

MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETO
EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETO
FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA

INGA MIŠKINYTĖ
FINANSŲ TEISĖS SPECIALIZACIJA

NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO YPATUMAI LIETUVOJE

Magistro baigiamasis darbas

Darbo vadovas –
Lektorius Daivis Zabulionis

Konsultantas –
Doc. dr. Dalia Vasarienė

Vilnius, 2006

TURINYS

ĮVADAS.....	3
1 SKYRIUS. NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PROBLEMOS IR TEISINIS REGLAMENTAVIMAS.....	7
1.1. Nekilnojamojo turto samprata.....	7
1.2. Mokesčių sistemos vertinimo kriterijai.....	11
1.3. Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principai.....	14
1.4. Mokesčio lengvatos nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemoje.....	18
2 SKYRIUS. NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PAGRINDINĖS TENDENCIJOS.....	25
2.1. Nekilnojamojo turto mokesčio vystymasis.....	25
2.2. Nekilnojamojo turto mokesčio reformos prielaidos ir dėsningumai Lietuvoje....	27
2.3. Nekilnojamojo turto mokesčio reikšmė savivaldybių biudžetui.....	34
2.4. Nekilnojamojo turto apmokestinimo pagrindiniai principai – ES valstybių narių ir kitų Europos valstybių praktikos apžvalga.....	37
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI.....	45
LITERATŪROS SĄRAŠAS.....	47
SANTRAUKA.....	50
SUMMARY.....	52
PRIEDAI.....	54

IVADAS

Valstybės mokesčių sistemos pagrindiniai tikslai yra stabilių biudžeto pajamų užtikrinimas, sparčios valstybės ekonomikos plėtros skatinimas, teisingas ir proporcingas mokesčių paskirstymas bei teisingos konkurencijos skatinimas tolygiai paskirstant mokesčių našta.

Nekilnojamojo turto mokestis (toliau – NTM), kaip vienas iš mokesčių sistemos elementų¹, taip pat padeda pasiekti minėtuosius tikslus.

Siekiant įgyvendinti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-2008 metų programoje numatytas nuostatas (tobulinti mokesčių sistemą, suvienodinti verslo sąlygas komercinėje – ūkinėje veikloje dalyvaujantiems subjektams bei sukurti aiškią ir suprantamą nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą)² 2005 m. birželio 7 d. buvo priimtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (toliau – Įstatymas), kuriam įsigaliojus 2006 m. sausio 1 d. neteko galios Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas³.

Svarbu pažymėti, kad sistema, į kurią nuo 2004 m. gegužės 1 d. įsiliejo Lietuva ir kitos naujosios valstybės narės, Europos Sąjungoje (toliau – ES) galiojo jau nuo 1993 m. sausio 1 d., kai buvo sukurta vadinamoji bendroji Europos Sąjungos rinka. Ir nors tiesioginių mokesčių ES nėra suderinusi ir nėra nustačiusi jiems konkrečių reikalavimų⁴, tačiau Lietuva privalo vadovautis ES priimto mokesčių etikos kodekso nuostatomis, reikalaujančiomis panaikinti bet kokius diskriminacinius ar konkurencinius iškreipimus bei užtikrinti bendrosios rinkos funkcionavimą.

Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad dabartinis nekilnojamojo turto apmokestinimo teisinis reglamentavimas nevisiškai atitinka tarptautinėje praktikoje vyraujančias nekilnojamojo turto apmokestinimo tendencijas.

TYRIMŲ APŽVALGA. Dauguma nekilnojamojo turto apmokestinimo tematika parengtų tyrimų yra praktinio pobūdžio: aptariamos praktikoje egzistuojančios problemos, pateikiamos rekomendacijos kaip jų išvengti ir t. t., tačiau teisiniu aspektu šis klausimas paprastai plačiau nenagrinėjamas.

¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

² Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X-43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos // Valstybės žinios. 2004, Nr. 181-6703.

³ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.

⁴ Europos Bendrijos teisėje numatomi skirtingi reikalavimai dėl tiesioginių ir netiesioginių mokesčių suderinimo. Tiesioginiai mokesčiai, prie kurių priskiriamas ir NTM, daugiausia derinami vadovaujantis bendraisiais principais ir Konsoliduotos Europos Bendrijos steigimo sutarties 94 straipsniu, suteikiančiu galimybę leisti direktyvas, turinčias tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui.

Visgi daug dėmesio su NTM susijusių problemų analizavimui skyrė Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija, Linkolno žemės politikos institutas, Tarptautinis valiutos fondas ir kitos organizacijos, kurios parengė daugybę ataskaitų bei surengė nemažai seminarų apie nekilnojamojo turto apmokestinimą bei su tuo susijusias problemas įvairiose pasaulio šalyse.

Lietuvoje, deja, ne tik NTM, bet ir apskritai mokesčių sistemos analizei ilgą laiką nebuvo ir, galima sakyti, dar ir dabar nėra skiriama pakankamai dėmesio. Paprastai apsiribojama tik atskirų klausimų nagrinėjimu, o platesnio požiūrio, kai įvertinama galima priimto sprendimo įtaka ekonominei ir socialinei politikai, svarstant iškilusias problemas neretai pasigendama⁵.

DARBO AKTUALUMAS. Dauguma esminių pakeitimų pertvarkant nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą buvo padaryti per pirmąjį atkurtos nepriklausomos Lietuvos dešimtmetį, tačiau tai nereiškia, kad šioje srityje jau viskas pasiekta.

Nors Įstatyme praplėsta mokesčio bazė, o nustatant nekilnojamojo turto mokesinę vertę taikomi tarptautinėje nekilnojamojo turto apmokestinimo praktikoje vyraujantys nekilnojamojo turto vertinimo metodai⁶, visgi ne visos esamos nekilnojamojo turto apmokestinimo problemos yra išspręstos.

Taip pat svarbu yra tai, kad Lietuvos mokesčių reforma buvo ir yra vykdoma atsižvelgiant ir į pasaulines apmokestinimo tendencijas bei Acquis Communautaire nuostatas. Beje, Lietuvos pasirengimas suderinti nacionalinę mokesčių sistemą su Acquis Communautaire buvo užsibrėžtas dar stojant į ES patvirtinus Lietuvos Respublikos derybų poziciją.

Taigi darbe ypatingas dėmesys skiriamas Įstatyme įtvirtintų nuostatų, susijusių su nekilnojamojo turto apmokestinimu, analizei, taip pat aptariami galimi, o atliekant tolesnę NTM reformą galbūt ir būtini, nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatų pakeitimai.

TYRIMO OBJEKTAS. Darbe tyrimo objektu buvo pasirinktos nekilnojamojo turto apmokestinimo Lietuvoje problemos⁷.

DARBO TIKSLAS. Darbo tikslas – išnagrinėti nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą ir nekilnojamojo turto apmokestinimo ypatumus Lietuvoje.

Autoriaus nuomone, šiuo metu Lietuvoje egzistuoja du pagrindiniai su nekilnojamojo turto apmokestinimu susiję ypatumai: pirma, nekilnojamojo turto ir žemės

⁵ Žinoma, pastaraisiais metais publikuoti moksliniai darbai, pavyzdžiui, Šulija V. Nekilnojamojo turto masinio vertinimo ir apmokestinimo problemos: daktaro dis. soc. mokslai: teisė (01 S), ir kt., iš tiesų džiugina.

⁶ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. XP-436. 2005 m. balandžio 21 d. // http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=254335&p_query=&p_tr2; prisijungimo laikas: 2006-09-15.

⁷ Teisės aktų nuostatos, reglamentuojančios nuomos mokesčių už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandens fondo vandens telkinius, žemės nuomos mokesčių už valstybinės žemės sklypų naudojimą, paveldimo turto mokesčių ir kitus periodinius turto mokesčius, darbe plačiau nenagrinėjamos.

mokesčiai reglamentuojami atskiruose įstatymuose, antra, apmokestinama tik dalis fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančio turto.

Atskleidžiant apibrėžtą darbo tikslą, atskirai buvo išskirti šie uždaviniai:

- 1) išnagrinėti nekilnojamojo turto sampratą;
- 2) išanalizuoti Įstatymo bei kitų teisės aktų nuostatas, susijusias su nekilnojamojo turto apmokestinimu;
- 3) aptarti specialiojoje literatūroje nagrinėjamus nekilnojamojo turto apmokestinimo klausimus;
- 4) įvertinti NTM reikšmingumą savivaldybių biudžetams;
- 5) išnagrinėti kitų valstybių teisės aktų nuostatas, susijusias su nekilnojamojo turto apmokestinimu;
- 6) numatyti galimus teisinio reglamentavimo pokyčius nekilnojamojo turto apmokestinimo srityje.

Nagrinėjant suformuluotus darbo uždavinius daug dėmesio skiriama ir praktinių problemų, kurios neišvengiamai kyla vykdant mokesčių (įskaitant NTM) sistemos reformą, analizei.

HIPOTEZĖ. Darbe suformuluota ir ginama ši hipotezė:

Nekilnojamojo turto ir žemės apmokestinimas gali būti reglamentuojamas viename įstatyme, o išplėtus NTM bazę šį mokesčių turėtų mokėti juridiniai asmenys ir fiziniai asmenys už jiems nuosavybės teise priklausančią nekilnojamąjį turta, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje, neatsižvelgiant į jo paskirtį.

DARBO METODOLOGIJA. Nagrinėjant nekilnojamojo turto apmokestinimo ypatumus Lietuvoje buvo naudojami dokumentų analizės, lyginamosios teisėtyros, sisteminės analizės, modeliavimo, statistinės analizės bei istorinis mokslo metodai.

Dokumentų analizė buvo atlikta remiantis Lietuvos ir kitų valstybių teisės aktais, įvairių organizacijų pateiktomis rekomendacijomis, teisės bei ekonomikos mokslininkų darbais ir kitais dokumentais.

Sisteminės analizės metodo panaudojimas buvo taikytas išskaidant NTM institutą į atskirus elementus ir atskirai aptariant mokesčio mokėtojus, mokesčio bazę, taikomas mokesčio lengvatas, kt. Po to šie duomenys sintezės būdu apibendrinti ir pateiktas, autoriaus nuomone, priimtinausias teisinio reglamentavimo variantas.

Lyginamosios teisėtyros metodas daugiausia buvo taikytas atsižvelgiant į bendruosius dėsningumus bei mokslines diskusijas dėl nekilnojamojo turto apmokestinimo ir pasireiškė tuo, kad buvo nagrinėjami kitų valstybių teisės aktai ir bandoma palyginti juose įtvirtintas nuostatas.

Šiek tiek dėmesio darbe buvo skiriama *istoriniam metodui*, t. y. analizuojama nekilnojamojo turto mokesčių raida pastaraisiais dešimtmečiais bei atskleidžiamos nekilnojamojo turto apmokestinimo tendencijos.

Darbe taip pat panaudoti specialiojoje literatūroje bei įvairių institucijų parengtoje medžiagoje nurodyti duomenys.

Darbas struktūriškai padalintas į du skyrius.

Pirmajame darbo skyriuje nagrinėjama nekilnojamojo turto samprata, aptariami mokesčių sistemos vertinimo kriterijai, mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principai, nagrinėjamos galiojančios lengvatų rūšys, pateikiami jų plusai ir minusai.

Antrajame darbo skyriuje aptariama pagrindinių teisės aktų, reglamentuojančių nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, apmokestinimą, raida po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo, nagrinėjamos pasaulinių organizacijų bei teisės ekspertų rekomendacijos, aptariama iš NTM surenkamų pajamų reikšmė savivaldybių biudžetams, analizuojamos su nekilnojamojo turto apmokestinimu susijusios ES valstybių narių ir kitų Europos valstybių teisės aktų nuostatos.

1 SKYRIUS. NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PROBLEMOS IR TEISINIS REGLAMENTAVIMAS

1.1. Nekilnojamojo turto samprata

Prieš pradėdant nagrinėti atskirus su nekilnojamojo turto apmokestinimu susijusius klausimus, būtina visų pirma išsiaiškinti, kas apskritai yra laikoma nekilnojamoju turtu, kad vėliau nekiltų jokių neaiškumų. Taigi, kas yra apibrėžiama sąvoka „nekilnojamas turtas“ Įstatyme ir kituose teisės aktuose.

Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekse, kurį, siekdami sukurti šiuolaikinės mokesčių politikos ir mokesčių įstatymų teisinę pagrindą, parengė Ward'as M. Hussey'us ir Donald'as C. Lubick'as, nekilnojamojo turto ir turto apibrėžimai yra pateikiami 402 skirsnyje.

Nekilnojamas turtas reiškia „žemę ir ant tos žemės stovinčius pastatus“, tuo tarpu turtas reiškia „atskirą žemės sklypą ar kitokį žemės plotą kartu su ant tos žemės stovinčiais pastatais“⁸.

Taigi nekilnojamoju turtu Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekse laikoma žemė ir ant jos esantys statiniai.

Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse (toliau – LR CK) taip pat yra keletas straipsnių, kurie svarbūs nagrinėjant nekilnojamojo turto sampratą.

LR CK pirmosios knygos 98 straipsnio „Daiktai, kaip civilinių teisių objektai“ 2 dalyje nurodoma, kad „nekilnojamieji daiktai yra žemė ir kiti daiktai, kurie susiję su žeme ir kurių negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties bei iš esmės nesumažinus jų vertės“. Analogiškos nuostatos įtvirtintos ir LR CK ketvirtosios knygos 2 straipsnio „Nekilnojamieji ir kilnojamieji daiktai“ 2 dalyje⁹.

Siekiant susidaryti objektyvų požiūrį į tai, kas yra laikoma nekilnojamoju turtu, ir išvengti klaidingų interpretacijų, taip pat būtina išanalizuoti ir kituose teisės aktuose pateiktas nekilnojamojo turto sampratas.

Visgi atkreiptinas dėmesys į tai, kad, esant prieštaravimui tarp skirtingą juridinę galią turinčių teisės aktų, vadovaujantis tiek teisės teorijoje, tiek ir teisės praktikoje įtvirtintais

⁸ Ward M. Hussey, Donald C. Lubick. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Arlingtonas, Virdžinijos valstija // Harvardo universiteto Tarptautinės mokesčių programos finansuojamas projektas, 1996. P. 155.

⁹ Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas // Valstybės žinios. 2000, Nr. 74-2262.

principais, yra taikomas aukštesnės juridinės galios teisės aktas¹⁰. Atsižvelgiant į tai, galima daryti išvadą, kad kituose, atitinkamus teisinius santykius reglamentuojančiuose teisės aktuose įtvirtintos nuostatos neturi prieštarauti LR CK, taip pat kitų aukštesnę juridinę galią turinčių teisės aktų nuostatomis.

Pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo nuostatas nekilnojamas turtas – tai „žemė ir su ja susiję objektai, kurių buvimo vietos negalima pakeisti, nekeičiant jų naudojimo paskirties arba nemažinant vertės bei ekonominės paskirties, arba turtas, kuris tokiu pripažįstamas įstatymuose“¹¹.

Tuo tarpu Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatyme¹² nekilnojamojo turto apibrėžimas nepateikiamas, tačiau atskirų šio įstatymo straipsnių, pavyzdžiui, 1, 9 ir kt., analizė patvirtina, kad ir šiuo atveju nekilnojamuoju turtu laikomi žemės sklypai, statiniai ir kiti nekilnojamieji daiktai.

Beje, tam tikrų mokesčių, t. y. ne NTM, įstatymuose taip pat yra pateikiama nekilnojamojo turto sąvoka. Pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatyme¹³ ir Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatyme¹⁴ pažymima, kad „nekilnojamas pagal prigimtį daiktas – daiktas, kuris yra nekilnojamas pagal prigimtį, t. y. žemė ar kitas daiktas, kurio negalima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jo paskirties ir iš esmės nesumažinus jo vertės.“

Taigi žemė, pastatai ir kiti statiniai daugelyje nagrinėtų teisės aktų įvardijami bendru terminu – nekilnojamas turtas. Tai reiškia, kad ir NTM reglamentuojančiuose teisės aktuose sąvoka „nekilnojamas turtas“ taip pat turėtų būti vartojama apibūdiant ir žemę, ir pastatus (statinius).

Atsižvelgiant į tai, kiekviename mokesčių nustatančiame įstatyme (taigi ir nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme) turi būti ne tik identifikuotas mokesčio objektas ir mokesčio subjektas, nustatytas mokesčio dydis (mokesčio tarifas), aiškiai aprašyta mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka¹⁵, bet ir vartojamos sąvokos turi būti tikslios, aiškios ir nedviprasmiškos.

Perskaičius tik Įstatymo ir atskirų Įstatymo straipsnių pavadinimus, tačiau nesigilinant į jų turinį, neaiškumų nekyla. Rodos, visi pagrindiniai, mokesčių nustatančiam teisės aktui būtini elementai – mokesčio objektas, mokesčio mokėtojai, mokesčio tarifas, mokesčio apskaičiavimo,

¹⁰ Šis principas įtvirtintas ir LR CK pirmosios knygos 3 straipsnio „Civilinės teisės šaltiniai“ 2 dalyje, kurioje pažymima, kad, esant šio kodekso ir kitų įstatymų prieštaravimų, taikomos šio kodekso normos, išskyrus atvejus, kai šis kodeksas pirmenybę suteikia kitų įstatymų normoms.

¹¹ Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas // Valstybės žinios. 1999, Nr. 52-1672.

¹² Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymas // Valstybės žinios. 1996, Nr. 100-2261.

¹³ Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 110-3992.

¹⁴ Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2002, Nr. 35-1271.

¹⁵ Standard on Property Tax Policy. International Association of Assessing Officers. Approved August 1997. P. 28.

sumokėjimo tvarka – aptarti. Deja, pradėjus analizuoti pagrindinę Įstatyme vartojamą sąvoką – nekilnojamasis turtas – nuomonę tenka iš dalies pakeisti.

Kaip jau buvo minėta, bendroji sąvoka „nekilnojamasis turtas“ vartojama tik tuo atveju, kai norima apibrėžti ir žemę, ir su ja susijusius objektus. Todėl perskaičius Įstatymo pavadinimą automatiškai preziumuojama, kad šiame teisės akte turėtų būti reglamentuojami visi ar bent jau pagrindiniai su nekilnojamojo turto, t. y. ir žemės, ir statinių, apmokestinimu susiję klausimai.

Ši įsitikinimą, regis, dar kartą patvirtina Įstatymo 1 straipsnis (jame nurodoma, kad „įstatymas nustato nekilnojamojo turto apmokestinimo nekilnojamojo turto mokesčiu tvarką“), Įstatymo 4 straipsnis ar Įstatymo 6 straipsnis (šiuose straipsniuose aptariamais aukščiau minėti būtini kiekvieno mokesčio įstatymo elementai)¹⁶, nes juose, nedarant jokių išlygų, kalbama tiesiog apie nekilnojamąjį turtą.

Tačiau pagrindinių Įstatymo sąvokų analizė atskleidžia, kad Įstatyme (skirtingai nei kituose teisės aktuose) sąvoka „nekilnojamasis turtas“ vartojama apibrėžiant tik Nekilnojamojo turto registre registruojamas patalpas, inžinerinius ir kitus statinius¹⁷. Tuo tarpu žemė, kuri paprastai taip pat laikoma nekilnojamoju turtu, lieka už šio Įstatymo ribų.

Beje, šiuo požiūriu tikslesnis buvo iki 2005 m. gruodžio 31 d. galiojęs Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. Šio įstatymo pirminės redakcijos 2 straipsnyje nurodoma, kad „mokesčio objektas yra Lietuvos Respublikos teritorijoje juridiniams asmenims ir juridinio asmens teisių neturinčioms įmonėms nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, išskyrus žemę“¹⁸, o įsigaliojus Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymui NTM objektu laikomas Lietuvos Respublikos teritorijoje juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, išskyrus žemę, orlaivius ir laivus¹⁹.

Taigi kyla problema – daugelyje teisės aktų nekilnojamoju turtu yra laikoma žemė ir su ja susiję objektai, pavyzdžiui, statiniai, tuo tarpu Įstatyme žemė į nekilnojamojo turto sudėtį neįeina.

Galimi keli šios problemos sprendimo būdai:

- sąvoką „nekilnojamasis turtas“ vartoti ir toliau, tačiau jau apibrėžiant įstatymo paskirtį būtina aiškiai nurodyti, kad: „įstatymas reglamentuoja patalpų, inžinerinių ir kitų statinių

¹⁶ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.

¹⁷ ten pat

¹⁸ Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 59-1156.

¹⁹ Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 1, 2, 3, 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymas // Valstybės žinios. 2001, Nr. 62-2232.

apmokestinimą NTM, o žemės apmokestinimo tvarką nustato kiti galiojantys teisės aktai“ arba „įstatymas nustato nekilnojamojo turto, išskyrus žemę, apmokestinimo NTM tvarką“;

- gali būti keičiamas pats Įstatymo pavadinimas ir vietoje sąvokos „nekilnojamasis turtas“ vartojama tikslesnė sąvoka, pavyzdžiui, „pastatai“, „statiniai“ ar pan.²⁰;
- Įstatyme reglamentuoti tiek patalpų, inžinerinių ir kitų statinių, tiek ir žemės apmokestinimo klausimus.

Atsižvelgiant į tai, kad daugeliui iš mūsų sąvoka „nekilnojamasis turtas“ asocijuojasi su žeme ir ant jos stovinčiais statiniais, ir į tai, kad dalis šiuo metu galiojančių Įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo²¹ nuostatų įtvirtina panašias taisykles (pavyzdžiui, abiejuose įstatymuose savivaldybių taryboms suteikta teisė savo biudžeto sąskaita sumažinti mokesčių arba visai nuo jo atleisti, vienodas abiejų mokesčių mokestinis laikotarpis, abiem atvejais sudėtinga išvengti mokesčio mokėjimo, nes įvedus apmokestinimą pajamų bazė negali lengvai pakeisti vietos, be to, abu mokesčiai garantuoja stabilias, nuolatinės biudžeto pajamas ir t. t.), trečiasis problemos sprendimo būdas, ko gero, būtų logiškiausias.

Taigi pasirinkus pastarąjį variantą ir nusprendus viename teisės akte reglamentuoti ir žemės, ir statinių apmokestinimo tvarką, mokesčių sistema būtų aiškesnė, mokesčių administravimas taptų paprastesnis, t. y. nebūtų numatyta pernelyg daug mokesčių, galiojantys mokesčiai būtų tiksliai ir visapusiškai apibrėžti, o mokesčių taisyklės nebūtų painios ir sudėtingos. Be to, būtų įgyvendintas ir vienas iš mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje įtvirtintų principų – aiškumo principas, kuriuo vadovaujantis būtina siekti, kad mokesčių, įskaitant NTM, įstatymai būtų aiškūs ir neprieštarautų vieni kitiems²², o mokesčių administratoriui ir mokesčių mokėtojui nebūtų sudarytos sąlygos traktuoti juos skirtingai.

Beje, kai mokesčiai sudėtingi ir nepakankamai apibrėžti, jie surenkami ne visi ir būna mažiau teisingi ir efektyvūs²³, o net palyginti mažas mokesčio neapibrėžtumas gali sukelti įvairius jo aiškinimus.

²⁰ Mokslinėje literatūroje, kai kurių valstybių teisės aktuose apibūdinant NTM vartojami kiti terminai, pavyzdžiui, „turto mokesčiai“, „žemės ir pastatų mokestis“ ir kt. Visgi, kai NTM bazė apima, pavyzdžiui, tik žemę, teisės akte rekomenduotina vartoti tikslesnę sąvoką „žemė“, o ne bendrąją sąvoką „nekilnojamasis turtas“.

²¹ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1992, Nr. 21-612.

²² Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. lapkričio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102.

²³ J. Tušaitė. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija. 2003, Nr.48(40). P. 112.

1.2. Mokesčių sistemos vertinimo kriterijai

Valstybės funkcijoms vykdyti reikia didelių finansinių išteklių, o svarbiausias, nuo seniausių laikų žinomas finansinių išteklių šaltinis yra mokesčiai. Nors mokesčiai, įskaitant NTM, ir yra reikalingi kaip kiekvienos valstybės ekonominio bei socialinio gyvenimo pagrindas, visgi vargu ar galima tikėtis, kad kas nors iš mūsų savo noru, nesant įstatyminio reikalavimo²⁴, ims juos mokėti, t. y. kiekvieno mėnesio, ketvirčio ar metų pabaigoje savanoriškai atiduos dalį savo uždirbtų ar kitokiu būdu gautų pajamų. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad savanoriškas mokesčių mokėjimas tėra tik utopija, būtina siekti, kad mokesčiai visuomenei būtų, kiek realiai tai įmanoma, kuo priimtinesni.

Literatūroje paprastai nurodoma keletas egzistuojančių mokesčių vertinimo kriterijų ir kartu pažymima, kad šiuos kriterijus atitinkanti mokesčių sistema, taigi ir NTM kaip vienas iš šios sistemos elementų, laikoma teisinga ir visuomenei priimtina. Atsižvelgiant į tai būtina juos aptarti.

Vienodumas, lygiateisiškumas. Mokesčių, įskaitant NTM, įstatymuose asmenų lygiateisiškumo principas reiškia, kad visi mokesčių mokėtojai de jure ir de facto turi būti apmokestinami vadovaujantis tais pačiais pagrindais, o mokesčių našta turi būti paskirstoma pagal kiekvieno asmens finansines galimybes. Be to, atsižvelgiant į tai, kad tam tikros išimties vis tik yra neišvengiamos, mokesčių lengvatų nustatymo priežastys ir lengvatomis siekiami tikslai taip pat turi būti aiškūs. Bet koks nukrypimas nuo asmenų lygiateisiškumo principo turi būti pagrįstas ir proporcingas siekiamiems tikslams.

Beje, vadovaujantis „egzistencinių poreikių užtikrinimo“ teorija, kuri buvo sukurta Vokietijoje, o po to įtvirtinta ir kitų Europos valstybių teisės aktuose, mokesčius mokantis asmuo negali prarasti tos pajamų ar turto dalies, kuri jam reikalinga siekiant patenkinti minimalius asmeninius poreikius. Vadinasi, asmuo negali būti „priverstas“ atsisakyti savo turto tik todėl, kad šį turtą buvo nuspręsta apmokestinti.

Taigi teisės aktuose turi būti įtvirtintos tokios nuostatos, kurios užtikrina egzistencinius asmens poreikius. Aišku, jei nuosavybės teise priklausančio turto vertė viršija įstatyme nustatytą dydį, toks turtas (ar tam tikra to turto dalis) gali būti apmokestinamas²⁵.

²⁴ Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo nuostatas mokestis – tai mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei.

Šiame įstatyme taip pat apibrėžiamos pagrindinės sąvokos ir taisyklės, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindiniai apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principai, įtvirtintas Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašas, nustatytos mokesčio mokėjo teisės ir pareigos. Žr.: Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

²⁵ Šulija V., Šulija G. Reform of Property Tax and Problems of Real Estate Appraisal for Taxation Purposes in Transitional Economies of Central and Eastern Europe// Lincoln Institute of Land Policy Working paper. 2005. P. 13-15. // <http://www.lincolnst.edu/pubs/pub-detail.asp?id=1097>; prisijungimo laikas: 2006-08-22.

Šio kriterijaus išraišką mokesčių sistemoje įdomiai apibūdino žymus kritikas Bernard'as Berenson'as. Jo nuomone, vyriausybė (valdžia) „išsilaiko“ tol, kol asmenys, kuriems taikomas mažesnis mokesčio tarifas ar kitos įvairios lengvatos, sugeba apginti savo teises, t. y. pagrįsti savo išskirtinę padėtį, prieš tuos, kuriems minėtos lengvatinės sąlygos netaikomos, nes yra taikomi įprasti (pagrindiniai), tačiau lyginant su pirmaisiais didesni, mokesčiai. Todėl, jei vyriausybė nori ne tik įgyti, bet ir išsaugoti visuomenės palaikymą ir populiarumą, ji privalo suvokti, kad visų apmokestinimas vadovaujantis analogiškais taisyklėmis ar sugebėjimas įtikinti mokesčių mokėtojus, kad visi apmokestinami vienodai, yra būtinas dalykas²⁶.

Taigi vienodumo, lygiateisiškumo kriterijus reiškia proporcingą apmokestinimą, neretai siejamą ir su „galimybe mokėti“.

Neutralumas. Neutralumas apskritai yra bendras ekonomikos tikslas, nes jis didina ekonomikos veiksmingumą. Atsižvelgiant į tai, NTM turi būti taikomas taip, kad nebūtų iškreipiami priimti ekonominiai sprendimai.

Be to, veiksmingas, efektyviai veikiantis mokestis skatina ir gamybos veiksmų (darbo, kapitalo, valdymo, kt.) optimalų pasiskirstymą, o tai kartu daro įtaką bendrajam gerbūviui. Todėl, jei į minėtas aplinkybes neatsižvelgiama, rezultatas paprastai būna priešingas. Pavyzdžiui, jei tam tikru atveju taikomi mokesčiai yra neprotingai (neįprastai) dideli, tai investicijos paprastai yra perkeliamos į tas sritis, kuriose taikomi mažesni mokesčiai.

Žinoma, skirtumą tarp pirminės mokesčio daromos įtakos bei galutinio jo rezultato išvelgti būtina. Pavyzdžiui, gyvenamųjų būstų savininkai, siekdami kompensuoti bent dalį savo prarastų pajamų, neretai nustato didesnius nuompinigius, į juos įskaičiuodami jau sumokėtus ar dar tik planuojamus sumokėti mokesčius. Beje, toks mokesčių naštos „perkėlimas“ paprastai ir tampa pagrindine priežastimi, dėl kurios galiojanti mokesčių sistema visuomenės yra vertinama neigiamai.

Taigi NTM, kaip ir kiekvienas mokestis, tik tada laikomas neutraliu, kai visiems jis yra taikomas vienodai, o mokesčio bazė yra pakankamai plati.

Darna su socialine ir ekonomine politika. Apskritai darną ir pusiausvyrą (tarp apmokestinimo ir mokesčių siekiamų tikslų, tarp viešųjų ir privačiųjų interesų) išlaikyti būtina. Todėl, jeigu mokesčiu yra siekiama, pavyzdžiui, finansuoti vietinių paslaugų teikimą, kurios suteikia akivaizdžią naudą mokesčio mokėtojams, tai tiek mokesčio tarifas, tiek ir kitos sąlygos turi būti proporcingos išlaidoms, kurias vietinė valdžia patiria teikdama tokias paslaugas.

Be to, mokesčiai neturi „atimti“ daugiau kaip pusę asmens uždirbtų pajamų (tai siejama su konstitucine nuostata, kad turtas turi tarnauti žmonių gerovei).

²⁶ op. cit.: Standard on Property Tax Policy. International Association of Assessing Officers. Approved August 1997. P. 28.

Visgi gana dažnai, siekiant paskatinti, paremti valstybės vykdomą socialinę ir ekonominę politiką, NTM „sąmoningai“ yra konstruojamas taip, kad bent jau iš pirmo žvilgsnio neatrodytų neutralus. Galima pateikti ilgą tokiu būdu siekiamų tikslų sąrašą: įvairios lengvatos šeimoms (ypač gaunančioms mažas pajamas), siekiančioms įsigyti gyvenamąjį būstą; nevyriausybinių organizacijų skatinimas atlikti „gerus darbus“; impulso vystyti ekonomikai suteikimas; miškų, kraštovaizdžio, istorinių paminklų išsaugojimas; aplinkos apsauga; netgi savotiška padėkos karinėms tarnyboms už karo metu suteiktą pagalbą išraiška.

Visuomenės pritarimas (palaikymas). Žinoma, sėkmingai vykdoma visuomenės švietimo programa, gebėjimas parodyti, kad viskas daroma visuomenės labui iš tiesų padeda užsitikrinti visuomenės palaikymą ir pritarimą.

Tačiau norint sulaukti teigiamo visuomenės požiūrio tiek į NTM, tiek ir į kitus egzistuojančius mokesčius, būtina atsižvelgti ir įvertinti taip pat ir daugelį kitų dalykų, pavyzdžiui, apmokestinimo lygį, mokesčio mokėtojo gaunamą naudą, patogumą atlikti mokėjimus ir apskritai visą egzistuojančią sistemą.

Atvirumas, aiškumas ir skaidrumas. Apie aiškumą, skaidrumą galima kalbėti tik tada, kai egzistuojanti sistema yra paprasta ir visuomenei suprantama. Akivaizdu, kad skaidrumas, atvirumas yra glaudžiai tarpusavyje susiję. Be to, aiškumas sustiprina atskaitingumą ir yra vienas iš demokratinei valdžiai būdingų požymių.

Atviroje sistemoje mokesčių mokėtojai gali laisvai užduoti klausimus, lengvai gauti į juos atsakymus, atlikti mokėjimus ir reikšti apeliacijas. Tas pats pasakytina ir apie nekilnojamojo turto rinką. Juk atvira ir skaidri nekilnojamojo turto rinka funkcionuoja žymiai geriau.

Ekonomiškumas, rentabilumas. Išvardinti visų aplinkybių, nuo kurių priklauso NTM sistemos ekonomiškumas, yra praktiškai neįmanoma. Be to, kiekvieną iš jų taip pat būtina įvertinti atskirai. Tačiau apskritai nekilnojamojo turto mokesčių sistema tik tada funkcionuoja ekonomiškai, kai faktiškai visas apmokestinamasis turtas yra matomas (žinomas), turto vertinimo ir kitų klaidų yra padaroma minimaliai, mokesčiai surenkami praktiškai šimtu procentų, o mokesčio administravimo išlaidos, įskaitant ir mokesčių mokėtojų skundų nagrinėjimą, yra minimalios²⁷.

Vietinės valdžios institucijų (savivaldybių) autonomija ir atskaitomybė. Šis kriterijus nustatomas siekiant subalansuoti pajamų sistemą, kurioje pajamos, gautos iš NTM, paprastai yra pervedamos į savivaldybių biudžetus.

Yra keletas tokio sprendimo priešasčių: santykinai pastovi ir stabili mokesčio bazė leidžia tiksliai nustatyti, kuriai savivaldybei galėtų priklausyti iš NTM gautos pajamos; neretai savivaldybių institucijos teikia įvairias paslaugas jos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto

²⁷ Standard on Property Tax Policy. International Association of Assessing Officers. Approved August 1997. P. 28.

savininkams ar naudotojams, šioms paslaugoms teikti būtinos tam tikros lėšos, todėl iš NTM gaunamomis pajamomis būtų kompensuojamos savivaldybių patirtos paslaugų teikimo išlaidos ir t. t.

Be abejo, savarankiškas pajamų šaltinis stiprina vietinės valdžios autonomiją, todėl valdymo kokybei ir atskaitomybei turi būti skiriamas ypatingas dėmesys.

Beje, NTM turbūt yra vienintelis mokestis, kuris mokesčių mokėtojui suteikia galimybę įvertinti ir nuginčyti (pateikti skundą) ne tik jam apskaičiuotą mokestį ar nustatytą jam priklausančio nekilnojamojo turto vertę, bet ir mokestį ar vertę, nustatytą panašaus tipo ar greta esančio nekilnojamojo turto.

Valdymo (administracinis) praktiškumas. Atsižvelgiant į tai, kad NTM bazę identifikuoti pakankamai lengva, o pačio mokesčio išvengti yra sunku, daugeliui atrodo, kad NTM (lyginant su pajamų ar pelno mokesčiu) labai paprasta administruoti²⁸.

Iš tiesų, turimą nekilnojamąjį turtą sudėtinga paslėpti nuo mokesčių administratoriaus „akių“, todėl šiuo požiūriu NTM administravimas yra kur kas paprastesnis.

Žinoma, vargu ar galima tikėtis, kad Lietuvoje galiojanti nekilnojamojo turto apmokestinimo sistema, kuri buvo pradėta kurti vos prieš penkiolika metų, atitiks visus išvardintus kriterijus, tačiau būtina siekti, kad ji, nors ir pamažu, bet kiek įmanoma labiau, priartėtų prie siekiamo tikslo. Todėl, pavyzdžiui, nusprendus viename teisės akte reglamentuoti viso nekilnojamojo turto, t. y. tiek žemės, tiek ir pastatų (statinių), apmokestinimo klausimus, mokesčių sistema taptų paprastesnė ir aiškesnė, o tada sulauktume ir teigiamo visuomenės požiūrio į egzistuojančius mokesčius (galbūt ir noro mokėti mokesčius), nors, kaip jau buvo minėta, savanoriškas mokesčių mokėjimas tėra tik utopija.

1.3. Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principai

Pastebėtina, kad NTM pasiekia savo tikslus (garantuoja stabilias biudžeto pajamas, skatina ekonomikos augimą, teisingą konkurenciją ir apmokestinimą) tik tuo atveju, kai apmokestinant nekilnojamąjį turtą yra išlaikomi visi nekilnojamojo turto apmokestinimo principai bei optimalus santykis tarp gaunamų įplaukų ir administravimo kaštų. Priešingu atveju galima sulaukti visiškai netikėto, netgi kardinaliai priešingo rezultato.

Taigi kokie yra pagrindiniai principai, kuriais vadovaujantis turėtų būti apmokestinamas nekilnojamasis turtas?

Tai klausimas, į kurį atsakymą būtina rasti dar prieš pradėdant nagrinėti Lietuvoje galiojančią nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą bei siekiant išsiaiškinti, ar visos šiuo

²⁸ *ibid*, p. 29.

metu teisės aktuose įtvirtintos teisinio reguliavimo nuostatos atitinka nustatytus apmokestinimo principus, tarptautinėje praktikoje vyraujančias tendencijas ir ar iš tiesų leis pasiekti minėtus NTM keliamus tikslus.

Žinoma, mokesčių įstatymai, įskaitant nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojančius teisės aktus, palaipsniui buvo pradėti keisti jau 1990-1991 metais, t. y. iš karto po Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo. Tačiau tenka pripažinti, kad tuomet dar nebuvo jokio orientyro, kuriuo vadovaujantis galėjo būti reformuojama galiojanti, iš Sovietų Sąjungos „paveldėta“ mokesčių sistema.

Todėl didžiųjų pertvarkymų pradžia, vienas įdomesnių mokesčių sistemos kūrimo etapų²⁹ turėtų būti siejamas su jau minėtu Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“³⁰.

Ir nors tenka apgailestauti, kad minėtas nutarimas nebuvo iki galo įgyvendintas, tačiau Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa, kuriai buvo pritarta šiuo nutarimu, aiškiai parodė kryptis ir būdus, kaip Lietuvos Respublikos Vyriausybė nutarė spręsti apmokestinimo uždavinius ir įgyvendinti apmokestinimo principus.

Taigi, atsižvelgiant į tai, kad nutarime išvardinti ir aptarti apmokestinimo principai laikomi visuotinai pripažintais šiuolaikinėje mokesčių teorijoje suformuluotais pagrindiniais visos mokesčių sistemos (taigi ir NTM) formavimo principais, bei norint išsiaiškinti, ar Įstatymas buvo rengiamas remiantis šiais principais, būtina nors trumpai kiekvieną iš jų aptarti.

Beje, įdomu, ar vadovaujantis svarbiausiais mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principais galima pagrįsti teiginį, kad NTM turi būti apmokestinamas visas, t. y. tiek juridiniams asmenims, tiek ir fiziniams asmenims, nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, neatsižvelgiant į jo paskirtį.

Teisingumas. Mokesčių teisingumo principas reiškia, kad mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą ir proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. O teisingas apmokestinimas užtikrinamas tik tada, kai kiekvienas subjektas, t. y. tiek fizinis asmuo, tiek ir juridinis asmuo, sumoka valstybei proporcingą dalį savo pajamų.

Kuriant ekonominės plėtros teisinį pagrindą valstybės pajamų sistema turi ne tik skatinti taupymą ir investicijas³¹, bet ir užtikrinti ekonominę plėtrą.

Taigi nuoseklus nekilnojamojo turto apmokestinimas, kai *kiekvienas* nekilnojamojo turto *savininkas* proporcinga dalimi prisideda prie valstybės biudžeto pajamų formavimo, užtikrina teisingos mokesčių sistemos kūrimą.

²⁹ J. Tušaitė. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija. 2003, Nr. 48(40). P. 111.

³⁰ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102.

³¹ ten pat

Lygybė ir neutralumas. Šie du principai yra glaudžiai tarpusavyje susiję ir reiškia, kad mokesčių įstatymai neturi suteikti galimybių taikyti skirtingas teisės normas atsižvelgiant tik į mokesčio mokėtojo vykdomos veiklos rūšį ar paties mokesčio mokėtojo statusą.

Mokesčiai turi tiesiog užtikrinti biudžeto pajamas, o ne spręsti pavienių ūkio subjektų problemas kitų mokesčių mokėtojų sąskaita per įvairias mokesčių lengvatas ar kitas išimtis.

V. Jurgutis apibūdindamas klasikinės finansų mokyklos, besiremiančios klasikinės ekonomikos teorija, atstovo Adamo Smito (1723-1790) suformuluotus mokesčių principus taip pat nurodė, kad „lygybės pradmuo eliminuoja privilegijas ir luomines skirtybes, mokesčių našta paskirsto siekiant ekonominės naudos“³².

Tai reiškia, kad mokesčių sistema neturi sudaryti išskirtinių lengvatinių sąlygų tam tikriems ūkio subjektams, o mokesčių poveikis ūkiui neturi iškreipti natūralios konkurencijos – vieno iš svarbiausių rinkos ekonomikos variklių. O vienas iš būdų užtikrinti mokesčių sistemos neutralumą – išplėsti mokesčių bazę, pavyzdžiui, apmokestinant visą fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turta.

Vadinasi, atsižvelgiant į šiuos principus ir siekiant tolygaus nekilnojamojo turto apmokestinimo, būtina užtikrinti kuo platesnę NTM bazę. Akivaizdu, kad stambaus nekilnojamojo turto mokesčio bazės elemento išskyrimas – pavyzdžiui, atitinkamo fiziniams asmenims priklausančio nekilnojamojo turto neapmokestinimas – formuoja nevienodas konkurencines sąlygas skirtingus statusus turintiems mokesčių mokėtojams, sudaro galimybes mokesčiais įtakoti investicinius ir ekonominius sprendimus ir todėl sąlygoja neigiamą įtaką visai nekilnojamojo turto rinkai.

Tuo tarpu mokesčių sistemos neutralumas ir mokesčių bazės plėtimas leidžia nedidinti pagrindinių mokesčių tarifų, tuo pačiu sukaupiant reikiamas biudžetų ir fondų pajamas įvairioms funkcijoms vykdyti.

Aiškumas. Apmokestinimo aiškumo principas reiškia, kad mokesčių įstatymai ir kiti teisės aktai turi būti aiškūs ir neprieštaraujantys vieni kitiems, mokesčio administratorius turi užtikrinti vieningą ir aiškią mokesčių įstatymų nuostatų taikymo praktiką, o galiojantys paaiškinimai mokesčių mokėtojams, aplinkraščiai teritorinėms valstybinėms mokesčių inspekcijoms turi būti susisteminti, kad neprieštarautų vieni kitiems.

Taigi tiek mokesstinės prievolės turinys, tiek ir jos atsiradimo, vykdymo, pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti³³.

Atsižvelgiant į tai, būtina siekti, kad apmokestinimas nebūtų pernelyg sudėtingas, t. y. nebūtų per daug mokesčių bei sudėtingų ir painių mokesčių taisyklių. Tai ypač aktualu kalbant

³² Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938. P. 228.

³³ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

apie taisykles ir tvarką, kurios neturi didesnės įtakos mokestinėms įplaukoms ar teisingumo, ekonominio efektyvumo principų įgyvendinimui. Mokesčiai tiesiog turi būti kuo visapusiškiau ir tiksliau apibrėžti.

Akivaizdu, kad „vienas didelis mokestis, kuris tokiu atveju vadintųsi produktyviu, geresnis negu keli smulkūs mokesčiai, jų mokėtojui nepatogūs arba erzinantys ir kuriems surinkti reikia aukoti daug laiko ir išlaidų“³⁴.

Beje, vadovaujantis apmokestinimo aiškumo principu taip pat galima teigti, kad nekilnojamojo turto (įskaitant žemę) apmokestinimas turėtų būti reglamentuojamas viename teisės akte.

Viešumas. Šis principas reiškia, kad rengiamų teisės aktų projektai turi būti prieinami nevyriausybinėms organizacijoms, verslo asociacijoms ir ūkio subjektams.

Ūkio subjektai per įvairias visuomenines organizacijas arba kitu būdu turi turėti galimybę susipažinti su rengiamais teisės aktų pakeitimais, pareikšti savo nuomonę arba kitaip prisidėti prie jų rengimo.

Taigi viešumo principas padeda užtikrinti, kad visiems verslo dalyviams būtų skiriamas pakankamas ir kiek įmanoma ilgesnis laiko tarpas susipažinti su rengiamais, verslo plėtrai įtakos turinčiais mokesčių įstatymais ir jų pakeitimų projektais: turi būti rengiami projektų aptarimai su suinteresuotomis institucijomis ir organizacijomis, su „eiliniais“ piliečiais, be to, projektai, jų komentarai turi būti skelbiami specializuotuose leidiniuose³⁵, o kai būtina ir vietinėje spaudoje. Tokiu būdu būtų išvengiama visuomenės „pasipriešinimo“, kurį neretai sukelia vien tik informacijos stoka.

Administravimo veiksmingumas. Administravimo veiksmingumui užtikrinti rengiamos nuolatinės galiojančių įstatymų ir jų taikymo praktikos apžvalgos, o jų pagrindu – pasiūlymai dėl administravimo veiksmingumo didinimo.

Akivaizdu, kad veiksmingai administruojami mokesčiai užtikrina mokestines biudžetų ir kitų piniginių fondų pajamas įmanomai mažiausiomis išlaidomis. Todėl būtina siekti, kad mokesčių apskaičiavimo ir ėmimo sąnaudos būtų minimalios, t. y. mokesčių sistemos funkcionavimas visuomenei kainuotų kuo pigiau, nes „mokestis turi imti iš žmonių kišenius juo mažiausia virš to, kas patenka į valstybės kasą“³⁶.

Taigi norint pasiekti pagrindinį tikslą – užtikrinti stabilias biudžeto pajamas – NTM, kaip ir kiti mokesčiai, turi būti administruojamas veiksmingai.

³⁴ Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 16.

³⁵ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102.

³⁶ Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938. P. 228.

Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo svarbiausių principų analizė leidžia daryti išvadą, kad mokesčių teisingumo principas yra pagrindinis principas, kuriuo turi būti vadovujamasi apmokestinant turtą. Nes tik laikantis teisingumo principo galima užtikrinti, kad kiekvienas atiduotų valstybei savo teisingą dalį, kad ta dalis būtų nustatoma pagal bendras ir daugelio pripažįstamas taisykles, o apmokestinant turtą bei kitus objektus būtų atsižvelgiama ir į mokesčio mokėtojo galimybę sumokėti mokestį.

Taigi NTM turi būti vienodai taikomas tiek juridiniams asmenims, tiek ir fiziniams asmenims, nes, kaip teisingai žymiajame savo veikale „Politinės ekonomijos principai“ pažymėjo Džonas Stiuartas Milis (1806-1873), „vyriausybei jokiais būdais netinka aštrinti skirtumų tarp atskirų asmenų arba klasių dėl pretenzijų į naudą, kurią jiems duos pačios vyriausybės veikla. Už tai iš valdinių vyriausybės reikalaujamos aukos (mokesčiai) vienodai privalo slėgti visus gyventojus (mokesčių mokėtojus)“, nes „tokio metodo taikymas visuomenei žada mažiausių nuostolių. Jeigu kuris nors vienas jos narių apkrautas mažesniais negu teisėta apmokestinimo norma mokesčiais, kam nors kitam teks gerokai didesnė mokesčių našta. Nepagrįstas mokesčių lengvinimas vieniems neduos tiek pat gėrio, kiek neteisingas apmokestinimas padarys žalos ir blogio. Vadinasi, apmokestinimo tolygumas, kaip valstybės mokesčių politikos principas, reiškia aukų vyriausybei tolygumą“³⁷.

Atsižvelgiant į tai, būtina nuosekliai apmokestinti visą nekilnojamąjį turtą, nes tik nuoseklus visuotinis nekilnojamojo turto apmokestinimas gali teigiamai įtakoti valstybės pajamas ir todėl yra viena iš priemonių siekiant įgyvendinti ekonomikos stabilumą užtikrinančius valstybės fiskalinio deficito planus³⁸.

Aišku, tobulai paskirstyti mokesčių neįmanoma, tačiau kiekvienu konkrečiu atveju būtina turėti tam tikrą idealą, kurį palaipsniui būtų stengiamasi įgyvendinti apmokestinimo praktikoje. Kalbant apie NTM, toks idealas galėtų būti – nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, reglamentavimas viename teisės akte bei fiziniams asmenims ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto (arba jo dalies) apmokestinimas neatsižvelgiant į nekilnojamojo turto paskirtį.

1.4. Mokesčio lengvatos nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemoje

Nekilnojamojo turto apmokestinimas yra vienas iš klausimų, kuris kalbant apie mokesčius ir jų teikiamą naudą (daromą žalą) sukelia didžiausias diskusijas ir yra labai prieštaringai vertinamas.

³⁷ cit. pagal Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004. P. 18.

³⁸ Atitinkamo fiskalinio deficito rodiklio palaikymas taip pat yra būtina ekonominė sąlyga, kurią turi tenkinti valstybės, esančios arba siekiančios būti euro zonos šalimis.

Pagrindinis nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos principas reikalauja, kad visas turtas būtų apmokestinamas, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad mokesčiams, įskaitant NTM, negali būti išleidžiamos visos mokesčio mokėtojo turimos santaupos (dalį jų tiesiog būtina skirti kitų asmeninių poreikių patenkinimui), tam tikras mokesčių lengvatų programos, pavyzdžiui, mokesčio atidėjimas vyresnio amžiaus žmonėms, pajamų mokesčio kreditavimas mažai uždirbantiems asmenims, žemės ūkio ir miško paskirties žemės apmokestinamas pagal naudojimo produktyvumą ir kt., nustatyti tiesiog būtina. Tačiau turtai, sukaupti vertingo finansinio turto pavidalu, savaime suprantama nuo mokesčių neturėtų būti atleidžiami³⁹. Todėl įstatymų leidybos teisę turintys subjektai visada numato priemones (mokesčio lengvatas), leidžiančias nuo tam tikrų mokesčių mokėtojų pečių „nuimti NTM našta“.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas mokesčio lengvata – tai mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės palyginus su įprastinėmis sąlygomis. Mokesčio lengvatą ar lengvatas nustato tik atitinkamų mokesčių įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką⁴⁰, tačiau, vadovaujantis teisingumo ir visuotinio privalomumo principu, mokesčių lengvatos visgi negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą.

Beje, retai kada lengvatos apskritai duoda ilgalaikės naudos ir beveik visada padidina mokesčio našta kitoms mokesčių mokėtojų kategorijoms, t. y. perkelia mokesčio mokėjimo našta nuo „privilegiuotųjų“ (tų, kurie visiškai ar iš dalies atleisti nuo NTM mokėjimo) pečių ant kitų subjektų (tų, kuriems lengvatinis mokesčio režimas netaikomas) pečių, ir todėl turi būti ribojamos, t. y. taikomos tik tada, kai iš tiesų yra būtinos.

Vienos lengvatos „atsiranda“ siekiant išvengti neefektyvaus mokesčių taikymo (pavyzdžiui, valstybinės valdžios institucijoms priklausančio turto apmokestinimas neduotų jokios realios naudos⁴¹) ar skatinant konkrečių paslaugų teikimą, kurias bet koku atveju turėtų teikti vyriausybė (atsižvelgiant į tai, lengvatos suteikiamos labdaros įstaigoms ir ne pelno siekiančioms organizacijoms). Kitos lengvatos dažnai yra nustatomos tik todėl, kad tam tikro turto įvertinti ir apmokestinti tiesiog fiziškai neįmanoma. Beje, yra tokių lengvatų, apie kurių atsiradimo priežastis net nesusimąstome, nes jos mums yra savaime priimtinos (pavyzdžiui, taikomos valstybiniam turtui ar viešųjų mokyklų turtui).

³⁹ Jane H. Malme. Rinkos verte pagrįsto nekilnojamojo turto mokesčio įvedimas Lietuvoje // Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komiteto ir Linkolno žemės instituto 2001 m. lapkričio 30 d. organizuoto seminaro medžiaga.

⁴⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios. 2004, Nr. 63-2243.

⁴¹ Visgi argumentų, leidžiančių teigti, kad valstybinės valdžios institucijų turtas turėtų būti apmokestinamas galima rasti. Žr.: Šulija V., Šulija G. Reform of Property Tax and Problems of Real Estate Appraisal for Taxation Purposes in Transitional Economies of Central and Eastern Europe // Lincoln Institute of Land Policy Working paper // <http://www.lincolninst.edu/pubs/pub-detail.asp?id=1097>; prisijungimo laikas: 2006-08-22.

Įdomu tai, kad nors lengvatos neretai taikomos kaip priemonės, kurios leidžia ištaisyti tam tikrus netolygumus, visgi dažnai pasitaiko ir nepageidaujamų mokesčio naštos perkėlimo tam tikriems sektoriams atvejų. Be to, diskriminacijos neišvengiama ir tada, kai nustatant lengvatas neatsižvelgiama į teisinius (konstitucinius) apsaugos kriterijus.

Atsižvelgiant į tai, tiek taikomas (galiojančias) mokesčių lengvatas, tiek ir jų sukeliamas pasekmes (teigiamas ir neigiamas) būtina nuolat analizuoti.

NTM lengvatos ir jų rūšys

Praktiškai visose valstybėse, kuriose galioja NTM, yra numatomos ir tam tikros šio mokesčio lengvatos. Visgi įstatymų leidėjas priimdamas lengvatas nustatančius teisės aktus visada privalo imtis ir atitinkamų atsargumo priemonių bei vadovautis pagrindine apmokestinimo taisykle: išimtyms ir lengvatos gali būti nustatomos tik tada, kai tai naudinga didžiajai visuomenės daliai, o analogiškos paskirties turtui bei panašią teisinę padėtį užimantiems mokesčių mokėtojams turi galioti vienodas mokestinis teisinis režimas. Be to, atsižvelgiant į tai, kad įvairios nustatytos lengvatos sumažina ne tik taikomus mokesčius ir vietinės valdžios institucijoms tenkančią pajamų iš turto mokesčių dalį, bet ir sąlygoja didesnes mokesčio administravimo išlaidas, kiekviena siūloma lengvata turi būti detalčiai išanalizuota, t. y. būtina nustatyti, kokiai visuomenės grupei pasiūlymas yra naudingas, o kokiai – nenaudingas, bei įvertinti, ar lengvatos teikiama nauda yra svarbesnė už pajamas, kurios būtų gautos nenustačius tokių lengvatų.

Beje, tenka pripažinti, kad, siekiant padidinti bendrąsias iš dirbtinai suvaržytos mokesčio bazės gaunamas (surenkamas) pajamas, paprastai kitiems mokesčių mokėtojams taikomi didesni turto mokesčių tarifai.

Taigi dėl pernelyg didelio lengvatų skaičiaus NTM sistema iškreipiama, nuo pagrindinio principo gerokai nutolsta, o prieštaringai vertinamos lengvatos taip pat retai kada pasiekia joms keliamus tikslus.

Literatūroje paprastai išskiriamos dviejų rūšių NTM lengvatos: dalinės (*anglų k.: partial exemptions*) arba visiškos, t. y. pilnos (*anglų k.: full exemptions*). Be to, kai kurių, t. y. faktinių (*anglų k.: de facto exemptions*), lengvatų taikymas yra tiesiog neišvengiamas⁴².

Dalinės lengvatos (išimtyms). Tai procentais ar konkrečia pinigų suma išreikšto neapmokestinamojo dydžio nustatymas tam tikram nekilnojamajam turtui.

⁴² Standard on Property Tax Policy. International Association of Assessing Officers. Approved August 1997. P. 16-17.

Viena iš labiausiai „paplitusių“ dalinių lengvatų yra taip vadinama „sodybos ar namo/būsto savininko“ lengvata. Tokiu atveju neapmokestinama dalis gyvenamojo būsto. Paprastai ši lengvata taikoma tik vienos gyvenamosios vietos atžvilgiu, be to, kai kuriose valstybėse nustatomi ir papildomi – amžiaus ar gaunamų pajamų – kriterijai.

Atsižvelgiant į tai, kad konkrečia pinigų suma išreikštas neapmokestinamasis dydis gali sudaryti žymią turto mokesstinės vertės dalį, šiuo atveju didesnė lengvata paprastai suteikiama mažesnės vertės turtui. Deja, tokios lengvatos teikiama nauda dažnai gali sumažinti infliacija, o norint „išlaikyti“ pasiektą pirminę naudą būtina nuolat keisti įstatymus.

Minėtų problemų galima išvengti, jei neapmokestinamasis dydis išreiškiamas procentais. Tačiau tokiu atveju lengvata jau yra naudingesnė didesnės vertės turtui.

Dar vienas dalinių lengvatų trūkumas yra susijęs su turto vertinimu. Neretai nekilnojamasis turtas, kuriam taikomos šios rūšies lengvatos, yra vertinamas ne taip tiksliai ir atidžiai, kaip kad turėtų būti vertinamas ar yra vertinamas turtas, kuriam taikomos visiškos lengvatos.

Taigi siekiant užtikrinti teisingą ir nešališką dalinių lengvatų reglamentavimą, turi būti nustatomas ir joms taikomas specialus teisinis režimas (kitokia ypatinga priežiūra), o, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių lengvatomis neretai piktnaudžiaujama, teisės aktuose taip pat turi būti numatytos atitinkamos poveikio priemonės bei jų taikymo mechanizmas, nes nustačius piktnaudžiavimo lengvatomis faktą, atsakomybės negali būti išvengta.

Todėl, jei, įstatymų leidėjo nuomone, lengvatos yra būtinos, o problemų norima išvengti, geriausia yra taikyti mišriąsias dalines lengvatas, turinčias tiek vienos, tiek ir kitos lengvatų rūšies požymių. Į tai ypač svarbu atkreipti dėmesį, kai pasiūlymai dėl galimų mokesčio lengvatų tik pradami svarstyti.

Visiškos (pilnos) lengvatos. Šios lengvatos taikomos konkrečios paskirties nekilnojamajam turtui (pavyzdžiui, daugelyje valstybių NTM neapmokestinamas valstybei priklausantis turtas, kuris paprastai atleidžiamas ir nuo visų kitų galiojančių mokesčių, taip pat vietinės valdžios institucijoms, kitiems politiniams dariniams, religinėms bendruomenėms, mokymo įstaigoms, labdaros ar paramos organizacijoms nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas). Kai kuriose valstybėse šios lengvatos įtvirtintos aukščiausiu lygiu, t. y. numatytos pagrindiniame šalies įstatyme – Konstitucijoje.

Be šių, visiems jau įprastų, lengvatų įvairių valstybių teisės aktuose galima rasti ir kitokių lengvatų rūšių, apimančių siauresnį ar platesnį visuomenės ratą ir paprastai priklausančių nuo kiekvienos valstybės išsivystymo lygio, vykdomų socialinių programų ir kitų veiksnių.

De facto (faktinės) išimtis. Nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemoje neretai pasitaiko atvejų, kai NTM lengvatų taikymas yra tiesiog neišvengiamas. Yra išskiriama keletas turto rūšių, kurias tiek administraciniu, tiek ir politiniu (valstybiniu) požiūriu būtų sudėtinga, visų pirma, įvertinti, o po to ir apmokestinti (pavyzdžiui, asmeninis turtas gal ir galėtų būti apmokestinamas, tačiau jo vertę įprastomis priemonėmis vargu ar įmanoma nustatyti).

Todėl, atsižvelgiant į tai, kad tam tikras turtas nėra toks vertingas, kad dėl mokesčio administravimo kaštų apsimokėtų jį apmokestinti, paprastai yra taikomos įvairios lengvatos.

Visgi tenka pripažinti, kad lengvatos apskritai gali padėti išspręsti tam tikras problemas, todėl dažnai jos tampa vienintele išeitimi iš susidariusios sudėtingos situacijos. Beje, būtent lengvatos neretai parodo tikrąją mokesstinę bazę, kuri, priešingu atveju, būtų paslėpta.

Reguliavimas ir kontrolė. Paradoksalu, tačiau kartą nustatčius tam tikras lengvatas (pavyzdžiui, siekiant išlaikyti politinį populiarumą), ilgainiui jos pradedamos laikyti neatskiriama turto savininko teisių dalimi ir jų reikalaujama vis daugiau.

Todėl vertinant taikomų lengvatų poveikį visai mokesčių sistemai ir atsižvelgiant į tai, kad lengvatų gausa sukelia įvairias diskusijas, o neretai ir įvairius prieštaravimus, būtina reguliariai peržiūrėti galiojančią tvarką. Be to, rekomenduojama (aišku, tik ten, kur realiai tai gali būti įgyvendinama): įpareigoti kiekvieną mokesčių mokėtoją kasmet dėl lengvatos suteikimo kreiptis į atitinkamas institucijas; o mokesčių administratoriui pavesti sudaryti ir kasmet paskelbti nekilnojamojo turto, kuriam taikomos NTM lengvatos, sąrašus, juose nurodant nekilnojamojo turto savininko asmens duomenis, nekilnojamojo turto buvimo vietą, dydį, vertę bei kitą svarbią informaciją. Deja, tenka pripažinti, kad realiai visa tai retai kada atliekama, nebent nustatomas rimtas piktnaudžiavimo suteiktomis teisėmis ar lengvatomis atvejais.

Atsižvelgiant į tai, priimant atitinkamas mokesčių lengvatas nustatančius teisės aktus, kartu turėtų būti įtvirtinamos ir nuostatos dėl nustatytų lengvatų taikymo. Pavyzdžiui, galima nurodyti datą, nuo kurios lengvatos nebus taikomos („sąlyga dėl lengvatų galiojimo“). Viena vertus, tai sąlygotų lengvatų sistemos skaidrumą ir kontrolės paprastumą, kita vertus, esant reikalui, būtų galima dar kartą patvirtinti (pripažinti) kiekvieną esamą ar planuojamą naują lengvatą.

Be to, mokesčio administratorius taip pat turėtų nuolat analizuoti galiojančias lengvatas ir pateikti kiekvienos iš jų daromo poveikio įvertinimą.

Turto mokesčių lengvatų teisinis režimas Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekse ir komentare.

Kaip jau buvo minėta kituose šio darbo poskyriuose, vadovaujantis Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso nuostatomis viename teisės akte turėtų būti reglamentuojamas tiek žemės, tiek ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimas, o NTM turėtų mokėti tiek fiziniai asmenys, tiek ir juridiniai asmenys neatsižvelgiant į nekilnojamojo turto paskirtį⁴³.

Atsižvelgiant į tai, įdomu, ar šiame kodekse turto mokesčių mokėtojams yra nustatytos lengvatos ir jeigu nustatytos, tai kokios.

Pagrindinės atleidimo nuo mokesčių, atskaitymų iš pastato mokesčio bazės ir neapmokestinamojo minimumo taisyklės yra nustatytos Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso antrojo skyriaus 411–413 skirsniuose.

411 skirsnyje nurodoma, kad nuo mokesčio atleidžiamas valstybės, ne pelno siekiančių organizacijų ir užsienio valstybių ar tarptautinių organizacijų turtas, tačiau tik tuo atveju, kai toks turtas nenaudojamas ar neskirtas naudoti komercinei veiklai vystyti ar pajamoms gauti. Visgi nuo mokesčių turtas neatleidžiamas, jei turto savininkas ar turto paskirtis neįregistruoti mokesčių administratoriaus nustatyta ir patvirtinta tvarka.

Vadovaujantis 412 skirsnio nuostatomis fizinis asmuo turi teisę iš mokesčio bazės atskaityti tam tikrą pinigų sumą. Tačiau ši lengvata vėlgi ribojama, t. y. gali būti taikoma tik asmens pagrindinei gyvenamajai vietai.

Beje, kaip nurodoma Pagrindinių pasaulio mokesčių kodekso komentare, šios lengvatos tikslas – „pašalinti“ iš mokesčio bazės mažiausios vertės gyvenamuosius namus.

413 skirsnyje pažymima, kad mokestis už bet kokios rūšies turtą ir už bet kokius mokestinius metus netaikomas, jei mokestiniai įsipareigojimai neviršija įstatyme nustatytos sumos.

Žinoma, gali pasirodyti, kad tokiu būdu skatinamas turto skaidymas į mažesnes dalis (siekiant sumažinti ar išvengti nustatyto mokesčio), tačiau įstatyme numatytas neapmokestinamasis minimumas paprastai yra labai mažas, o tokiam piktnaudžiavimui įstatymų leidėjas neretai užkerta kelią teisės akte apibrėždamas, kas yra laikoma apmokestinamuoju vienetu.

Beje, vykdomosios valdžios institucijoms taip pat yra suteikiama teisė koreguoti aukščiau minėtus dydžius (svarbu tai, kad leistinas atskaitymo dydis būtų vienodas visiems mokesčių mokėtojams, o neapmokestinamasis minimumas vienodas visam nekilnojamajam

⁴³ Ward M. Hussey, Donald C. Lubick. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Arlingtonas, Virdžinijos valstija // Harvardo universiteto Tarptautinės mokesčių programos finansuojamas projektas, 1996. P. 164.

turtui), tačiau tokie koregavimai vėlgi privalo būti taikomi vieningai ir atliekami vykdant periodišką, teisės aktų reglamentuojamą turto perkainojimą⁴⁴.

⁴⁴ ten pat, P. 157-158.

2 SKYRIUS. NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PAGRINDINĖS TENDENCIJOS

2.1. NTM vystymasis

Nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos sukūrimas reikalauja daugybės įvairių priemonių, kurioms parengti ir įgyvendinti būtini ne vieneri metai. Todėl akivaizdu, kad tiek atskiri mokesčiai, pavyzdžiui, NTM, tiek apskritai visa mokesčių sistema įvairiose pasaulio valstybėse, taigi ir Lietuvoje, formavosi palaipsniui, t. y. egzistuojant įvairioms ekonominėms, socialinėms ir politinėms sąlygoms. Be to, skirtingose valstybėse mokesčių sistemai keliami uždaviniai taip pat yra skirtingi: „visų kraštų namų mokesčio (gimusio žemės mokesčio skraiste) raida turi daug bendrų bruožų, nors netrūksta ir kiekvieno krašto mokesčiui visai savotiškų privalumų“⁴⁵.

Todėl ne tik įdomu, bet ir pravartu trumpai apžvelgti istorinę nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, mokesčių raidą.

Kolonijiniiais laikais galiojo bendrasis turto mokestis, kuris buvo taikomas praktiškai visų rūšių turtui – žemei, pastatams, įvairiems įrenginiams ir net laikomiems galvijams. Ši mokestį privalėjo mokėti kiekvienas turto savininkas, tačiau jau ir tada buvo atsižvelgiama į žmogaus turimą turtą, jo finansines ir kitas galimybes⁴⁶.

Taigi tais laikais pagal mokamą turto mokestį buvo galima spręsti, kokią padėtį visuomenėje užima kiekvienas žmogus ir kokios yra jo finansinės galimybės, nes „namai ilgus laikus buvo vien turimos žemės ir tos žemės duodamo pelno įrodymas. Natūralaus ūkio sąlygomis turimas žemės plotas nustatė ir jos savininko turtingumą, tat ir tie patys namai savaime virto ir asmeniniu mokėtojo turtu įrodymu“⁴⁷.

Istorijoje taip pat yra buvę ir kitokių, netgi labai įdomių, nekilnojamojo turto apmokestinimo atvejų. Pavyzdžiui, XVII a. Lietuvos kunigaikštystė buvo nustačiusi turtų mokestį, renkamą pagal gyvenamųjų namų kaminų skaičių. Vokiečiai jiems priklausančiose Rytų Afrikos provincijose rinko mokestį pagal gyvenamąsias palapines. Anglai buvo sukūrę namų mokestį, renkamą pagal pastato pečių skaičių, o prancūzai XVIII a. sukūrė namų mokestį, renkamą pagal durų ir langų skaičių⁴⁸.

⁴⁵ Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938. P. 307.

⁴⁶ Youngman J. Core Module Outline. Alternative Perspectives on Property Taxation //

http://www.lincolnst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/youngman_1.pdf; prisijungimo laikas: 2006-08-22.

⁴⁷ Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938. P. 306.

⁴⁸ ten pat, p. 306-308.

Vėlesniais laikais bendrojo turto mokesčio, kaip savotiško „gerovės“ simbolio, vaidmuo pasikeitė ir jis daugiausia „užgulė“ ūkininkų (fermerių) pečius, be to, iš dalies jau buvo taikomas ir tiems, kurie turėjo nematerialaus turto.

Visgi bendrojo turto mokesčio pakeitimas mokesčiu, kuris taikomas žemei ir pastatams ir kuris suderintas su pajamų mokesčiu, tik XIX a. vykdant mokesčių reformą tapo vienu iš svarbiausių tikslų⁴⁹.

XIX a. pabaigoje ekonomistas Edwin'as Seligman'as visgi „pasmerkė“ bendrąjį, visų rūšių turtui taikomą mokestį kaip skatinantį korupciją ir demoralizaciją. Jam atrodė akivaizdu tai, kad „vieninteliai asmenys, sąžiningai mokantys turto mokesčius, yra našlės ir našlaičiai, idiotai ir lunatikai.“ Todėl, ekonomisto nuomone, bendrasis turto mokestis be jokių abejonių yra „vienas iš blogiausių mokesčių, žinomų civilizuoame pasaulyje, todėl jo reformavimas ar net panaikinimas, turėtų būti kiekvieno valstybės politikos ar reformatoriaus kovos šūkis“⁵⁰.

Tokio pobūdžio idėjos greičiausiai ir sąlygojo tai, kad palaipsniui NTM bazė siaurėjo ir šiais laikais jos pagrindinę dalį sudaro tik žemė ir pastatai. O, atsižvelgiant į tai, kad vis daugiau mokesčių pajamų gaunama iš pajamų ir pelno mokesčių, NTM reikšmė taip pat sumažėjo.

Beje, perėjimas prie siauresnės mokesčio bazės sąlygojo tai, kad, atsižvelgiant į sumokamą NTM sumą, tapo praktiškai neįvertinti mokesčio mokėtojo „gerovės“ ir jo finansinių galimybių sumokėti mokesčius.

Taigi akivaizdu, kad tiek požiūris į NTM, tiek ir jo reikšmė įvairiose valstybėse amžiams bėgant keitėsi ir dar keisis, o tai sąlygos ir susiklosčiusi situacija konkrečioje valstybėje ar regione. Pavyzdžiui, susiklosčiusios istorinės ir politinės aplinkybės sąlygojo tai, kad dauguma nepriklausomybę atgavusių Vidurio ir Rytų Europos valstybių, tarp jų ir Lietuva, deja, bet nebuvo pasiruošusios per trumpą laikotarpį modernizuoti egzistuojančių turto mokesčių (nekilnojamojo turto rinka šiose valstybėse buvo neišvystyta, registrų sistema nesukurta, be to, trūko ir kvalifikuoto personalo⁵¹). Todėl „paveldėjo“ tokią turto mokesčių sistemą, kuri daugiau ar mažiau buvo panaši į tą, kuri galiojo Sovietų Sąjungoje.

Pažymėtina, kad į Sovietų Sąjungoje galiojusios mokesčių sistemos sudėtį įėjo Pastatų mokestis (taikomas visiems pastatams, išskyrus, valstybinius pastatus, gynybinius įrenginius ir

⁴⁹ Youngman J. Core Module Outline. Alternative Perspectives on Property Taxation //

http://www.lincolnst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/youngman_1.pdf; prisijungimo laikas: 2006-08-22.

⁵⁰ Youngman J. Property Taxation as a Field of Study // Assessment Journal. 1994, March/April. P. 60-77 // http://www.lincolnst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/youngman_2.pdf; prisijungimo laikas: 2006-08-22.

⁵¹ Šulija V., Šulija G. Reform of Property Tax and Problems of Real Estate Appraisal for Taxation Purposes in Transitional Economies of Central and Eastern Europe // Lincoln Institute of Land Policy Working paper // <http://www.lincolnst.edu/pubs/pub-detail.asp?id=1097>; prisijungimo laikas: 2006-08-22.

kitus specialios tikslinės paskirties statinius) ir Žemės nuomos mokestis (valstybinė žemė, žemė, naudojama kariniams tikslams, kt. vėlgi buvo atleidžiama nuo šio mokesčio).

Vis dėlto, šie mokesčiai nebuvo svarbus Sovietų Sąjungos biudžeto pajamų šaltinis, nes mokesčio tarifas buvo palyginus žemas, galiojo daugybė lengvatų ir išimčių, be to, skirtingai nei šiais laikais, visus sprendimus, susijusius su turto mokesčių politika, priimdavo centrinė valdžia, o vietinės valdžios institucijos juos tiesiog įgyvendindavo.

2.2. NTM reformos prielaidos ir dėsniumai Lietuvoje

Nekilnojamojo turto apmokestinimo reforma – seniai brandinta ir laukta – pradėta rimčiau svarstyti tik prieš keletą metų. Šioje srityje Lietuva gerokai atsiliko nuo išsivysčiusių Vakarų valstybių, taip pat buvo sulaukta nemažai kritinių pastabų dėl egzistuojančios nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos trūkumų ir iš tarptautinių organizacijų bei kitų subjektų.

Pavyzdžiui, 2004 metų pradžioje mūsų šalyje Lietuvos Respublikos teisingumo ministerijos kvietimu lankėsi Jungtinių Tautų Europos ekonominės komisijos Žemės Administravimo darbo grupės⁵² ekspertai. Pakviesti nešališkus kompetentingus užsienio ekspertus atlikti nekilnojamojo turto administravimo sistemos bei jos veiklą reglamentuojančių teisės aktų auditą buvo nuspręsta sulaukus kritikos dėl pasirinktos nekilnojamojo turto administravimo sistemos.

Vizito Lietuvoje metu tarptautiniai ekspertai dalyvavo susitikimuose su Lietuvos Respublikos Seimo ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės nariais, Lietuvos Notarų rūmų bei Centrinės hipotekos įstaigos atstovais, Pasaulio banko atstovybės Lietuvoje, taip pat kitų bankų darbuotojais. Intensyvios diskusijos taip pat vyko su Valstybės įmonės Registrų centro vadovybe ir kitais darbuotojais⁵³, įvairių privačių įstaigų bei organizacijų, kurios reglamentuoja, prižiūri ir įgyvendina nekilnojamojo turto administravimą, atstovais.

Tarptautinių ekspertų grupė, baigusi darbą mūsų šalyje, 2005 metų pradžioje parengė ir pateikė išvadas bei rekomendacijas, kuriomis, jų nuomone, turėtų būti vadovujamasi harmonizuojant nekilnojamojo turto administravimą Lietuvoje.

⁵² Jungtinių Tautų Europos ekonominės komisijos Žemės Administravimo darbo grupė – tai Europos ekonominės komisijos valstybių narių valstybinių įstaigų tarnautojų, dirbančių žemės (nekilnojamojo turto) administravimo srityje, susirinkimas, kurio pagrindinis uždavinys – žemės administravimo Europos ekonominės komisijos apimame regione gerinimas ir plėtros skatinimas // <http://www.unece.org/hlm/welcome.html>; prisijungimo laikas: 2006-10-03.

⁵³ Nekilnojamojo turto administravimo sistemai – JT ekspertų įvertinimas // <http://www.registrucentras.lt/apie/naujienos/0403-01b.php?PHPSESSID=760ab88fb6b3fc06a151bbdc05bb1d5c>; prisijungimo laikas: 2006-08-23.

Pateiktoje ataskaitoje įvertinta padaryta pažanga, t. y. pažymėta, kad puikūs rezultatai vystant nekilnojamojo turto kadastrų ir registrų sistemą, įdiegiant rinkos verte pagrįstą vertinimo sistemą, naudojamą apskaičiuojant NTM, Lietuvoje jau pasiekti. Kartu atkreiptas dėmesys, kad dabartinė situacija – egzistuoja atskiri mokesčiai žemei ir pastatams, nėra bendros šių dviejų mokesčių bazės – visgi nėra optimali. Be to, tarptautinių ekspertų nuomone, galiojanti sistema vargu ar iš viso gali būti laikoma sąžininga ir teisinga. Todėl pabrėžta, kad egzistuojančią nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą ateityje bus ypatingai sunku pateisinti, jei minėtų mokesčių sistema ir toliau vystysis tokia linkme.

Taip pat rekomenduota kaip galima greičiau sukurti ir įtvirtinti nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą, užtikrinančią stabilias biudžeto pajamas, skatinančią sparčią valstybės ekonomikos plėtrą, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą bei teisingą konkurenciją, tolygiai paskirstant mokesčių našta⁵⁴.

Taigi, neatsižvelgiant į tai, jog nemaža pažanga jau padaryta, tarptautinių ekspertų nuomone, nekilnojamojo turto mokesčių reforma turi būti tęsiama toliau. Ir nors pagrindinių teisės aktų projektai jau parengti, visgi nemažai pakeitimų dar bus atliekama ir ateityje⁵⁵, jeigu norima sulaukti teigiamų, apčiuopiamų vykdomos mokesčių reformos rezultatų bei pajusti efektyvaus mokesčio administravimo privalumus⁵⁶. Juk, savaime suprantama, geriau tobulinti administravimą negu kelti mokesčius.

Žinoma, susiklosčiusios aplinkybės bei pateiktos rekomendacijos gerokai paspartino NTM reformą Lietuvoje, o šios reformos pabaigą, beje, kaip pamatysime tik tariamą, daugelis sieja su naujojo nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojančio teisės akto – Įstatymo – priėmimu.

Aišku, būtina pripažinti, kad per visą nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos reformavimo laikotarpį, t. y. nuo Lietuvos nepriklausomybės atkūrimo iki šių dienų, didelis žingsnis į priekį jau yra žengtas:

- 1992 m. buvo priimtas ir iki šiol galioja Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas, kuris nustato žemės mokesčio objektą ir mokėtojus, mokesčio tarifą ir lengvatas, kt.⁵⁷
- 1994 m. buvo priimtas Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, kuris reglamentavo juridinių asmenų ir juridinio asmens teisių

⁵⁴ Land (Real Property) Administration Review. Lithuania. HBP/WP.7/2005/3. P. 3.

⁵⁵ *ibid*, p. 28.

⁵⁶ Efektyvaus mokesčio administravimo privalumai: platesnė mokesčio bazė, didesnės pajamos iš mokesčio, geriau įgyvendintas teisingumas, daugiau pajamų finansuoti visuomenės poreikius ir aptarnavimą, didesnis visuomenės pritarimas.

⁵⁷ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1992, Nr. 21-612.

neturinčių įmonių nekilnojamojo turto, kuriam nustatyta teisinė registracija, apmokestinimą⁵⁸ (pastarasis įstatymas ne kartą buvo keičiamas ir pildomas).

- 2005 m. buvo priimtas Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, kuriam įsigaliojus nuo 2006 m. sausio 1 d. neteko galios Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas bei kiti jį keitę įstatymai⁵⁹.

Žinoma, buvo priimta ir kitų teisės aktų, kurių nuostatomis vadovaujantis nekilnojamasis turtas yra apmokestinamas ne/periodiniais mokesčiais, pavyzdžiui, paveldimo turto mokesčiu, tačiau šiame darbe jie neanalizuojami.

- *Žemės mokestis*

Žemės mokesčio objektas yra nustatyta tvarka įregistruotas privačios žemės sklypas ar tokio žemės sklypo dalis bendrojoje nuosavybėje. Šio mokesčio tarifas metams – 1,5 procento žemės kainos, kuri apskaičiuojama vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės priimtų teisės aktų nuostatomis.

Žemės mokesčiu neapmokestinami bendro naudojimo keliai, miško žemė bei žemės sklypai, nuosavybės teise priklausantys užsienio valstybių diplomatinėms ir konsulinėms įstaigoms (pariteto pagrindu). Be to, savivaldybių tarybos savo biudžeto sąskaita turi teisę sumažinti žemės mokestį arba visai nuo jo atleisti.

Žemės mokesčio mokėtojai yra privačios žemės savininkai, kuriems žemės mokestį apskaičiuoja ir žemės mokesčio deklaraciją iki kalendorinių metų spalio 1 d. pateikia teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos⁶⁰.

- *Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis*

Pagal Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymą, galiojusį iki 2005 m. gruodžio 31 d., taikant 1 procento NTM tarifą buvo apmokestinamas tik juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas, esantis Lietuvos Respublikos teritorijoje, išskyrus žemę, orlaivius ir laivus. Fiziniai asmenys už jiems nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą (net ir komercinio naudojimo) NTM nemokėjo⁶¹. Taigi akivaizdu, kad tokiu būdu komercinėje – ūkinėje veikloje dalyvaujantiems subjektams buvo sudaromos nevienodos sąlygos.

⁵⁸ Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 59-1156.

⁵⁹ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.

⁶⁰ Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1992, Nr. 21-612.

⁶¹ Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 1994, Nr. 59-1156.

Pagal tuo metu galiojusias nekilnojamojo turto apmokestinimo taisykles juridiniai asmenys turėjo galimybę iš viso išvengti NTM mokėjimo, jei vykdomoje komercinėje – ūkinėje veikloje naudodavo fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą. Taigi buvo sudarytos palankios sąlygos mokesčių mokėtojų piktnaudžiavimui: norėdami išvengti mokesčio mokėjimo juridiniai asmenys nekilnojamąjį turtą tiesiog perduodavo fiziniams asmenims, o vėliau šį turtą iš tų fizinių asmenų nuomodavo.

Beje, nekilnojamojo turto mokestine verte buvo laikoma turto atstatomoji vertė, nustatyta pritaikius tam tikrus (Komisijos privalomam registruoti turtui įvertinti nutarimais tvirtinamus) vietovės pataisos koeficientus, kas taip pat visai neatitiko tarptautinėje nekilnojamojo turto apmokestinimo praktikoje vyraujančių nekilnojamojo turto vertinimo metodų, pagrįstų realia rinkos verte.

Atsižvelgiant į tai bei siekiant sukurti ir įtvirtinti aiškia ir suprantama nekilnojamojo turto apmokestinimo sistema, tarptautinėje nekilnojamojo turto apmokestinimo praktikoje vyraujančius nekilnojamojo turto mokesstinės vertės nustatymo metodus, o taip pat panaikinti apmokestinimo spragas, 2005 m. birželio 7 d. buvo priimtas Įstatymas.

Beje, įstatymo ir mokesčio pavadinimų pasikeitimas nėra atsitiktinis – mokesčio objektu tampa ne vien įmonėms ir organizacijoms priklausantis nekilnojamas turtas, bet ir dalis fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto.

- *NTM*

Nuo 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujasis nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojantis teisės aktas, kuriame įtvirtintos naujos teisinio reguliavimo nuostatos. Visgi esminės naujovės, ko gero, yra tik dvi:

- *pirma*, pereinama prie visuotinai pripažintų turto vertinimo mokesčių tikslais metodų, t. y. nustatoma, kad nekilnojamojo turto mokestine verte laikoma nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė, nustatyta taikant nekilnojamojo turto masinio vertinimo būdą, o tam tikrais atvejais vertė, nustatyta atkuriamosios vertės (kaštų) metodu.
Be to, numatoma galimybė atlikti individualų nekilnojamojo turto vertinimą;
- *antra*, NTM objektu tampa dalis (komercinės paskirties) gyventojų, t. y. fizinių asmenų, nuosavybės teise turimo turto⁶².

Akivaizdu, priėmus Įstatymą buvo sukurta aiški ir suprantama, tarptautiniais apmokestinimo principais pagrįsta nekilnojamojo turto apmokestinimo sistema, skatinanti efektyvų nekilnojamojo turto naudojimą, užtikrinanti papildomas savivaldybių pajamas,

⁶² Nuo 2007 m. sausio 1 d. įsigalios dar viena naujovė – teisė nustatyti NTM tarifą Įstatymo nustatytose ribose suteikiama savivaldybių taryboms.

suvienodinanti sąlygas komercinėje – ūkinėje veikloje dalyvaujantiems subjektams, skatinanti teisingą konkurenciją, tolygiai paskirstant mokesčių našta.

Visgi dar ne visos apmokestinimo spragos panaikintos ir Įstatyme. Pavyzdžiui, fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), esantis Lietuvos Respublikos teritorijoje, išskyrus ekonominei ir individualiai veiklai naudojamą nekilnojamąjį turtą bei nekilnojamąjį turtą, neterminuotai ar ilgesniam kaip vieno mėnesio laikotarpiui perduotą naudotis juridiniam asmeniui, galiojant dabartiniam teisiniam reguliavimui yra ne NTM objektas⁶³, nors argumentų, kodėl fiziniai asmenys turėtų būti traktuojami kitaip nei juridiniai asmenys, tikrai būtų sudėtinga rasti.

Be to, vadovaujantis ir tarptautinių organizacijų, įvairių ekspertų rekomendacijomis, ir teisės teorijoje bei teisės praktikoje įtvirtintais principais, turėtų būti apmokestinamas ne tik komercinės paskirties turtas, bet apskritai visas fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantis nekilnojamasis turtas.

Žinoma, svarstant galimybę įvesti visuotinį NTM, būtina atsižvelgti ir į šios srities ekspertų nuomonę, pavyzdžiui, vos prieš keletą mėnesių Lietuvoje apsilankiusių tarptautinių ekspertų rekomendacijas.

- *Tarptautinio valiutos fondo pusmečio misija*

2006 m. rugsėjo 6-8 dienomis Lietuvoje dirbo Tarptautinio valiutos fondo⁶⁴ pusmečio misija, vadovaujama šio fondo Europos departamento direktoriaus pavaduotojo Ashoka Mody.

Tarptautinio valiutos fondo misijos vadovas susitiko su Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, kitų valstybinių institucijų atstovais ir šių susitikimų metu aptarė Lietuvos makroekonominę ir finansinę padėtį bei ateities perspektyvas⁶⁵. Tarptautinio valiutos fondo atstovas pasidžiaugė nemažėjančiu Lietuvos ekonomikos augimu, tačiau tuo pačiu perspėjo ir dėl galimo infliacijos didėjimo ateityje⁶⁶.

Svarstant visuotinio NTM įvedimo klausimą, ypatingai svarbu yra tai, kad vizito Lietuvoje metu Tarptautinio valiutos fondo misijos vadovas pakartojo jau 2006 m. vasario mėnesį išsakytas rekomendacijas Lietuvoje įvesti visuotinį NTM, o tai dar labiau sustiprina

⁶³ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.

⁶⁴ Tarptautinis valiutos fondas – tai 184 valstybes nares turinti tarptautinė organizacija, įkurta skatinti tarptautinį bendradarbiavimą pinigų ir valiutų kursų politikoje, stiprinti ekonomikos plėtrą, didinti užimtumą ir suteikti laikiną finansinę pagalbą šalių mokėjimų balanso problemoms spręsti. // <http://www.lb.lt/lt/apie/bendrauja.html>; prisijungimo laikas: 2006-09-15.

⁶⁵ http://www.finmin.lt/finmin/content/naujiena.jsp?doclocator=web%2Fstotis_inf.nsf%2F0%2F42E899F14242D74AC22571E200338F6D; prisijungimo laikas: 2006-09-15.

⁶⁶ Tarptautinio valiutos fondo pusmečio misijos rezultatai pristatyti baigiamajame pranešime. Plačiau apie tai žr. <http://www.imf.org/external/np/ms/2006/090806.htm>

įsitikinimą, kad anksčiau ar vėliau turėtų būti apmokestinamas visas nekilnojamasis turtas, neatsižvelgiant į jo paskirtį. Tenka tik apgailestauti, kad tokiam žingsniui vis dar nesiryžtama.

Beje, šiuo klausimu gana įdomi yra Lietuvos Respublikos finansų ministro Zigmanto Balčyčio nuomonė, nes jis, atsakydamas į išsakytas rekomendacijas dėl NTM, tiesiog pareiškė, kad diskusijos dėl visuotinio NTM įvedimo gal ir galėtų vykti, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad ekspertai ne kartą yra sakę, kad tokiam žingsniui galėtų ryžtis tik politinis savižudis, bent jau iki savivaldybių rinkimų sunku būtų tikėtis net ir diskusijų šiuo klausimu⁶⁷.

Taigi, atsižvelgiant į tai, kad visuotinio NTM įvedimas yra tiesiog politiškai nenaudingas sprendimas, t. y. valdžioje esantys ir sprendimų priėmimo teisę turintys asmenys pirmenybę vis dar teikia ne visos visuomenės, o atskirų jos grupių, interesams, ir į tai, kad fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto apmokestinimo nėra numatyta Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006-2008 metų programoje⁶⁸, galima teigti, kad dar mažiausiai dvejus metus toks turtas tikrai nebus apmokestintas. Blieka tikėtis, kad naujai išrinkta valdžia laikysis kiek kitokios pozicijos dėl NTM.

Žinoma, žiūrint statiškai ir apsiribojant tik vieno mokesčio analize, tikrai labiau „apsimokėjo“ dar iki Įstatymo priėmimo galiojusi tvarka, kai turtas nuosavybės teise priklausė ir buvo nuomojamas fizinio asmens, o ne juridinio asmens. Tačiau žiūrint iš platesnės perspektyvos toks požiūris buvo gerokai per siauras ir neatsižvelgė į apmokestinimo poveikį realiai ekonominei veiklai.

Beje, pasiūlymą dėl visuotinio NTM tarptautinis valiutos fondas kartoja jau kelerius metus, tačiau kol kas nuspręsta apmokestinti tik komerciniais tikslais fizinių asmenų naudojamą nekilnojamąjį turtą. Tad nors priešprieša emociniams ir socialiniams įsitikinimams dėl būsto ir žemės išlieka, o NTM daugeliui iš mūsų vis dar yra nepriimtinas, visgi pamažu žengiame į priekį.

Atsižvelgiant į tai, NTM reforma turi būti vykdoma toliau, t. y. NTM turi būti apmokestinamas visas, t. y. tiek juridiniams asmenims, tiek ir fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantis, nekilnojamasis turtas (arba jo dalis), esantis Lietuvos Respublikos teritorijoje ir tai turi būti reglamentuojama viename teisės akte. Tik išplėtus NTM bazę ir sudarius maksimaliai tolygias apmokestinimo sąlygas, būtų sukuriama teisinė prielaida NTM tarifo mažinimui, nes savivaldybėms tiesiog pakaktų įplaukų, kurias generuotų mažesnis mokesčio tarifas.

⁶⁷ Nekilnojamojo turto mokesčio kol kas nebus // [http://www.omni.lt/?i\\$9359_16007\\$z_371817](http://www.omni.lt/?i9359_16007z_371817); prisijungimo laikas: 2006-09-08.

⁶⁸ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. spalio 17 d. nutarimas Nr. 1020 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006-2008 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2006, Nr. 112-4273.

- *Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programa*

Aptariant nekilnojamojo turto apmokestinimo raidą, svarbu pažymėti ir tai, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimu Nr. 1016 patvirtintoje Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programoje buvo numatyta, apmokestinant nekilnojamąjį turta, parengti vieną nekilnojamojo turto mokesčius reglamentuojantį įstatymą⁶⁹.

Lietuvos Respublikos finansų ministerija, būdama atsakinga už įstatymo, reglamentuojančio ir pastatų, ir žemės apmokestinimą, projekto parengimą, tai turėjo padaryti iki 2000 m. vasario 15 d.⁷⁰

Pažymėtina, kad Lietuvos Respublikos finansų ministerija, atsižvelgdama į Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos nuostatas, tarptautinę nekilnojamojo turto apmokestinimo praktiką, buvo parengusi NTM įstatymo projektą, kuriame siūlė visus nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, apmokestinimo klausimus spręsti viename teisės akte. Be to, tuo pačiu buvo numatyta didesnes teises finansinių išteklių formavimo srityje suteikti ir savivaldybėms, t. y. ne tik nustatyti konkrečius mokesčio tarifus, bet ir priimti sprendimus dėl fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančių statinių apmokestinimo. Tačiau šiai iniciatyvai tuo metu, deja, nebuvo pritarta, o dabar, t. y. 2006 m. pabaigoje, analogiškas (panašus) projektas taip pat dar neparengtas ir net neplanuojamas rengti.

Taigi nors Įstatymas sumodernino nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarką, deja, to paties negalime pasakyti apie Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymą, kurio daugelis nuostatų yra „pasenusios“ ir reikalauja kruopštaus ir nuoseklaus peržiūrėjimo. Atsižvelgiant į tai, būtina rimtai apsvarstyti galimybę NTM ir žemės mokestį reglamentuoti viename teisės akte.

Beje, galima pateikti keletą argumentų, kodėl žemės mokestis ir NTM turėtų būti reglamentuojamas viename įstatyme:

- pirma, žemės ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojant atskiruose įstatymuose (tada paprastai nustatomi ir skirtingi mokesčių tarifai skirtingiems nekilnojamojo turto objektams) ateityje galima sulaukti pasiūlymų (reikalavimų) priimti atskirus, dar smulkesnėms turto rūšims taikomus mokesčio įstatymus (ypač jei to reikalauja gerai organizuotos, įtakingos ir specifinių interesų turinčios grupės), o tai jau būtų akivaizdus žingsnis „atgal“;
- antra, vieningą turto mokesčių sistemą žymiai lengviau (lyginant su klasifikuota mokesčių sistema) administruoti, be to, mokesčių administravimas tada „reikalauja“ mažiau laiko ir lėšų;

⁶⁹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. rugpjūčio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998, Nr. 72-2102.

⁷⁰ ten pat

- trečia, nėra jokio pagrindo (ekonominės priežasties) pajamų duodantį turtą apmokestinti taikant skirtingus mokesčio tarifus.

Žinoma, nepritariantys vieningai turto mokesčių sistemai paprastai pažymi, kad, priėmus vieną bendrą turto mokesčio įstatymą, jis bus didelės apimties ir eiliniams visuomenės nariams sunkiai suprantamas. Tačiau visuomenės nepasitenkinimo įmanoma išvengti nuo pat pradžių, t. y. jau projekto rengimo, svarstymo ir kt. stadijose, nuodugniai ir išsamiai aiškinant numatomo priimti teisės akto nuostatas.

Be to, nemaža dalis Įstatymo ir Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo nuostatų yra panašios, daugeliui jau dabar gerai žinomos, o nekilnojamasis turtas paprastai suprantamas kaip žemė ir ant jos stovintys statiniai.

Todėl, atsižvelgiant į tai, kad vykdant mokesčių reformą buvo numatyta jau iki 2000 m. lapkričio 25 d. (sutvarkius visus mokesčių įstatymus) parengti Lietuvos Respublikos mokesčių kodeksą, kuriame būtų reglamentuojami visi apmokestinimo klausimai ir išdėstytos galiojančių mokesčių įstatymų normos⁷¹, nusprendus viename įstatyme reglamentuoti nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, mokesčių būtų žengtas akivaizdus žingsnis į priekį įgyvendinant vieną iš svarbiausių mokesčių reformos uždavinių.

Taigi bendro žemės ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojančio teisės akto (artimiausiu metu bent jau tokio teisės akto projekto) parengimas turi būti prioritetinis įstatymų leidybos iniciatyvos teisę turinčių subjektų uždavinys. Be to, tuo pačiu turi būti svarstoma ir galimybė apmokestinti visą fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančią nekilnojamąjį turtą.

2.3. NTM reikšmė savivaldybių biudžetui

Nustatant naujus mokesčius ar keičiant jau egzistuojančius, pavyzdžiui, išplečiant/siaurinant taikomų lengvatų ratą, didinant/mažinant mokesčio tarifą, visada vertinama galima tokių pakeitimų įtaka valstybės ar savivaldybių biudžetui ir atsižvelgiant į tai priimamas atitinkamas sprendimas.

Siekiant „pateisinti“ nekilnojamojo turto apmokestinimą neretai pabrėžiama, kad NTM yra stabilus biudžeto (paprastai savivaldybių) pajamų šaltinis, kuris nekonkuruoja su kitais mokesčiais ir neturi įtakos tarptautinei konkurencijai⁷².

⁷¹ ten pat

⁷² Jane H. Malme. Rinkos verte pagrįsto nekilnojamojo turto mokesčio įvedimas Lietuvoje // Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komiteto ir Linkolno žemės instituto 2001 m. lapkričio 30 d. organizuoto seminaro medžiaga.

Žinoma, nacionaliniame biudžete NTM pajamų santykinė dalis nėra labai didelė, tačiau šis mokestis yra gana reikšmingas, jeigu jis vertinamas pagal savivaldybių biudžetų mokesčių įplaukų struktūrą (paprastai bendroje savivaldybių biudžetų pajamų struktūroje didžiausią dalį sudaro gyventojų pajamų mokestis ir turto mokesčiai). Atsižvelgiant į tai, savivaldybių biudžetų pajamų rodiklių analizė leistų įvertinti pastarojo teiginio pagrįstumą⁷³.

- *2004 metai*

Į savivaldybių biudžetus pervesta 247 856 tūkst. litų turto mokesčių, t. y. 1 239 tūkst. litų arba 0,5 procento daugiau nei buvo planuojama.

Didžiausią dalį turto mokesčiuose, į kuriuos įeina NTM, žemės mokestis ir paveldimo turto mokestis, sudaro NTM, kurio buvo pervesta 214 950 tūkst. litų, t. y. 14 250 tūkst. litų arba 6,22 procento mažiau nei buvo tikėtasi.

Beje, planuojant savivaldybių biudžetus buvo numatyta priešinga, t. y. pajamų iš NTM augimo, tendencija. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad įmonių iš Žemės ir kito nekilnojamojo turto kadastro ir registro įmonės gautose pažymose dėl nekilnojamojo turto įvertinimo ir registracijos deklaruoto nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė žymiai sumažėjo (lyginant su balansine verte, pagal kurią NTM buvo mokamas ankstesniais metais), todėl ir NTM buvo surinkta mažiau (nors apmokestinamoji bazė ir išliko tokia pati).

- *2005 metai*

Į savivaldybių biudžetus pervesta 250 595 tūkst. litų turto mokesčių, t. y. 2 739 tūkst. litų arba 2,1 procento daugiau nei 2004 metais⁷⁴.

Didžiausią dalį turto mokesčiuose vėlgi sudarė NTM, kurio į savivaldybių biudžetus buvo pervesta 212 078 tūkst. litų, t. y. 12 101 tūkst. litų arba 6 procento daugiau nei buvo planuota, tačiau 2 872 tūkst. litų arba 1,34 procento mažiau nei buvo gauta 2004 metais.

Yra kelios pajamų iš NTM sumažėjimo priežastys: nuo 2004 m. rugpjūčio 1 d. NTM nemokamas už inžinerinius statinius, kurie priskiriami kilnojamiesiems daiktams, o nuo 2005 m. sausio 1 d. NTM taip pat nemoka Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba ir jos teritoriniai skyriai (lyginant su 2004 metais, jų sumokėtas NTM sumažėjo 100 tūkst. litų). Turto mokesčių surinkimą taip pat sumažino NTM permokos vienai įmonei grąžinimas pagal suderintą grafiką: kiekvieną mėnesį grąžinama po 667 tūkst. litų, o per 2005 metus sugrąžinta NTM permokos suma šiai įmonei sudarė net 8 004 tūkst. litų. Be to, nemažą įtaką turėjo ir savivaldybių tarybų sprendimu suteiktos įvairios NTM lengvatos (nuo NTM atleista ir suteikta lengvatų net už 4 681 tūkst. litų).

⁷³ Savivaldybių biudžetų pajamų struktūra pagal mokesčius, taip pat duomenys apie NTM surinkimą į biudžetus pateikiami darbo prieduose.

⁷⁴ Daugiau surinkta tik žemės mokesčio ir paveldimo turto mokesčio, nes NTM surinkta mažiau nei 2004 m.

Svarbu tai, kad lyginant su 2004 metais viso juridiniams asmenims priklausančio nekilnojamojo turto mokestinė vertė išaugo 2 117 mln. litų arba 9,39 procento, o apskaičiuota mokėtina mokesčio suma į biudžetą – 16 413 tūkst. litų arba 8,89 procento. Tačiau išaugo ir neapmokestinamo nekilnojamojo turto vertė (316 mln. litų arba 8,04 procento).

- *2006 m. sausio-spalio mėn.*

Į savivaldybių biudžetus surinkta 257 174 tūkst. litų turto mokesčių, t. y. 42 785 tūkst. litų arba 19,96 procento daugiau nei per tą patį laikotarpį 2005 metais.

Didžiausią dalį turto mokesčių struktūroje sudarė NTM, kurio gauta 223 114 tūkst. litų⁷⁵, t. y. 16 493 tūkst. litų arba 7,98 procento daugiau nei buvo numatyta savivaldybių planuose, ir 20 833 tūkst. litų daugiau nei per tą patį laikotarpį 2005 metais (apskritai daugiau nei per visus 2005 metus).

Tokį skirtumą sąlygojo tai, kad nuo 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojus Įstatymui pasikeitė NTM mokėjimo tvarka: jeigu mokesčio suma viršija 1 500 litų sumą, tai juridinis asmuo privalo mokėti avansinį mokestį (1/4 apskaičiuoto mokesčio) iki einamųjų kalendorinių metų kovo 31 dienos (išskyrus 2006 metų mokestinį laikotarpį, kai pirmasis avansinis mokestis turėjo būti sumokėtas iki 2006 m. balandžio 30 d.), birželio 30 dienos ir rugsėjo 30 dienos; už 2005 metų paskutinį ketvirtį avansinis mokestis taip pat turėjo būti sumokėtas iki 2006 m. sausio 25 d. ir kt.⁷⁶

Beje, rengiant Įstatymą buvo atliktas jo projekto įsigaliojimo poveikio nacionaliniam biudžetui vertinimas, kuris parodė, kad priėmus pateiktą teisės akto projektą, preliminariu vertinimu, iš fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto nacionalinis biudžetas 2006 metais turėtų gauti apie 19 mln. litų pajamų.

Šie skaičiavimai buvo atlikti remiantis Valstybės įmonės Registrų centro pateiktais 2005 m. sausio 1 d. duomenimis apie fiziniams asmenims priklausančio komercinės paskirties nekilnojamojo turto rinkos vertes, kurių dalis realiai neatitiko dabartinių nekilnojamojo turto rinkos kainų (tuo metu nebuvo atliktas ir masinis vertinimas). Be to, vertinant buvo remtasi prielaidomis, kad savivaldybės netaikys mokesčio lengvatų, nekilnojamojo turto vidutinės rinkos kainos ir objektų skaičius išliks toks pats, o fiziniams asmenims priklausantys gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, šiltnamių, ūkio, pagalbinio ūkio, mokslo, religinės, poilsio paskirties pastatai (patalpos) bei inžineriniai statiniai, naudojami individualioje veikloje arba perduoti naudotis juridiniams asmenims, taip pat nebuvo įtraukti. Todėl, kaip ir matyti iš esančių

⁷⁵ 2006 m. sausio-spalio mėn. iš fizinių asmenų buvo surinkta 134 tūkst. litų NTM.

⁷⁶ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios. 2005, Nr. 76-2741.

duomenų, per 2006 m. sausio-spalio mėn. iš fizinių asmenų NTM surinkta gerokai mažiau nei buvo planuota.

Beje, priėmus Įstatymo 6, 8, ir 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymą, kuriame numatyta prie buvusios nekilnojamojo turto mokestinės vertės palaipsniui pridėti tam tikrą dalį to turto mokestinės vertės prieaugio (2006 metais – 0,3 prieaugio sumos)⁷⁷, planuota, kad šis prieaugis 2006 metais neturėtų viršyti 30 mln. litų.

2.4. Nekilnojamojo turto apmokestinimo pagrindiniai principai – ES valstybių narių ir kitų Europos valstybių praktikos apžvalga

Nusprendus keisti nusistovėjusią tvarką (galiojantį teisinį režimą), prasideda įvairios diskusijos, kurių metu kiekvienas siūlo, jo nuomone, geriausią problemos sprendimo būdą ir stengiasi užsitikrinti kitų diskusijos dalyvių palaikymą. Todėl ir bendrą nuomonę pavyksta rasti ne iš karto, o tik po ilgesnių ar trumpesnių svarstymų. Ne išimtis ir klausimas dėl visuotinio NTM, nes, kaip žinoma, kalbos šia tema vis dar netyla.

Savaime suprantama, Lietuva užmezga, palaiko ir nuolatos stiprina ekonominius, socialinius, politinius, kultūrinius ir kt. santykius su įvairiomis pasaulio valstybėmis ir organizacijomis. Aišku, šie santykiai neišvengiamai daro įtaką ne tik valstybės užsienio, bet ir vidaus (taigi ir mokesčių) politikai.

Visgi dalis visuomenės yra įsitikinusi, kad, atsižvelgiant į tai, kad ES neturi bendro mokesčių politikos modelio ir nėra suderinusi tiesioginių mokesčių, ir į tai, kad, pavyzdžiui, vadovaujantis Europos Komisijos 2005 m. gegužės 23 d. pranešimo „Mokesčių politika ES – ateities prioritetai“ nuostatomis valstybės narės yra laisvos pasirinkti tokią mokesčių sistemą, kuri labiausiai atitinka jų poreikius, mums nebūtina remtis kitų valstybių patirtimi. Pavyzdžiui, apmokestinti visą fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą arba viename teisės akte reglamentuoti ir žemės, ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimą. Tačiau vargu ar galima su tuo sutikti. Juk kiekviena valstybė stodama į ES sutiko tam tikrose srityse apriboti savo suverenitetą. Tad ir mokesčių politiką kiekviena iš jų turi formuoti remdamasi ES reglamentais, direktyvomis bei kitais dokumentais, pavyzdžiui, ES priimtu mokesčių etikos kodeksu, t. y. vadinamomis verslo apmokestinimo taisyklėmis, ir taip įnešti savo indėlį kuriant suderintą mokesčių politiką.

⁷⁷ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 6, 8, 15 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės žinios. 2006, Nr. 65-2384.

Atsižvelgiant į tai, kiekviena valstybė narė turi vykdyti tokią mokesčių politiką, kuri nesukeltų konkurencinių iškreipimų, užtikrintų bendrosios rinkos funkcionavimą ir nediskriminacinį mokesčių taikymą visiems ūkio subjektams.

Taigi kitose valstybėse galiojančių turto apmokestinimą reglamentuojančių teisės aktų apžvalga yra būtina siekiant išsiaiškinti, ar žemės ir kito nekilnojamojo turto apmokestinimas kitose valstybėse reglamentuojamas viename bendrame įstatyme, ar atskiruose teisės aktuose, ar NTM mokėtoju yra tik juridinis asmuo ar ir fizinis asmuo, ir, atsižvelgiant į tai, įvertinti Lietuvoje galiojančią nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą.

Suomijoje galioja vienas bendras municipalinis nekilnojamojo turto (žemės ir pastatų) mokestis, kuriuo apmokestinamas visas nekilnojamasis turtas, neatsižvelgiant į jo paskirtį.

Šį mokestį moka nekilnojamojo turto savininkas, t. y. asmuo, kuriam turtas nuosavybės teise priklauso mokestinių metų pradžioje. Žinoma, tam tikros išimties ir lengvatos taip pat yra numatytos. Pavyzdžiui, neapmokestinama žemės ūkio paskirties ir miško žemė (miško savininkai moka kitus mokesčius – už pajamas, gaunamas iš miškininkystės), taip pat specialios paskirties žemė – keliai, geležinkeliai, oro uostų pakilimo takai, karinių pratybų žemės sklypai ir pan. Be to, nuo mokesčio atleidžiami ir labdaros organizacijoms priklausantys pastatai⁷⁸.

Švedijoje galioja nacionalinis nekilnojamojo turto mokestis, taikomas visų rūšių nekilnojamajam turtui, neatsižvelgiant į tai, ar toks turtas naudojamas kaip būstas, komercinės paskirties patalpos ar pramoninės paskirties turtas.

Nekilnojamojo turto mokesčio tarifas (tam tikras procentas nuo mokestinės vertės) taip pat nustatomas atskiroms turto rūšims, pavyzdžiui, komercinės paskirties pastatams taikomas 1 procento mokesčio tarifas, o pramoninės paskirties pastatams bei daugiabučiams – 0,5 procento mokesčio tarifas.

Nacionalinį NTM moka turto savininkas. Nuo šio mokesčio yra atleisti specialios paskirties objektai (ligoninės, mokyklos, laisvalaikio ir sporto centrai, valstybės ir savivaldybių pastatai, kultūros objektai, kariniai objektai), miško žemė, dirbama žemė ir ganyklos.

Be to, naujos statybos būstai (daugiabučiai) pirmus penkerius metus apskritai yra neapmokestinami, o dar kitus penkerius metus taikomas 50 procentų sumažintas mokesčio tarifas⁷⁹.

Danijoje kiekvienas nekilnojamojo turto objektas priklauso ir savivaldybei, ir apskričiai. Todėl mokesčių mokėtojas turto mokestį, kurį sudaro žemės mokestis ir paslaugų, t.

⁷⁸ Taxation in Finland 2005. Publications. Ministry of Finance // http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/08_other_publications/20060428Taxati/ta_xationkirja_huhti_netti.pdf; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

⁷⁹ Swedish Taxes. Information material 2003. Ministry of Finance // <http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/03/02/15/740c9781.pdf>; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

y. atitinkamų pastatų, mokestis, moka ir apskričiai, ir savivaldybei, o abu mokesčius renka vietinė valdžia. Paprastai iš žemės mokesčio gaunamos pajamos būna kelis kartus didesnės už pajamas, gautas iš paslaugų mokesčio.

NTM mokėtojas – nekilnojamojo turto savininkas, t. y. tiek fizinis asmuo, tiek ir juridinis asmuo.

Nuo NTM atleidžiama trimis atvejais: pirma, kai turtas neįtraukiamas į vertinamų objektų sąrašą (bažnyčios ir kapinės, aikštės, gatvės ir parkai, geležinkeliai, jūrų uostai, oro uostai ir išnuomotoje žemėje esantys pastatai, kurių rinkos vertė mažesnė negu 100 000 DKK (46 316 LT)), antra, kai turtas yra įvertinamas, tačiau savivaldybės taryba privalo jį atleisti nuo NTM (ambasados, konsulatai, saugomi pastatai, bendruomenės centrai, karalių pilys), trečia, turtas atleidžiamas nuo NTM savivaldybės tarybos sprendimu (mokyklos, bibliotekos, muziejai, ligoninės, labdaros organizacijos).

Žinoma, nuo mokesčio atleidžiama tik ta nekilnojamojo turto dalis, kuri tiesiogiai naudojama nurodytai veiklai, todėl tais atvejais, kai vykdoma mišri veikla, pirma, turi būti nustatoma nekilnojamojo turto dalis, kurioje vykdoma neapmokestinama veikla, o tik po to nekilnojamas turtas ar jo dalis atleidžiamas nuo NTM.

Sumažintas mokestis taikomas žemės ūkio ir miškų ūkio sektoriui bei valstybei nuosavybės teise priklausančiam turtui.

Beje, 65 ar daugiau metų sulaukę mokesčių mokėtojai apskritai gali atidėti NTM mokėjimą, tačiau tokia lengvata gali būti taikoma tik vienam turto objektui. Nesumokėtas mokestis ir susidariusios palūkanos yra laikomi skola savivaldybei, kurią reikia sumokėti mokesčio mokėtojo mirties ar turto perleidimo atveju⁸⁰.

Prancūzijoje galioja du atskiri mokesčiai: turto mokestis ir būsto mokestis.

Turto mokestis – tai vietinis mokestis, kurį kiekvienais metais turto savininkas moka tiek už naudojamą turtą, t. y. Prancūzijoje esančius pastatus, tiek už nenaudojamą turtą, pavyzdžiui, už privačią žemę ir mišką.

Tuo tarpu būsto mokestis – tai vietinis mokestis, mokamas už naudojimąsi turtu. Todėl savo turtu besinaudojančiam asmeniui tenka mokėti abu mokesčius. Bet, jeigu turtas, pavyzdžiui, išnuomojamas, savininkas moka tik turto mokestį, o pareiga mokėti būsto mokestį „pereina“ turto nuomininkui. Paprastai būsto mokestį moka tas asmuo, kuris naudojasi būstu mokestinių metų sausio 1 d.

Nuo turto mokesčio atleidžiamas užsienio valstybių diplomatinių ir konsulinių įstaigų valdomas turtas, taip pat įvairių pelno nesiekiančių organizacijų turtas. Tuo tarpu nuo būsto

⁸⁰ Budget Outlook, August 2005. Ministry of Finance // <http://www.fm.dk/1024/visPublikationesForside.asp?artikelID=7657>; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

mokesčio atleidžiamos įvairios mokslo ir švietimo institucijos, socialiai remtini asmenys, užsienio valstybių diplomatai ar kiti aukštas pareigas užimantys ir įvairių tarptautinių organizacijų, pavyzdžiui, UNESCO⁸¹, atstovybėse Prancūzijoje dirbantys pareigūnai.

Beje, pirmus dvejus metus nuo mokesčių atleidžiami naujos statybos būstai, kurių įsigijimo išlaidos buvo visiškai ar iš dalies padengtos paėmus paskolą, o tais atvejais, kai vykdomi stambūs ilgalaikiai apgyvendinimo projektai, lengvata gali būti taikoma net 10 ar daugiau metų.

Latvijoje galioja Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, kuriame reglamentuojami visi su nekilnojamojo turto apmokestinimu susiję klausimai. Šis mokestis taikomas žemei, pastatams ir konstrukcijoms, tačiau jau nuo 2007 m. sausio 1 d. mokestis konstrukcijoms nebebus taikomas.

Nuo NTM atleidžiami šie turto objektai: saugomose teritorijose esanti žemė, kurioje vadovaujantis įstatymų nuostatomis yra uždrausta bet kokia ekonominė veikla; žemė, apsodinta jaunesniu nei 40 metų mišku; istorinės reikšmės objektai; laisvalaikio centrai, sporto stadionai ir aikštės. Be to, vietinės valdžios institucijoms suteikta teisė tam tikriems mokesčio mokėtojams sumažinti mokestį 25, 50, 70 ar 90 procentų⁸².

Estijoje galioja Žemės mokesčio įstatymas, kuriame reglamentuojami tik su žemės apmokestinimu susiję klausimai. Žemės mokesčio tarifą nustato vietinės valdžios institucijos (beje, įstatyme nustatyti atvejai, kai konkretų mokesčio tarifą nustato centrinė valdžia), tad ir pajamos, gautos iš šio mokesčio, patenka į jų biudžetus. Kitas nekilnojamasis turtas Estijoje neapmokestinamas.

Žemės mokestį privalo mokėti žemės savininkai, išskyrus, Žemės mokesčio įstatyme nustatytas išimtis.

Nuo šio mokesčio atleidžiama užsienio valstybių diplomatinių ir konsulinių įstaigų užimama žemė, taip pat tam tikroms religinėms organizacijoms priklausanti žemė bei vietinės valdžios institucijų naudojama žemė⁸³.

Portugalijoje 2003 m. pabaigoje įsigaliojo Nekilnojamojo turto mokesčio kodeksas, kuriame reglamentuojami tiek žemės, tiek ir kito turto apmokestinimo klausimai. Nekilnojamojo turto mokestis yra vadinamas „kertiniu vietinės mokesčių sistemos akmeniu“, tad ir pajamos, gautos iš šio mokesčio, kurį privalo mokėti turto savininkai ar naudotojai, patenka į vietinių

⁸¹ Jungtinių tautų švietimo, mokslo ir kultūros organizacija (United Nations Educational Scientific and Cultural Organization) – viena iš Jungtinių Tautų specializuotų agentūrų – buvo įkurta iškart po II Pasaulinio karo 1945 m. lapkričio 16 d. UNESCO savo veikla siekia prisidėti prie pasaulio taikos ir saugumo stiprinimo, vystant bendradarbiavimą tarp tautų švietimo, mokslo, kultūros ir komunikacijos srityse. Lietuvos Respublika į šią organizaciją buvo priimta 1991 m. spalio 7 d. // <http://www.unesco.lt/unesco/>; prisijungimo laikas: 2006-10-14.

⁸² Law On Immovable Property Tax // http://www.fm.gov.lv/likumi/nin/Par_NIN_en.pdf; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

⁸³ Land Tax Act // <http://www.fin.ee/?id=621>; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

valdžios institucijų biudžetus. Beje, mokesčių reikia mokėti ir už kilnojamąsias konstrukcijas, kurios ilgiau kaip 12 mėnesių neperkeliamos iš vienos vietos į kitą.

NTM kodekse reglamentuojamos 3 rūšių išimtys: nuolatinės, laikinos ir kitos.

NTM apskritai nemokamas už nacionalinius paminklus, visuomeninės reikšmės objektus bei nekilnojamojo turto investicinių fondų valdomą turta.

Laikinos išimtys, galiojančios 7 metus, taikomos turtui, kuris naudojamas teikiant turizmo paslaugas.

Tuo tarpu kitos lengvatos (gyvenamosios paskirties turto savininkams ar nuomotojams) yra suteikiamos motyvuotu vietinės valdžios institucijų sprendimu, atsižvelgiant į konkretaus turto vertę ir kitas reikšmingas aplinkybes⁸⁴.

Bulgarijoje galiojantis nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas reglamentuoja tiek pastatų, tiek ir žemės apmokestinimo klausimus.

Šį mokesčių privalo mokėti turto savininkai – tiek fiziniai asmenys, tiek ir juridiniai asmenys, kuriems žemė ir pastatai priklauso nuosavybės teise – neatsižvelgiant į tai, ar turtas yra naudojamas, ar ne.

Žinoma, egzistuoja įvairios išimtys ir lengvatos, pavyzdžiui, nekilnojamojo turto mokesčiai nemokamas už žemės ūkio paskirties žemę ar miško žemę, jei ant jos nėra jokių pastatų, taip pat neapmokestinami žemės ūkio produkcijos gamybai naudojami pastatai⁸⁵.

Slovėnijoje turto mokesčių moka fiziniai asmenys, kuriems laivai ir patalpos (įskaitant butus, garažus ir kitus pastatus) priklauso nuosavybės teise.

Mokesčio tarifas priklauso nuo turto rūšies bei vertės ir paprastai svyruoja nuo 0,1 iki 1 procento apskaičiuotos vertės. Tačiau, pavyzdžiui, laivai, kurių ilgis 8-9 metrai, apmokestinami vienkartinė mokesčio suma (kiekvienas papildomas laivo ilgio metras apmokestinamas papildomai).

Žinoma, tam tikros lengvatos yra numatytos, pavyzdžiui, neapmokestinama 160 m² pastato paviršiaus ploto, jei tame pastate gyvena šio turto savininkas ir/ar jo šeimos nariai. Turto mokesčio taip pat nereikia mokėti už laivus, trumpesnius nei 8 m, kultūros paminklus ir kt.

Turkijoje galioja tiek pastatų mokesčiai, tiek ir žemės mokesčiai, tačiau jie yra reglamentuojami viename Nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme.

Pastatų mokesčio tarifas yra 0,2 procento turto vertės, o žemės mokesčio tarifas – 0,1 procento žemės vertės.

⁸⁴ The Portuguese Tax System // <http://www.dgci.min-financas.pt/dgciappl/informacaodgci.nsf/bebf8c6d1fd0641a002566c9004b3ed8/1f74162098e4b191802566de0060ce14?OpenDocument>; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

⁸⁵ Report Monitoring the Reform towards Fiscal Decentralization in 2005. Ministry of finance of the Republic of Bulgaria // http://www.minfin.government.bg/docs/06-2136_Monitoring_10_06_last_Edit_OK%20_2_.pdf; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

Pastatų mokesčių ir žemės mokesčių moka tiek fiziniai asmenys, tiek ir juridiniai asmenys, atsižvelgiant į tai, kas yra konkretaus turto savininkas ar naudotojas.

Ukrainoje žemė, pastatai ir kiti nekilnojamojo turto objektai yra apmokestinami vadovaujantis žemės mokesčio įstatymo nuostatomis. Šis įstatymas reglamentuoja tokius klausimus, kurie kitose valstybėse paprastai yra aptariami nekilnojamojo turto mokesčio įstatymuose.

Žemės mokesčių, kuriuo apmokestinama tiek žemė, tiek ir kitas nekilnojamasis turtas, moka tik juridiniai asmenys.

Be to, neatsižvelgiant į tai, kad žemės mokestis yra valstybinis mokestis, vietinės valdžios institucijos taip pat turi tam tikras šio mokesčio administravimo teises, t. y. joms yra suteikta teisė savo biudžeto sąskaita mokesčio mokėtojams – turto savininkams ir nuomotojams – taikyti tam tikras žemės mokesčio lengvatas⁸⁶.

Taigi, išnagrinėjus senųjų ir naujųjų ES valstybių narių bei kitų Europos valstybių nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemas, galima pastebėti, kad daugelyje valstybių galioja vienas bendras mokesčio įstatymas, kuriame reglamentuojami su turto (tiek žemės, tiek ir kito nekilnojamojo turto) apmokestinimu susiję klausimai, turto mokesčių objektas yra visas nekilnojamasis turtas – tiek gyvenamosios paskirties turtas (butai daugiabučiuose namuose, gyvenamieji namai), tiek ir kitas turtas (komercinės, gamybinės ar rekreacinės paskirties patalpos). Be to, daugelyje valstybių NTM paprastai moka ir juridiniai asmenys, ir fiziniai asmenys, t. y. NTM apima visą nekilnojamąjį turtą nepriklausomai nuo savininko.

Iš penkiolikos senųjų ES valstybių narių fiziniams asmenims NTM už jiems nuosavybės teise priklausančius pastatus nereikia mokėti tik Belgijoje, be to, nuo 1996 m. balandžio 5 d. gyvenamieji būstai taip pat neapmokestinami ir Airijoje.

Tuo tarpu iš dešimties naujųjų ES valstybių narių fizinių asmenų NTM nėra Estijoje ir Maltoje, o Latvijoje neapmokestinami tik gyvenamieji būstai.

Paanalizavus kitų Rytų ir Centrinės Europos valstybių (Rusija, Baltarusija, Ukraina, Bulgarija, Rumunija) mokesčių sistemas, paaiškėja, kad fiziniai asmenys nekilnojamojo turto mokesčio nemoka Ukrainoje, o Baltarusijoje nuo mokesčio atleidžiami visi privatizuotieji ir tam tikra dalis likusiųjų gyvenamųjų būstų, taigi galima sakyti, kad ir pastarojoje valstybėje gyvenamieji būstai beveik neapmokestinami.

Beveik visose ES valstybėse narėse nėra vieno fiksuoto tarifo – taikomi skirtingi tarifai, priklausantys nuo nekilnojamojo turto vertės, jo rūšies ir (arba) jo buvimo vietos. Atsižvelgiant į tai, kad NTM apskaičiuojamas procentais nuo nekilnojamojo turto apmokestinamosios vertės, o daugeliu atvejų yra nustatomos maksimalaus ir minimalaus NTM

⁸⁶ <http://www.minfin.gov.ua/control/en/index>; prisijungimo laikas: 2006-09-02.

tarifo ribos, sprendimas dėl konkretaus mokesčio tarifo taikymo paprastai deleguojamas savivaldybių taryboms. Vienose valstybėse savivaldybės įstatymų nustatytose ribose NTM tarifus nustato pačios, o kitose valstybėse – bazinius tarifus jos tik didina tam tikrais korekcijos koeficientais (pavyzdžiui, Čekijoje ir Slovakijoje NTM tarifai koreguojami priklausomai nuo gyventojų tam tikroje savivaldybėje skaičiaus, o Portugalijoje ir Ispanijoje skirtingi mokesčio tarifai taikomi atsižvelgiant į tai, ar turtas yra mieste ar kaime).

Žinoma, atsižvelgiant į valstybės socialinės ir ekonominės politikos tikslus, apmokestinant nekilnojamąjį turtą gali būti taikomos įvairios lengvatos, visgi pagrindinės ES valstybėse narėse ir kitose Europos valstybėse taikomų lengvatų rūšys yra trys:

- *neapmokestinamojo nekilnojamojo turto vertės dydžio nustatymas*. Šios rūšies lengvatą taiko keletas Europos valstybių, pavyzdžiui, visam turtui tokią lengvatą taiko Graikija, Kipras (100 000 CYP, t. y. 597 520 LT), o verslo paskirties turtui – Danija (50 000 DKK, t. y. 23 158 LT);
- *savivaldybėms suteikiama teisė sumažinti NTM arba visai nuo jo atleisti*. Savivaldybės geriausiai ir greičiausiai gali reaguoti į neigiamus socialinius – ekonominius pokyčius, mažindamos NTM arba visai nuo jo atleisdamos atitinkamus mokesčio mokėtojus, tam tikros rūšies arba atitinkamai paskirčiai naudojamą nekilnojamąjį turtą.
- *neapmokestinamas tam tikros paskirties nekilnojamasis turtas*. Ši lengvata paprastai taikoma gyvenamosios paskirties nekilnojamajam turtui (pavyzdžiui, Airijoje ir Latvijoje gyvenamosios paskirties nekilnojamasis turtas (būstas) apskritai neapmokestinamas, Prancūzijoje mokesčio už gyvenamosios paskirties nekilnojamąjį turtą (būstą) bazė mažinama priklausomai nuo išlaikytinių skaičiaus, o beveik trečdalyje ES valstybių narių gyvenamosios paskirties nekilnojamojo turto (būsto) savininkai nuo mokesčio atleidžiami tam tikram laikotarpiui, kuris Europos valstybėse svyruoja nuo 1 iki 10 metų).

Beje, keletoje valstybių gyvenamosios paskirties turtas (būstas) yra neapmokestinamas tik tam tikrais atvejais: kai yra išnuomojamas (Danija), naudojamas studentų (Jungtinė Karalystė), neįgalųjų (Čekija) ar mažas pajamas turinčių asmenų (Prancūzija)⁸⁷.

Beje, pagal tarptautinę apmokestinimo praktiką, įtvirtintą ir Jungtinių Tautų, ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtuose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties modeliuose, kuriais vadovaujantis sudaromos dvišalės dvigubo apmokestinimo sutartys, pirmumo teisė apmokestinti nekilnojamąjį turtą suteikiama tai valstybei, kurioje tas turtas ir yra⁸⁸.

⁸⁷ European Taxation Database 02-54. 2006 - Release 2.

⁸⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax convention on Income and on Capital. Condensed version 20 January 2003. P. 12.

Žinoma, mokesčių politika, susidūrusi su tvirtai įsišaknijusiomis, ilgai gyvuojančiomis teisinėmis tradicijomis ir nusistovėjusiais įstatymų leidybos procesais, gali lengvai užplaukti ant seklumos. Pas mus vis dar yra įprasta, kad vienam ir tam pačiam mokesčiui taikomi skirtingi įstatymai arba atskiroms sudėtinėms mokesčių sistemos dalims taikomi įvairūs administravimą reglamentuojantys teisės aktai. Tačiau atėjo laikas, kai būtina suvokti, kad tokia mokesčių sistema trukdo pažangai ir nors turbūt daug kam atrodo, kad nekilnojamojo turto mokestis yra netikslus ir neteisingas, visgi toks mokestis pateisinamas, nes „žmonės jau amžiais apsipratę su tuo mokesčiu ir todėl net sunkiais ekonominiais laikais moka jį be didesnio pasipriešinimo; apgavystė ir sukti mokesčio nuslėpimai [...] neįvykdomi“. Be to, „mokestis ir tuo yra patogus išdui, kad jis labai atsparus krizei. Blogais ir gerais metais jis duoda išdui beveik tas pačias pajamas“⁸⁹.

Taigi, atsižvelgiant į tai, būtina parengti ir priimti tokį nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojantį įstatymą, kuriame nustatytas nekilnojamojo turto mokestis pakeistų visus kitus mokesčius, galiotų vietoj visų kitų mokesčių už nuosavybę (nekilnojamąjį turta) ar už naudojimąsi žeme ir pastatais ir šį mokestį mokėtų tiek juridiniai asmenys, tiek ir fiziniai asmenys už jiems nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turta, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje.

⁸⁹ Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938. P. 304.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

Atsižvelgiant į tai, kas buvo išdėstyta darbe, galima daryti tokias išvadas:

1. Nekilnojamuoju turtu paprastai laikoma žemė ir kiti su ja susiję objektai, todėl turėtų būti tikslinamas arba Įstatymo pavadinimas, arba Įstatymo paskirtis.
2. Sukurta ir Įstatyme įtvirtinta nekilnojamojo turto apmokestinimo sistema pati savaime yra gana aiški ir suprantama (tą pastebi ir pripažįsta ir įvairių tarptautinių organizacijų atstovai). Tačiau, atsižvelgiant į mokesčių sistemos vertinimo kriterijus, mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principus, rekomenduotina:
 - praplėsti mokesčių mokėtojų ratą, t. y. turėtų būti plečiama nekilnojamojo turto mokesčio bazė, nustatant nekilnojamojo turto mokestį už fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančią nekilnojamąjį turtą, esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje, neatsižvelgiant į tokio turto paskirtį;
 - viename teisės akte reglamentuoti viso nekilnojamojo turto, t. y. tiek žemės, tiek ir statinių apmokestinimo klausimus.
3. Nekilnojamojo turto mokesčio lengvatų taikymas yra galimas, tačiau tik tuo atveju, kai siekiama užtikrinti konkretaus turto naudojimą pagal pageidaujama paskirtį arba kai nenustačius lengvatų socialiai pažeidžiamų asmenų teisės ir įstatymų ginami interesai nebus apsaugoti.
4. Modernizuojant nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemą Lietuvoje nemaža pažanga jau padaryta, tačiau, atsižvelgiant tiek į tarptautinę apmokestinimo praktiką, tiek į užsienio ekspertų rekomendacijas, nekilnojamojo turto mokesčio reforma turi būti tęsiama toliau.
5. Nekilnojamojo turto mokestis yra stabilus ir gana reikšmingas pajamų šaltinis, vertinant jį savivaldybių biudžetų mokestinių įplaukų struktūroje.
6. Daugelyje Europos valstybių nekilnojamojo turto apmokestinimo klausimai yra reglamentuojami viename teisės akte, o nekilnojamojo turto mokestį moka ir fiziniai asmenys, ir juridiniai asmenys.

Nors Įstatymas buvo priimtas siekiant reformuoti nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarką, tačiau šiuo teisės aktu visgi nebuvo išspręstos visos aktualios problemos. Atsižvelgiant į tai, siūlytina:

1. Inicijuoti naujojo nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo (jo projekto) rengimą ir, naujai apibrėžiant nekilnojamojo turto mokestį Lietuvoje, numatyti:

- vieningą nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarką, t. y. šiuo metu galiojančiuose atskiruose žemės mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio įstatymuose nustatytą privačios žemės, Nekilnojamojo turto registre registruojamų patalpų, inžinerinių ir kitų statinių apmokestinimo tvarką reglamentuoti viename teisės akte;
 - tolygų nekilnojamojo turto mokesčio naštos paskirstymą visiems mokesčių mokėtojams – apmokestinti ne tik juridiniams asmenims, bet ir fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą (arba jo dalį), esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje, neatsižvelgiant į tokio turto paskirtį;
 - mažesnius nekilnojamojo turto mokesčio tarifus, kuriuos, siekiant gauti tas pačias pajamas, leistų taikyti išplėsta nekilnojamojo turto mokesčio bazė. Be to, tuo pačiu būtų užtikrintas efektyvus nekilnojamojo turto naudojimas (tų asmenų, kuriems jis tikrai reikalingas).
2. Tiek rengiant naująjį nekilnojamojo turto apmokestinimo tvarką reglamentuojantį įstatymą, tiek ir nustatant jo įgyvendinimo tvarką, didesnę dėmesį skirti mokesčių mokėtojų švietimui ir konsultavimui, nuodugniai ir išsamiai teisės akto nuostatų aiškinimui (tik tokios priemonės gali padėti išvengti neigiamų priimto įstatymo pasekmių – visuomenės nepasitenkinimo fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto apmokestinimu).

LITERATŪROS SĄRAŠAS

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymas. Civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1992, Nr. 21-612.
4. Lietuvos Respublikos įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1994, Nr. 59-1156.
5. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto registro įstatymas // Valstybės žinios, 1996, Nr. 100-2261.
6. Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymas // Valstybės žinios, 1999, Nr. 52-1672.
7. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2001, Nr. 110-3992.
8. Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2002, Nr. 35-1271.
9. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės žinios, 2004, Nr. 63-2243.
10. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 2005, Nr. 76-2741.
11. Lietuvos Respublikos Seimo 2004 m. gruodžio 14 d. nutarimas Nr. X-43 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos“ // Valstybės žinios, 2004, Nr. 181-6703.
12. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998 m. lapkričio 11 d. nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios, 1998, Nr. 72-2102.
13. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. lapkričio 19 d. nutarimas Nr. 1798 „Dėl nuomos mokesčio už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandens telkinius“ // Valstybės žinios, 2002, Nr. 112-4993.
14. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006 m. spalio 17 d. nutarimas Nr. 1020 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2006-2008 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ // Valstybės žinios, 2006, Nr. 112-4273.
15. Konsoliduota Europos Bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios, 2004, Nr. 2-2.
16. Vienos konvencija „Dėl diplomatinių santykių“ // Valstybės žinios, 1999, Nr. 83-2445.
17. Vienos konvencija „Dėl konsulinių santykių“ // Valstybės žinios, 1999, Nr. 83-2446.

18. <http://www.fm.gov.lv/likumi/nin/Par_NIN_en.pdf>
19. <<http://www.fin.ee/?id=621>>
20. <<http://www.minfin.gov.ua/control/en/index>>
21. <<http://www.unece.org/hlm/welcome.html>>
22. <<http://www.lb.lt/lt/apie/bendrauja.html>>
23. <<http://www.unesco.lt/unesco/>>
24. <<http://www.lincolnst.edu/>>
25. <<http://www.imf.org/external/np/ms/2006/090806.htm>>

26. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projekto aiškinamasis raštas Nr. XP-436. 2005 m. balandžio 21 d. // <http://www3.lrs.lt/pls/inter3/dokpaieska.showdoc_l?p_id=254335&p_query=&p_tr2>.
27. Finansų ministerija, Mokesčių sistemos koncepcija, 2001.

28. Budget Outlook, August 2005. Ministry of Finance // <<http://www.fm.dk/1024/visPublikationerForside.asp?artikelID=7657>>.
29. Report Monitoring the Reform towards Fiscal Decentralization in 2005. Ministry of finance of the Republic of Bulgaria // <http://www.minfin.government.bg/docs/06-2136_Monitoring_10_06_last_Edit_OK%20_2_.pdf>.
30. Swedish Taxes. Information material 2003. Ministry of Finance // <<http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/03/02/15/740c9781.pdf>>.
31. Taxation in Finland 2005. Publications. Ministry of Finance // <http://www.vm.fi/vm/en/04_publications_and_documents/01_publications/08_other_publications/20060428Taxati/taxationkirja_huhti_netti.pdf>.
32. The Portuguese Tax System // <<http://www.dgci.min-financas.pt/dgciappl/informacaodgci.nsf/bebf8c6d1fd0641a002566c9004b3ed8/1f74162098e4b191802566de0060ce14?OpenDocument>>.

33. European Taxation Database 02-54, 2006 - Release 2.

34. Jurgutis V. Finansų mokslo pagrindai. Kaunas: Šviesa, 1938.
35. Land (Real Property) Administration Review. Lithuania. HBP/WP.7/2005/3.

36. Malme J. Rinkos verte pagrįsto nekilnojamojo turto mokesčio įvedimas Lietuvoje // Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komiteto ir Linkolno žemės instituto 2001 m. lapkričio 30 d. organizuoto seminaro medžiaga.
37. OECD Committee on Fiscal Affairs. Model Tax convention on Income and on Capital. Condensed version 20 January 2003.
38. Stačiokas R., Rimas J. Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija, 2004.
39. Standard on Property Tax Policy. International Association of Assessing Officers. Approved August 1997.
40. Šulija V., Šulija G. Reform of Property Tax and Problems of Real Estate Appraisal for Taxation Purposes in Transitional Economies of Central and Eastern Europe // Lincoln Institute of Land Policy Working paper // <<http://www.lincolninst.edu/pubs/pub-detail.asp?id=1097>>.
41. Šulija V. Nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderninimas Lietuvoje // Jurisprudencija. 2006, Nr. 2 (80).
42. Šulija V. Nekilnojamojo turto apmokestinimas Rytų ir vidurio Europoje // Jurisprudencija. 2006, Nr. 6 (84).
43. Tax Policy Handbook. Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, Washington, D.C. 1995.
44. Tušaitė J. Naujosios mokesčių sistemos bruožai // Jurisprudencija. 2003, Nr.48(40).
45. Youngman J. Property Taxation as a Field of Study // Assessment Journal. 1994, March/April. P. 60-77 // <http://www.lincolninst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/youngman_2.pdf>.
46. Youngman J. Core Module Outline. Alternative Perspectives on Property Taxation // <http://www.lincolninst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/youngman_1.pdf>.
47. Ward M. Hussey, Donald C. Lubick. Pagrindinių pasaulio mokesčių kodeksas ir komentarai. Arlingtonas, Virdžinijos valstija // Harvardo universiteto Tarptautinės mokesčių programos finansuojamas projektas, 1996.

SANTRAUKA

Magistro baigiamojo darbo tema yra „Nekilnojamojo turto apmokestinimo ypatumai Lietuvoje“.

Darbe vartojamos pagrindinės sąvokos: nekilnojamasis turtas, nekilnojamojo turto mokestis, mokesčio lengvatos, biudžeto pajamos, apmokestinimo sistema, teisinis reglamentavimas, mokesčio reforma.

Santraukos turinys. Darbe nagrinėjama nekilnojamojo turto samprata, aptariami mokesčių sistemos vertinimo kriterijai ir mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principai. Taip pat analizuojamos Lietuvos Respublikos ir kitų Europos valstybių teisės aktų nuostatos, susijusios su nekilnojamojo turto apmokestinimu bei įvertinama nekilnojamojo turto mokesčio reikšmė savivaldybių biudžetui. Atsižvelgiant į tai, numatomi galimi teisinio reglamentavimo pokyčiai Lietuvos nekilnojamojo turto apmokestinimo srityje.

Darbe nagrinėjama nekilnojamojo turto samprata, aptariami mokesčių sistemos vertinimo kriterijai ir mokesčių teisinės bazės sutvarkymo principai, analizuojamos Lietuvos Respublikos bei kitų Europos valstybių teisės aktų nuostatos, susijusios su nekilnojamojo turto apmokestinimu, įvertinama nekilnojamojo turto mokesčio reikšmė savivaldybių biudžetui, numatomi galimi teisinio reglamentavimo pokyčiai Lietuvos nekilnojamojo turto apmokestinimo srityje.

Atlikus nekilnojamojo turto apmokestinimą reglamentuojančių Lietuvos Respublikos ir kitų Europos valstybių teisės aktų analizę bei išnagrinėjus specialiojoje literatūroje aptariamus su nekilnojamojo turto mokesčiais susijusius klausimus, nustatyta, kad dabartinis nekilnojamojo turto apmokestinimo teisinis reglamentavimas Lietuvoje nevisiškai atitinka tarptautinėje praktikoje vyraujančias nekilnojamojo turto apmokestinimo tendencijas: nors nuo 2006 m. sausio 1 d. įsigaliojusiam Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme praplėsta mokesčio bazė, o nustatant nekilnojamojo turto mokestinę vertę taikomi tarptautinėje nekilnojamojo turto apmokestinimo praktikoje vyraujantys nekilnojamojo turto vertinimo metodai, visgi ne visos esamos nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, apmokestinimo problemos yra išspręstos.

Atsižvelgiant į tai, teigiama, kad nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, apmokestinimą ateityje bus būtina reglamentuoti viename teisės akte, o nekilnojamojo turto mokestį už nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą (arba jo dalį), esantį Lietuvos Respublikos teritorijoje, neatsižvelgiant į šio turto paskirtį, privalės mokėti tiek juridiniai asmenys, tiek ir fiziniai asmenys.

Siūlomo (rekomenduojamo) nekilnojamojo turto apmokestinimo teisinio reglamentavimo tikslas – įtvirtinti efektyvų ir koordinuotą nekilnojamojo turto mokesčio veikimą visoje valstybės mokesčių sistemoje, siekiant užtikrinti stabilias biudžeto pajamas, skatinti sparčią valstybės ekonomikos plėtrą, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą bei teisingą konkurenciją tolygiai paskirstant mokesčių našta.

SUMMARY

The subject of Master thesis is „Peculiarities of immovable property taxation in Lithuania“.

Main concepts used thesis are: immovable property, tax on immovable property, tax relieves, budget revenues, taxation system, legal framework, tax reform.

Content of summary. In thesis, the concept of immovable property is examined, assessment criterions and structuring legal framework of tax base are discussed. Further analysis of provisions of Lithuanian and other European countries legal acts, regulating taxes on immovable property, is presented. Also the importance of tax on immovable property for municipal budget revenues is evaluated. Considering this, possible changes in the legal framework of Lithuanian laws regulating tax on immovable property are predicted.

In thesis, the concept of immovable property is examined. Further, assessment criterions and structuring legal framework of tax base are discussed, and analysis of provisions of Lithuanian and other European countries legal acts, regulating taxes on immovable property, is presented. Also the importance of tax on immovable property for municipal budget revenues is evaluated, and possible changes in the legal framework of Lithuanian laws regulating tax on immovable property are predicted.

After the analysis of provisions of Lithuanian and other European countries legal acts, regulating taxation of immovable property, was completed, and topics related to taxes on immovable property in ad hoc literature were explored, it was found, that recent system of taxation of immovable property in Lithuania does not fully correspond with tendencies dominating in international practices: though Law on immovable property, which came into force since 1st of January 2006, extended the tax base, and though methods for determining taxable values of immovable property are the same which are used in international practices of immovable property taxation, still not all problems, relating to taxation on immovable property (as well as land) are solved.

Considering this, it is stated that in the future it will be necessary to integrate in one legal act all provisions, regulating taxes both on immovable property and land. Further, assumption, that tax on immovable property, located in the Republic of Lithuania, irrespective of the purpose of this property, ought to be paid by both legal and natural persons, is stated.

The aim of suggested legal regulation for immovable property taxation is to embed effective and coordinated running of tax on immovable property in whole state taxation system,

in order to secure stable budget revenues, encourage rapid development of state economies, as well as properly and proportionally allocate taxes, and encourage fair competition through even apportionment of tax burden.

PRIEDAI

Priedas Nr. 1

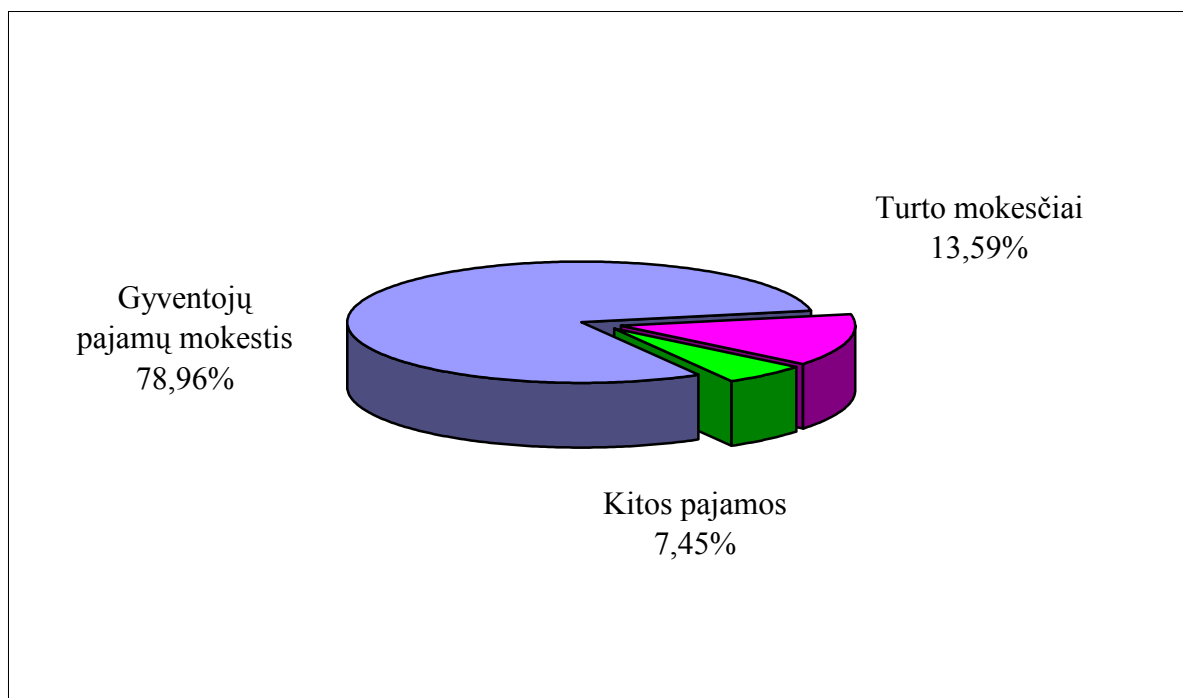
1 lentelė. Mokesčių ir kitų įmokų surinkimas į savivaldybių biudžetus (tūkst. litų)

Eil. Nr.	Įmokų pavadinimas	2004 m.	2005 m.	2006 m. (sausio-spalio mėn.)
1	Gyventojų pajamų mokestis	1 440 017	1 691 052	1 574 108
2	Turto mokesčiai (2a+2b+2c)	247 856	250 595	257 174
2a	Žemės mokestis	31 191	36 193	30 443
2b	Nekilnojamojo turto mokestis	214 950	212 078	223 114
2c	Paveldimo turto mokestis	1 715	2 324	3 617
3	Kitos pajamos	107 102	121 509	157 428
4	Mokestis už aplinkos teršimą	28 681	30 389	25 882
	Iš viso	1 823 656	2 093 545	1 988 710

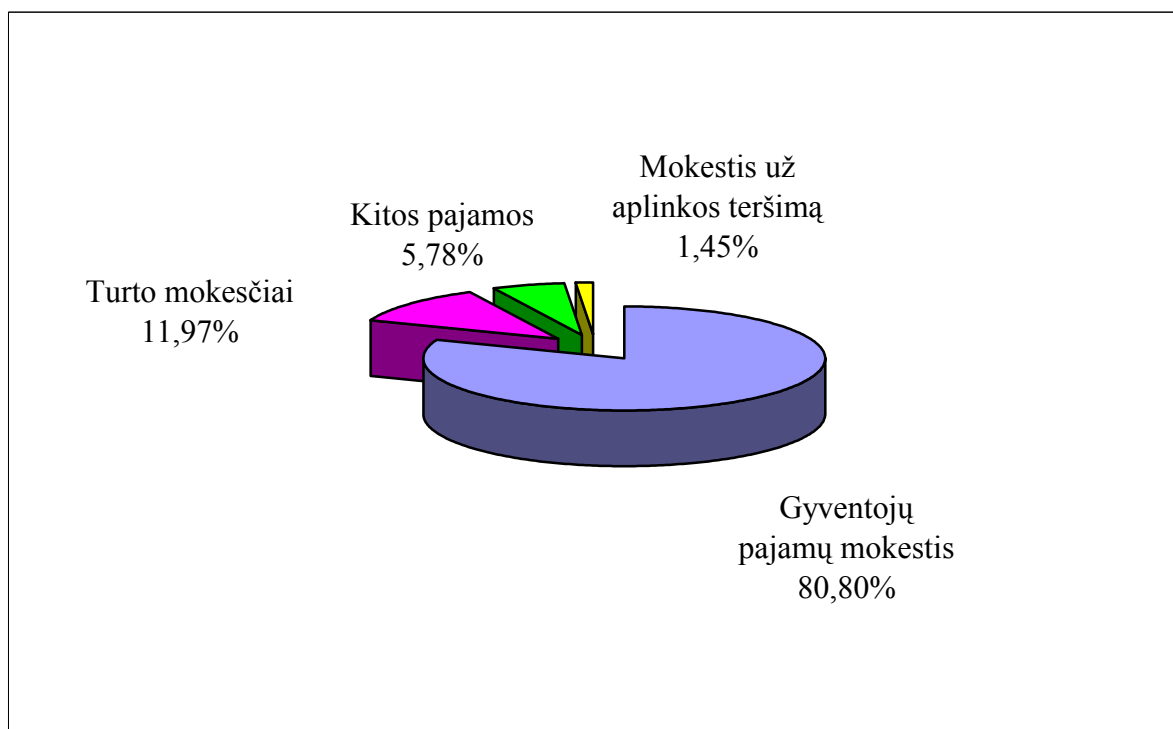
2 lentelė. NTM surinkimas į savivaldybių biudžetus

	2004 m.	2005 m.	2006 m. (sausio-spalio mėn.)
Surinkta NTM (tūkst. litų)	214 950	212 078	223 114
NTM dalis savivaldybių biudžetų pajamų struktūroje (%)	11, 79	10, 13	11, 22

Savivaldybių biudžetų pajamų struktūra 2004 metais



Savivaldybių biudžetų pajamų struktūra 2005 metais



Savivaldybių biudžetų pajamų struktūra 2006 m. sausio-spalio mėn.

