokestinamosios vertės nustatymo ir kitų problemų, o todėl ir nagrinėtinas.

Magistro darbo autorės išskiriamos didžiausios NTM problemos yra nepagrįstų lengvatų gausa ir netikslus apmokestinamosios vertės apskaičiavimas, dėl kurių prarandamos savivaldybių biudžetų pajamos. Pernelyg siaura NTM bazė yra neteisinga ir todėl keistina. Nekilnojamojo turto vertinimo sistema, naudojama mokestinės vertės apskaičiavime, nėra pakankamai tiksli tam, kad NTM būtų efektyvus. Šios ir keletas kitų problemų, nuolat aptarinėjamų viešose diskusijose, skatina iš naujo išanalizuoti NTM ir jo probleminius aspektus.

Taip pat, pasak R. M. Bird ir E. Slack, šiuo metu virš 130 pasaulio valstybių apmokestina nekilnojamąjį turtą, vienokia ar kitokia forma⁷, todėl verta aptarti ir kitų valstybių praktiką taikant NTM.

Darbo tikslas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos norminiais teisės aktais bei Lietuvos ir užsienio specialiąja literatūra, apibūdinti nekilnojamojo turto mokestį ir išskirti jo probleminius aspektus, susijusius su mokesčio objektu, baze, lengvatomis, apmokestinamosios vertės nustatymu, ir pateikti probleminių aspektų apibendrinimą ir įvertinimą.

Darbo uždaviniai.

- 1) apibūdinti NTM, t. y. atskleisti NTM sampratą;

⁷ BAHL R., MARTINEZ-VAZQUEZ W., YOUNGMAN J. *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy. 2010. P. 119.

- 2) įvertinti NTM, t. y. identifikuoti ir atskleisti nekilnojamojo turto apmokestinimo privalumus ir trūkumus;
- 3) apžvelgti nekilnojamojo turto vertinimo sampratą, metodus ir identifikuoti problemas.

Darbo objektas. Šio magistro darbo objektas yra NTM sampratos, reglamentavimo ypatybių, mokesstinės vertės nustatymo ir problematikos atskleidimas. Apibūdinant NTM, tiek užsienio, tiek Lietuvos mokslinėje literatūroje galima aptikti kiek bendresnius terminus: „turto mokesčiai“, „žemės mokesčiai“ ir pan. Šiuo metu Lietuvos Respublikoje taikomi du mokesčiai, atitinkantys nekilnojamojo turto mokestį plačiąja prasme: nekilnojamojo turto mokestis ir žemės mokestis. Siekiant išvengti klaidingų interpretacijų, būtina pažymėti, jog šiame magistro darbe nagrinėti pasirenkamas būtent nekilnojamojo turto mokestis, įvestas LR NTMĮ, priimtu 2005 m. birželio 7 d., todėl sąvoka turėtų būti suvokiama šia siauresne prasme ir neturėtų būti painiojama su žemės mokesčiu.

Tyrimo metodai. Atsižvelgiant į darbe keliamus uždavinius ir siekiant tinkamai išnagrinėti tyrimo dalyką, buvo taikomi įvairūs mokslinio pažinimo metodai. *Aprašomojo metodo* pagalba apibūdinamas NTM, mokesčio istorinė raida, reglamentavimo ypatumai, nekilnojamojo turto vertinimo samprata, apibūdinami turto vertinimo metodai ir jų taikymas. *Lyginamojo metodo* pagalba palyginamas NTM reglamentavimas Lietuvoje ir kai kuriose kitose Europos Sąjungos valstybėse narėse, taip pat lyginamas masinis ir individualus nekilnojamojo turto vertinimas mokesstiniais tikslais bei istoriniai laikmečiai tarpusavyje. Naudojantis *sisteminio tyrimo metodu*, analizuojami Lietuvos mokesčius reguliuojantys įstatymai, teismų praktika bei mokslinė literatūra, siekiant apibūdinti NTM ir įvertinti jo reglamentavimą. Naudojantis *analitiniu metodu*, analizuojamas NTM instituto atskirų elementų (mokesčio bazė, lengvatos, turto vertinimo metodai, mokesčio tarifai, mokėjimo, apskaičiavimo, deklaravimo tvarka) reglamentavimas. Pasitelkiant *loginį tyrimo metodą*, įvertinami NTM privalumai ir trūkumai.

Darbo originalumas. Mokslinės literatūros, nagrinėjančios NTM ir jo problematiką, yra pakankamai daug, tačiau ji yra bent 10 metų senumo. Tik populiariojoje žiniasklaidoje periodiškai pasirodo pavienių specialistų, ekonomistų nuomonių ir Lietuvos laisvosios rinkos instituto (toliau - LLRI) įžvalgos. Tam, kad opus klausimas būtų tinkamai išnagrinėtas, autorės nuomone, būtina periodinė objekto analizė, sisteminis, nuoseklus ir visapusiškas atsakymų į tam tikrus klausimus ieškojimas. Tik tokiu būdu bus galima išspręsti aktualias problemas.

Svarbiausi šaltiniai. Rengiant šį magistro darbą daugiausia naudojami Lietuvos teisės mokesčių įstatymai, jų komentarai, įstatymų pakeitimų aiškinamieji raštai, įvairi mokslinė

literatūra. Daugiausia vadovaujamosi B. Sudavičiaus, R. Kuodžio, B. Galinienės, R. Stačioko, S. Rimo, E. Buškevičiūtės, V. Šulijos moksliniais darbais – vadovėliais, straipsniais, monografijomis. Autorė remiasi ir Konstitucinio Teismo nutarimais, Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo praktika bei Valstybės kontrolės išvadomis.

1. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO SAMPRATA

1.1. Istorinė raida

Mokesčiai visais laikais buvo pats svarbiausias valstybės finansavimo šaltinis – jie buvo skirti pagrindinėms valstybės funkcijoms (socialinėms, apsauginėms, gamybinėms ir kt.) vykdyti. Istoriskai mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, nes joms reikėjo lėšų institucijų išlaikymui bei valdžios funkcijų vykdymui⁸. Prieš mokesčius pinigine forma, buvo mokesčiai derliaus dalimis. Vyraujant feodolinei santvarkai, duoklės virto valstybiniais (pagalvės, žemės) mokesčiais ir feodoline renta. Plėtojantis pinigams, iš pradžių natūra rinkti mokesčiai pradėti rinkti pinigine forma. Civilizacijai progresuojant, mokesčių surinkimas ir paskirstymas tapo aktualus siekiant centralizuoti valdžią, išlaikyti valdžios aparatui ir kariuomenei. NTM laikytinas vienu iš seniausių mokesčių, kadangi valdomas turtas iš esmės nusakydavo asmens materialinę ir socialinę padėtį⁹. Pirmiau reiškęs tik žemės mokestį, ilgainiui toks mokestis buvo pritaikytas ir pastatams.

Pirmieji mokesčių teisės gyvavimo ženklai užfiksuoti molinėse lentelėse, rastose Lagašo mieste, buvusiam dabartinėje Irako teritorijoje¹⁰, o pirmoji žinoma apmokestinimo sistema buvo senovės Egipte maždaug 3000–2800 m. Pr. Kr. Pirmosios Egipto karalystės dinastijoje. Ankstyvasis apmokestinimas aprašytas Biblijoje. Pradžios knygoje (47 skyrius, 24 ir 26 eilutės – nauja tarptautinė versija) teigiama: „Šiandien aš nupirkau jus ir jūsų žemę faraonui. Štai jums sėkla, apsėkite laukus. Penktąją derliaus dalį atiduokite faraonui, o keturias dalis pasilaikykite laukui apsėti ir maistui jūsų šeimoms ir vaikams.“ <...> Ir Juozapas įvedė įstatymą visame Egipto krašte, kuris galioja iki šios dienos, kad faraonui atiduodama viso derliaus penktoji dalis. Išimtį sudaro tik kunigų žemė, kuri nepriklauso faraonui¹¹. Juozapas pasakė Egipto tautai, kaip pasidalyti savo derlių, suteikiant dalį faraonui. Dalis derliaus buvo mokestis (šiuo atveju specialus, o ne paprastas mokestis, kaip jis buvo surenkamas prieš numatomą badą)¹². Nuo egiptiečių nedaug atsiliko senovės kinai, kurie, laikoma, jau apie 2700-2200 m. per. Kr. pradėjo taikyti turto mokestį: 1/9 dirbamos

⁸ NARAŠKEVIČIŪTĖ, V., MAKŠTUTIENĖ, A. *Valstybės finansai*. 2003. Kaunas: Technologija.

⁹ ŠULIJA, V. *Nekilnojamojo turto masinio vertinimo ir apmokestinimo problemos: daktaro disertacija*. Socialiniai mokslai: teisė. 2005. Vilnius. P. 31.

¹⁰ CARLSON, R. H. *A Brief History of Property Tax*. 2004: IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, Massachusetts. P. 8.

¹¹ Biblija. Prieiga per internetą: <<http://biblija.lt/index.aspx?cmp=find&str=Pr%2046,1-47,31&doc=BiblijaRKE1999>> [žiūrėta: 2019-02-14].

¹² Ten pat.

žemės gaunamo derliaus turėjo atitekti valstybei, o sumokamas mokestis priklausė nuo žemės derlingumo ir dirbamos žemės ploto¹³.

XVI-XVII a. laikotarpiu apmokestinimo principus ir mokestinio teisingumo idėjas kūrė Prancūzijos, Anglijos, Italijos ir kitų šalių mokslininkai bei valstybės veikėjai (Ž. Bodenas, A. Rišeljė, A. Monkretjenas, V. Petis, F. Kenė ir kt.)¹⁴. Daugelio švietėjų darbuose vyravo mokesčių visuotinumą ir proporcingumą idėjos bei buvo analizuotas visų mokesčių sujungimo į vientisą sistemą tikslingumas¹⁵.

Lietuvoje mokesčiai ir rinkliavos atsirado įkūrus valstybę. Pradėjus kaldinti pinigus, dar Kęstučio valdymo laikais (XIV a.), atsirado mokesčiai pinigine forma. Nors XV a. mokesčiai tebebuvo mokami grūdais, galvijais ir kt., palaipsniui plito ir sidabrinė, činčas, pagalvės mokestis ir kiti¹⁶.

XVII amžiuje pagrindinę mokesčių našą nešė ne bajorai ar diduomenė, o valstybinių dvarų valstiečiai. Privatūs dvarai ir bažnytinės žemės ilgai nemokėjo jokių mokesčių valstybei¹⁷. Bajorai savo prievolę mokėti mokesčius nusimesdavo tvirtindami, kad jų protėviai gynė šalį, todėl ir jų palikuonys negali būti apdedami mokesčiais. Ilgainiui nualinus valstybinius dvarus ir ištuštėjus išdui, bajorai patys apsidėdavo įvairiais mokesčiais ir rinkliavomis¹⁸. 1649 metais buvo įvestas padūmės mokestis valstiečiams, miestiečiams ir smulkiems bajorams, kurio dydis priklausė nuo turto¹⁹.

Lietuvos teritorijoje viešpataujant carinei Rusijai ir kaizerinei Vokietijai, mokesčiai buvo jų organizuojami ir paprastai panašūs į okupuojančių valstybių mokesčių sistemas. Kalbant apie carinės Rusijos valdymo Lietuvos teritorijoje laiką, tam tikrą laiką tarpą buvo mokamas valstybės žemės mokestis, dėl kurio buvo įvertinami žemės sklypai – arba finansų ministerijos sprendimu, arba vietinių valdžios įstaigų sprendimais, atsižvelgiant į žemės rūšį. Valstybinis žemės mokestis turėjo sudaryti 0,18 procento turimos žemės vertės. Be valstybinio žemės mokesčio, Rusijos imperijos lietuviškose žemėse buvo renkami ir kiti tiesioginiai mokesčiai, o tarp jų ir NTM. 1914 metais Vokietijos karas su Rusija Lietuvai reiškė vokiečių okupaciją. Žinių apie kaizerinės Vokietijos okupacijos metu Lietuvoje galiojusias mokestines prievoles yra nedaug: dažnai būdavo paimami derliaus dalis arba visas tų metų derlius, žmonių turimas auksas ir kitos vertybės. Abiejų okupacijų metu

¹³ RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004. P. 106.

¹⁴ Ten pat.

¹⁵ ŠTREIMIKIENĖ, D., MIKALAUŠKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 2006. 38. P. 170.

¹⁶ RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004. P. 106.

¹⁷ Ten pat.

¹⁸ Ten pat.

¹⁹ Ten pat.

pagrindinių mokesčių forma išliko tokia pati: žemės mokestis, nuomos arba nuomos vertės mokestis ir prekybos ir pramonės verslo mokestis²⁰.

Tarpukario metais Lietuvos finansinė padėtis buvo sunki, todėl, siekiant atkurti jaunos valstybės finansinius pagrindus, buvo daug ir nuosekliai dirbama. Tam buvo kuriama vieninga mokesčių sistema, įvestas valstybinis mokestis nuo nejudinamųjų (nejudamų) turtų miestuose, žemės valstybinis mokestis ir kiti mokesčiai. Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę 1918 m., vienas pirmųjų oficialių dokumentų, kaip atsišaukimas į tautą, buvo Laikinosios Vyriausybės deklaracija, kurioje skelbiama: „Mokesčiai turi būti imami nuo turto <...>. Juo didesnį kas turi turtą, juo didesnius turės mokėti mokesčius“²¹. 1926 m. laikraštis atskleidžia visuomenės nepasitenkinimą turto vertinimu siekiant nustatyti mokėtiną mokesčio nuo nedujinamųjų turtų miestuose sumą: „<...> ne tiek šis *mokesnis* ap sunkina miestelėnus, kiek neteisingas turto įkainavimas“²². 1923-1938 m. pajamos iš mokesčio nuo nejudinamųjų turtų miestuose siekė vidutiniškai 5 681,54 LT²³. Ši NTM atmaina šiuo atveju buvo perimta iš carinės Rusijos mokesčių sistemos, įėjusi į keturių elementų pelno mokesčių konstrukciją. Valstybiniu mokesčiu nuo nejudinamųjų turtų miestuose, žemės mokesčiu, pramonės ir kapitalo mokesčiais buvo apdedami ekonominiai objektai, mažai teatsižvelgiant į mokesčių mokėtojų ekonominį ir mokestinį pajėgumą. NTM buvo imamas nuo privačių trobesių miestuose. Mokestį apskaičiuodavo pagal buto nuomą, gautą už išnuomotus butus ar kitus trobesius. Už pajamas iki 200 LT per metus mokestis nebuvo imamas. Pajamoms nuo 200 LT iki 1 200 LT taikytas 10 procentų mokesčio tarifas, o už didesnes – 11,2 ir 13 procentų mokesčio tarifas²⁴.

Karo ir pokario laikotarpiu buvo įvesta „tarybinė mokesčių sistema“, taip pat vėl keisti mokesčiai vokiškosios okupacijos metu. NTM taip pat buvo vienas iš mokesčių. Vokiečių okupacijos metais buvęs biudžetas vadintas „bėdos biudžetu“, kadangi vokiečių administracija didino išlaidas militaristinėms reikmėms vietinės reikšmės išlaidų kaina. Po Antrojo pasaulinio karo Lietuvoje vėl įsitvirtino okupacinė rusų valdžia²⁵. Lietuva neturėjo mokestinio savarankiškumo, šalyje taikyta centralizuota apmokestinimo sistema, nukreipta prieš privačią veiklą bei įtvirtinanti kolektyvinę priespaudą²⁶. Mokesčiai nebuvo pastovūs,

²⁰ Ten pat. P. 73.

²¹ Ten pat.

²² Lietuvos žinios. Laikraštis. 1926. Nr. 1. Prieiga per internetą: <https://www.epaveldas.lt/vbspi/showImage.do?id=DOC_O_328398_1&biRecordId=> [žiūrėta: 2019-02-15].

²³ RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004. P. 74.

²⁴ Ten pat. P. 76.

²⁵ Ten pat. P. 77.

²⁶ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. 2007. Kaunas: „Technologija“. P. 21.

dažnai keisdavosi jų administravimo tvarka²⁷. Ne kartą pakeisti nuo 1981 m. buvo imami tokie vietiniai mokesčiai: trobesių ir žemės savininkų mokestis, transporto priemonių savininkų mokestis²⁸. 1985-1990 m. taikyto trobesių mokesčio objektas buvo gyvenamieji namai, fabrikų bei gamyklų pastatai, sandėliai, prekybos ir kiti pastatai, priklausantys kooperatinėms organizacijoms arba asmenims, kurių ūkių įstatymo nustatyta tvarka neapmokestindavo žemės ūkio mokesčiu. Už kooperatinių ir visuomeninių įmonių, įstaigų bei organizacijų gyvenamuosius pastatus buvo imamas 0,5 procento pastato vertės trobesių mokestis, o už visus kitus pastatus – 1 procento pastato vertės mokestis²⁹.

Atkūrus Lietuvos nepriklausomybę, pradėjo formotis rinkos santykiai, senoji centralizuota apmokestinimo sistema buvo skubiai keičiama į naująją, o mokesčių sistema buvo kuriama remiantis Vakarų valstybių patirtimi³⁰. Nepriklausomybę Lietuva pasitiko su kelis šimtus procentų per metus siekiančia infliacija ir didžiuliu ūkio nuosmikiu³¹. Vėliau atkūrusios nepriklausomybę Lietuvos ekonominė padėtis ėmė pamažu stabilizuotis, buvo įvestas litas, buvo pereita prie valiutų valdybos režimo³². 1994 m. priimtas Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Šis NTM buvo taikomas tik juridiniams asmenims. Šiuo įstatymu, Lietuvos Respublikos teritorijoje esantis ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas buvo apmokestinamas 1 procento dydžio tarifu. Mokestis mokamas tik už tą turtą, kurį, vadovaujantis Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymu, privaloma registruoti registre. Mokestis buvo mokamas nepriklausomai nuo to, ar konkretus nekilnojamasis turtas yra naudojamas ūkinėje komercinėje veikloje.

1998 m. prasidėjusi Rusijos finansų krizė sutrikdė eksportą, sukėlė nuostolių, kilo nedarbas. Tačiau kartu su šiomis neigiamomis pasekmėmis, didėjo ir produkcijos eksportas į vakarų Europą. Šitaip iš Rytų rinkų buvo persiorientuota į stabilesnes, mokesnes ir reiklesnes Vakarų rinkas³³. Peržengus į kitą tūkstantmetį, greitėjo Lietuvos ekonomikos atsigavimas, aktyvėjo verslas, atkurtas Lietuvos tarptautinis pripažinimas. Tačiau viešųjų

²⁷ RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004. P. 91.

²⁸ Ten pat.

²⁹ Ten pat. P. 92.

³⁰ Ten pat.

³¹ KUODIS, R.. *Lietuvos ekonomikos transformacija 1990-2008 m.: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos*. Pinigų studijos, 2008, 2.

³² *Autorės pastaba: Valiutų valdyba* – tai automatinės pinigų emisijos mechanizmas, reikalaujantis nacionalinės valiutos (rezervinių pinigų) kiekį visiškai padengti auksu ir konvertuojamomis užsienio valiutomis. Valiutų valdyba yra vienintelis pinigų emitentas, šį režimą turinčioje šalyje. Lietuvoje valiutų valdybos sistema pradėjo veikti 1994 metų balandžio 1 dieną įsigaliojus Lietuvos Respublikos lito patikimumo įstatymui (Įstatymas skelbtas: Žin., 1994, Nr. 24-378, Lietuvos Respublikos lito patikimumo įstatymas 1994 m. kovo 17 d. Nr.I-40 Vilnius). Pagal šį įstatymą litas buvo susietas su JAV doleriu. Pagrindinės priežastys, paskatinusios pradėti taikyti valiutų valdybos modelio mechanizmą, buvo siekis sumažinti infliaciją ir stabilizuoti ekonomiką.

³³ Ten pat.

finansų būklė buvo prasta, išlindo mokesčių sistemos spragos³⁴. 2004 m. buvo įstota į Šiaurės Atlanto Sutarties Organizaciją (NATO), pradėta mokėti Europos Sąjungos parama. Siekiant integruotis į Europos Sąjungą, kilo ir nepagrįsti lūkesčiai, jog Europos Sąjungos valstybių narių piliečiai pradės pirkti nekilnojamąjį turtą Lietuvoje. Šitaip pradėjo kilti nekilnojamojo turto kainų burbulas, lėmęs aktyvų investavimą į nekilnojamąjį turtą. Būsto paskoloms suteikiamos mokesčių lengvatos taip pat prisidėjo prie šio proceso³⁵. Po 2004 m. Lietuvos Respublikos Seimo rinkimų, pradėta diskutuoti apie NTM reformą, nuspręsta bandyti sureguliuoti nekilnojamojo turto rinką. Pirmiausia taip padaryti buvo nuspręsta dėl to, kad tuo metu galiojęs Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas neapėmė lūkesčių, taip pat neatitiko Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) ir Pasaulio banko rekomendacijų bei nekilnojamojo turto apmokestinimo tendencijų³⁶. Taip pat buvo norima padidinti biudžeto pajamas, netenkamas dėl mažinamo gyventojų pajamų mokesčio³⁷. Įgyvendinat 2000-2004 m. Vyriausybės veiklos programą³⁸, buvo parengta Mokesčių sistemos koncepcija, kurioje išdėstyti tolesnės mokesčių sistemos reformos ir naujojo LR NTMĮ bendrieji principai³⁹. Po ilgų diskusijų, 2005 m. birželio 7 d. priimtas šiandien galiojantis LR NTMĮ, praplėtęs mokesstinę bazę. Šis įstatymas įsigaliojo 2006 m. sausio 1 d., taip pakeisdamas iki tol galiojusį Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą. Pagrindinės naujovės, įtvirtintos nauju LR NTMĮ:

- 1) NTM turi mokėti ir fiziniai asmenys;
- 2) pakeičiama nekilnojamojo turto vertinimo tvarka.

LR NTMĮ įtvirtinta, kad NTM apmokestinamąja verte laikoma nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė, nustatyta nekilnojamojo turto masinio vertinimo metu. Skirtingai nuo turto paskirties ar rūšies, naudojami skirtingi turto vertinimo metodai. Taip pat įtvirtinta nustatytos vertės apskundimo procedūra, alternatyvaus vertinimo galimybė (individualus vertinimas).

NTM Lietuvoje tendencingai didėja – nuo 2011 m. pradėta apmokestinti įsigyjama nekilnojama turta, o 2012 metais NTM apmokestinus gyventojams priklausantį

³⁴ Ten pat.

³⁵ Ten pat.

³⁶ ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje. *Jurisprudencija: mokslo darbai*. Vilnius: MRU, 2006. P. 116.

³⁷ Ten pat. P. 114.

³⁸ 2001-02-09 LR Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000–2004 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ Nr. 149. *Valstybės žinios*, 2001-02-14, Nr. 14-437. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.120687/JUyLjHoiOX>> [žiūrėta: 2019-01-02].

³⁹ ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje. *Jurisprudencija: mokslo darbai*. Vilnius: MRU, 2006. P. 115.

nekilnojamąjį turtą, buvo nustatyta 1 mln. litų neapmokestinamoji riba. 2015 metais ši riba sumažinta iki 220 000 eurų. Net ir nemažinant ribos, nuo kurios gyventojams atsiranda prievolė mokėti NTM, mokestį moka vis daugiau gyventojų dėl nuolat didėjančios turto vertės. Paskutinė mokestinė vertė buvo nustatinėjama 2018 metais.

2005 m. birželio 7 d. priimtu LR NTMĮ buvo siekiama sukurti aiškia ir suprantamą nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą, nustatant nekilnojamojo turto mokestinę vertę, taikyti tarptautinėje nekilnojamojo turto praktikoje vyraujančius nekilnojamojo turto vertinimo metodus, išplėsti nekilnojamojo turto mokesčio bazę, naikinti apmokestinimo spragas bei skatinti teisingą konkurenciją, tolygiai paskirstant mokesčių našta⁴⁰. Tačiau tai neišsprendžia esminių NTM problemų, todėl nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarka tobulintina. Pagrindinės NTM problemos aptariamose kituose skyriuose.

1.2. Teisinė prigimtis

Buvęs Jungtinių Valstijų Aukščiausiojo Teismo teisėjas O. W. Holmes yra pasakęs: „Mokesčiai tai yra tai, ką mes mokame už civilizuotą visuomenę“⁴¹. Mokestis – tai mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievole valstybei, kad būtų gauta pajamų valstybės ir savivaldybių funkcijoms vykdyti⁴². Šitaip mokesčio sąvoka apibrėžiama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – LR MAĮ). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) yra konstatavęs, kad mokesčiai yra esminė valstybės finansų sistemos dalis, jie sudaro pagrindinę valstybės biudžeto pajamų dalį, yra viena pagrindinių valstybės gyvavimo sąlygų. Nustatant mokesčius, siekiama gauti pajamų valstybės (savivaldybės) funkcijoms vykdyti, visuomenės ir valstybės viešiesiems poreikiams tenkinti. Mokesčiai yra ne tik valstybės pajamų šaltinis, bet ir galingas įrankis jos rankose. Valstybės mokesčių politika tiesiogiai veikia ne tik pajamų persikirstymą, bet ir mokesčių mokėtojų finansinę padėtį, taip pat skatina arba neskatina nacionalinės ekonomikos augimą. Šis mokestis laikomas reikšmingu formuojant savivaldos biudžeto pajamas (žr. priedą Nr. 1). NTM yra administruojamas vietos valdžios institucijų, o iš mokesčio gautos biudžetinės pajamos patenka į vietos finansinius fondus. Šis mokestis yra reikšmingas kaip savarankiškas savivaldybių pajamų šaltinis, suteikiantis galimybę geriau paskirstyti lėšas konkreitiems poreikiams. Nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės (savivaldybės)

⁴⁰ TIAŠKEVIČIUS, A. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Buhalterija ir apskaita*, Nr. 9, (153). 2005.

⁴¹ CARLSON, R. H. *A Brief History of Property Tax*. 2004: IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, Massachusetts. P. 8.

⁴² Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

biudžetas negauna pajamų, yra ribojamos valstybės (savivaldybės) galimybės vykdyti jai priskirtas funkcijas. Mokesčiais reguliuojami valstybėje vykstantys ekonominiai, socialiniai procesai, skatinamos naudingos verslo iniciatyvos, paremiama ūkio plėtra. Mokesčių santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas; tai – valdingo pobūdžio teisiniai santykiai tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės institucijų, šių priimti sprendimai (nurodymai) yra privalomi mokesčio mokėtojams⁴³.

Konstitucinio Teismo nutarimuose taip pat pažymėta, kad mokesčiai yra įstatymu nustatyti privalomi, neatlygintiniai juridinių ir fizinių asmenų atitinkamo dydžio mokėjimai nustatytu laiku į valstybės (savivaldybės) biudžetą. Valstybiniai mokesčiai ir kiti privalomi mokėjimai yra teisės subjektams nustatyta pinigine prievole valstybei, pagal Konstituciją valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus gali nustatyti tik Seimas ir tik įstatymu, tai yra svarbi asmens teisių apsaugos garantija⁴⁴.

Nekilnojamieji daiktai (angl. *real property, real estate*) – žemė, kiti daiktai, kurie yra susiję su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės, t. y. pastatai, inžineriniai statiniai, sodiniai ar kiti daiktai, kurie pagal savo prigimtį yra nekilnojamieji. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – LR CK) 1.98 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta, jog nekilnojamaisiais daiktais laikomi ir laivai ar orlaiviai, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija. Nekilnojamojo turto objektais (inžineriniais statiniais) taip pat laikomi įvairios paskirties inžineriniai įrenginiai, kurie neatsiejamai sujungti su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės, jei jie gali būti registruojami Nekilnojamojo turto registre (toliau - NTR). Bendrai nekilnojamuoju turtu vadinami pastatai, patalpos, žemė. Tačiau nekilnojamasis turtas taip pat yra ir fizinis, ekonominis, teisinis objektas. Nekilnojamojo turto, kaip fizinio objekto, apibrėžimas iš esmės primena civilinio kodekso nuostatas – žemė ir jos priklausiniai (statiniai), t. y. materialus turtas. Teisiniu požiūriu galima išskirti ne tik materialiąją nekilnojamojo turto išraišką, bet ir teises bei prievoles, suteikiamas daiktinės teisės. Ekonominiu požiūriu nekilnojamasis turtas yra prekė, kapitalas bendra prasme, turintis tokius požymius kaip likvidumas ir kt.

Turto mokestis plačiąja prasme yra mokestis visam finansiniam ir nefinansiniam turtui – žemei, būstams, namų ūkių turimoms ilgalaikio vartojimo prekėms (automobiliams, jachtoms, meno kūriniams, baldams, buitinei technikai), įmonių turimoms prekių ir žaliavų

⁴³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai Nr. KT24-N14/2015. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>> [žiūrėta: 2019-03-09].

⁴⁴ Ten pat.

atsargoms, taip pat vertybiniais popieriais. Tai civilizuoatam pasauliui įprasta valstybės (suvereno) išlaidų finansavimo priemonė. Tačiau šiuolaikiniame pasaulyje pripažįstama šiek tiek siauresnė NTM samprata: NTM apmokestinama žemės ir kito nekilnojamojo turto (būstų, kitų statinių) rinkos vertė⁴⁵.

Šis mokestis, nors ir keliauja į savivaldybių biudžetus ir finansuoja tam tikras paslaugas, nėra rinkliava, t. y. nėra renkamas už konkrečias savivaldybės suteikiamas paslaugas kiekvienam mokesčių mokėtojui individualiai⁴⁶. Papildomai galima pridurti, jog šis mokestis, keliaudamas į savivaldybių biudžetus, didina savivaldybės atskaitomybę prieš mokesčių mokėtojus, suteikia galimybę savivaldybės valdžios organams parinkti geriausią iš mokesčio gautų pajamų panaudojimo būdą.

Tam, kad būtų galima NTM apibūdinti kaip teisinę kategoriją ir tam tikrą mokestinės sistemos dalį, būtina išskirti NTM požymius, kurie vienytų NTM su kitais mokesčiais, nepamirštant paminėti tų, kurie NTM iš kitų mokesčių išskirtų. Paprastai išskiriami tokie NTM požymiai:

- 1) NTM priskiriamas tiesioginių mokesčių grupei – nustatomas turtui ir renkamas tiesiogiai iš mokesčio mokėtojo;
- 2) NTM priskiriamas prie vietos mokesčių – vietos savivaldos institucijos, t. y. savivaldybės, sprendžia dėl mokesčio tarifo parinkimo LR NTMĮ nustatytoje ribose: nuo 0,3 procento iki 3 procentų mokesčio tarifo dydžio. Šitaip savivaldybės kontroliuoja mokesčio bazę, gali ją sumažinti ar padidinti priklausomai nuo siekiamų tikslų ir biudžeto būklės, o gaunamos iš mokesčio pajamos keliauja į tų pačių savivaldybių, kuriose yra konkretus nekilnojamas turtas, biudžetus. Manytina, kad NTM, kaip vietinis mokestis, pirmiausia finansuoja paslaugas, kurios pagerina konkrečios savivaldybės, o kartu ir konkretaus nekilnojamojo turto ar jo aplinkos (gyvenamojo rajono, sodų bendrijos ir kt.), būklę, kelia nekilnojamojo turto, esančio konkrečioje savivaldybėje ir jos gyvenamajame rajone, vertę. Taip pat, tiek NTM tarifas, tiek paslaugų pobūdis, bendra prasme yra nusprendžiamas pačių mokesčių mokėtojų, kurie renka kandidatuojančius asmenis į savivaldybių tarybas bei merus. Mokesčių mokėtojai gali rinktis tarp savivaldybių ir jų teikiamų paslaugų, įsigydami konkrečioje savivaldybėje nekilnojamojo turto ar patys jį sukurdami, taip pat pareikšti nuomonę mokesčio

⁴⁵ KUODIS, R. *Kam reikalingas nekilnojamo turto mokestis?* Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/verslas/nekilnojamas-turtas/rkuodis-kam-reikalingas-nekilnojamojo-turto-mokestis.d?id=33165639>> [žiūrėta 2019 02 28].

⁴⁶ BIRD, R. M., SLACK, E. *Land and property taxation: a review*. 2002. Prieiga per internetą: <<http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>> [žiūrėta: 2019-01-20]. P. 8.

tarifo ar suteikiamų paslaugų atžvilgiu, o konkrečios savivaldybės tarybos nariai gali atsižvelgti į tos savivaldybės gyventojų nuomonę ir padidinti ar sumažinti mokesčio tarifą atitinkamose tarifo ribose, nustatytose įstatymu, taip pat gali paskirti vykdyti konkrečias paslaugas atitinkama apimtimi ir aktyvumu, kaip to prašo to regiono gyventojai, ir kur, objektyviai žinoma, kokių nors paslaugų yra labiausiai reikalinga⁴⁷. R. M. Bird, R. Ebel ir Ch. Wallich pabrėžė, kad vietos valdžia veikia efektyviai ir tampa reikšminga, kai gaunamos pajamos yra adekvačios priskirtoms ir vykdomoms funkcijoms. Manytina, kad efektyvią savivaldos veiklą padeda užtikrinti pajamos, kurios gautos būtent iš NT apmokestinimo⁴⁸;

- 3) NTM yra realinis mokestis – mokesčio objektu laikomas konkretus daiktas, nepriklausantis nuo mokesčio mokėtojo asmeninių savybių. NTM priskiriamas turto mokesčių klasifikacinei kategorijai, o pagrindinis požymis, atibojantis šį mokestį nuo kitų turto mokesčių yra tai, kad į NTM bazę patenka tik nekilnojamas turtas. Kitos rūšies turtas paprastai šiuo mokesčiu nėra apmokestinamas. Būtent todėl šis mokestis dar vadinamas „realiniu“ mokesčiu. Mokestis apskaičiuojamas atsižvelgiant ne į iš konkretaus turto gaunamas pajamas, o į turto vertę, kadangi laikoma, jog toks turtas jau savaime duoda pajamas ar kitokią naudą mokesčių mokėtojui⁴⁹;
- 4) Periodinis turto apmokestinimas. Nekilnojamas turtas, esantis NTM objektu, apmokestinamas kartą per metus, o taikomas mokestinis laikotarpis – kalendoriniai metai;
- 5) Mokesčio dydis priklauso nuo konkretaus nekilnojamojo turto vertės dydžio. Dėl šio požymio laikoma, kad NTM yra *ad valorem* mokestis, t. y. mokestis priklauso nuo turto vertės ir darančių jai įtaką kriterijų;
- 6) Mokesčio nustatymas siejamas ne su konkrečiu savininku, o su konkrečiu nekilnojamoju turtu – jo verte, jo paskirtimi, patalpose vykdoma veikla, jo buvimo vieta ir kitomis sąlygomis, kurios lemia konkretaus nekilnojamojo turto neapmokestinimą arba lengvatinį mokesčio tarifą.

Taip pat NTM savo teisine prigimtimi atitinka visus mokesčiui keliamus reikalavimus – įstatymu nustatoma visuotinai privaloma, individualiai neatlygintina ir negražintina,

⁴⁷ BIRD, R. M., SLACK, E. *Land and property taxation: a review*. 2002. P. 9.

⁴⁸ BAHL R., MARTINEZ-VAZQUEZ W., YOUNGMAN J. *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy. 2010. – 119 p., - eISBN: 9781558442184.

⁴⁹ ŠULIJA, V. Vertinimo problema apmokestinant nekilnojamąjį turtą. *Teisė*, Nr. 52, 2004. P. 121.

papildanti biudžetą ir mokamas pinigais prievolė valstybei. Apibendrinant, galima teigti, jog NTM – tiesioginis, periodinis, savivaldybių biudžetus papildantis mokestis, kuriuo apmokestinami statiniai, kurie valdomi ir naudojami įstatymo numatytais aplinkybėmis. Visi šie požymiai apibūdina mokestį, o jį apibūdinus galima lengviau jį įvertinti.

Siekiant įvertinti NTM ne tik teoriškai, aptariant jo požymius, būtina atkreipti dėmesį į bendrus mokesčių sistemos vertinimo kriterijus. Tokiu būdu bus galima įvertinti mokesčio racionalumą, t. y. ar jis tinkamas, reikalingas, teisingas? O taip pat atrasti tobulintinus aspektus. Pasak R. Kuodžio, pagrindiniai visų mokesčių įvertinimo kriterijai yra trys:

- 1) **mokesčio įtaka išteklių išdėstymui, t. y. mokesčio efektyvumas.** Efektyvumą parodo tai, ar keisdamas savo elgseną mokesčių mokėtojas gali išvengti atitinkamo mokesčio⁵⁰. Mokesčiai dažniausiai turi įtakos žmogaus ekonominiams sprendimams (ypatingai, jei kalbama apie vartojimo mokesčius, pavyzdžiui, akcizus, taikomus alkoholiniams gėrimams ir tabakui ar tabako gaminiams). Taip pat mokesčiais galima paveikti ir socialinį žmonių gyvenimą. Kaip pavyzdį galima prisiminti tarybiniais laikais galiojusį taip vadinamą viengungystės mokestį⁵¹. Todėl laikytina, jog valstybė gali taikyti ekonominę ar socialinę elgseną iškreipiančius mokesčius sąmoningai. Mokesčių mokėtojai yra linkę elgtis taip, kad būtų kuo mažiau apmokestinami, todėl gali rinktis mažesnės vertės būstus mažiau juos apmokestinančiose savivaldybėse, manipuliuoti nekilnojamojo turto paskirtimi, įvairiomis lengvatomis. Istorijoje neapsieita be įdomesnių apmokestinimo išvengimo atvejų – XVIII a. Anglijoje NTM taikytas priklausomai nuo langų ir kaminų skaičiaus NTM objektuose, todėl savininkai, norėdami sumažinti apmokestinamąją vertę, langus užmūrydavo. Buvo ir kitų būdų, kaip mokesčių mokėtojai siekdavo išvengti mokesčių, pavyzdžiui, smurtu. Manoma, kad XIX amžiaus pabaigoje mokesčių rinkėjas Friedrichas Luisas Dobermanas (1834-1894) išvedė šią veislę, kadangi jam reikėjo stiprių, sarginių šunų, kurie galėtų jį apginti. Dėl šių savybių veislė greitai išpopuliarėjo ir tai buvo pirma šunų veislė, išvesta konkrečiai apsaugai⁵². Šiais laikais, taikant pakankamai modernią nekilnojamojo turto vertinimo sistemą, vis tiek galima pasinaudoti reglamentavimo spragomis,

⁵⁰ KUODIS, R. *Kam reikalingas nekilnojamo turto mokestis?* Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/verslas/nekilnojamas-turtas/rkuodis-kam-reikalingas-nekilnojamojo-turto-mokestis.d?id=33165639>> [žiūrėta 2019 02 28].

⁵¹ **Viengungių, vienišų ir mažašeimių mokestis** – mokestis, kuriuo buvo apmokestinami vyrai nuo 20 iki 50 metų amžiaus ir moterys nuo 20 iki 45 metų amžiaus, jei neturėjo vaikų, arba augino vieną ar du vaikus. Atitinkamai taikytas ir tarifas. Iš ŠAPOKA, A. *Lietuvos istorija*. Kaunas: Mokslas, 1989.

⁵² Dobermanas. *Vikipedija*. Prieiga per internetą: <<https://lt.wikipedia.org/wiki/Dobermanas>> [žiūrėta: 2019-02-18].

pavyzdžiui, individualaus vertinimo tvarka, pasinaudojant vertinimo metodu specifika. Taigi, mokesčių sistemos neutralumas, mokesčių bazės plėtojimas, apmokestinamosios vertės nustatymo tobulinimas sudaro sąlygas nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų⁵³ – taip būtų galima išvengti galimų manipuliacijų NTM lengvatomis ir nekilnojamojo turto vertinimo sistemos spragomis. Visuotinis NTM taikymas šiuo atveju padidintų mokesčio neišvengiamumą, o kartu ir efektyvumą;

2) **mokesčio įtaka pajamų pasiskirstymo tolygumui (mokesčio progresyvumas)**⁵⁴.

Progresyvumą parodo tai, ar mokesčio tarifas didėja priklausomai nuo mokestinės vertės padidėjimo, pavyzdžiui, jei asmuo gauna pajamas, neviršijančias 120 VDU, jo gyventojų pajamų mokesčio tarifas bus 20 procentų, tuo tarpu jei asmuo peržengia šią ribą, jo gyventojų pajamų mokesčio tarifas šoktels iki 27 procentų, todėl galima teigti, kad daugiau apmokestinamųjų pajamų gaunantys ar apmokestinamojo turto turintys asmenys sumoka daugiau mokesčių, todėl tokie mokesčiai pasižymi progresyvumu. Nagrinėjant LR NTMĮ tik vienu atveju galime išvelgti mokesčio progresyvumą, t. y. kai didėjant pajamoms, didinamas mokesčio tarifas – LR NTMĮ 6 straipsnio 4 dalyje;

3) **mokesčio administravimo paprastumas (pigumas)**⁵⁵.

Mokesčio administravimo kaštai neturi būti didesni nei iš mokesčio gaunamos pajamos. Taip pat pažymėtina, kad pagal šį kriterijų mokesčio administravimas turi būti lengvai įgyvendinamas, o su tuo susijusios valstybės išlaidos turi būti pagrįstos. Siekiant tai užtikrinti, labai svarbu nuolat pervertinti mokesčio objektą, kadangi nekilnojamojo turto rinka yra pakankamai elastinga ir nuolat kintanti. Tačiau, žinoma, tai ne visuomet atliekama – visuotinis turto pervertinimas atliekamas ypatingai retai dažnoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, o vėliau turto vertė tiesiog indeksuojama⁵⁶. Turto pervertinimas turėtų būti sutinkamas dviprasmiškai – smukus rinkai tai turėtų būti pakankamai gera žinia apmokestinamiesiems asmenims, o rinkai pasiekus piką ir nekilnojamojo turto kainoms kylant į viršų, ši žinia greičiausiai sutinkama nepalankiai, nes reiškia didėjančią mokestinę naštą mokesčių mokėtojams. Kuo dažniau turtas pervertinamas arba indeksuojama vertė, tuo mažiau sulaukiama

⁵³ IMBRASIENĖ, A. Mokesčių sistemos vertinimo metodika. *Jaunasis mokslininkas*: 2008. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf> [žiūrėta: 2019-02-18]. P. 160.

⁵⁴ KUODIS, R. *Kam reikalingas nekilnojamo turto mokestis?* Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/verslas/nekilnojamas-turtas/rkuodis-kam-reikalingas-nekilnojamojo-turto-mokestis.d?id=33165639>> [žiūrėta 2019 02 28].

⁵⁵ Ten pat.

⁵⁶ ŠULIJA, V. *Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma ir jos perspektyvos Lietuvoje*. 2004. Prieiga per internetą: <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3189/2988>> [žiūrėta: 2019-02-18] P. 118.

pasinaudojančių apeliacine masinio vertinimo rezultatų ginčijimo tvarka mokesčių mokėtojų skundų, o kartu mažiau biudžeto lėšų panaudojama tokiems ginčams spręsti. Taigi, manytina, jog mokesčiai turi garantuoti tokias pajamas, kad jų įvedimas būtų pateisinamas⁵⁷.

Apibendrinant šiuos tris kriterijus NTM atžvilgiu, mokestį galima laikyti efektyviu tol, kol nepradedama individualaus vertinimo procedūra. Antra, mokestis turi progresyvumo bruožų. Šiuo atveju tokie tarifai nustatomi LR NTMĮ 6 straipsnio 4 dalyje. Ir trečia, laikytina, kad administracinė našta yra didelė, turint omenyje tai, kad iš NTM gaunamos pajamos sudaro nedidelį procentą visų savivaldybių biudžeto pajamų. Nereikėtų pamiršti daug kainuojančios ginčų procedūros ir vertinimo kaštų.

Ypatingai svarbu aptarti visus mokesčio privalumus. Savivaldybių savarankiškumo ir atskaitomybės prieš konkrečios savivaldybės mokesčių mokėtojus skatinimas yra pagrindiniai NTM privalumai. Savivaldybėms suteikiama autonomija spręsti, kokiose srityse bus panaudojamos iš NTM gaunamos pajamos į savivaldybės biudžetą⁵⁸. Kitas svarus šio mokesčio privalumas – NTM pajamų stabilumas. Šis mokestis būtent dėl savo prigimties yra sunkiai išvengiamas, paprastai surenkamas, lengvai prognozuojamas. Kadangi nekilnojamojo turto rinka vis plečiasi, NTM mokėtojų skaičius auga. Nekilnojamojo turto mokestis kartu skatina nuoseklesnę ekonomikos plėtrą visuose regionuose. Taip pat laikoma, kad šis mokestis yra gana paprastas, žvelgiant mokesčio mokėtojo akimis. Autorės nuomone, kaip ir kiekvieno mokesčio atveju, specialisto pagalba mokesčių deklaravimui dažnu atveju nereikalinga, tačiau kalbant apie nekilnojamojo turto individualųjį vertinimą, būtina pasitelkti specialistus (teisininkus, nekilnojamojo turto vertintojus), tam, kad būtų pilna apimtimi įgyvendintas mokesčio mokėtojo siekis mokėti, jo manymu, teisingus mokesčius.

Svarstant, ar mokestis efektyvus, teisingas ir racionalus, supaprastinant R. Kuodžio kriterijus, derėtų nepamiršti ir mokesčio trūkumų. Mokesčio neteisingumas, galimybės sumokėti principo neatitikimas, tikrovės neatitinkantis apmokestinamosios vertės nustatymas, mokesčio perkėlimo kitam asmeniui galimybė, mokesčio mokėjimas iš jau apmokestintų pajamų ir kitos nekilnojamojo turto apmokestinimo problemos aptariamose kituose skyriuose.

⁵⁷ IMBRASIENĖ, A. Mokesčių sistemos vertinimo metodika. *Jaunasis mokslininkas*: 2008. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf> [žiūrėta: 2019-02-18]. P. 161.

⁵⁸ PRANAUSKAITĖ, D. *Nekilnojamojo turto mokesčių problemos*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto leidyklos centras. 2003. P. 167-170.

2. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESČIO REGLAMENTAVIMAS

2.1. Nekilnojamojo turto mokesčio objektas

Mokesčio objektais laikomos įstatymais apmokestinamos prekės, paslaugos, pajamos, turtas. Tai fizinių ir juridinių asmenų pajamos, turtas bei parduodamo turto kitiems asmenims vertė, tam tikros veiklos rūšys, prekių ir paslaugų pridėtinė vertė, teisė naudotis gamtos ištekliais ir kiti objektai. Gali būti vienas ar keli apmokestinimo objektai⁵⁹. Vienose valstybėse NTM objektas apima visas nekilnojamojo turto rūšis, o kitose mokesčiais apmokestintos atskiros nekilnojamojo turto rūšys – statiniai, žemė, gyvenamosios ir negyvenamos paskirties nekilnojamojo turto objektai ir pan.

Siekiant tiksliai apibrėžti NTM objekto sąvoką, svarbu atsižvelgti į LR NTMĮ pateikiamą nekilnojamojo turto sąvoką. Nekilnojamas turtas – tai NTR registruojamos patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai⁶⁰. LR CK 4.2 str. pateikiama ne tokia formali nekilnojamojo turto sąvoka – nekilnojamas turtas tai yra toks turtas, kuris yra nekilnojamas pagal prigimtį, ir pagal prigimtį kilnojamas turtas, kurį nekilnojamuoju pripažįsta įstatymai⁶¹. Taigi, nekilnojamuoju turtu galime pavadinti nekilnojamuosius pagal prigimtį objektus, registruotinus NTR.

Vadovaujantis LR NTMĮ, NTM objektas yra:

- 1) fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamas turtas ar jo dalis, esantis LR teritorijoje, išskyrus gyvenamosios, sodų, garažų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinius, žuvininkystės statinius bei inžinerinius, jeigu jie nėra ekonominei ar individualiai veiklai naudojamas nekilnojamas turtas arba nėra neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduoti naudotis juridiniams asmenims;
- 2) juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamas turtas, esantis LR teritorijoje, taip pat neterminuotai arba ilgesniam nei vieno mėnesio laikotarpiui perduotas naudoti nekilnojamas turtas, nuosavybės teise priklausantis fiziniam asmeniui⁶².

Pagal LR NTMĮ 2 str. 8 d., 4 str., 7 str. 1 d. 6 p. mokesčio objektas gali būti tik NTR registruojami patalpos, inžineriniai ir kiti statiniai. Kadangi pagal LR CK nuostatas

⁵⁹ BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: „Technologija“. 2007. P. 23.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

⁶¹ Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas. *Valstybės žinios*, 2000-09-06, Nr. 74-2262.

⁶² Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą nebesiejama su nekilnojamojo turto faktiniu teisiniu įregistravimu, nekilnojamasis turtas LR NTMĮ tikslais laikomas ir nuosavybės teise priklausantis ar įsigyjamas nekilnojamasis turtas, kuris nėra faktiškai įregistruotas NTR⁶³.

Kitas svarbus kriterijus, sprendžiant, ar už konkretų nekilnojamojo turto objektą turi būti mokamas NTM, yra faktinis jo naudojimas – NTM objektas yra LR esantis, nekilnojamojo turto apibrėžimą atitinkantis daiktas, išskyrus faktiškai nenaudojamą nekilnojamąjį turtą, kurio statyba neužbaigta LR Statybos įstatymo nustatyta tvarka. Tai reiškia, kad nekilnojamasis turtas nėra laikomas NTM objektu (ir todėl neapmokestinamas NTM), jei jis atitinka abu kriterijus:

- 1) statinio statyba, rekonstravimas, kapitalinis remontas arba atnaujinimas nėra baigtas; ir
- 2) statinys faktiškai yra nenaudojamas. Statybos darbų pradžia sietina su atitinkamus leidimus turinčio asmens faktiniais veiksmais.

Šios dvi sąlygos, nurodomos LR NTMĮ, nėra alternatyvios. Tam, kad nekilnojamojo turto objektas nebūtų laikomas NTM objektu, jis turėtų atitikti abi sąlygas. Jei nekilnojamojo turto objekte yra vykdoma statyba, rekonstrukcija, kapitalinis remontas arba atnaujinimas ir nekilnojamojo turto objektas tuo pačiu metu yra faktiškai naudojamas, toks nekilnojamojo turto objektas bus laikomas NTM objektu. Laikytina, kad šios dvi LR NTMĮ 4 straipsnio 1 punkte išskirtos sąlygos yra tam tikra reglamentavimu nustatyta paskata mokesčių mokėtojams, gerinantiems savo turimo nekilnojamojo turto būklę ir šitaip didinantiems jo vertę. Taip pat pažymėtina, jog vykstant statyboms, rekonstrukcijai ar kitai LR NTMĮ 4 straipsnio 1 punkte numatyta veiklai, nekilnojamojo turto objektas nekuria pajamų, nėra naudojamas pagal paskirtį, kuria išlaidas dėl būsimų pagerinimų, todėl sprendimas nelaikyti tokio nekilnojamojo turto objekto NTM objektu yra racionalus ir teisingas bei skatinantis renovaciją, nekilnojamojo turto objektų atnaujinimą ir kitus pagerinimus.

Taip pat NTM objektu nelaikomas valdžios ir privataus subjektų partnerystės, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos investicijų įstatyme, pagrindu sukurtas ar įgytas nekilnojamasis turtas, kol vykdoma atitinkama valdžios ir privataus subjektų partnerystės sutartis ir šis nekilnojamasis turtas naudojamas pagal toje sutartyje nustatytą paskirtį.

Analizuojant NTM objekto problemas, pažymėtina, kad mokesčio objektą kartais vadinamas diskriminaciniu. Kadangi plačiaja prasme NTM yra vienas iš seniausių mokesčių, kuriuo buvo apmokestinami statiniai ir žemė, jie apmokestinami dar ir dabar.

⁶³ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio apibendrintas komentaras. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741.

Taip susiklostė todėl, kad šis turtas yra puikiai matomas, ypatingai sunkiai nuslepiamas, todėl jį paranku apmokestinti dėl paprasto mokesčio administravimo. Tačiau pats savaime joks turtas nekuria pajamų – pajamas kuria veikla, kuri vykdoma galimai naudojantis tam tikru turtu. Tačiau tam būtų galima ir paprieštarauti. R. M. Haigas ir H. C. Simonsas pateikė taip vadinamą Haig-Simons pajamų teoriją, kuria teigė, jog turtas pats savaime kuria pajamas ir yra laikytinas tam tikra pajamų atmaina. Todėl pasaulyje NTM objektas šiuo atveju yra vertinamas prieštarai⁶⁴.

Toliau gilinantis į NTM objekto problematiką, verta paminėti dvarų ir kitų valstybinio paveldo objektų savininkus – toks turtas gali būti įvertintas pakankamai brangiai dėl savo valstybinės reikšmės, didelių žemės plotų, parkų, fontanų aplink mokesčio objektą, istorinių ir kitokių aspektų. Šiuo atveju, dvaro ar kitokio kultūrinio paveldo objekto išlaikymas yra skausmingas finansine prasme, ypatingai, jei stengiamasi jį restauruoti, atkurti – tokiu būdu didelė dalis (apie 80 procentų) Lietuvos dvarų ir kitų kultūrinio paveldo objektų yra paliekami likimo valiai, t. y. netvarkomi, apleidžiami, jais nebesirūpinama⁶⁵, net turint omenyje kultūros paveldo objektų restauravimo, konservavimo ir kitokių statybos darbų valstybinį kompensavimą. Dažnas Lietuvoje esantis dvaras yra avarinės būklės, aptvertas arba visiškai apleistas, pavyzdžiui, Buivydiškių dvaras, Mozūriškių dvaras, Galinės dvaras, Baltosios Vokės dvaras, Šumsko dvaras, Raudondvario dvaras ir daugybė kitų⁶⁶.

Toks NTM objekto apibūdinimas dviprasmiškas – viena vertus, patogus ir garantuojantis biudžetines pajamas, kita vertus, nebūtinai teisingas ir galimai mažinantis investicijas ir nekilnojamojo turto plėtojimą.

2.2. Nekilnojamojo turto mokesčio mokėtojai

Mokesčio mokėtojas yra fizinis ar juridinis asmuo, privalantis mokėti įstatymais numatytus mokesčius ar rinkliavas. LR NTMĮ nurodyti NTM mokėtojai yra fiziniai asmenys, t. y. Lietuvos Respublikos piliečiai, užsienio valstybės piliečiai ir asmenys be

⁶⁴ BROOKS, J. R. *The Definition of Income*. Georgetown University Law center. 2018. P. 255. Prieiga per internetą: <<https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2976&context=facpub>> [žiūrėta: 03-18].

⁶⁵ 2014-04-30 Valstybinio audito ataskaita „Dvarų nekilnojamojo kultūros paveldo užtikrinimas“ Nr. VA-P-50-2-4. Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3113>> [žiūrėta: 2019-03-20].

⁶⁶ Šaltinis lietuvon.lt. Prieiga per internetą: <<https://www.lietuvon.lt/>> [žiūrėta: 2019-02-19].

pilietybės, ir juridiniai asmenys – Lietuvos Respublikoje registruoti, užsienio valstybės juridiniai asmenys ir užsienio valstybių organizacijos⁶⁷.

LR CK įtvirtinta, kad nuosavybės teisė reiškia teisę savo nuožiūra, nepažeidžiant įstatymų ir kitų asmenų teisių ir interesų, valdyti, naudoti nuosavybės teisės objektą ir juo disponuoti. Šiuo metu galiojantis LR NTMĮ reglamentavimas yra pakankamai lankstus, kadangi mokesčio mokėtojas nebūtinai turi būti tapęs NTM objekto savininku – mokesčių turi mokėti ne formaliai nuosavybės teisę turintis, o šį turtą faktiškai kaip savininkas valdantis asmuo. LR NTMĮ komentare paaiškinama, jog frazė „kaip savininkas“ reiškia tokius atvejus:

- 1) finansinės nuomos (lizingo) sutartį, numatančią, kad, sumokėjus visą sutartyje numatytą kainą, šis nekilnojamasis turtas pereis lizingo gavėjui (pirkėjui) nuosavybės teise (LR CK 6.567 - 6.574 straipsniai); arba
- 2) pirkimo–pardavimo išsimokėtinai sutartį (LR CK 6.411 - 6.416 straipsniai); arba
- 3) išperkamosios nuomos sutartį (LR CK 6.361, 6.503 straipsniai)⁶⁸.

Įsigyjamu nekilnojamuoju turtu laikytinas ne tiek pagal atitinkamo sandorio (sutarties), kuriuo šis turtas įgyjamas, formalų pavadinimą, kiek pagal esminius jo požymius, kurių vienas svarbiausių būtų, pavyzdžiui, pirminis tikslas – įgyti nekilnojamąjį turtą, kurį įsigyjantis asmuo (laikydamasis sutartyje numatytų sąlygų) dar iki numatyto nuosavybės teisės perėjimo galėtų valdyti kaip savo. Tačiau tai netaikoma nuomos ar ilgalaikės nuomos (*emphyteusis*) atvejais, kai asmuo tiesiog tam tikrą laiko tarpą naudoja nekilnojamąjį turtą, nesiekdamas įgyti jo nuosavybės teisėmis. Tam, kad NTM būtų taikomas lizingo, pirkimo–pardavimo išsimokėtinai ar išperkamosios nuomos sutartims, tokia sutartis turi būti įregistruota NTR. Ši mokesstinė prievolė gali tapti sunkiai pakeliama našta mokesčio mokėtojams, kadangi turtas įsigyjamas skolinantis, padalinant mokėjimus ir pan. Kita vertus, toks apmokestinimas pateisinamas, nes tinkamai atliekant sutarties prievolės nekilnojamasis turtas ateityje nuosavybės teise priklausys asmeniui, kuris iki nuosavybės perėjimo momento šiuo turtu disponavo kaip savo. Laikytina, kad ši LR NTMĮ mokesčių mokėtojų lygybės principą⁶⁹.

Taip pat prievolė mokėti NTM atsiranda ir juridiniam asmeniui, kuriam NTM objektas – nekilnojamasis turtas – fizinio asmens perduodamas neterminuotai ar ilgiau nei 1 mėnesio laiko tarpui. NTM mokamas būtent tuo laikotarpiu. Vėlgį, kaip minėta aukščiau, fizinis

⁶⁷ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

⁶⁸ Ten pat.

⁶⁹ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio apibendrintas komentaras. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741.

asmuo gali būti arba savininkas, arba nuosavybės teisę siekiantis įgyti asmuo, kaip tai paaiškinta LR NTMĮ 3 straipsnio komentare⁷⁰.

Kadangi apmokestinamas NTR įregistruotas turtas, perleidžiant nekilnojamąjį turtą yra labai svarbi perleidimo fakto įregistravimas ir nekilnojamojo turto objekto savininko pakeitimas registre. Neišviešinus naujojo savininko prieš trečiuosius asmenis, prievolė mokėti NTM kyla būtent senajam nekilnojamojo turto savininkui⁷¹.

Atkreiptinas dėmesys, kad mokesčio taikymo praktikoje visame pasaulyje egzistuoja „mokesčio numetimo“ fenomenas – mokesčio mokėtojas sumoka mokesčių nuomininko, prekių ar paslaugų pirkėjo ar kt. kaina, t. y. perkelia mokesstinę našą prekes ar paslaugas perkantiems asmenims ar statinių, patalpų nuomininkams padidindami prekių, paslaugų, nuomos kainą. Neretai brangaus nekilnojamojo turto savininkai, kuriuos ir siekiama apmokestinti, turi keletą nekilnojamojo turto objektų, kuriuos, manytina, išnuomoja. Tokiu būdu mokesčių sumoka ne nekilnojamojo turto savininkai, o, pavyzdžiui, vidutinės pajamas gaunantys, savo nekilnojamojo turto neturintys asmenys. Apibendrinant, praktikoje galima pastebėti, kad tuo atveju, kai nekilnojamas turtas nuomojamas sudarant nuomos sutartį ir mokant pajamų mokesčius, nuomos kaina yra linkusi kilti.

Nekilnojamojo turto patys neturintys asmenys susiduria su dar viena problema – tuo atveju, kai perka nekilnojamojo turto objektus išsimokėtinai, pagal finansinės nuomos (lizingo) sutartį arba išperkamosios nuomos sutartį, NTM niekur nedingsta. Todėl manytina, kad NTM gali apsunkinti būsto įsigijimo galimybes.

2.3. Nekilnojamojo turto mokesčio tarifas, bazė ir mokesstinis laikotarpis

Mokesčio tarifas yra mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą. Mokesčio tarifai gali būti nustatyti absoliučiais dydžiais ir procentais. Procentiniai mokesčių tarifai finansinėje praktikoje gali būti proporciniai, progresiniai ir regresiniai.

Lietuvoje NTM tarifas nustatomas įstatymų leidžiamosios valdžios. Nustatydamas mokesčius, įstatymų leidėjas privalo paisyti Konstitucijos normų ir principų, *inter alia* konstitucinių teisingumo, protingumo, proporcingumo principų. Konstitucinis Teismas ne kartą konstatavo, kad tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties ir lengvatos, baudos ir delspinigiai turi būti nustatomi įstatymu⁷².

⁷⁰ Ten pat.

⁷¹ Ten pat.

⁷² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties

Nuo 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojusiam LR NTMĮ 6, 8, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatyme buvo nustatytas minimalus ir maksimalus NTM tarifai, t. y. nuo 0,3 procentų dydžio tarifo iki 3 procentų dydžio tarifo. Miestų ir rajonų savivaldybių tarybos, atsižvelgdamos į susiklosčiusią ekonominę situaciją ir mokestinio objekto geografinę padėtį miesto ar rajono atžvilgiu, pasirenka konkrečius tarifų dydžius, vadovaudamosi įstatymu nustatytais minimaliu ir maksimaliu NTM tarifais. Taigi, įstatymo nustatytose ribose pasirinkti konkretų tarifo dydį kompetencija ir prerogatyva paliekama savivaldybių taryboms. Pažymėtina, kad nė vienoje ES valstybėje narėje nėra nustatyto vieno fiksuoto NTM tarifo. Yra taikomi skirtingi tarifai, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto objektų vertę, paskirtį, rūšį, buvimo vietą ir kitus kriterijus⁷³.

Savivaldybių tarybos konkretų NTM tarifą, kuris galios tos savivaldybės teritorijoje nuo kito mokestinio laikotarpio pradžios, nustato iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 d. Tuo atveju, kai nuo kito mokestinio laikotarpio NTM turės būti skaičiuojamas taikant naujai atlikto nekilnojamojo turto masinio vertinimo metu nustatytą mokestinę vertę, savivaldybių tarybos kitą mokestinį laikotarpį galiosiantį tarifą gali nustatyti iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 1 dienos⁷⁴.

Pažymėtina, kad tokia tvarka, kai savivaldybės taryba savarankiškai renka mokesčio tarifo dydį, kurį vėliau taikys mokesčių mokėtojams, nėra nukrypimas nuo Konstitucijos 127 straipsnio, įtvirtinančio, kad „mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai“, ar LR MAĮ 4 straipsnio 1 dalies, kadangi Konstitucinis Teismas savo nutarime yra paminėjęs, jog „teisinis mokesčių reguliavimas – ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarka, kuri gali būti reguliuojama ir poįstatyminiais aktais“. Taigi, kalbant apie savivaldybių diskreciją pasirinkti mokesčio tarifą, galima teigti, jog konkreči savivaldybė veikia tik jai įstatymo suteiktomis galiomis ir renka mokesčio tarifą iš konkrečios, įstatymu apibrėžtos amplitudės, t. y. konkrečiose ribose, nenukrypstant nuo imperatyvo. Savivaldybės tarybos sprendimas dėl atitinkamoje savivaldybėje taikomo NTM tarifo dydžio tampa poįstatyminiu aktu, įgyvendinančiu LR NTMĮ nuostatas.

Savivaldybių tarybos, laikydamosi minėto NTM tarifų intervalo, gali nustatyti ir kelis konkrečius NTM tarifus, galiojančius konkrečios savivaldybės teritorijoje, tačiau privalo atsižvelgti į vieną ar kelis kriterijus:

Lietuvos Respublikos Konstitucijai Nr. KT24-N14/2015. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>> [žiūrėta: 2019-03-05].

⁷³ TIAŠKEVIČIUS, A. *Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas*. Apskaitos ir mokesčių apžvalga, 2005, Nr. 9 (135). P. 18.

⁷⁴ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

- 1) NT paskirtį (pavyzdžiui, galėtų skirtis gyvenamosios paskirties ir komercinių paskirčių pastatams taikomi NTM tarifai);
- 2) naudojimą (pavyzdžiui, nenaudojamas, naudojamas ne pagal paskirtį, naudojamas tenkinti viešuosius interesus ir pan.);
- 3) teisinį statusą (pavyzdžiui, priskirtas nekilnojamosioms kultūros vertybėms, architektūros paminklams ir pan.);
- 4) jo technines savybes (pavyzdžiui, griūvantis nekilnojamas turtas ir pan.);
- 5) priežiūros būklę (pavyzdžiui, neprižiūrimas nekilnojamas turtas ir pan.);
- 6) NTM mokėtojų kategoriją (dydis ar teisinė forma, socialinė padėtis);
- 7) NT buvimo savivaldybės teritorijoje vietą, įvertintą pagal strateginio planavimo ir teritorijų planavimo dokumentuose nustatytus prioritetus⁷⁵.

Išvardinti kriterijai yra *numerus clausus* ir bent vieno iš šių kriterijų neatitinkantis savivaldybės tarybos sprendimas ar jo dalis laikytinas nedarančiu įtakos mokesčių mokėtojų teisėms ir pareigoms ta apimtimi, kuria NTM tarifą lemia kiti nei įstatyme nustatyti kriterijai⁷⁶.

Pavyzdžiui, Vilniaus miesto savivaldybės taryba 2018-05-09 sprendimu Nr. 1-1526 nustatė tokius 2019 metų nekilnojamojo turto mokesčio tarifus – bendrąjį 1 procento tarifą, 0,7 procento lengvatinį tarifą viešbučių paskirties, poilsio paskirties (su išimtimis), maitinimo, kultūros (su išimtimis), sporto, mokslo ir kt. paskirties pastatams (patalpoms) ir maksimalų 3 procentų tarifą faktiškai naudojamam nekilnojamajam turtui, kurio baigtumas nesiekia 100 procentų, bei apleistam ir (ar) neprižiūrimam nekilnojamajam turtui⁷⁷. 2019 metams Kauno miesto savivaldybės taryba nustatė tokius pačius tarifus, kaip ir Vilniaus miesto savivaldybės taryba, skirdama lengvatinį tarifą tik nekilnojamajam turtui, esančiam tik Senamiesčio ir Naujamiesčio mikrorajonuose, kuriuo naudojantis būtų vykdoma tam tikra veikla (knygų mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse, antikvarinių prekių mažmena, maitinimo ir gėrimų tiekimas, komercinė meno galerijų veikla)⁷⁸. Palyginimui, 2019 metams Klaipėdos miesto savivaldybės taryba nustatė 0,8 procento bendrąjį mokesčio tarifą, maksimalų 3 procentų tarifą apleistam ar neprižiūrimam nekilnojamajam turtui ir

⁷⁵ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio apibendrintas komentaras. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741.

⁷⁶ Ten pat.

⁷⁷ Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2019 metams nustatymo“ Nr. 1-1526. Prieiga per internetą:

<<https://vilnius.lt/vaktai/default.aspx?Id=3&DocId=30309230>> [žiūrėta: 2019-03-10].

⁷⁸ Kauno miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl 2019 metų nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“ Nr. T-246. Prieiga per internetą: <<http://www.kaunas.lt/wp-content/uploads/sites/13/2015/07/Nekilnojamojo-turto-mokescio-tarifai-2019-m.-2.pdf>> [žiūrėta: 2019-03-10].

lengvatinį 0,5 procento nekilnojamojo turto mokestinės vertės daugiabučių gyvenamųjų namų statytojams jų pastatytiems butams, kurių statyba užbaigta ir turto savininko ar kito asmens nenaudojama ekonominei ar individualiai veiklai vykdyti, bei nekilnojamajam turtui labai mažų ir mažų įmonių, atitinkančių Lietuvos Respublikos smulkiojo ir vidutinio verslo plėtros įstatymo reikalavimus, įsteigtų 2019 metais⁷⁹. Šie pavyzdžiai parodo, kokie skirtingi tarifai gali būti taikomi ir kaip savivaldybės nustato lengvatas.

Įstatymu nustatytas ir progresyvaus tipo tarifas. Pavyzdžiui, LR NTMĮ 6 straipsnio 4 dalyje nurodyti konkretūs tarifai: tai nekilnojamojo turto daliai, kuri viršija neapmokestinamąjį dydį (220 000 eurų), tačiau neviršijančiai 300 000 eurų mokestinės vertės, kai tokie nekilnojamojo turto objektai priklauso fiziniams asmenims (gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio ir kt. paskirties nekilnojamasis turtas) – taikomas 0,5 procento NTM tarifas; tai nekilnojamojo turto daliai, kuri viršija 300 000 eurų sumą, bet neviršija 500 000 eurų mokestinės vertės – taikomas 1 procento NTM tarifas; o tai nekilnojamojo turto daliai, kuri viršija 500 000 eurų taikomas 2 procentų NTM tarifas. Akivaizdu, kad kuo turtas yra didesnės vertės, tuo didesnis tarifas yra pritaikomas. Šie tarifai nepriklauso nuo savivaldybių tarybų sprendimų ir yra nekeistini. Skirtingas būsto ir kito turto apmokestinimas yra socialiai teisingas, nes didesnė mokesčio našta tenka asmenims, gaunantiems pajamas iš turto.

Gilinantį į problematiką, egzistuoja nuomonių, kad vertėtų padidinti turto mokesčių, tame tarpe ir NTM, ir vartojimo mokesčių tarifus, o darbą apmokestinančius mokesčius sumažinti⁸⁰, leidžiant žmonėms dirbti mažiau trukdant, tačiau kartu apribojant aktyvaus vartojimo kultūrą, kuri yra stipriai pažengusi ir pasaulyje kelianti vis daugiau diskusijų dėl itin neigiamo poveikio visame pasaulyje, t. y. didelio užterštumo ir smarkiai mažėjančių išteklių.

NTM bendras **mokestinis laikotarpis** yra kalendoriniai metai.

NTM skaičiuojamas nuo **mokesčio bazės** – viso asmens nuosavybės teise turimo nekilnojamojo turto mokestinės vertės, kuria laikoma nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė, nustatyta atitinkamu turto vertinimo metodu, priklausomai nuo turto paskirties. Mokesčio bazės turinys yra vienas iš tų požymių, kurie atriboja šį mokestį nuo kitų, kadangi joks kitas turtas, išskyrus nekilnojamąjį, į šio mokesčio bazę nepatenka.

⁷⁹ Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl 2019 metų mokestinio laikotarpio nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“ Nr. T2-120. Prieiga per internetą:

<<http://www.infolex.lt/klaipeda/Default.aspx?Id=3&DocId=172107>> [žiūrėta: 2019-03-10].

⁸⁰ ANGHEL, I., SIPOS, C. *Valuation for property tax purpose. Analysis of the EU transitional countries*. 2012. Prieiga per internetą:

<https://www.fig.net/resources/proceedings/2012/Hungary_2012_comm7/6.4_paper_anghel_et_al.pdf> [žiūrėta: 2019-03-02].

Nekilnojamojo turto objekto mokesinę vertę nurodo VĮ Registrų centras. NTM bazė nustatoma skirtingai, priklausomai nuo turto paskirties. Plačiau turto vertinimo aspektai aptariami 3 šio magistro rašto darbo dalyje.

Ypač svarbu atkreipti dėmesį, jog NTM yra mokamas ne iš naujai sukurtų prekių ar paslaugų gaunamų pajamų, o iš jau apmokestintų pajamų (pajamų, paveldėjimo, dovanojimo turto mokesčiais). Pažymėtina ir tai, jog ir pats nekilnojamojo turto objektas yra įsigyjamas iš apmokestintų pajamų. Todėl laikytina, kad toks apmokestinimas yra neteisingas. Autorės nuomone, tokia problema būtų bent dalimi išspręsta, jei būtų leidžiama atskaityti NTM sumą iš apmokestinamų pajamų.

2.4. Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos

Mokesčių lengvatos yra bene labiausiai kritikuojamas mokesčių struktūros elementas. Kad ir kaip kritikuojamas, šis elementas tebelieka svarbus mokesčio struktūrinis elementas, įteisintas nacionaliniuose įstatymuose ir tarptautiniuose susitarimuose⁸¹. Mokesčių lengvatų mastas, jų pobūdis priklauso nuo kiekvienoje valstybėje susiklosčiusių istorinių tradicijų, taip pat valstybės mokesčių politikos, ekonominio ir socialinio kryptingumo, planuojant ir įgyvendinant mokesčių politiką, bei nuo kitų veiksnių.

Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra pagrindinis kiekvienos valstybės pajamų formavimo būdas, nustatomas valstybės institucijų imperatyvais, o šių imperatyvų vykdymas užtikrinamas sankcijomis. Visuotinis privalomumas tiek teisės aktuose, tiek mokesčių teisės moksle vertinamas ir kaip mokesčius apibūdinantis požymis, ir kaip apmokestinimo principas. Pavyzdžiui, visuotinis privalomumas, kaip požymis, įtvirtintas LR MAĮ 2 straipsnio 8 dalyje, o kaip principas, visuotinis privalomumas nustatomas LR MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje⁸².

Todėl savaime kyla abejonė dėl mokesčių lengvatų prieštaravimo įstatymu įtvirtintam visuotinio mokesčio privalomumo principui. Tačiau kadangi ir paties atleidimo nuo mokesčio bei kitų lengvatų taikymas yra įtvirtintas įstatymais (LR MAĮ, konkretaus mokesčio įstatymu), todėl, vadovaujantis LR MAĮ nuostatomis, „mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą“ (LR MAĮ 8 straipsnio 2 dalis).

⁸¹ SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. 2010. Vilnius. *Teisė*, Nr. 76. P. 101.

⁸² Ten pat. P. 102.

Pažymėtina, kad LR MAĮ 7 straipsnyje yra įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas, reikalaujantis, kad nė vienam mokesčių mokėtojui ar mokesčių mokėtojų grupei nebūtų sudaromos ir taikomos išskirtinės apmokestinimo sąlygos ar privilegijos kitų to paties mokesčio mokėtojų atžvilgiu, atsižvelgiant į mokesčio mokėtojo ar mokesčių mokėtojų grupės vykdomos veiklos pobūdį ir rūšį ar į mokesčių mokėtojo statusą. Ši nuostata nėra taikoma formaliai – formalus jos taikymas reikštų „galimybės mokėti“, teisingumo principų paneigimą, t. y. nebebūtų vertinamos finansinės mokesčių mokėtojų galimybės susimokėti mokesčių⁸³. Tai prieštarautų ir A. Smitui, teigusiam, jog kiekvienas pilietis turi mokėti mokesčius pagal savo išgales. Todėl Konstitucinis Teismas yra pasisakęs, kad leidžiama įstatymais nustatyti „nevienodą teisinį reguliavimą tam tikrų asmenų kategorijų, esančių skirtingose padėtyse, atžvilgiu“. Tokiu reguliavimu yra siekiama, kad mokesčiai atliktų savo pagrindę funkciją – fiskalinę – ir užtikrintų valstybės bei savivaldybių pajamų surinkimą⁸⁴.

Taip pat pažymėtina, jog LR MAĮ 8 straipsnio 2 dalyje įtvirtintas apmokestinimo teisingumo principas, kuris ir yra pagrindinė lengvatų įtvirtinimo mokesčių įstatymuose priežastis, pagrindžianti mokesčio lengvatų taikymo teisėtumą⁸⁵. Teisingumo principas, pagal savo turinį, reikalauja visą mokesčių sistemą organizuoti taip, kad būtų užtikrinamas teisingas ir proporcingas mokesčių naštos paskirstymas atitinkamo mokesčio mokėtojams, juridiniams ir fiziniams asmenims, siekiant, kad kiekvienas subjektas perduotų valstybei atitinkamą dalį savo pajamų pagal išgales, galimybes⁸⁶. Šis principas yra įgyvendinamas, pirmiausia, nustatant skirtingas pagrindines neapmokestinamąsias pinigų sumas, apmokestinamųjų objektų vertes, taip pat taikant progresinį apmokestinimą ar atleidžiant nuo mokesčių mokėjimo atskiras fizinių ir juridinių asmenų kategorijas ir t. t.⁸⁷

Tačiau mokesčių išimčių ir lengvatų nustatymas yra socialinio ir ekonominio tikslingumo dalykas, kuris priklauso įstatymų leidėjo kompetencijai. Pagal Konstituciją įstatymų leidėjas turi diskreciją įstatymu nustatyti mokesčių išimtis ir lengvatas atsižvelgdamas į valstybės ir visuomenės išteklius, materialines ir finansines galimybes, ekonominės ir socialinės politikos prioritetus, paisydamas kitų svarbių veiksnių. Tai darydamas, jis negali pažeisti Konstitucijos normų ir principų⁸⁸.

⁸³ Ten pat.

⁸⁴ Ten pat.

⁸⁵ Ten pat.

⁸⁶ Ten pat.

⁸⁷ Ten pat.

⁸⁸ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai Nr. KT24-N14/2015. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>> [žiūrėta: 2019-03-05].

LR MAĮ įtvirtinta mokesčio lengvatos sąvoka, įtvirtinanti, kad mokesčių lengvata – tai „mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis“⁸⁹. Teisę į atleidimą nuo mokesčio ar kitą mokesčių lengvatą įgyja tik tie asmenys, kurie atitinka atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytas sąlygas atleidimo nuo mokesčio ar kitai mokesčių lengvatai taikymo. Laikytina, jog lengvatos taikomos siekiant palengvinti mokestinę naštą pavieniams mokesčių mokėtojams ar jų grupėms. Iš esmės šitaip yra įgyvendinamas teisingumo principas, mokesčių proporcingumo principas, o panaikinus dalį lengvatų šie principai būtų pažeisti – tokiu būdu padidėjusi mokestinė našta paliestų labiausiai pažeidžiamus socialinius sluoksnius⁹⁰.

Mokesčių lengvatos gali būti nustatomos ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais. Pavyzdžiui, kaip autorė nagrinėjo ankstesniuose magistro darbo skyriuose, savivaldybės gali savo nuožiūra taikyti lengvatinį NTM tarifą, atsižvelgdamos į LR NTMĮ nustatytus kriterijus, kaip nustatyta LR NTMĮ 7 straipsnio 5 dalyje. Tokią prielaidą galima padaryti analizuojant Konstitucijos 121 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, jog „savo biudžeto sąskaita savivaldybių tarybos gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas“. Vadinasi, tam tikrais atvejais savivaldybių taryboms gali būti suteikta mokesčių lengvatų nustatymo teisė⁹¹.

NTM lengvata skiriama atleidžiant nuo mokesčio arba suteikiant mokesčio nuolaidą. Tuo atveju, kai mokesčio mokėtojui skiriama lengvata atleidžiant jį nuo mokesčio, mokesčio mokėtojui pakanka priklausyti atitinkamų asmenų kategorijai ar naudojimosi tam tikros kategorijos turto, šiuo atveju – nekilnojamojo turto, objektu fakto. 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 mokestį⁹². Savo ruožtu mokesčio nuolaidos pasireiškia apmokestinimo bazės numažinimu.

LR NTMĮ 7 straipsnyje yra išskirtos 7 lengvatos, taikomos fiziniams asmenims, turintiems nuosavybės teise jiems priklausantį nekilnojamąjį turtą, ir 19 lengvatų, taikomų juridiniams asmenims (žr. Priedą Nr. 2). Vienos iš šių lengvatų susiklostė istoriškai, veikiamos tradicijų liko galioti iki šiol, kitos yra labiau socialiai ir ekonomiškai nulemtos. Siekiant ekonominių tikslų nustatomos mokesčių lengvatos, kurių taikymas turi užtikrinti

⁸⁹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.

⁹⁰ SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Vilnius. *Teisė*, Nr. 76. 2010. P. 107.

⁹¹ Ten pat.

⁹² Ten pat. P. 108.

spartesnį ūkio šakų vystymąsi, skatinti didesnę verslo aktyvumą ir konkurencingumą, skatinti naujų darbo vietų kūrimą. Tokio pobūdžio mokesčių lengvatos gali reikšti mokesčio tarifo sumažinimą arba mokesčio bazės susiaurinimą⁹³. Siekiant socialinių tikslų nustatomos mokesčių lengvatos, kuriomis siekiama sumažinti mokestinę našta mažesnes pajamas gaunantiems asmenims, taip pat daugiavaikėms šeimoms, neįgaliesiems, pensininkams, įvertinant konkrečių mokesčių mokėtojų galimybes mokėti mokesčius⁹⁴. Valstybė ir savivaldybės, siekdamos tam tikrų ekonominių ar socialinių tikslų, lengvatas skiria savo biudžetų sąskaita. Todėl laikytina, kad mokesčių lengvatos yra stipriai susijusios su mokesčio efektyvumo klausimu. Kuo mažiau lengvatų, tuo mokestis laikytinas efektyvesniu. Vertinant mokestines lengvatas, atsižvelgtina į tai, ar lengvata yra pagrįsta, tikslinga, taip pat, ar pasirinktas atskyrimo kriterijus yra logiškas ir nediskriminuojantis ir ar lengvatos turi teigiamą poveikį šalies ekonomikai ir socialinei gerovei, o jų atsisakymas reikštų mokesčių teisės principų pažeidimą ir iš tokių veiksmų atsirandančią žalą visuomenei, tame tarpe ir verslui⁹⁵.

LR NTMĮ 7 straipsnyje nurodytos NTM lengvatos, pavyzdžiui, NTM neapmokestinamas fiziniams asmenims priklausantis arba įgyjamas nekilnojamas turtas, naudojamas socialinei globai ir socialinei priežiūrai, pajamoms iš žemės ūkio veiklos gauti, švietimo darbui, taip pat meno kūrėjo statusą turinčio asmens naudojamas kaip kūrybinės dirbtuvės individualiai kūrybinei veiklai, o taip pat ir gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinių ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties statinių, žuvininkystės statinių ir inžinerinių statinių bendra vertė, neviršijanti 220 000 eurų, kaip ir asmenims, auginantiems 3 ar daugiau vaikų iki 18 metų, asmenims, taip pat NTM neapmokestinamas juridiniams asmenims priklausantis valstybės ir savivaldybių nekilnojamas turtas, laisvųjų ekonominių zonų įmonių nekilnojamas turtas, tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas, o ne tradicinių tik tas, kuris naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai, taip pat nekilnojamas turtas (ar jo dalis), esantis kapinių teritorijoje, nekilnojamas turtas (ar jo dalis), naudojamas teikiant tik sveikatos priežiūros paslaugas ir kitos lengvatos, numatytos LR NTMĮ 7 straipsnyje (detaliau žr. priedą Nr. 2).

Vertinant lengvatą, skirtą fiziniams asmenims, auginantiems 3 ir daugiau vaikų, paminėtinas ir Konstitucinio Teismo praktika. Konstitucijos 39 straipsnio 1 dalyje nustatyta: „Valstybė globoja šeimas, auginančias ir auklėjančias vaikus namuose, įstatymo

⁹³ MEDELIENĖ, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vadovėlis. Vilnius: VĮ Registrų centras. 2011. P. 93.

⁹⁴ Ten pat. P. 94.

⁹⁵ Ten pat.

nustatyta tvarka teikia joms paramą.“ Tai yra pavyzdinė subjektinė lengvata⁹⁶. Atskleidamas Konstitucijos 39 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos valstybės globos ir paramos šeimoms, auginančioms ir auklėjančioms vaikus namuose, garantijos turinį, Konstitucinis Teismas yra pažymėjęs, 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 vaikystę⁹⁷. Įvertinant tai, kad Konstitucijoje nėra *expressis verbis* nustatyta kokių nors paramos šeimoms, auginančioms ir auklėjančioms vaikus namuose, teikimo pagrindų, sąlygų, terminų, dydžių, todėl tai, laikydamasis Konstitucijos normų ir principų, turi nustatyti įstatymų leidėjas. Šioje srityje įstatymų leidėjas turi plačią diskreciją⁹⁸. Taip pat Konstitucijos 39 straipsnio 3 dalyje nustatyta: „Nepilnamečius vaikus gina įstatymas.“ Ši Konstitucijos nuostata reiškia, kad nepilnamečiams vaikams turi būti garantuojama pakankama ir efektyvi jų teisių ir teisėtų interesų apsauga, taip pat tai, kad įstatymų leidėjas, kitos valstybės institucijos, teisės aktais reglamentuodami nepilnamečių būklę, reguliuodami kitus santykius, turi paisyti nepilnamečių vaikų teisių ir teisėtų interesų⁹⁹. Nagrinėjamos konstitucinės justicijos bylos kontekste pažymėtina, kad viena iš šeimų, *inter alia* turinčių nepilnamečių vaikų, apsaugos ir paramos joms formų, kurios gali būti plėtojamos įgyvendinant iš Konstitucijos 38 straipsnio 2 dalies kylančią valstybės priedermę kurti šeimai, motinystei, tėvystei ir vaikystei palankią aplinką, gali būti mokesčių, *inter alia* nekilnojamojo turto mokesčio, išimčių ir lengvatų nustatymas¹⁰⁰. Nustatydamas mokesčio lengvatas, įstatymų leidėjas privalo paisyti visuomenės ir valstybės išgalių, nepažeisti Konstitucijos normų ir principų¹⁰¹. Šio Konstitucinio Teismo nutarimo pagrindu pradėtos taikyti lengvatos, autorės nuomone, yra reikalingos ir teisingos, tačiau ypač sudėtingos, todėl galimai apsunkina administravimą, didina administravimo išlaidas.

Vertinant kai kurias kitas LR NTMĮ 7 straipsnyje įtvirtintas NTM lengvatas, nėra visiškai aišku, kokių tikslų yra siekiama vienokiomis ar kitokiomis lengvatomis, išskiriant vienas ekonomines veiklas iš kitų, pavyzdžiui, neapmokestinant tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamojo turto, o kitų religinių bendruomenių,

⁹⁶ Ten pat. P. 95.

⁹⁷ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai Nr. KT24-N14/2015. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>> [žiūrėta: 2019-03-05].

⁹⁸ Ten pat.

⁹⁹ Ten pat.

¹⁰⁰ Ten pat.

¹⁰¹ Ten pat.

bendrijų ir centrų nekilnojamojo turto (arba jo dalies), naudojamo tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai¹⁰².

Pažymėtina, kad lengvatos religinėms bendruomenėms yra susijusios su tradicijomis, istoriniu papročiu, kuriuo, pavyzdžiui, bažnytinis turtas nebuvo apmokestinamas. Ši lengvata nėra pagrįsta ekonomiškai. Turint omenyje, jog VĮ Registrų centro 2018 m. sausio 1 d. duomenimis, šalyje šiuo metu suskaičiuojami 20 056 specialiosios¹⁰³, religinės¹⁰⁴ ir kitos¹⁰⁵ paskirties pastatai, kas sudaro 2,7 procento NTR įregistruotų pastatų (neįskaitant pagalbinio ūkio paskirties). Iš jų 12 531 priklauso juridiniams asmenims, 3 178 priklauso fiziniams asmenims, o 3 759 priklauso valstybei ir savivaldybėms¹⁰⁶. Religinės bendruomenės, ypač tradicinės, neretai gauna paramą, pelną, todėl, autorės nuomone, neturėtų būti išskiriamos ir visiškai neapmokestinamos NTM.

Nepagrįsta laikytina lengvata, nustatyta valstybės ir savivaldybių nekilnojamajam turtui, kadangi valstybės ir savivaldybių turto apmokestinimas skatintų efektyvų valstybinio turto panaudojimą. Pavyzdžiui, 2018 m. rugpjūčio 28 d. duomenimis, Vilniaus miesto savivaldybei šiuo metu priklauso 765 nekilnojamojo turto objektai, iš kurių 266 nekilnojamojo turto objektai yra nuomojami, vadinasi, generuoja tiesiogines pajamas iš nuomos¹⁰⁷. 2017 m. gruodžio 31 d. duomenimis Vilniaus miesto savivaldybei priklausančio nekilnojamojo turto vertė (konkrečiai – gyvenamieji ir negyvenamieji pastatai) siekia 261 766 751 eurų sumą¹⁰⁸. Kiekvienos valstybės turtas tik tada virsta tautos gerovei turinčiu įtakos veiksmu, jeigu pasirenkama tinkama jo valdymo strategija¹⁰⁹.

Valstybės kontrolė yra konstatavusi, kad nėra apskaičiuota Valstybės ir savivaldybių valdomo nekilnojamojo turto vertė, o neretai valstybės turtu yra naudojamosi neturint teisinio pagrindo, jis perduodamas neatlygintinai valdyti ir naudotis nesilaikant Valstybės

¹⁰² Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

¹⁰³ *Autorės pastaba: Specialiosios paskirties pastatai* – pastatai, skirti specialioms tikslams (pasienio punktai, karinių vienetų pastatai, kalėjimai, pataisos darbų kolonijos, policijos pastatai, slėptuvės ir kt.).

¹⁰⁴ *Autorės pastaba: Religinės paskirties pastatai* – pastatai, skirti religiniams tikslams (bažnyčios, cerkvės, koplyčios, sinagogos, maldos namai, katedros ir kt.).

¹⁰⁵ *Autorės pastaba: Kitos paskirties pastatai* – pastatai, kurių negalima priskirti jokios kitos paskirties pastatams.

¹⁰⁶ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registre įregistruotų statinių apskaitos 2018 m. sausio 1 d. duomenys.

Duomenys. Prieiga per internetą:

<http://www.registrucentras.lt/bylos/dokumentai/ntr/stat/STATINIAI_20180101.pdf> [žiūrėta: 2019-03-18].

¹⁰⁷ Vilniaus miesto savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaita pagal 2017 m. gruodžio 31 d. duomenis. Prieiga per internetą: <<https://vilnius.lt/lt/savivaldybe/finansai-ir-turtas/turtas/savivaldybei-nuosavybes-teise-priklausancio-turto-ataskaita/>> [žiūrėta: 2019-03-18].

¹⁰⁸ Ten pat.

¹⁰⁹ GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistemos transformacijos*. 2013. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 66.

ir savivaldybių turto valdymo, naudojimo ir disponavimo juo įstatymo nuostatų¹¹⁰. 2015 m. parengtoje Valstybinio audito ataskaitoje taip pat nurodoma, kad naudojami ne visi valstybinių parkų ir rezervatų direkcijų valdomi pastatai – iš visų direkcijų valdomų pastatų 66 proc. yra naudojami, 24 proc. – nenaudojami, o 3 proc. – naudojami iš dalies¹¹¹.

Paminėtina, kad dar 2015 metais būta LR NTMĮ pakeitimo projektų¹¹², kuriais buvo siekiama panaikinti šią lengvatą. LLRI išreiškė palaikymą siūlytam projektui: „Remiantis LLRI atlikta savivaldybių apklausa, nenaudojamo nuosavybės teise Lietuvos savivaldybėms priklausančio ploto ir viso nuosavybės teise priklausančio turto ploto santykis yra 6,37 proc. (vertinamos 59 savivaldybės). Tai, kad būtų galima privatizuoti beveik šeštadalį savivaldybėms nuosavybės teise priklausančio turto, rodo į privatizuojamų objektų sąrašą įtraukto ploto santykis su nenaudojamu nuosavybės teise priklausančiu plotu (86,14 proc.). <...> Nenaudojamo nekilnojamojo turto privatizavimas, naudojamo geresnis išnaudojimas, brangaus nekilnojamojo turto keitimas ne tokiu brangių valstybės institucijoms, įstaigoms ir įmonėms atsilieptų mažesnėmis išlaidomis. Šias lėšas institucijos, įstaigos ar įmonės galėtų panaudoti kitoms savo reikmėms tenkinti, todėl jos būtų labiau nei šiuo metu suinteresuotos nekilnojamojo turto naudojimo efektyvumu. Tuo tarpu atsisakius nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų, nesugebėjimas turto išnaudoti geriau būtų baudžiamas tuo, kad pačios institucijos, įstaigos ir įmonės turės susimokėti už savo neefektyvumą iš joms skirtų asignavimų ar jų pajamų. Toks ar panašus mokestis yra privalomas ar net mokamas, kai tai nėra privaloma, Australijoje, Naujojoje Zelandijoje, Kanadoje, Jungtinėje Karalystėje ar Singapūre, svarstomas Prancūzijoje“¹¹³.

Taip pat abejotinas LR NTMĮ 7 straipsnyje 2 dalies 19 punkte įtvirtintos lengvatos, kuria NTM neapmokestinamas nekilnojamas turtas (ar jo dalis), juridinio asmens naudojamas tik teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, pagrįstumas. Statistikos departamento duomenimis, 2018 metais ikimokestinis pelnas, lyginant su 2017 m., labiausiai išaugo sveikatos priežiūros sektoriuje – 1,52 karto. Manytina, kad žmonės

¹¹⁰ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, Valstybei nuosavybės teise priklausančio turto 2006 metų ataskaitos vertinimo rezultatai, 2007 m. lapkričio 30 d. P. 22.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, „Nekilnojamojo turto valdymas, teritorijų priežiūrai skirtos technikos naudojimas valstybiniuose parkuose ir rezervatuose. Valstybinio audito ataskaita“, 2015 m. kovo 10 d. Nr. VA-P-20-4-4.

¹¹² Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo X-233 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-3449. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/2ff22bb044a911e59cf1cfda14b526c5?positionInSearchResults=3&searchModelUUID=92dbd121-3bdb-486b-bcd2-65458b9b9c57>> [žiūrėta: 2019-03-18]. Aiškinamasis projekto raštas. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/08161e60b31211e79583aefa27fdb44b?jfwid=-15zxvjuh4>> [žiūrėta: 2019-03-18].

¹¹³ Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis. *Ekspertizė: dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos valstybiniam turtui*. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-del-nt-mokescio-lengvatos-valstybiniam-turtui/lrinka>> [žiūrėta: 2019-03-18].

nepradėjo daugiau sirgti ir dažniau eiti pas sveikatos priežiūros specialistus – tiesiog išaugo paslaugų kainos. Atsižvelgiant į Statistikos departamento pateikiamus duomenis, galima teigti, jog sveikatos paslaugų teikimo sektorius naudojami NTM lengvata nepagrįstai. Statistikos departamento duomenimis, žmonių sveikatos priežiūros ir socialinio darbo sektoriaus juridinių asmenų pelnas 2017 metais buvo 457 mln. eurų, o štai 2018 metų išankstiniais duomenimis pelnas buvo 518 mln. eurų. 2017 metų birželio 2 d. Vyriausybės kanceliarijos paskelbtoje viešojoje konsultacijoje „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“¹¹⁴ ši lengvata buvo vertinama socialiniu ir ekonominiu aspektais. Buvo padaryta išvada, jog šia NTM lengvata naudojami privatūs, pelną sukuriantys asmenys. Kartu buvo pasiūlyta panaikinti lengvatą ir tokį nekilnojamąjį turtą apmokestinti bendra tvarka, įvertinus tai, kad savivaldybių tarybos turi plačius įgaliojimus nustatyti šio mokesčio tarifus ir taikyti mokesčio lengvatas¹¹⁵. Pažymėtina, kad LLRI savo 2017 m. birželio 30 d. atliktoje ekspertizėje pateikė pastabas dėl NTM taikymo nekilnojamojo turto objektams, naudojamiems sveikatos priežiūros paslaugoms teikti. Pasak LLRI, valstybės ir savivaldybių sveikatos priežiūros įstaigos veikia žymiai palankesnėse mokestinėse sąlygose, todėl nekilnojamojo turto mokesčio netaikymas privačioms sveikatos priežiūros įstaigoms mažina diskriminacinį reguliavimą privačių sveikatos priežiūrų įstaigų atžvilgiu: „Ši lengvata leidžia privačiam sveikatos priežiūros verslui išlikti, kadangi keliami dideli reikalavimai sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiųjų naudojamoms patalpoms ir įrangai, pasikeitus NTM objekto apmokestinamajai vertei, taip pat prireikus keisti naudojamas patalpas, gali padaryti įtaką juridinio asmens mokumui apskritai“¹¹⁶. Tačiau, autorės nuomone, atsižvelgiant į 2017-2018 metais gautas pajamas ir jų didėjimą, laikytina, jog NTM lengvata, skirta sveikatos priežiūros paslaugas teikiantiems juridiniams asmenims, nėra nei socialiai, nei ekonomiškai tikslinga, kadangi sveikatos priežiūros sektorius sėkmingai generuoja pajamas, kaip ir kitos ekonominės veiklos rūšys, todėl neturėtų būti išskirtas ir neapmokestinamas NTM. Tuo tarpu, jei NTM būtų taikomas visuotinai, naikinant socialiai ir ekonomiškai nepagrįstas lengvatas, tokiu būdu apmokestinant valstybės ir savivaldybių nekilnojamojo turto objektus, privatus sveikatos priežiūros sektorius nebūtų diskriminuojamas mokestinių sąlygų atžvilgiu, lyginant su viešojo sektoriaus sveikatos priežiūros paslaugas teikiančiais subjektais.

¹¹⁴ 2017-06-02 Vyriausybės kanceliarijos paskelbta viešoji konsultacija „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“. Prieiga per internetą: <<https://epilietis.lrv.lt/lt/konsultacijos/mokesciu-ir-socialines-sistemas-tobulinimas>> [žiūrėta: 2019-02-18].

¹¹⁵ Ten pat.

¹¹⁶ Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis. *Ekspertizė: mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas*. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-mokesciu-ir-socialines-sistemas-tobulinimas/lrinka>> [žiūrėta: 2019-03-18].

Sprendimas apmokestinti gyventojų nekilnojamąjį turtą iš dalies pagrįstas noru netiesiogiai apmokestinti „šešėlinę“ nuomos veiklą. G. Startienės ir K. Trimonio teigimu, vienas pagrindinių visų mokesčių surinkimo veiksnių yra oficialiai neapskaitytos ekonomikos mastas valstybėje. Oficialiai neapskaityta ekonomika egzistuoja visose pasaulio valstybėse ir, priklausomai nuo savo dydžio, daro įtaką šalies ekonominiam vystymuisi, socialinei žmonių gerovei ir valstybės politikai. Mokesčių našta yra didinama oficialiai apskaitomai ekonomikai, o oficialiai neapskaitytos ekonomikos dalyviai išvengia mokesčių, taip skurdindami šalies biudžetą¹¹⁷. Šiuo metu nekilnojamojo turto pardavimo ir nuomos interneto svetainėse yra apstu skelbimų – vienoje populiariausių galima rasti 8419 skelbimus dėl nuomos¹¹⁸, kitoje iš populiariausių – 6184 skelbimus¹¹⁹. Akivaizdu, jog kad didelė dalis butų nuomojama neoficialiai, o pajamos už nuomą nėra apskaitomos. Todėl būtina plėsti NTM bazę, naikinti socialiai ir ekonomiškai nepagrįstas lengvatas tam, kad į savivaldybių biudžetus būtų sumokama dalis tų pajamų, kurias generuoja neoficialiai nuomojamas nekilnojamasis turtas.

Apibendrinant, dėl nepagrįstu socialiai ar ekonomiškai lengvatų yra prarandamos savivaldybių biudžeto pajamos, o taip pat pažeidžiami pagrindiniai mokesčių teisės principai, tokie kaip teisingumo ir visuotinio privalomumo. Mokesčių įstatymų leidyboje matomos mokesčių lengvatų siaurinimo ir detalesnio reguliavimo tendencijos neturėtų pasibaigti ir palikti spragų nepagrįstoms lengvatoms galioti.

2.5. Nekilnojamojo turto mokesčio administravimas

NTM apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka mokesčių mokėtojas¹²⁰.

Mokestis apskaičiuojamas remiantis ne tuo, kokią faktinę naudą duoda tam tikras turtas, bet laikantis nuostatos, kad pats tam tikros vertės turtas savaime privalo duoti tam tikrą naudą mokesčių mokėtojui¹²¹. Prievolė mokėti NTM nepriklauso nuo konkretaus nekilnojamojo turto objekto savininko pasikeitimo ar kitų veiksnių. Tuo tarpu, mokesčiai,

¹¹⁷ STARTIENĖ, G., TRIMONIS, K. *Oficialiai neapskaitytos ekonomikos mastas*. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 976-983. 2009. P. 977.

¹¹⁸ Interneto svetainė www.skelbiu.lt. Prieiga per internetą:

<<https://www.skelbiu.lt/skelbimai/nekilnojamas-turtas/nuoma/>> [žiūrėta: 2019-03-18].

¹¹⁹ Interneto svetainė www.aruodas.lt. Prieiga per internetą: < <https://www.aruodas.lt/>> [žiūrėta: 2019-03-18].

¹²⁰ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

¹²¹ ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje. 2006. *Jurisprudencija* Nr. 2 (80). P. 113.

susiję su finansų ar kapitalo perleidimu, paprastai turi būti mokami tik tuomet, kai konkretus turtas yra perleidžiamas¹²².

Atskiri pastatai bei patalpos privalo būti vertinami vadovaujantis bendrai pripažintais metodais. Vertinimas pagal finansinius metus privalo būti atskleidžiamas ataskaitų paaiškinimuose. Paprastai vertinimo metodai skirtingais mokestiniais laikotarpiais nesikeičia, t. y. kiekvienais metais vertinimas (pervertinimas) turi būti atliekamas tais pačiais metodais.

Deklaruoti mokėtiną NTM sumą reikia iki einamojo mokestinio laikotarpio gruodžio 15 dienos arba iki kitų kalendorinių metų vasario 15 dienos. Įprastai NTM mokamas kartą per metus, tačiau, jei mokėtina NTM suma viršija 500 eurų sumą, juridiniai asmenys moka avansinį mokestį, kuris sudaro ¼ mokėtinios NTM sumos. Avansiniai mokesčiai sumokami iki einamųjų kalendorinių metų kovo 15 dienos, birželio 15 dienos ir rugsėjo 15 dienos.

NTM už nekilnojamojo turto objektus, esančius skirtingose savivaldybėse, įskaitomas į valstybės biudžetą, jei jam taikomas LR NTMĮ 6 straipsnio 4 ir 5 dalyje numatytas tarifas.

NTM apskaičiavimo tvarka buvo keista po 2015 m. rugsėjo 22 d. Konstitucinio Teismo nutarimo Nr. KT24-N14/2015 „Dėl apmokestinimo nekilnojamojo turto mokesčiu“, kuriuo LR NTMĮ 7 straipsnio 6 dalies nuostata pripažinta prieštaraujančia Konstitucijos 29 straipsnio 1 daliai, 38 straipsnio 1, 2 dalims. NTM po šio Konstitucinio Teismo nutarimo apskaičiuotinas taikant individualią 220 000 eurų neapmokestinamąją vertę kiekvienam fiziniam asmeniui, nuosavybės teise valdančiam ir / ar įsigyjančiam LR NTMĮ 7 straipsnio 1 dalies 6 punkte išvardytų paskirčių apmokestinamąjį nekilnojamojo turto objektą¹²³. Individuali vertė turi būti taikoma ir sutuoktiniams, valdantiems turtą bendrąja jungtine nuosavybės teise, t. y. bendrąja jungtine nuosavybės teise valdomo nekilnojamojo turto vertė yra dalinama sutuoktiniams lygiomis dalimis, jeigu kitaip nenumatyta įstatyme arba sutartyje. Šiuo atveju sutuoktiniai gali šią vertę paskirstyti lygiomis dalimis, t. y. po 33 000 eurų, arba vienam iš sutuoktinių yra pritaikoma visa neapmokestinamoji 66 000 eurų vertė, arba individualiai sutuoktinių pasirinktu santykiu¹²⁴.

¹²² ŠULIJA, V. *Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje*. 2006. Jurisprudencija Nr. 2 (80). P. 114.

¹²³ Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai Nr. KT24-N14/2015. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>> [žiūrėta: 2019-03-05].

¹²⁴ 2016 m. lapkričio 21 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2012 m. gegužės 10 d. įsakymo Nr. VA-47 „Dėl Fizinio asmens (šeimos) nekilnojamojo turto mokesčio deklaracijos KIT715 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ Nr. VA-138. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/4a3cb9b0aff911e6b844f0f29024f5ac>> [žiūrėta: 2019-03-13].

NTM administravimo tvarka (deklaravimas ir sumokėjimas) yra pakankamai aiškūs procesai. NTM administravimo dėka vyksta nuolatinis aktyvus duomenų apie nekilnojamąjį turtą kaupimas ir administravimas, papildantys NTR jau turimus duomenis. Didžiausią problemą šiuo atveju kelia apskaičiavimas, t. y. turto vertinimo tvarka. Šį klausimą autorė nagrinėja trečioje magistro darbo dalyje.

3. NEKILNOJAMOJO TURTO VERTINIMAS APMOKESTINIMO TIKSLAIS

3.1. Turto vertinimo samprata

LR NTMI nustatyta, kad nekilnojamojo turto vertė yra jo vidutinė rinkos vertė, kuri nustatoma remiantis lyginamosios vertės, pajamų vertės ir atkuriamosios vertės metodais, taikant masinį turto vertinimo būdą. Būtinybė taikyti rinkos vertės nustatymo metodiką paaiškinama tuo, kad dinamiškoje laisvojoje rinkoje turto vertė nuolat kinta. Tačiau toks nekilnojamojo turto vertės apskaičiavimo metodikos taikymas yra sudėtingas, dažnai keliantis abejonių, todėl tebėra diskusijų objektu. Manytina, kad šis klausimas yra svarbi NTM reglamentavimo dalis, nes pagal tai apskaičiuojama NTM bazė, todėl vertas ir platesnio aptarimo.

Lietuvoje turto vertinimas pradėtas praktikuoti 1988-1989 metais. Pirmą kartą duomenys apie nacionalinį turtą pateikti 1994-1995 metų Lietuvos statistikos metraštyje¹²⁵. Iki nepriklausomybės atkūrimo ir perėjimo į rinkos ekonomiką, Lietuvoje turto rinkos vertė nebuvo žinoma, todėl ir turto vertinimo sistema nebuvo reikalinga¹²⁶. Po nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje nekilnojamojo turto vertinimas mokestiniais tikslais atliekamas nustatant jo vidutinę rinkos vertę.

„Vertės“ apibūdinimas plačioje nekilnojamojo turto veiklos srityje yra pagrindinis diskusijų objektas. Sąvoka „vertė“ bendrinėje kalboje dažnai vartojama netiksliai, bet ekonomikoje ji turi specifinę reikšmę, kuri išskiria giminą kainos, rinkos ir išlaidų sąvokas. Vertinant nekilnojamąjį turtą, vertė gali turėti daug prasmų – pritaikomas apibrėžimas priklauso nuo konteksto ir naudojimo. Vertė yra suvokiama kaip laukimas naudos, gaunamos ateityje. Kadangi vertė laikui bėgant keičiasi, vertinimas atspindi konkretaus laiko vertę. Vertė esamu metu atspindi momentinę nuosavybės, prekių ar paslaugų pirkėjams ir pardavėjams vertingumą. Kad išvengtų nesusipratimų, vertintojai nevartoja žodžio „vertė“ vieno paties – dažniausiai nurodomi atskiri terminai, pavyzdžiui, „rinkos vertė“, „naudojimo vertė“, „investicinė vertė“, „mokestinė vertė“ ir kt. Dauguma atvejų rinkos vertė yra pati pagrindė užduotis ir daugumos vertinimų tikslas¹²⁷.

Būtina apibrėžti, kas yra rinkos vertė. Pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą, turto arba verslo rinkos vertė – tai turto arba verslo naudingumo tam tikru metu matas, nustatytas pagal atitinkamą turto arba verslo vertinimo

¹²⁵ GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistemos transformacijos*. 2013. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 59.

¹²⁶ ŠULIJA, V. Vertinimo problema apmokestinant nekilnojamąjį turtą. *Teisė* Nr. 52. 2004. P. 28.

¹²⁷ RASLANAS, S., ŠLIOGERIENĖ, J. *Nekilnojamojo turto vertinimas*. Mokomoji knyga. Vilnius: Technika. 2012. P. 7.

metodą, kurio taikymo procedūros ir tvarka nustatytos Turto ir verslo vertinimo pagrindų metodikoje, patvirtintoje finansų ministro įsakymu. Pagal Europos vertintojų asociacijų grupės (TEGoVA) pateiktą apibrėžimą, Europos Vertinimo Standartuose rinkos vertė apibrėžiama kaip apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti iškeistas turtas vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį sandorį tarp norinčio turtą perleisti ir norinčio turtą įsigyti asmenų po šio turto tinkamo pateikimo į rinką, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, be prievartos ir nesąlygojamos kitų sandorių bei interesų. Vertinimo diena šiuo atveju reiškia numanomą turto pardavimo dieną¹²⁸. Europos Tarybos direktyvose rinkos vertė apibrėžiama kaip nustatyta suma, už kurią nekilnojamas turtas galėtų būti parduoti vertinimo dieną, sudarius privatų sandorį tarp norinčio parduoti pardavėjo ir neutralaus pirkėjo vertinimo dieną, su sąlyga, kad toks turtas yra viešai pateikiamas rinkoje, kad rinkos sąlygos leidžia tinkamai jį pristatyti, ir kad yra pakankamai laiko deryboms, atsižvelgus į turto prigimtį¹²⁹.

Nekilnojamojo turto rinkos vertės (angl. *market value*) sąvoka yra laisvai disponuojama nacionalinėse valstybių praktikose, tačiau galima išskirti dvi esmines apibrėžimo sampratas, vyraujančias tarptautinėje rinkoje. Viena iš jų: rinkos vertė yra orientuota į geriausią ir efektyviausią turto naudojimą, dar vadinama anglosaksiškoji, kurią taiko Didžioji Britanija, Šiaurės Amerika. Anglosaksiškoje turto vertinimo literatūroje, taip pat Karališkojo privilegijuotųjų matininkų instituto ekspertai teigia, kad rinkos vertė (angl. *open market value*) anglosaksų suvokiamas ir apibrėžiamas kaip besąlyginis nekilnojamojo turto pardavimas vertės nustatymo dieną geriausia kaina, t. y. aukščiausia kaina. Tuo tarpu antroji sąvokos samprata, vadinamoji vokiška, kuria vadovaujasi daugelis Europos Sąjungos valstybių narių, kaip antai Vokietija, Olandija, Prancūzija ir kitos. Ši sąvoka (vok. *Verkehrswert*) nusako vidutinę kainą, kuri atitinka faktinę pardavimo kainą, lygią rinkos kainų svyravimų vidurkiai tam tikram laikotarpiui. Ji yra orientuota į vertinimo dieną esantį įprastą rinkos aktyvumą, faktines turto savybes ar kitas ypatybes, nėra atsižvelgiama į neįprastas sąlygas, prie kurių būtų priskiriamos varžytynės, aukcionai, kainų nuolaidos, ypatingos mokėjimų sąlygos ir panašiai¹³⁰.

Laikytina, kad Lietuvoje naudojama rinkos vertės sąvoka atitinka tiek vokiškąją rinkos vertės sampratą, kadangi LR NTMI 2 straipsnio 9 dalyje įtvirtinta, jog nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė yra tą pačią pagrindinę tikslinę naudojimo paskirtį turinčių nekilnojamojo turto objektų vertė, atspindinti nekilnojamojo turto vidutinę rinkos kainą

¹²⁸ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 113.

¹²⁹ Ten pat. P. 112.

¹³⁰ GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema*. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 170.

nagrinėjamojoje teritorijoje ir yra nustatyta masinio vertinimo būdu, tiek anglosaksiškąją, kadangi NTM yra nukreiptas į efektyviausią turto panaudojimą¹³¹.

Kad būtų galima apibūdinti nekilnojamojo turto vertinimą, verta panagrinėti rinkos vertės elementus. Nustatyta suma – tai pinigais išreikštas kaina, mokėtina už nekilnojamojo turto objektą rinkoje tiesioginio sandorio metu. Rinkos vertė šiuo atveju yra labiausiai tikėtina kaina, pagrįstai gautina už nuosavybę vertinimo atlikimo dieną, ir tai yra palankiausia kaina, kurią pagrįstai gali tikėtis sumokėti pirkėjas (atmetant įvairių nuolaidų, lengvatų ir kitus atvejus)¹³². Nustatyta vertė priklauso nuo konkrečios datos ir gali kisti priklausomai nuo rinkos pokyčių – kitu laiku nustatyta vertė gali būti nebetiksli arba netinkama. Vertinimas menamas sandoris, sudaromas tarp dviejų šalių, kurios nėra faktinės šalys, o tik hipotetinės – nei labai norinčios pirkti, nei labai norinčios parduoti, o pats nekilnojamojo turto objektas norimas parduoti už šiuo metu rinkoje esančią pagrįstą kainą. Nekilnojamojo turto objektas rinkai turėtų būti pasiūlytas tinkamiausiu būdu, užtikrinant realiai gautiną kainą, naudojant tinkamą rinkodarą¹³³. Tinkama rinkodara reiškia pagrįstas priemones stengiantis parduoti tam tikrą turtą – skelbimus spaudoje, internetinėse svetainėse, kituose leidiniuose ir per nekilnojamojo turto agentus, dirbančius su potencialiais pirkėjais. Taip pat yra vertinama darant prielaidą, kad hipotetinio sandorio šalys yra gerai informuotos apie nekilnojamojo turto objekto pobūdį, savybes, esamą ir galimą panaudojimą, rinkos būklę vertinimo dieną¹³⁴. Daroma prielaida, kad kiekviena šalis veikia apgalvotai, savo interesų labui, siekdama užsitikrinti palankiausią kainą pagal savo padėtį sandoryje. Protingumas ir apdairumas vertinami atsižvelgiant į rinkos būklę vertinimo dieną, o ne kada nors vėliau, naudojantis geriausia tuo metu prieinama rinkos informacija. Ir tie sandoriai, kurie sudaryti veikiami asmeniškumo ar įvairių kitokių interesų, privalo būti eliminuoti iš rinkos, kurią imamasi lyginti¹³⁵.

Apibendrinant teisės aktuose ir mokslinėje literatūroje numatytus apibrėžimus, **rinkos vertė – tai yra objektyvi vertė, sukurta kolektyviniais rinkos pavyzdžiais, arba kitaip – kaina, kuri tenkina pirkėjo ir pardavėjo norus sudaryti sandorį ir kaina, kuria nuosavybė gali būti parduota atviroje rinkoje**¹³⁶. Rinkos vertės nustatymas yra konkrečių nuosavybės teisių, o ne fizinio nekilnojamojo turto įvertinimas. Kaina gali priklausyti nuo įvairių kliūčių ir sąlygų, nuo reglamentavimo bei teismų sprendimų. Rinkos

¹³¹ Ten pat.

¹³² RASLANAS, S., ŠLIOGERIENĖ, J. *Nekilnojamojo turto vertinimas*. Mokomoji knyga. Vilnius: Technika. 2012. P. 7.

¹³³ Ten pat. P. 8.

¹³⁴ Ten pat. P. 9.

¹³⁵ Ten pat.

¹³⁶ Ten pat.

vertės nustatymas turi būti pagrįstas objektyviu bendrų rinkos veiksmų stebėjimu, kadangi pagrindinis šių veiksmų matavimas – grynieji pinigai, rinkos vertės priaugiai ar mažėjimai, sukelti finansinių ar kitokių sąlygų, kurie matuojami prieš bendrą grynujų pinigų vertę¹³⁷.

3.2. Nekilnojamojo turto mokesstinės vertės apskaičiavimas

Mokesčių administratorius yra atsakingas už nekilnojamojo turto vertinimą mokesstiniais tikslais. Nekilnojamojo turto vertinimas atliekamas Vyriausybės nustatyta tvarka ne rečiau kaip kas penkerius metus pagal kalendorinių metų sausio 1 dienos būklę, panaudojant masinį nekilnojamojo turto vertinimo būdą¹³⁸. Taip pat nekilnojamojo turto vertinimas gali būti atliekamas individualiai pasitelkiant turto vertintoją mokesčių mokėtojo prašymu, vertinimą atliekant Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo nustatyta tvarka, t. y. pateikiant apeliaciją, jei pirminis – masinis – turto vertinimas, nekilnojamojo turto objekto savininko manymu, neatspindi tikrosios nekilnojamojo turto objekto vertės.

Mokesčių mokėtojams, nesutinkantiems su nustatyta jų nekilnojamojo turto mokesetine verte, suteikiama galimybė ją ginčyti. Skundai dėl nustatytos mokesstinės nekilnojamojo turto vertės ir prašymai dėl individualaus vertinimo pateikiami turto vertintojui per tris mėnesius nuo nekilnojamojo turto mokesstinės vertės nustatymo. Šiuos skundus ir prašymus turto vertintojas privalo išnagrinėti per du mėnesius nuo skundo ar prašymo gavimo dienos ir priimti atitinkamą sprendimą, kuris gali būti skundžiamas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka¹³⁹.

Pagrindinis skirtumas tarp masinio ir individualaus vertinimo būdų tai yra vertinimo aprėptis, t. y. masinio nekilnojamojo turto vertinimo atveju vertinamas visas regionas pagal tam tikrus kriterijus, o vertinant individualiai – vertinamas tik vienas konkretus nekilnojamojo turto objektas¹⁴⁰.

Vadovaujantis LR NTMĮ 8 straipsnio 2 dalimi ir susiformavusia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika, pagal kurią, nors LR NTMĮ 10 straipsnio 2 dalies nuostata suteikia galimybę nekilnojamojo turto mokesetine verte laikyti nekilnojamojo turto vertę, nustatytą atlikus nekilnojamojo turto individualų vertinimą, laikoma, jog pagal minėtą nuostatą suteikiama galimybė vadovautis nekilnojamojo turto mokesetine verte, nustatyta atlikus nekilnojamojo turto individualų vertinimą, tačiau tai nėra įstatymų leidėjo įtvirtintas

¹³⁷ Ten pat. P. 10.

¹³⁸ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

¹³⁹ Ten pat.

¹⁴⁰ Ten pat.

besąlyginis paliepinimas. Galimybė turto vertintojui nekilnojamojo turto mokestį skaičiuoti pagal individualaus turto vertinimo metu nustatytą nekilnojamojo turto vertę realizuotina tik tuo atveju, kai individualus vertinimas atitinka Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo bei jį lydinčius poįstatyminius teisės aktus. Pažymėtina, jog tam, kad būtų įgyvendinta įstatyminė nuostata, pareiškėjas turi įgyvendinti pagrindines sąlygas: pirma, turi būti pateiktas prašymas su individualaus vertinimo ataskaita ir, antra, ataskaita turi būti parengta laikantis visų nekilnojamojo turto vertinimą ir mokestinės vertės tikslinimą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų. Ataskaitos pateikimas savaime nepreziumuoja išvados, jog ji parengta teisingai ir laikantis visų nekilnojamojo turto vertinimą ir mokestinės vertės tikslinimą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų. Taip pat pareiškėjas turi teisę teikti naują individualaus vertinimo ataskaitą naujais mokestiniais metais¹⁴¹.

Teismų praktikoje, nagrinėjant ginčus dėl masinio vertinimo rezultatų, kurie, nekilnojamojo turto objektų savininkų nuomone, neatitinka tikrosios vidutinės rinkos vertės mokesčiams apskaičiuoti, pastebima tendencija galų gale palikti Registrų centro vertinimą.

Pagal LR NTMĮ 2 straipsnio 9 dalį nekilnojamojo turto masinis vertinimas yra nekilnojamojo turto vertinimo būdas, kai per nustatytą laiką, taikant bendrą metodologiją ir automatizuotas NTR ir rinkos duomenų bazėse sukauptų duomenų analizės ir vertinimo technologijas, yra įvertinama panašių nekilnojamojo turto objektų grupė. Atlikus nekilnojamojo turto masinį vertinimą, parengiama bendra tam tikroje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto vertinimo atskaita, o kiekvieno nekilnojamojo turto vieneto atskaita nerengiama. LR NTMĮ 8 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčio mokėtojo prašymas nekilnojamojo turto mokestine verte laikyti nekilnojamojo turto vertę, nustatytą atlikus nekilnojamojo turto individualų vertinimą, kartu su šio nekilnojamojo turto individualaus vertinimo ataskaita pateikiamas turto vertintojui ir nagrinėjamas. Šiuos prašymus turto vertintojas išnagrinėja ir sprendimą priima per tris mėnesius (tuo mokestiniu laikotarpiu, kai įsigalioja nauji Vyriausybės nustatyta tvarka patvirtinti nekilnojamojo turto masinio vertinimo dokumentai, – per keturis mėnesius) nuo prašymo gavimo dienos. Turto vertintojo sprendimas gali būti skundžiamas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka. Taigi, pagal aptartą teisinį reguliavimą, mokesčių mokėtojų prašymų nekilnojamojo turto mokestine verte laikyti nekilnojamojo turto vertę,

¹⁴¹ Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-573-13. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/37834973397939/A-261-573-13>>, [žiūrėta: 2019-02-20].

nustatytą atlikus nekilnojamojo turto individualų vertinimą, nagrinėjimas yra speciali administracinė procedūra, kurią atlieka viešojo administravimo subjektas ir kuri turi atitikti gero administravimo principą¹⁴².

Nekilnojamojo turto vertinimas priklauso prie nedaugelio mūsų ekonominio gyvenimo sričių, kurios mokslinis pagrindimas ir vertinimo praktikos apibendrinimas dar tik formuojamas, todėl nieko stebėtino, kad pasitikėjimas vertinimo objektyvumu ne per didžiausias. Vis dar vyrauja nuomonė, kad kiekvienas vertės nustatymo atvejis turi subjektyvumo. Tam turi įtakos ir neretai praktikoje pasitaikantys klaidingi vertinimai. Tikslus nekilnojamojo turto nustatymas turi didelę reikšmę ne tik konkrečiu atveju, bet ir valstybės ekonomikos, mokesčių politikos formavimo tikslais¹⁴³.

Pagrindinės klaidingo vertinimo priežastys – prasta vertinimo standartų kokybė, rinkos žinių stoka ir žemas vertintojų pasirengimas¹⁴⁴. Taip pat galima paminėti vertinimo metodų ydingumą ir netikslumą, todėl net ir geras specialistas, vertinantis nekilnojamąjį turtą, gali klaidingai nustatyti jo vertę dėl pasirinkto konkretaus vertinimo metodo. Skirtingų turto vertintojų nekilnojamojo turto vertinimo rezultatai gali skirtis 30 procentų ir daugiau¹⁴⁵. NTM apmokestinamosios vertės apskaičiavimas masinio turto vertinimo būdu visuomenės netenkina dėl pernelyg aukštų nekilnojamojo turto verčių. Taip pat, prisimenant 2007 metais Lietuvoje kilusį nekilnojamojo turto kainų burbulą, po kurio nekilnojamojo turto vertė krito dar greičiau nei pakilo, toks visuomenės nerimas suprantamas. Ypač turint omenyje tai, kad nekilnojamojo turto pervertinimas atliekamas tik kas 5 metus, o individualaus nekilnojamojo turto vertinimo tvarka galimai skatina šališką, subjektyvų vertinimą, ir, akivaizdu, korupciją.

Nekilnojamojo turto masinis vertinimas vykdomas pirmiausia suformuojant nekilnojamojo turto verčių zonas, skirstant jas pagal nekilnojamojo turto rinkos kainas. Tokiu būdu parengiami nekilnojamojo turto verčių žemėlapiai, kurie vėliau derinami su apskritimis, savivaldybėmis, visuomenės atstovais. Turto vertintojas, t. y. VĮ Registrų centras, pasirinkęs vieną iš minėtų metodų, sudaro vertinimo modelius, t. y. nustato formules vidutinės rinkos vertės apskaičiavimui konkrečiose turto verčių zonose, atsižvelgiant į turto kadastrinius rodiklius, pavyzdžiui, buvimo vietą, naudojimo paskirtį.

¹⁴² Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-573-13. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/37834973397939/A-261-573-13>> [žiūrėta: 2019-02-20].

¹⁴³ RASLANAS, S., ŠLIOGERIENĖ, J. *Nekilnojamojo turto vertinimas*. Mokomoji knyga. Vilnius: Technika. 2012. P. 5.

¹⁴⁴ Ten pat.

¹⁴⁵ Ten pat.

Konkreto nekilnojamojo turto mokestinė vertė nustatoma į vertinimo modelį įrašius projekte nustatytų nekilnojamojo turto charakteristikų reikšmes.

Taip pat pažymėtina, kad baigus kapitalinį remontą, rekonstrukciją ar atnaujinimą, turintį įtakos šio turto mokestinei vertei, galinčius ženkliai pakeisti nekilnojamojo turto objekto vertę, atliktinas naujas turto vertinimas ir NTM mokamas jau nuo naujos nekilnojamojo turto objekto rinkos vertės¹⁴⁶.

Kalbant apie rinkos kainą, reikia paminėti, kad sprendimas įvesti NTM buvo priimtas kaip tam tikra priemonė sureguliuoti nekilnojamojo turto kainų „burbulus“. Butų kainos didžiausiuose Lietuvos miestuose per 14 metų vidutiniškai pakilo net 8 kartus nuo 1994 m. iki 2007 m. pasiekusios rekordines aukštumas 2007 metų pabaigoje, 2008 metų pradžioje butų ir namų kainos pradėjo smukti beveik visoje Lietuvoje ir penkiuose didžiausiuose miestuose butų kainos sumažėjo 31,5 procento. Pernelyg didelių nekilnojamojo turto kainų būklė vadinama „burbulu“. Jų būta įvairiais laikotarpiais daugelyje valstybių, ne tik Lietuvoje. Nekilnojamojo turto burbulas – kainų padidėjimas iki ekonomiškai nepagrįsto, nestabilaus lygio. Jo požymiai¹⁴⁷:

- 1) finansinis pasiekiamumas. Šis požymis reiškia, kad didelė dalis gyventojų, netgi turintys mažas pajamas, gali sau leisti įsigyti nekilnojamojo turto išsimokėtinai. Tokiu atveju bankų paskolų išdavimo kartelės būna itin mažos, paskolas gauna dauguma prašančiųjų;
- 2) nedidelės paskolų palūkanos leidžia imti dideles paskolas ilgam laiko tarpui;
- 3) nuomos atlygis artimas arba prilygsta mėnesinei būsto paskolos grąžinimo įmokai;
- 4) statybos pelningumas ženkliai didesnis nei kitų ūkio sektorių¹⁴⁸.

Nekilnojamojo turto burbulo atsiradimo priežastys:

- 1) teisiniai apribojimai statybų sektoriaus plėtrai. Tokiu atveju sumažėja būsto pasiūla, o paklausa gali būti labai didelė, kaip atsitiko po Sovietų sąjungos griūties – statyti daugiausia daugiabučiai nebepatenkino rinkos, todėl stipriai kilo individualių namų paklausa;
- 2) sutartiniai statybos ribojimai – kai kelios, dažniausiai stambios, statybų sektoriaus įmonės tikslingai sustabdo statybų apimtis;
- 3) natūralūs statybos ribojimai – dažniausiai atsirandantys miestų centruose, pavyzdžiui, senamiesčiuose, arba kitose vietose, pavyzdžiui, Kuršių Nerijoje;

¹⁴⁶ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio apibendrintas komentaras. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741.

¹⁴⁷ BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Kaip valdyti nekilnojamąjį turtą. 2011*. Vilnius: Conto litera. P. 86-87.

¹⁴⁸ BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Kaip valdyti nekilnojamąjį turtą. 2011*. Vilnius: Conto litera. P. 86-87.

- 4) laukiamas kainų kilimas dėl politinių priežasčių, ypač infliacija, hiperinfliacija. Nekilnojamojo turto savininkai dažnai jį užlaiko kaip santaupų draudimą – įsigyja nekilnojamojo turto tikėdamiesi greitai jį parduoti brangiau, norėdami apsaugoti santaupas nuo devalvacijos;
- 5) staigus miesto augimas, kai kylant ekonomikai viename mieste į jį atsikelia gyventi daug naujų gyventojų ir atsiranda nekilnojamojo turto trūkumas;
- 6) palūkanų už paskolas mažėjimas, o tai sukuria galimybę imti didesnes paskolas;
- 7) dideli nuomos atlygiai. Tokiu būdu populiariau tampa pasiėmus paskolą nusipirkti savo būstą, o ne nuomotis;
- 8) psichologiniai reiškiniai, o kaip vienas iš jų – bandos jausmas/elgsena¹⁴⁹.

Galima teigti, kad nekilnojamojo turto kainų kilimą visur lemia dvi pagrindinės priežastys: manymas, kad nekilnojamojo turto kainos niekada nekris, bei įsitikinimas, kad nekilnojamasis turtas yra geriausia forma investuoti pinigus. Mokslininkų teigimu, nekilnojamojo turto burbulai kyla cikliškai, taip pat, kaip vystosi ekonomika. Nekilnojamojo turto kainas veikia tokie ekonomikos pokyčiai, kaip bendrojo vidaus produkto (BVP) augimas, palūkanų normos mažėjimas, akcijų rinkos kainų kilimas¹⁵⁰.

Tačiau pasaulyje jau žinoma, jog NTM neapsaugo nuo nekilnojamojo turto burbulų. Tai matyti iš pasaulinio nekilnojamojo burbulų indekso – didžiausia nekilnojamojo turto burbulų rizika nustatyta Honkonge, Miunchene, Toronte, Vankuveryje, Londone ir Amsterdame, nuo jų nedaug atsilieka rodikliai Stokholme, Paryžiuje, San Franciske, Frankfurte ir Sidnėjuje¹⁵¹. Taigi, netgi tos valstybės, kuriose veikia NTM, kyla didelė nekilnojamojo turto burbulų rizika.

Svarbu aptarti pagrindines nekilnojamojo turto vertinimo mokestiniais tikslais problemas. Nekilnojamojo turto vertinimas priklauso prie nedaugelio mūsų ekonominio gyvenimo sričių, kurios mokslinis pagrindimas ir vertinimo praktikos apibendrinimas dar tik formuojamas, todėl nieko stebėtino, kad pasitikėjimas vertinimo objektyvumu ne per didžiausias. Vis dar vyrauja nuomonė, kad kiekvienas vertės nustatymo atvejis turi subjektyvumo. Tam turi įtakos ir neretai praktikoje pasitaikantys klaidingi vertinimai. Tikslus nekilnojamojo turto nustatymas turi didelę reikšmę ne tik konkrečiu atveju, bet ir valstybės ekonomikos, mokesčių politikos formavimo tikslais .

¹⁴⁹ BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Kaip valdyti nekilnojamąjį turtą. 2011*. Vilnius: Conto litera. P. 86-87.

¹⁵⁰ BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Kaip valdyti nekilnojamąjį turtą. 2011*. Vilnius: Conto litera. P. 86-87.

¹⁵¹ UBS Global Real Estate Bubble Index. Prieiga per internetą: <<https://www.ubs.com/global/en/wealth-management/chief-investment-office/our-research/life-goals/2018/global-real-estate-bubble-index-2018.html>> [žiūrėta: 2019-03-14].

Pagrindinės klaidingo vertinimo priežastys – prasta vertinimo standartų kokybė, rinkos žinių stoka ir žemas vertintojų pasirengimas. Taip pat galima paminėti vertinimo metodų ydingumą ir netikslumą, todėl net ir geras specialistas, vertinantis nekilnojamojo turto, gali klaidingai nustatyti jo vertę dėl pasirinkto konkretaus vertinimo metodo. Skirtingų turto vertintojų nekilnojamojo turto vertinimo rezultatai gali skirtis 30 procentų ir daugiau. NTM apmokestinamosios vertės apskaičiavimas masinio turto vertinimo būdu visuomenės netenkina dėl pernelyg aukštų nekilnojamojo turto verčių. Taip pat, prisimenant 2007 metais Lietuvoje kilusį nekilnojamojo turto kainų burbulą, po kurio nekilnojamojo turto vertė krito dar greičiau nei pakilo, toks visuomenės nerimas suprantamas. Ypač turint omenyje tai, kad nekilnojamojo turto pervertinimas atliekamas tik kas 5 metus, o individualaus nekilnojamojo turto vertinimo tvarka galimai skatina šališką, subjektyvų vertinimą, ir, akivaizdu, korupciją.

Paminėtina, kad LLRI teigimu, per trumpą laiką sudėtinga įvesti *ad valorem* mokestį, kadangi nepakanka intelektinių bei technologinių išteklių nustatant rinkos vertę. Taip pat, jeigu laisva rinka dar neveikia pakankamai ilgą laiką, turto vertinimas gali sudaryti prielaidų korupcijai atsirasti. Todėl ir prieš įvedant NTM, ir po to, būta daug klausimų ir prieštaravimų dėl nekilnojamojo turto vertinimo mokestiniais tikslais tvarkos ir metodų taikymo¹⁵². Pasitelkiant individualaus vertinimo procedūrą, pradėjus ginčą su VMI, samdomi nekilnojamojo turto vertintojai, kurių objektyvumas nėra garantuojamas – objektyvumas yra kiekvieno šios srities specialisto pareiga, tačiau, praktikoje galima pastebėti, jog ne visi nekilnojamojo turto vertintojai šios pareigos laikosi. Valstybės kontrolės atlikto audito metu nustatyta, kad 2012-2015 metų laikotarpiu net 81 proc. (383 iš 473) patikrintų turto vertinimo ataskaitų neatitiko teisės aktų reikalavimų¹⁵³. Tokie pastebėjimai leidžia daryti išvadą, kad reikalingas individualaus vertinimo procedūros tobulinimas.

Toliau gilinantis į NTM vertinimo problematiką, reikia paminėti, kad kartu vertinamas ne tik nekilnojamasis turtas, bet ir žemė, ant kurios jis stovi, nes jos būklės, vertingumo neįmanoma visiškai apriboti vertinant NTM tikslais. Galbūt daugialypio apmokestinimo, kalbant apie NTM ir žemės mokestį, problemą būtų galima išspręsti šiuos du mokesčių įstatymus sujungus į vieną ir numačius vieną nekilnojamojo turto objektų (tame tarpe ir žemės sklypų) mokestinės vertės nustatymo tvarką.

¹⁵² Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis. Ekspertizė: Apmokestinamos NT vertės sumažinimas – daugiau žmonių užgultų mokesčiai. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-apmokestinamos-nt-vertes-sumazinimas-daugiau-zmoniu-uzgultu-mokesciai/kaetana-leontjeva>> [žiūrėta: 2019-03-19].

¹⁵³ 2015-10-01 Valstybinio audito ataskaita „Turto ir verslo vertintojų veiklos valstybinė priežiūra“ Nr. VA-P-60-14-13. Prieiga per internetą: <<https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3419>> [žiūrėta: 2019-03-21].

3.3. Vertinimo metodų taikymas

Nepriklausomai nuo vertinimo tikslo, svarbiausias vertinimo matas yra Tarptautinio turto vertinimo standartų komiteto patvirtintas ir Europos turto vertinimo komiteto (TEGoVA) taikomas rinkos vertės apibrėžimas ir jos paaiškinimas¹⁵⁴. Turto vertės nustatymo metodas parenkamas atsižvelgiant į tai, kokia turto vertė yra aktuali užsakovui ir kas, vertintojo požiūriu, geriausiai rodo turto vertę rinkoje¹⁵⁵. Mokestiniais tikslais naudojamus turto vertinimo metodus nustato įstatymų leidėjas savo leidžiamuose teisės aktuose.

Plačiausiai pasaulyje naudojami tokie nekilnojamojo turto vertinimo metodai:

1. Lyginamosios vertės (pardavimų kainos analogų) metodas (angl. *Direct Value Comparison Method*) – tai toks metodas, kurio esmė yra palyginimas. Turto rinkos vertė nustatoma palyginus analogiškų objektų faktinių sandorių kainas, kartu atsižvelgiant į nedidelius vertinamo turto bei jo analogo skirtumus¹⁵⁶;
2. Atkuriamosios vertės (išlaidų) metodas (angl. *Cost Approach Method*) – tai toks metodas, kurio pagrindas yra skaičiavimai, kiek kainuotų atkurti esamos fizinės būklės ir esamų eksploatacinių bei naudingumo savybių objektus pagal vertinimo metu taikomas darbų technologijas bei kainas. Šis metodas taikytinas ypatingai retai, vertinant rinkoje retai parduodamą turtą¹⁵⁷, pavyzdžiui, specialiosios paskirties;
3. Naudojimo pajamų vertės (pajamų kapitalizavimo arba pinigų srautų diskonto) metodas (angl. *Income Approach Method*) – tai toks metodas, kai turto ar verslo vertė nustatoma kapitalizuojant (diskontuojant) pajamas, grynąsias pajamas (pajamų srautus), gaunamas iš turto naudojimo arba verslo. Šis metodas taikomas tada, kai tikimasi, kad vertinamo turto naudojimo vertė objektyviai parodys turto vertę rinkoje¹⁵⁸.

¹⁵⁴ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 111.

¹⁵⁵ DUBINAS, V. *Nekilnojamojo turto rinka*. 1997. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. P. 16.

¹⁵⁶ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 111.

¹⁵⁷ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 110.

¹⁵⁸ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 111.

Šie nekilnojamojo turto vertinimo metodai ir masinio nekilnojamojo turto vertinimo būdas yra naudojami užsienio valstybėse turto vertinimui mokesčių tikslais ir yra įvardyti Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatyme bei tarptautinėse turto vertinimo standartuose: Tarptautinės turto vertintojų mokesčiams asociacijos (*International Association of Assessing Officers – IAAO*) ir Tarptautinio vertinimo standartų komiteto (*International Valuation Standards Committee – IVSC*)¹⁵⁹.

Skirtingos paskirties nekilnojamojo turto objektai vertinami pasitelkiant skirtingus nekilnojamojo turto vertinimo metodus:

- 1) komercinio naudojimo nekilnojamas turtas (administracinės, maitinimo, paslaugų, prekybos, viešbučių, poilsio, gydymo, kultūros, mokslo ir sporto paskirties statiniai (patalpos)) vertinamas lyginamosios vertės ir naudojimo pajamų vertės metodais, taikant masinį nekilnojamojo turto vertinimą;
- 2) gyvenamosios, sodų ir garažų (išskyrus pramoninius) paskirties nekilnojamas turtas – lyginamosios vertės metodu, taikant masinį nekilnojamojo turto vertinimą;
- 3) inžineriniai statiniai vertinami atkuriamosios vertės metodu (apskaičiuojant fizinio nusidėvėjimo procentą);
- 4) kitas nekilnojamas turtas vertinamas atkuriamosios vertės metodu (apskaičiuojant fizinio nusidėvėjimo procentą), taikant vietovės pataisos koeficientą, įvertinantį nekilnojamojo turto buvimo vietos įtaką¹⁶⁰.

Laikui bėgant vertinimo metodologija gali keistis, siekiant atspindėti geriausią vertinimo praktiką, nustatant turto vertes, kai didelę įtaką atitinkamo turto rinkai turi tokie veiksniai kaip verslo ir kapitalo rinkos¹⁶¹.

Lyginamosios vertės metodas yra vienas iš universaliausių ir plačiausiai taikomų turto vertinimo metodų. Daugelyje literatūros šaltinių šis metodas dar įvardijamas kaip rinkos metodas. Jo pagrindas – tai pakeitimo kitu turtu principas¹⁶². Taikant lyginamosios vertės metodą, remiamasis tuo, kad turto kainas nustato rinka, todėl rinkos vertė gali būti nustatoma išsiaiškinus vertinamam objektui konkurencingų turto vienetų kainas. Nekilnojamojo turto objektų palyginimas šiuo atveju yra svarbiausias iš vertinimo etapų. Šį metodą tikslingiausia naudoti tada, kai turima pakankamai duomenų. Palyginamieji

¹⁵⁹ TIAŠKEVIČIUS, A. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Buhalterija ir apskaita*, 2005, Nr. 9 (153). P. 7.

¹⁶⁰ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005-06-18, Nr. 76-2741.

¹⁶¹ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 110.

¹⁶² GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija*. Monografija. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 2005. P. 205.

elementai – tai konkrečios turto ir sandorių charakteristikos, dėl kurių skiriasi nekilnojamojo turto kainos. Palyginus nekilnojamojo turto objektus, įvertinant minėtas charakteristikas, galima nustatyti pakankamai tikslią rinkos kainą¹⁶³. Pagrindinė lyginamosios vertės metodo taikymo sąlyga yra teisingai nustatyti lyginamuosius objektus. Sandorių duomenų bazėse esamos informacijos taikyti tiesiogiai vertinamam objektui praktiškai neįmanoma, todėl bendruoju atveju lyginamuosius objektus reikia pasirinkti remiantis nusistatytais kriterijais¹⁶⁴. Finansų ministro įsakymu patvirtintos Turto vertinimo metodikos 58 punkte nurodoma: taikant lyginamąjį metodą turi būti surenkama informacija apie ne mažiau kaip 3 per paskutinius trisdešimt šešis mėnesius įvykusių analogiško arba panašaus turto sandorių kainas, prioriteto tvarka naudojant artimiausius vertinimo datai įvykusių sandorius ir įvertinami vertinamo turto ir analogiško arba panašaus turto, su kuriuo lyginamas vertinamas turtas, skirtumai, ir daromos (jeigu būtina) analogiško arba panašaus turto sandorių kainų pataisos laiko, vietos, kitų sąlygų, išreiškiančių vertinamo turto ir analogiško arba panašaus turto skirtumus, požiūriu. Taigi, turtas, su kuriuo lyginama, turi būti ne tik to paties tipo, panašus savo konstrukcija, dydžiu ir pan., bet ir savo buvimo vieta bei nuosavybės teise. Paprastai tarp vertinamo ir lyginamo objekto yra nemažai skirtumų, kurie lemia vertinamo objekto rinkos kainą. Tokiais skirtumais gali būti: pardavimo data, objekto dizainas ir patrauklumas, vietovės sąlygos, objekto fizinės savybės, amžius ir nusidėvėjimas, išoriniai ir vidiniai patobulinimai¹⁶⁵.

Tačiau, taikant lyginamosios vertės metodą, susiduriama su tam tikromis problemomis. Didžiausia problema yra tai, kad nėra vieningos duomenų bazės, kurioje būtų galima rasti informaciją apie visus nekilnojamojo turto sandorius. Siekiant rasti palyginamąjį objektą, galima naudotis turto vertintojų sukurtomis duomenų bazėmis, valstybinėmis duomenų bazėmis, apklausiant sandorių dalyvius, notarų biurus, taip pat apklausiant prekybos firmas ir agentūras, spaudoje ir kitose visuomenės informavimo priemonėse ir kituose informacijos šaltiniuose¹⁶⁶. Taigi, priklausomai nuo vertintojo, vertinimo tikslo (nagrinėjamu atveju tai bus rinkos vertės nustatymas apmokestinimo tikslu) ir naudojamo informacijos šaltinio, vertinimo rezultatas gali keistis. Antroji problema – šiuose informacijos šaltiniuose pateikiamos informacijos patikimumas. Kaip žinoma, ne visa už nekilnojamojo turto objektą pirkėjo pardavėjui sumokėta suma gali

¹⁶³ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 116-117.

¹⁶⁴ GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija*. Monografija. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 206.

¹⁶⁵ GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija*. Monografija. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 206.

¹⁶⁶ Ten pat. P. 207.

atsispindėti sudaromoje pirkimo-pardavimo sutartyje. Pavyzdžiui, kadangi nekilnojamojo turto objektų perleidimas yra apmokestinamas, jei nėra įvykdomos tam tikros sąlygos (pavyzdžiui, išlaikymo pareiga), šio apmokestinimo siekiama išvengti dirbtinai mažinant oficialią pardavimo kainą, likusią tikros kainos dalį sumokant lėšomis, kurių pagrįstumas galimai abejotinas. Taigi, lyginamosios vertės metodo taikymo galimybės ir tikslumas tiesiogiai priklauso nuo prieinamos informacijos tikslumo ir gausumo¹⁶⁷. Tai yra pagrindinis šio metodo trūkumas.

Atkuriamosios vertės metodas pagrįstas turto reprodukcijos supratimu. Šio metodo pagrindas yra skaičiavimai, kiek kainuotų atkurti esamos fizinės būklės ir esamų eksploatacinių savybių objektus pagal vertinimo metu taikomas darbų technologijas ir kainas¹⁶⁸, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto objekto nusidėvėjimą ir optimizavimą. Atkreiptinas dėmesys, jog tai nėra įprastas vertinimo metodas. Šiuo metodu vadovaujantis, nustatinėjama esama specialios (ar panašios) paskirties turto naudojimo vertė, t. y. jei nėra jokių rinkos duomenų, paprastai naudojamas atkuriamosios vertės metodas. Jis netinkamas naudoti, jei turtas skirtas investicijoms arba jei jis yra perteklinis pagal fizinio ar juridinio asmens, kuriai jis priklauso, veiklos reikalavimus¹⁶⁹. Turto, kuris priskiriamas šiuo pagrindu vertintinai kategorijai, priklauso specialios paskirties ar retai rinkoje parduodamų objektai, kai duomenų apie rinką mažai arba jų iš viso nėra¹⁷⁰. Gautam vertinimo rezultatui įtakos gali turėti galimas atitinkamas vertinamo objekto pelningumas, ilgalaikė perspektyva arba potencialas paslaugų prasme¹⁷¹. Būtina pažymėti, kad dėl šio metodo specifikos, juo vadovaujantis apskaičiuotas rezultatas labiausiai priartėja prie realios turto vertės tada, kai nekilnojamojo turto objektas yra naujas. Šis metodas nėra laikomas rinka pagrįstu metodu¹⁷². Nors šis metodas yra ganėtinai universalus, pagrindinė šio metodo problema – atkūrimo kaštams nustatyti naudojamas lyginamosios vertės metodas¹⁷³, todėl nėra daug objektyviais duomenimis pagrįstų vieningų šaltinių. Atkūrimo kaštų parinkimas priklauso nuo vertintojo, kadangi informacijos šaltinių yra daug. Susiduriama su tomis pačiomis problemomis, kaip ir lyginamosios vertės metodo atveju. Taip pat sudėtinga gauti informaciją apie jau nebegaminamus specifinius įrenginius ir tam tikras statybines

¹⁶⁷ Ten pat. P. 212.

¹⁶⁸ Ten pat. P. 213.

¹⁶⁹ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 116.

¹⁷⁰ Ten pat. P. 126.

¹⁷¹ Ten pat. P. 116-117.

¹⁷² GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija*. Monografija. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 214.

¹⁷³ *Autorės pastaba*: Taip atsitinka, kadangi turto atkūrimo kainos nustatymas vyksta apskaičiuojant statybinių medžiagų ir kitų objektų kainas, o rinka didelė ir tenka lyginti objektus ir jų kainas.

medžiagas, kurios nebėra naudojamos, sunku įvertinti nusidėvėjimą, jei turtas yra senesnis nei 10 metų senumo, neįmanoma visiškai atstatyti jau pasenusio statinio ir sunku arba net neįmanoma vertinant atskirti pastatus nuo žemės. Ganėtinai sudėtingas ir nusidėvėjimo nustatymas, kadangi nekilnojamas turtas nusidėvi tiek ekonomiškai, tiek morališkai. Šis metodas tinkamiausias vertinant nekilnojamąjį turtą draudimo, renovacinės analizės tikslais, siekiant pagrįsti naują statybą ir panašiai.

Naudojimo pajamų vertės metodas skiriasi nuo kitų metodų vertinimo tikslais, vertinimo objektais ir vertinimo rezultatais. Vertinimo metu taikant šį metodą, siekiama surasti turto naudojimo vertę, kuri skiriasi nuo kainos, rinkos vertės ir atkuriamosios vertės, nes turto naudojimo vertė grindžiama turto kuriamu naudingumu, o ne kaštais, reikalingais turtui sukurti, ar rinkos vertės palyginimais. Šis metodas taikomas tada, kai tikimasi, kad vertinamo turto naudojimo vertė teisingiausiai atspindės rinkos vertę¹⁷⁴. Šiam metodui taikomi tie patys principai, kaip ir kitiems vertinimo metodams. Svarbiausias principas taikant šį metodą – numatymo principas, kai dabartinė vertė nustatoma atsižvelgiant į pajamas, kurios bus gaunamos ateityje. Vėlgi, šio metodo taikymui būtina turėti pakankamai duomenų. Šis metodas svarbus ir naudojamas tada, kai perkamas ar parduodamas turtas, atsižvelgiant į to turto duodamo pelno dydį¹⁷⁵. Tai ir yra didžiausia problema taikant šį turto vertinimo metodą, kadangi ne visada įmanoma prognozuoti ateityje gautiną pelną, taip pat, kokios turto panaudojimo galimybės efektyviausios pelno gavimui.

Laikytina, kad turto vertė turėtų atitikti nekilnojamojo turto rinkoje vyraujančias kainas, todėl priimtinausias būtų lyginamosios vertės metodas, tiesiogiai atspindintis nekilnojamojo turto rinką ir joje vyraujančias tendencijas.

Tačiau kiekvienas metodas yra reikalingas, turi savų plusų bei minusų, todėl manytina, kad apsiribojimas tik vienu iš metodų būtų neteisingas, atsižvelgiant į didžiausią visų metodų problemą – informacijos trūkumą ir abejones dėl esamos informacijos patikimumo.

¹⁷⁴ GALINIENĖ, B. Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija. Monografija. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 215.

¹⁷⁵ GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. 2006. Vilnius: Technika. P. 116-117.

4. NEKILNOJAMOJO TURTO MOKESTIS IR NEKILNOJAMOJO TURTO VERTINIMAS KITOSE EUROPOS SAJUNGOS VALSTYBĖSE

Kiekvienoje valstybėje mokesčių sistema yra kuriama atsižvelgiant į tą įtaką, kurią daro politiniai, ekonominiai ir socialiniai veiksniai, todėl sunku rasti idealią mokesčių sistemą, tačiau samprotavimai apie tai, kas yra gera mokesčių sistema, turi įtakos pasirenkant ir darant sprendimus valstybės mokesčių sistemoje ir jos formavimo politikoje¹⁷⁶.

Svarbu paminėti, kad NTM laikomas nacionaliniu mokesčiu, kadangi jis niekaip nejudą tarp valstybių, nėra mobilus, taip pat nesukuria daug pajamų palyginus su iš kitų mokesčių gaunamomis pajamomis, nėra didelė, o todėl nėra harmonizuotas, taigi visas NTM reglamentavimas yra paliekamas nacionaliniams valdžios organams ir laikomas vietos mokesčiu. Būtent todėl Europos Sąjungos valstybėse gali vyrauti visiškai skirtinga nekilnojamojo turto apmokestinimo politika, o kartu atsirasti ir vertinimo metodų taikymo skirtumai.

Kalbant apie NTM mokėtojus, dauguma Europos Sąjungos valstybių narių NTM taiko būtent nekilnojamojo turto savininkams, bet, pavyzdžiui, Didžiojoje Britanijoje šis mokestis taikomas nekilnojamojo turto naudotojui¹⁷⁷.

Pastebėtina, kad beveik visose ES šalyse nėra vieno fiksuoto tarifo, o taikomi skirtingi tarifai, priklausantys nuo nekilnojamojo turto vertės, jo rūšies ir (arba) jo buvimo vietos. Daugiau nei pusėje Europos Sąjungos šalių mokesčio tarifas priklauso nuo savivaldybės ar regiono. Vienose jų savivaldybės, atsižvelgdamos į įstatymų nustatytas ribas, mokesčio tarifus nustato pačios (tarifai svyruoja nuo 0,025 procento Graikijoje iki 3 procentų Vengrijoje)¹⁷⁸, kitose bazinius tarifus didina tam tikrais korekcijos koeficientais. O, pavyzdžiui, Portugalijoje, Ispanijoje skirtingi tarifai taikomi, atsižvelgiant konkrečiai į tai, ar nekilnojamojo turto objektas yra kaimo vietovėse, ar miesto vietovėse¹⁷⁹. Švedijoje, Suomijoje, Lenkijoje, Čekijoje NTM tarifo dydis priklauso nuo nekilnojamojo turto paskirties, pavyzdžiui, gyvenamosios paskirties nekilnojamas turtas apmokestinamas mažiau nei komercinės paskirties nekilnojamas turtas. Laikytina, kad toks apmokestinimas yra teisingas, kadangi diferencijuoja pajamoms gauti naudojamą nekilnojamąjį turtą nuo to, kuris naudojamas tik kaip gyvenamoji vieta. Danijoje ir Graikijoje taikomas progresinis NTM. Progresyvinis nekilnojamojo turto apmokestinimas

¹⁷⁶ ŠTREIMIKIENĖ, D., MIKALAUSKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, Nr. 38. 2006. P. 169.

¹⁷⁷ MCLAREN, J., BUCK, A. R., WRIGHT, N. E. *Despotic dominion: property rights in British settler societies*. 2005. Vancouver, Canada: University of British Columbia Press.

¹⁷⁸ TIAŠKEVIČIUS, A. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Buhalterija ir apskaita*, 2005, Nr. 9 (153). P. 4.

¹⁷⁹ BUŠKEVIČIŪTĖ E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija. 2005. P. 179.

laikomas socialiai teisingu, tačiau sudaro paskatas dirbtinai mažinti apmokestinamąją turto vertę, be to, sudėtinga administruoti. Tačiau, kaip ir Lietuvoje, užsienio valstybėse NTM dažnai sudaro nedidelę bendrųjų mokesčių įplaukų dalį¹⁸⁰.

Apžvelgiant turto vertinimo praktiką, paminėtina, kad tarptautinėje praktikoje nacionalinio turto apskaita ir vertinimas turi galias tradicijas. Pirmą kartą nacionalinis turtas apskaičiuotas 1664 metais Anglijoje, vėliau – 1789 metais Prancūzijoje¹⁸¹.

Europos Sąjungos valstybėse dažniausiai nekilnojamojo turto mokesčine verte laikoma nekilnojamojo turto rinkos vertė, nustatyta atliekant masinį nekilnojamojo turto vertinimą. Skirtingose šalyse naudojami iš esmės tie patys turto vertinimo metodai, tačiau yra tam tikra jų taikymo specifika. Pavyzdžiui, Vokietijoje įstatymų leistas rinkos vertės nustatymo metodas yra „vienintelis lyginamosios vertės metodas (vok. *Vergleichswerverfahren*)“¹⁸². Tas pats būdinga ir anglosaksų turto vertinimo sistemai. Čia rinkos vertei taip pat yra taikomas lyginamosios vertės metodas. Manoma, kad šis klasikinis vertės nustatymo metodas yra vienintelis metodas, kuriuo nustatoma turto vertės kaina¹⁸². Lyginamosios vertės metodas taikomas Didžiojoje Britanijoje, nesiskiria nuo kitose Europos Sąjungos šalyse – Vokietijoje, Italijoje, Prancūzijoje ir t. t., taikomo lyginamosios vertės metodo¹⁸³. Graikija, Nyderlandai, iš dalies Vengrija nekilnojamojo turto mokesčių skaičiuoja nuo tikrosios rinkos vertės. Tačiau daugelyje šalių nekilnojamojo turto mokesčinė vertė yra mažesnė nei tikroji (aktuali) rinkos kaina, o Suomijoje, Švedijoje ir Portugalijoje – mažesnė nei rinkos kaina (sudaro 70–90 procentų rinkos kainos). Keliose šalyse nekilnojamojo turto apmokestinamąją vertę sudaro hipotetinė ar reali nuomos vertė. Lenkijoje, Čekijoje, Slovakijoje, iš dalies Vengrijoje mokesčiai skaičiuojamas už kvadratinį metrą¹⁸⁴. Praktikuojamas ir individualus nekilnojamojo turto vertinimas. Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad individualus vertinimas brangiai kainuoja ir dažniausiai taikomas tik unikaliems objektams. Pastebėtina, kad kai kuriose valstybėse savivaldybės gali mažinti nekilnojamojo turto apmokestinamąją vertę, t. y. joms suteikta teisė priimti sprendimą atskirų rūšių nekilnojamajam turtui bei konkreitiems objektams arba atskiroms apmokestinamųjų asmenų grupėms bei konkreitiems mokėtojams nuosavybės teise

¹⁸⁰ Ten pat.

¹⁸¹ GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistemos transformacijos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 2015. P. 59.

¹⁸² GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija*. Monografija. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 205.

¹⁸³ Ten pat. P. 206.

¹⁸⁴ TIAŠKEVIČIUS, A. *Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas*. *Buhalterija ir apskaita*, 2005, Nr. 9 (153). P. 9.

priklausančio turto apmokestinamąja verte, kuriai taikomas nekilnojamojo turto mokesčio tarifas, laikyti tik dalį nustatytos nekilnojamojo turto apmokestinamosios vertės.¹⁸⁵

Kai kurios valstybės, taikančios atkuriamosios vertės metodą, neturi informacijos šaltinių neobjektyvumo problemos – turi statybos kainų indeksus, nustatytus statistiniais tyrimais. Vokietijoje, Suomijoje, Italijoje, Švedijoje, Šveicarijoje tai atlieka statistikos tarnybos, Didžiojoje Britanijoje juos tvirtina Karališkasis privilegijuotų matininkų institutas Taip pat šios valstybės turi ir nekilnojamojo turto sandorių kainų registrus¹⁸⁶.

Analizuojant apie Lietuvai artimesnes valstybes, paminėtina, jog Latvijoje taikomas panašus NTM tarifas, kaip ir Lietuvoje. Tarifa, kaip ir Lietuvoje, nustato kiekviena savivaldybė savarankiškai, o jei nenustato, taikomas standartinis 1,5 procento NTM tarifas. Kitaip nei Lietuvoje, pajamų mokesčiais apmokestinti asmenys gali atskaityti NTM. Todėl Latvijoje nėra sukuriama daugialypis tų pačių pajamų apmokestinimas. NTM mokėtojai yra savininkai ir valdytojai. NTM mokesstinė vertė nustatoma pagal kadastro tarnybos teikiamus duomenis apie nekilnojamojo turto vidutinę rinkos vertę. NTM tarifas yra 1,5 procento turto vertės, kuri nustatoma pagal skirtingus metodus. NTM Latvijoje apmokestinami materialūs, nekilnojamieji daiktai, esantys Latvijos Respublikos teritorijoje. Mokesčio objektai yra: žemė (su kai kuriomis išimtimis), pastatai (įskaitant pastatus, kurie yra registruoti kadastro sistemoje, bet nenaudojami jokioje ekonominėje veikloje), inžineriniai pastatai, naudojami ekonominėje veikloje, taip pat daugiabučių namų pagalbiniai pastatai su įvairiomis išimtimis. Įstatyme numatyta nemažai išimčių, kai minėti objektai nėra apmokestinami. Kai kurios išimtys, kai neapmokestinamas toks nekilnojamasis turtas: inžinerinės konstrukcijos, kurios nėra naudojamos ekonominei veiklai, jei asmenys yra statinių savininkai, religinių bendruomenių nekilnojamasis turtas, jei šis turtas nėra naudojamas ekonominėje veikloje ir jame nėra gyvenama, taip pat, pagal Latvijos Ministrų kabineto patvirtintą sąrašą, mokesčiai netaikomi pastatams ir inžineriniams pastatams, kurie yra specialiai saugomose gamtinėse teritorijose, kuriose įstatymas draudžia ūkinę veiklą ir naudojami gamtos apsaugai, taip pat vyriausybės saugomi kultūros paminklai, nebent šie naudojami ekonominei veiklai, jei nėra remiamas ar tvarkomas pagal kultūros paveldo apsaugos reikalavimus, neapmokestinamos ir nacionalinės sporto bazės ir kiti pastatai. Vertinant nekilnojamąjį turtą mokesčiais tikslais Latvijoje atsižvelgiama į tokius kriterijus: nekilnojamojo turto buvimo vietą, registruotus duomenis apie nekilnojamojo turto būklę (pavyzdžiui, techninę kokybę), paskirtį, plotą,

¹⁸⁵ Ten pat.

¹⁸⁶ GALINIENĖ, B. Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija. Monografija. 2005. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. P. 207.

suvaržymus ir kitus kriterijus. Minimalus NTM tarifas Latvijoje yra 0,2 procento. Maksimalus tarifas yra 3 procentai nuo nekilnojamojo turto kadastrinės vertės¹⁸⁷.

Apibendrinant galima teigti, kad visos Europos Sąjungos valstybės susiduria su vienokiomis ar kitokiomis NTM problemomis, tačiau tam tikrus reglamentavimo ypatumus galima pritaikyti ir Lietuvoje, pavyzdžiui, galimybę atskaityti sumokėtą NTM sumą iš pajamų mokesčiais apmokestintų pajamų, bendrą statybos prekių ir paslaugų vidutinių rinkos kainų registrą, nekilnojamojo turto objektų naudotojų registrą ir panašiai.

¹⁸⁷ Latvijos Respublikos Finansų ministerija. Prieiga per internetą: <<http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes>> [žiūrėta: 2019-03-01].

IŠVADOS

Apibendrinant šiame magistro darbe išnagrinėtus klausimus, galima padaryti tokias pagrindines išvadas:

1. NTM gali būti apibrėžiamas kaip tiesioginis, periodinis, savivaldybių biudžetus papildantis mokestis, kuriuo apmokestinami statiniai, valdomi ir naudojami įstatymo numatytais aplinkybėmis. NTM taip pat priskiriamas prie vietos mokesčių, laikomas realiniu, *ad valorem* mokesčiu ir pasižymi tuo, kad nėra siejamas su konkrečiu savininku.
2. Išnagrinėjus NTM reglamentavimą, pastebėta, kad NTM gali būti vertinamas prieštaringai – viena vertus, kaip pastovus, lengvai prognozuojamas finansinis šaltinis, todėl juo užtikrinamos stabilios biudžeto pajamos, o mokesčio objektas – nekilnojamasis turtas – yra ypatingai sunkiai nuslepiamas ir lengvai administruojamas. Dažniausiai mokestinės prievolės dydis nustatomas pagal mokesčio objekto vidutinę rinkos vertę, o mokesčio pajamos patenka į atitinkamos savivaldybės biudžetą. Savivaldybėms paliekama diskrecijos teisė nuo šio mokesčio atleisti ar sumažinti jo dydį savo biudžeto sąskaita. Kadangi mokesčio pajamos tenka savivaldybėms, toks reguliavimas skatina savivaldybių autonomiją ir atskaitomybę prieš mokesčių mokėtojus, kuriems priklausantis apmokestinamasis objektas yra konkrečioje savivaldybėje. Dar vienas šio mokesčio privalumas – nuolatinis duomenų apie nekilnojamąjį turtą kaupimas ir sisteminimas. Kita vertus, autorė darbe išskiria kelis pačius ryškiausius NTM trūkumus. Pirma, tai prieštaringai vertinamas NTM objektas – turto vertė ne visada atspindi mokesčių mokėtojo galimybę susimokėti NTM. Antra, tai ydingas, netikslus nekilnojamojo turto vertės nustatymas. Trečia – išnagrinėjusi NTM lengvatas, autorė pastebi, jog LR NTMĮ numatytas lengvatų sąrašas platus, todėl būtina jį peržiūrėti, siekiant užtikrinti tinkamą pagrindinių mokesčių principų įgyvendinimą. Darytina išvada, kad neapmokestinant tradicinėms religinėms bendruomenėms, valstybei ir savivaldybėms priklausančio nekilnojamojo turto ir nekilnojamojo turto, naudojamo teikiant sveikatos priežiūros paslaugas, yra pažeidžiami teisingumo ir visuotinio privalomumo principai. Ypač svarbu, kad būtų taikomos tik socialiai ir ekonomiškai pagrįstos, tikslingos lengvatos. Apibendrinus mokesčio privalumus ir trūkumus, teigtina, jog iš NTM galėtų būti gaunama daugiau pajamų, o pats

mokestis būtų laikomas racialesniu ir teisingesniu, jei būtų atsisakyta nepagrįstų lengvatų, praplėsta mokesčio bazė, o nekilnojamojo turto vertinimo procedūra patobulinta – užtikrintas objektyvus ir vieningas informacijos apie nekilnojamojo turto sandorius šaltinis, peržiūrėta individualaus nekilnojamojo turto vertinimo procedūra.

3. LR NMTĮ įtvirtinta nekilnojamo turto vertinimo tvarka atliekant masinį nekilnojamo turto vertinimą. Užtikrinamas apeliacijos instituto taikymas, numatant individualaus nekilnojamo turto vertinimo galimybę. Šis institutas yra ypatingai svarbus dėl to, kad šios procedūros pagrindu yra apskaičiuojamas NTM. Nekilnojamojo turto vertinimui mokestiniais tikslais naudojami lyginamosios vertės, atkuriamosios vertės ir naudojimo pajamų vertės metodai. Metodų taikymo galimybės ir tikslumas tiesiogiai priklauso nuo prieinamos informacijos tikslumo ir gausumo. Tačiau, nepaisant vertinimo metodo pasirinkimo, vertinant nekilnojamąjį turtą susiduriama su keliomis problemomis. Pirma problema, tai netiksli masinio nekilnojamojo turto vertinimo būdu nustatyta nekilnojamojo turto vertė. Antra, tai individualaus vertinimo metu galimai atsirandantis subjektyvumas bei korupcija. Trečia problema – vertinimui reikalingos informacijos apie nekilnojamojo turto sandorius trūkumas, nes nėra vieningo informacijos šaltinio. Ketvirta problema, tai yra sunkiai patikrinamas nekilnojamojo turto vertinimui reikalingos informacijos objektyvumas, patikimumas. Todėl, priklausomai nuo vertintojo, vertinimo būdo, metodo ir naudojamo informacijos šaltinio, vertinimo rezultatas gali keistis. Autorė, išnagrinėjusi visus tris NTM apmokestinamosios vertės nustatymui naudojamus metodus, daro išvadą, kad kiekvienas metodas yra reikalingas dėl savo specifikos, todėl, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto vertinime išskylančias dilemas, manytina, kad apsiribojimas tik vienu iš metodų būtų netikslingas. Tačiau būtina peržvelgti ir tobulinti esamą apmokestinamosios vertės nustatymą tiek masinio vertinimo, tiek individualaus vertinimo būdu.

ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

Norminiai teisės aktai:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija. Valstybės žinios, 1992, nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2000-09-06, Nr. 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, nr. 73-3085.
4. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004-04-28, Nr. 63-2243.
5. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2005, nr. 76-2741.
6. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio apibendrintas komentaras. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741.
7. Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymas „Dėl turto ir verslo vertinimo metodikos patvirtinimo“ Nr. Nr. 1K-159. *Valstybės žinios*, 2012-04-28, Nr. 50-2502.
8. Vilniaus miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl nekilnojamojo turto mokesčio tarifų 2019 metams nustatymo“ Nr. 1-1526. Prieiga per internetą: <<https://vilnius.lt/vaktai/default.aspx?Id=3&DocId=30309230>> [žiūrėta: 2019-03-10].
9. Klaipėdos miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl 2019 metų mokesčio laikotarpio nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“ Nr. T2-120. Prieiga per internetą: <<http://www.infolex.lt/klaipeda/Default.aspx?Id=3&DocId=172107>> [žiūrėta: 2019-03-10].
10. Kauno miesto savivaldybės tarybos sprendimas „Dėl 2019 metų nekilnojamojo turto mokesčio tarifų nustatymo“ Nr. T-246. Prieiga per internetą: <<http://www.kaunas.lt/wp-content/uploads/sites/13/2015/07/Nekilnojamojo-turto-mokescio-tarifai-2019-m.-2.pdf>> [žiūrėta: 2019-03-10].
11. 2016 m. lapkričio 21 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2012 m. gegužės 10 d. įsakymo Nr. VA-47 „Dėl Fizinio asmens (šeimos) nekilnojamojo turto mokesčio deklaracijos KIT715 formos ir jos užpildymo taisyklių

- patvirtinimo“ pakeitimo“ Nr. VA-138. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/4a3cb9b0aff911e6b844f0f29024f5ac>> [žiūrėta: 2019-03-13].
12. 2001m. vasario 9 d. LR Vyriausybės nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000–2004 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ Nr. 149. Valstybės žinios, 2001-02-14, Nr. 14-437. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.120687/JUyLjHoi0x>> [žiūrėta: 2019-01-02].
13. 2016 m. lapkričio 21 d. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos viršininko įsakymas „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2012 m. gegužės 10 d. įsakymo Nr. VA-47 „Dėl Fizinio asmens (šeimos) nekilnojamojo turto mokesčio deklaracijos KIT715 formos ir jos užpildymo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ Nr. VA-138. Prieiga per internetą: <<https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/4a3cb9b0aff911e6b844f0f29024f5ac>> [žiūrėta: 2019-03-13].

Konstitucinio teismo nutarimai:

14. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2015 m. rugsėjo 22 d. nutarimas dėl Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio (2011 m. gruodžio 21 d. redakcija) nuostatų atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai Nr. KT24-N14/2015. Prieiga per internetą: <<https://www.lrkt.lt/lt/teismo-aktai/paieska/135/ta1505/content>> [žiūrėta: 2019-03-05].

Teisminė praktika:

15. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. balandžio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-573-13. Prieiga per internetą: <<https://eteismai.lt/byla/37834973397939/A-261-573-13>>, [žiūrėta: 2019-02-20].

Specialioji literatūra:

16. ANGHEL, I., SIPOS, C. *Valuation for property tax puurpose. Analysis of the EU transitional countries.* 2012. Prieiga per internetą: <https://www.fig.net/resources/proceedings/2012/Hungary_2012_comm7/6.4_paper_anghel_et_al.pdf> [žiūrėta: 2019-03-02].

17. BAGDŽIŪNIENĖ, V. *Kaip valdyti nekilnojamąjį turtą*. Vilnius: Conto litera. 2011.
18. BAHL R., MARTINEZ-VAZQUEZ W., YOUNGMAN J. *Challenging the Conventional Wisdom on the Property Tax*. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy. 2010.
19. BIRD, R. M., SLACK, E. *Land and property taxation: a review*. 2002. Prieiga per internetą:
<<http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>> [žiūrėta: 2019-01-20].
20. BROOKS, J. R. *The Definition of Income*. Georgetown University Law center. 2018. Prieiga per internetą:
<<https://scholarship.law.georgetown.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2976&context=facpub>> [žiūrėta: 2019-03-18].
21. BUŠKEVIČIŪTĖ, E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: „Technologija“. 2007.
22. CARLSON, R. H. *A Brief History of Property Tax*. IAAO Conference on Assessment Administration in Boston, Massachusetts. 2004.
23. DUBINAS, V. *Nekilnojamojo turto rinka*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas. 1997.
24. GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistemos transformacijos*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 2013.
25. GALINIENĖ, B. *Turto ir verslo vertinimo sistema: formavimas ir plėtros koncepcija. Monografija*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla. 2005.
26. GASILIONIS, A., KASPERAVIČIUS, R. *Nekilnojamojo turto administravimas*. Vilnius: Technika. 2006.
27. IMBRASIENĖ, A. Mokesčių sistemos vertinimo metodika. *Jaunasis mokslininkas*, 2008. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2008/straipsnis2008.pdf> [žiūrėta: 2019-02-18].
28. KUODIS, R.. Lietuvos ekonomikos transformacija 1990-2008 m.: etapai ir pagrindinės ekonominės politikos klaidos. *Pinigų studijos*, 2. 2008.
29. KUODIS, R. *Kam reikalingas nekilnojamojo turto mokestis?* Prieiga per internetą: <<http://www.delfi.lt/verslas/nekilnojamas-turtas/rkuodis-kam-reikalingas-nekilnojamojo-turto-mokestis.d?id=33165639>> [žiūrėta 2019 02 28].
30. MCLAREN, J., BUCK, A. R., WRIGHT, N. E. *Despotic dominion: property rights in British settler societies*. Vancouver, Canada: University of British Columbia Press. 2005.

31. MEDELIENĖ, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vadovėlis. Vilnius: VĮ Registrų centras. 2011.
32. NARAŠKEVIČIŪTĖ, V., MAKŠTUTIENĖ, A. *Valstybės finansai*. Kaunas: Technologija. 2003.
33. NOVOŠINSKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas fiskalinės mokesčių funkcijos aspektu. *Žemės ūkio mokslai*. T. 20. Nr. 3. 2013.
34. PRANAUSKAITĖ, D. *Nekilnojamojo turto mokesčių problemos*. Vilnius: Lietuvos teisės universiteto leidyklos centras. 2003.
35. RASLANAS, S., ŠLIOGERIENĖ, J. *Nekilnojamojo turto vertinimas. Mokomoji knyga*. Vilnius: Technika. 2012.
36. RIMAS, J., STAČIOKAS, R. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004.
37. STARTIENĖ, G., TRIMONIS, K. Oficialiai neapskaitytos ekonomikos mastas. *Ekonomika ir vadyba*, 14, 976-983. 2009.
38. SUDAVIČIUS, B. Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. Vilnius. *Teisė*, Nr. 76. 2010.
39. ŠAPOKA, A. *Lietuvos istorija*. Kaunas: Mokslas, 1989.
40. Šaltinis lietuvon.lt. Prieiga per internetą: <<https://www.lietuvon.lt/>> [žiūrėta: 2019-02-19].
41. ŠTREIMIKIENĖ, D., MIKALAUŠKIENĖ, A. Lietuvos mokesčių sistema ES kontekste. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. 38. 2006.
42. ŠULIJA, V. *Nekilnojamojo turto masinio vertinimo ir apmokestinimo problemos: daktaro disertacija*. Socialiniai mokslai: teisė. Vilnius. 2005.
43. ŠULIJA, V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje. *Jurisprudencija: mokslo darbai*. Vilnius: MRU, 2006.
44. ŠULIJA, V. Vertinimo problema apmokestinant nekilnojamąjį turtą. *Teisė*, Nr. 52, 2004.
45. ŠULIJA, V. *Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma ir jos perspektyvos Lietuvoje*. 2004. Prieiga per internetą: <<https://www3.mruni.eu/ojs/jurisprudence/article/view/3189/2988>> [žiūrėta: 2019-02-18].
46. TAMAŠAUSKIENĖ, Z., ŽADVILAITĖ, A. Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 1 (21). 2011.

47. TIAŠKEVIČIUS, A. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Buhalterija ir apskaita*, Nr. 9 (153). 2005.

Kiti šaltiniai:

48. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registre įregistruotų statinių apskaitos 2018 m. sausio 1 d. duomenys.

49. 2014-04-30 Valstybinio audito ataskaita „Dvarų nekilnojamojo kultūros paveldo užtikrinimas“ Nr. VA-P-50-2-4. Prieiga per internetą:
<<https://www.vkontrolė.lt/failas.aspx?id=3113>> [žiūrėta: 2019-03-20].

50. Latvijos Respublikos Finansų ministerija. Prieiga per internetą:
<<http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes>> [žiūrėta: 2019-03-01].

51. Lietuvos žinios. Laikraštis. 1926. Nr. 1. Prieiga per internetą:
<https://www.epaveldas.lt/vbspi/showImage.do?id=DOC_O_328398_1&biRecordId=> [žiūrėta: 2019-02-15].

52. Duomenys. Prieiga per internetą:
<http://www.registrucentras.lt/bylos/dokumentai/ntr/stat/STATINIAI_20180101.pdf> [žiūrėta: 2019-03-18].

53. Vilniaus miesto savivaldybei nuosavybės teise priklausančio turto ataskaita pagal 2017 m. gruodžio 31 d. duomenis. Prieiga per internetą:
<<https://vilnius.lt/lt/savivaldybe/finansai-ir-turtas/turtas/savivaldybei-nuosavybes-teise-priklausancio-turto-ataskaita/>> [žiūrėta: 2019-03-18].

54. Biblija. Prieiga per internetą:
<<http://biblija.lt/index.aspx?cmp=find&str=Pr%2046,1-47,31&doc=BiblijaRKE1999>> [žiūrėta: 2019-02-14].

55. Dobermanas. Vikipedija. Prieiga per internetą:
<<https://lt.wikipedia.org/wiki/Dobermanas>> [žiūrėta: 2019-02-18].

56. Estijos Respublikos finansų ministerijos interneto svetainė. Prieiga per internetą
<<https://www.rahendusministeerium.ee/en/tax-and-customs-policy>> [žiūrėta: 2019-03-04].

57. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, Valstybei nuosavybės teise priklausančio turto 2006 metų ataskaitos vertinimo rezultatai, 2007 m. lapkričio 30 d. P. 22. Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė, „Nekilnojamojo turto valdymas, teritorijų priežiūrai skirtos technikos naudojimas valstybiniuose parkuose ir rezervatuose. Valstybinio audito ataskaita“, 2015 m. kovo 10 d. Nr. VA-P-20-4-4.

58. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo X-233 7 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-3449. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAP/2ff22bb044a911e59cf1cfda14b526c5?positionInSearchResults=3&searchModelUUID=92dbd121-3bdb-486b-bcd2-65458b9b9c57>> [žiūrėta: 2019-03-18]. Aiškinamasis projekto raštas. Prieiga per internetą: <<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAK/08161e60b31211e79583aefa27fdb44b?jfwid=-15zxvvjuh4>> [žiūrėta: 2019-03-18].
59. Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis. Ekspertizė: dėl nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos valstybiniam turtui. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-del-nt-mokescio-lengvatos-valstybiniam-turtui/lrinka>> [žiūrėta: 2019-03-18].
60. Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis. Ekspertizė: mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas/lrinka>> [žiūrėta: 2019-03-18].
61. Interneto svetainė www.skelbiu.lt. Prieiga per internetą: <<https://www.skelbiu.lt/skelbimai/nekilnojamas-turtas/nuoma/>> [žiūrėta: 2019-03-18].
62. Interneto svetainė www.aruodas.lt. Prieiga per internetą: <<https://www.aruodas.lt/>> [žiūrėta: 2019-03-18].
63. UBS Global Real Estate Bubble Index. Prieiga per internetą: <<https://www.ubs.com/global/en/wealth-management/chief-investment-office/our-research/life-goals/2018/global-real-estate-bubble-index-2018.html>> [žiūrėta: 2019-03-14].
64. Lietuvos laisvosios rinkos instituto straipsnis. Ekspertizė: Apmokestinamos NT vertės sumažinimas – daugiau žmonių užgultų mokesčiai. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-apmokestinamos-nt-vertes-sumazinimas-daugiau-zmoniu-uzgultu-mokesciai/kaetana-leontjeva>> [žiūrėta: 2019-03-19].
65. 2017-06-02 Vyriausybės kanceliarijos paskelbta viešoji konsultacija „Mokesčių ir socialinės sistemos tobulinimas“. Prieiga per internetą: <<https://epilietis.lrv.lt/lt/konsultacijos/mokesciu-ir-socialines-sistemos-tobulinimas>> [žiūrėta: 2019-02-18].

66. 2015-10-01 Valstybinio audito ataskaita „Turto ir verslo vertintojų veiklos valstybinė priežiūra“ Nr. VA-P-60-14-13. Prieiga per internetą: <
<https://www.vkontrole.lt/failas.aspx?id=3419>> [žiūrėta: 2019-03-21].

SANTRAUKA

Magistro baigiamajame darbe, vadovaujantis Lietuvos Respublikos norminiais teisės aktais analize ir kitais šaltiniais, apibūdinamas ir vertinamas nekilnojamojo turto apmokestinimas. Teoriškai analizuojant nekilnojamojo mokesčio sampratą, magistro darbo pirmoje dalyje aprašoma nekilnojamojo turto mokesčio istorinė raida ir teisinė prigimtis. Antroje darbo dalyje atskleidžiamas nekilnojamojo turto mokesčio reglamentavimas – nagrinėjamos tokios mokesčio struktūrinės dalys kaip objektas, mokėtojai, tarifas, bazė, mokestinis laikotarpis, lengvatos bei administravimas. Trečioje magistro darbo dalyje apibūdinamas turto vertinimas, atskleidžiamas nekilnojamojo turto vertinimo metodų turinys, o ketvirtojoje dalyje pateikiama keletas pavyzdžių iš užsienio valstybių nekilnojamojo turto mokesčio taikymo ir nekilnojamojo turto vertinimo praktikos.

Nekilnojamojo turto mokestis gali būti apibrėžiamas kaip periodinis, savivaldybių biudžetus papildantis mokestis, kuriuo apmokestinami statiniai, valdomi ir naudojami įstatymo numatytais aplinkybėmis. Nekilnojamojo turto mokestis taip pat priskiriamas prie tiesioginių ir vietos mokesčių, laikomas realiniu, *ad valorem* mokesčiu, pasižymi periodiškumu ir tuo, kad nėra siejamas su konkrečiu savininku. Išnagrinėjus nekilnojamojo turto apmokestinimo reglamentavimą, autorė pastebi, kad nekilnojamojo turto mokestis gali būti vertinamas kaip pastovus, lengvai prognozuojamas finansinis šaltinis, todėl juo užtikrinamos stabilios biudžeto pajamos, o mokesčio objektas – nekilnojamas turtas – yra ypatingai sunkiai nuslepiamas ir lengvai administruojamas. Dažniausiai mokestinės prievolės dydis nustatomas pagal mokesčio objekto vidutinę rinkos vertę, o mokesčio pajamos patenka į atitinkamos savivaldybės biudžetą. Savivaldybėms paliekama diskrecijos teisė nuo šio mokesčio atleisti ar sumažinti jo dydį savo biudžeto sąskaita. Tačiau didelė dalis mokslininkų, ekonomistų ir teisininkų, pasisakančių apie nekilnojamojo turto apmokestinimo būklę ir perspektyvas, sutinka, jog dabartinis nekilnojamojo turto mokesčio reglamentavimas yra neteisingas, ydingas. Tokiu būdu nekilnojamojo turto apmokestinimo klausimas išlieka vis dar aktualus dėl plačios ir kompleksinės problematikos.

Magistro darbo autorės išskiriamos didžiausios nekilnojamojo turto mokesčio problemos yra nepagrįstų lengvatų gausa ir netikslus apmokestinamosios vertės apskaičiavimas, dėl kurių prarandamos savivaldybių biudžetų pajamos. Pernelyg siaura nekilnojamojo turto mokesčio bazė yra neteisinga ir todėl keistina. Nepagrįstos lengvatos pažeidžia visuotinio privalomumo principą, o nekilnojamojo turto vertinimo sistema, naudojama mokestinės vertės apskaičiavime, nėra pakankamai tiksli tam, kad

nekilnojamojo turto mokestis būtų efektyvus, todėl laikytina neteisinga. Šios ir keletas kitų problemų skatina iš naujo analizuoti nekilnojamojo turto mokestį ir jo probleminius aspektus.

SUMMARY

The Master's thesis describes and evaluates the real estate taxation of the Republic of Lithuania. Theoretically analyzing the concept of the real estate tax, the first part of the Master's thesis describes the historical development of the real estate tax and its legal nature. The second part of the Master's thesis reveals the regulation of the real estate tax - such structural parts of the tax as object, payers, tariff, base, tax period, advantages or exemptions and administration are analyzed. The third part of the Master's thesis describes real property valuation, reveals the contents of real estate valuation methods, and the fourth part presents some examples of foreign real estate tax and real estate valuation practices.

The real estate tax can be defined as a periodic tax to municipal budgets, which is levied on buildings that are managed and used in the circumstances prescribed by law. Real estate tax is also attributed to direct and local taxes, considered as an *ad valorem* tax and is not associated with a specific owner. After examining real estate tax regulation, the author notes that real estate tax can be seen as a stable, predictable financial source and, therefore, provides stable budget revenue. The subject of the property is extremely difficult to hide. In most cases, the amount of the tax is determined by the average market value of the tax object and the tax revenue is transmitted to the budget of the municipality. Municipalities retain the discretion to exempt or reduce this tax at the expense of their budget. However, many scientists, economists and lawyers agree that current real estate tax regulation is unfair. In this way, the issue of real estate taxation remains relevant due to the complex issue of unjustified tax advantages, the creation of multiple taxation, the inaccurate real estate valuation and other problems, and therefore needs to be examined.

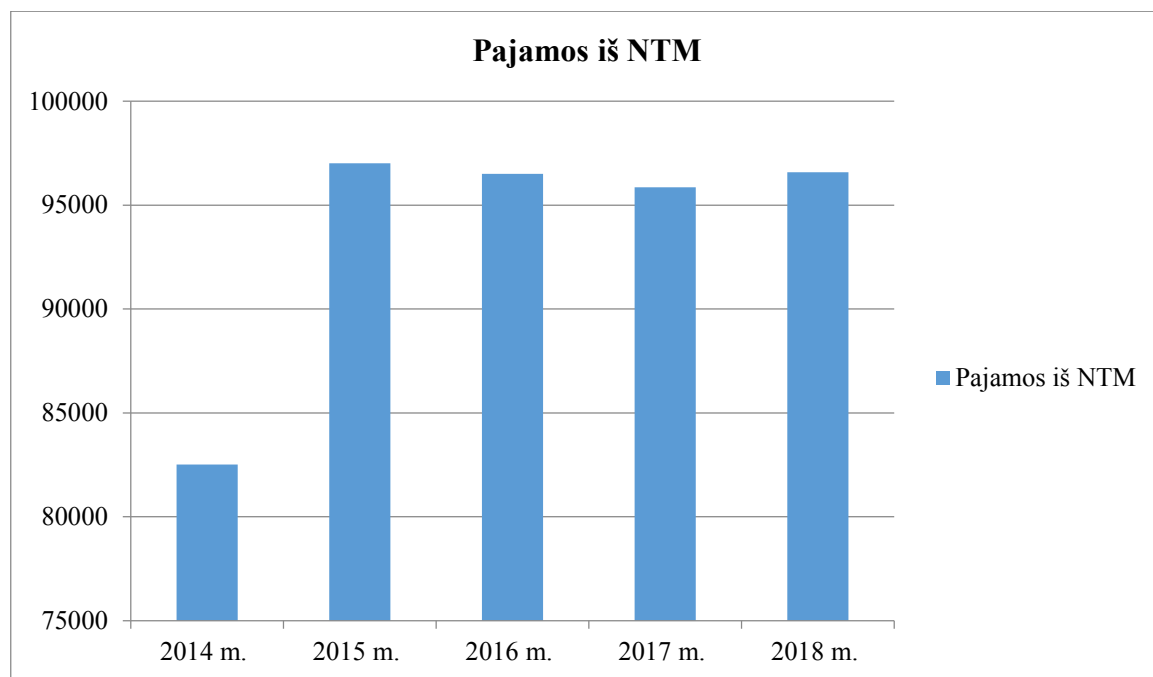
The major problems identified by the author of the Master's thesis are the abundance of unjustified tax advantages and the inaccurate calculation of the taxable value resulting in the loss of municipal budgets. Unjustified advantages violate the principle of universal mandatory and the real estate valuation system used in the calculation of the tax value is not precise enough to make the real estate tax effective, therefore is considered incorrect. These and several other issues encourage a re-analysis of real estate tax and its problematic aspects.

PRIEDAI

Priedas Nr. 1

Šiame grafike pavaizduotos savivaldybių pajamos iš NTM 2014-2018 m.

Grafikas sudarytas vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos pateiktomis administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalgomis¹⁸⁸.



Pajamos iš NTM 2014 metais siekė tik 82 515 tūkst. eurų. 2015 metais pajamos iš NTM šoktelėjo į viršų iki 97 018 tūkst. eurų, o vėliau, iki 2018 metų, šiek tiek kito, tačiau išliko stabilios – 2018 metais į savivaldybių biudžetus gauta 96 589 tūkst. eurų pajamų iš NTM.

¹⁸⁸ Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos apžvalgos (2014-2018 m.) Prieiga per internetą: < [žiūrėta: 2019-03-12].

Priedas Nr. 2

Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (Valstybės žinios, 2005-06-18, Nr. 76-2741) 7 straipsnyje numatytos tokios nekilnojamojo turto mokesčio lengvatos fiziniams ir juridiniams asmenims:

- 1) nekilnojamas turtas (arba jo dalis), fizinio asmens naudojamas socialinei globai ir socialinei priežiūrai;
- 2) nekilnojamas 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 (uždirbti);
- 3) nekilnojamas turtas (arba jo dalis), fizinio asmens naudojamas švietimo darbui;
- 4) nekilnojamas turtas (arba jo dalis), esantis kapinių teritorijoje;
- 5) nekilnojamas turtas (arba jo dalis), fizinio asmens, turinčio meno kūrėjo statusą, naudojamas kaip kūrybinės dirbtuvės (studijos) individualiai kūrybinei veiklai;
- 6) 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 220 000 eurų;
- 7) asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, ir asmenims, auginantiems neįgalų vaiką (įvaikį) iki 18 metų, taip pat vyresnį neįgalų vaiką (įvaikį), kuriam nustatytas specialusis nuolatinės slaugos poreikis, nuosavybės teise priklausančio ar jų įsigyjamą 6 punkte nurodyto nekilnojamojo turto bendra vertė, neviršijanti 286 000 eurų;
- 8) užsienio valstybių diplomatinių atstovybių ir konsulinių įstaigų, tarptautinių tarpvyriausybinių organizacijų ar jų atstovybių nekilnojamas turtas;
- 9) valstybės ar savivaldybių nekilnojamas turtas;
- 10) laisvųjų ekonominių zonų įmonių nekilnojamas turtas;
- 11) bankrutavusių įmonių nekilnojamas turtas;
- 12) tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas, o kitų religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai;
- 13) aplinkos apsaugai ir priešgaisrinei apsaugai naudojamas nekilnojamas turtas ir bendros paskirties objektai pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintą sąrašą;
- 14) nekilnojamas turtas (arba jo dalis), esantis kapinių teritorijoje;

- 15) neįgaliųjų asociacijų, įmonių ir įstaigų, kurių dalyviai yra tik neįgaliųjų asociacijos, nekilnojamasis turtas;
- 16) juridinių asmenų, kurių daugiau kaip 50 procentų pajamų per mokestinį laikotarpį sudaro pajamos iš žemės ūkio veiklos, kaip tai apibrėžta Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 2 straipsnio 28¹ dalyje, įskaitant kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamas už parduotus išsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus, nekilnojamasis turtas, kuris visas ar kurio dalis naudojami pajamoms iš žemės ūkio veiklos ir (ar) kooperatinių bendrovių (kooperatyvų) pajamoms už parduotus išsigytus iš savo narių šių narių pagamintus žemės ūkio produktus gauti (uždirbti);
- 17) daugiabučių namų savininkų bendrijų, namų statybos bendrijų, garažų eksploatavimo ir sodininkų bendrijų nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai;
- 18) labdaros ir paramos fondų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos labdaros ir paramos fondų įstatymą, nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai;
- 19) mokslo ir studijų institucijų, nurodytų Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatyme, nekilnojamasis turtas;
- 20) švietimo įstaigų, nurodytų Lietuvos Respublikos švietimo įstatyme, nekilnojamasis turtas;
- 21) socialines paslaugas teikiančių įstaigų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos socialinių paslaugų įstatymą, nekilnojamasis turtas;
- 22) profesinių sąjungų nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei profesinių sąjungų įstatuose numatyta veiklai;
- 23) juridinių asmenų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos asociacijų įstatymą, nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai;
- 24) Lietuvos banko nekilnojamasis turtas;
- 25) juridinių asmenų, veikiančių pagal Lietuvos Respublikos meno kūrėjų ir meno kūrėjų organizacijų statuso įstatymą, nekilnojamasis turtas;
- 26) nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), naudojamas teikiant tik sveikatos priežiūros paslaugas.