

## NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMAS RYTŲ IR VIDURIO EUROPOJE

Dr. Vytautas Šulija

*Mykolo Romerio universiteto Teisės fakulteto Administracinės teisės ir proceso katedra  
Ateities g. 20, LT-08303 Vilnius  
Telefonas 268 40 56  
Elektroninis paštas v.sulija@vaghk.lt*

Pateikta 2005 m. lapkričio 30 d., parengta spausdinti 2006 m. gegužės 22 d.

**Santrauka.** Šiame straipsnyje daugiausia dėmesio skiriama nekilnojamojo turto apmokestinimo reformai. Tyrimo objektu pasirinkta Rytų ir Vidurio Europos Sąjungos valstybių grupė siekiant atskleisti, kokios bendros tendencijos pasireiškė šiame regione keičiant nekilnojamojo turto apmokestinimą nuo 1990 m. bei su kokiomis bendromis problemomis susiduriama užbaigiant nekilnojamojo turto mokesčio reformą. Atsižvelgiant į tai apžvelgiama, kaip privatizacija, restitucija, vietos savivaldos reforma bei kiti teisiniai ir ekonominiai procesai paveikė nekilnojamojo turto apmokestinimo pertvarką. Straipsnyje taip pat aptariamos perspektyvos suvienodinti šio mokesčio teisinį reglamentavimą Europos Sąjungoje.

**Pagrindinės sąvokos:** nekilnojamojo turto mokesčiai, mokesčio reforma, Rytų ir Vidurio Europos valstybės, Europos Sąjunga, restitucija, privatizacija, tiesioginių mokesčių suderinimas.

## IVADAS

Siekdamos pagreitinti ekonominę vystymąsi ir padaryti mokesčių sistemas konkurencingesnes, mokesčių reformas per paskutinį dešimtmetį vykdė beveik visos Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybės. Ypač daug dėmesio patrauklesniam investiciniam klimatui skiria naujosios ES šalys – Estija, Latvija, Slovakija. Kaip pavyzdys dažnai nurodoma sėkminga Slovakijos praktika, kai nuo 2004 m. sausio 1 d. įsigaliojo sumažintas 19 proc. pajamų ir pelno mokesčio tarifas. Nors mokesčio tarifai buvo sumažinti, Slovakijos valdžios įstaigos gavo daugiau mokesčių pajamų. Lietuvoje 1995–2002 m. taip pat buvo mažinami pelno mokesčio tarifai: 1995–1999 m. atitinkamas tarifas buvo 29 proc., 2000 m. sumažintas iki 24 proc., o nuo 2002 m. sausio 1 d. – iki 15 proc. Be to, vietoj šiuo metu taikomų 15 ir 33 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifų, nuo 2006 m. liepos 1 d. iki 2007 m. gruodžio 31 d. bus taikomi 15 ir 27 proc., o nuo 2008 m. sausio 1 d. – 15 ir 24 proc. gyventojų pajamų mokesčio tarifai. Šios tendencijos labai svarbios, kadangi, surinkus daugiau mokesčių pajamų iš nekilnojamojo turto mokesčių (toliau – NTM), galima būtų taikyti mažesnius kitų mokesčių tarifus. Mokslinėje literatūroje taip pat dominuoja nuomonė, kad pajamas

iš turto mokesčių yra palyginti lengviau administruoti negu pajamų ar pridėtinės vertės mokesčių [1, p. 8]. Vis dėlto pajamų gavimas NTM forma taip pat gali kelti tam tikrų problemų. Tam būtina sukurti ne tik atitinkamas administracines procedūras, bet ir įdiegti modernias technines priemones, kurios padėtų nustatyti nekilnojamojo turto vertę bei ją įvertinti. Be to, būtina parengti kvalifikuotą personalą, kuris galėtų kompetentingai vertinti nekilnojamojo turto vertę, spręsti galimus šioje srityje su mokesčio mokėtojais ginčus ir kt. Kadangi NTM laikomas vietos mokesčiu, būtina pertvarkyti ne tik mokesčių teisės aktus, bet ir vietos savivaldos autonomijos reglamentavimo klausimus, apibrėžiant, kokie įgaliojimai bus perduoti savivaldybėms NTM administravimo srityje. Atsižvelgdamas į tai autorius publikacijoje iškelia hipotezę, kad modernaus nekilnojamojo turto apmokestinimo sistemos sukūrimas reikalauja daugybės priemonių, kurios paprastai negali būti įgyvendintos per vienerius metus. Be to, reformos įgyvendinimo sparta priklauso ne vien nuo mokslinių argumentų apie nekilnojamojo turto apmokestinimo naudą, bet ir politinės padėties konkrečioje šalyje.

Tyrimo objektu buvo pasirinkta NTM modernizavimo problemų aštuoniose naujosiose Rytų ir Vidurio ES šalyse narėse: Estijoje, Latvijoje, Lietuvoje, Lenkijoje.

je, Čekijoje, Slovakijoje, Vengrijoje bei Slovėnijoje analizė. Straipsnio tikslas – pateikti mokslinius sprendimų būdus, kaip geriau turėjo būti vykdoma NTM reforma. Atskleidžiant apibrėžtą tyrimo tikslą, atskirai iškelti šie uždaviniai: 1) išnagrinėti bendrąsias NTM reformos tendencijas Rytų ir Vidurio Europos valstybėse 1990–2005 m., 2) aptarti svarbiausius ekonominius ir teisinius procesus, kurie turėjo įtakos NTM modernizavimui šiame regione, 3) ištirti, kokios yra šio mokesčio perspektyvos Lietuvoje bei visoje Europos Sąjungoje.

Straipsnis buvo rengiamas remiantis teisės doktrinoje suformuluotais metodologiniais pagrindais. Atskleidžiant nekilnojamojo turto apmokestinimo problemas taikyti sisteminės analizės, lyginamosios teisėtyros, dokumentų analizės, asmeninės patirties ir kiti teoriniai bei empiriniai mokslo metodai. Daugiausia dėmesio buvo skiriama lyginamosios teisėtyros metodui siekiant išnagrinėti kitų valstybių teisinius institutus, darant prielaidą, kad jie gali būti palyginti. Vis dėlto skirtingų valstybių NTM nuostatas palyginti gana kėblu. Šis mokestis paprastai yra skirtingai reguliuojamas net toje pačioje valstybėje, skirtingai nustatomas mokestis įvairiose federacijų sudėtinėse dalyse, be to, savivaldybėms suteikiama teisė pakoreguoti šio mokesčio bazę, tarifus bei kitus elementus, atsižvelgiant į konkrečios vietovės ypatumus.

## 1. NTM REFORMA RYTŲ IR VIDURIO EUROPOS VALSTYBĖSE 1990–2005 M.

Daugelyje Rytų ir Vidurio ES valstybių nuo paskutinio praėjusio amžiaus dešimtmečio pradžios (o kai kuriose valstybėse ir anksčiau) pradėta NTM reforma buvo labai panaši – buvo analogiškos ir socialinės ekonominės aplinkybės, ir tikslai. Visos šios valstybės pertvarkė savo ūkio sistemas iš komandinės į laisvosios rinkos, kūrė naujas mokesčių, taip pat ir nekilnojamojo turto apmokestinimo, sistemas, decentralizavo valstybės valdymo aparatą, vykdė valstybės turto privatizavimą, iki Antrojo pasaulinio karo asmenims priklausiusio turto gražinimą (restitucija) ir kt. Nekilnojamojo turto apmokestinimo lyginamoji analizė šiame regione leidžia daryti išvadą, kad daugelyje iš jų susiduriama ir su panašiomis reformos užbaigimo kliūtimis. Atskirai turėtų būti aptarti šie pagrindiniai 1990–2005 m. Rytų ir Vidurio Europoje vykę ekonominiai ir teisiniai procesai bei jų įtaka NTM modernizavimui:

**1) Valstybės turto privatizavimas.** Apskritai valstybinės nuosavybės privatizavimas daugelyje naujųjų Rytų ir Vidurio ES valstybių vyko gana sparčiai. Pavyzdžiui, jau 1995 m. didesnė dalis kapitalo perėjo į privačių savininkų rankas: Čekijoje – 70 proc., Estijoje, Slovakijoje ir Lenkijoje – 60 proc. [1, p. 3]. Be to, valstybės turtas, kuris buvo susijęs su savivaldybių institucijų funkcijų vykdymu, buvo perduodamas savivaldybių institucijoms. Kita vertus, kaip pažymi ir tarptautiniai ekspertai, greita privatizacija daugelyje valstybių turėjo ir neigiamų padarinių, nes nekilnojamas turtas ne visada buvo privatizuojamas skaidriai ir šaliai ekonomiškai naudingiausiomis sąlygomis [2, p. 17]. Šiuo metu

daugiau negu 80 proc. valstybinių bendrovių Rytų ir Vidurio Europos valstybėse yra privatizuotos. Nekilnojamojo turto privatizavimas buvo objektyvus veiksnys, kuris neleido iš karto dar dešimtojo dešimtmečio pradžioje pertvarkyti NTM, kol didžioji dalis turto nebus privatizuota. Užsitęsęs kai kurių didesnių objektų privatizavimui, nebuvo galima gauti tikslios informacijos apie šių objektų savininkus ir jų apmokestinimą.

Pažymėtina, kad pereinamuoju laikotarpiu nekilnojamojo turto panaudojimas negalėjo duoti tiek pajamų, kad būtų galima mokėti dar ir gana didelius NTM [žr. 1, p. 1]. Todėl nustačius didelę mokesčio našta dar XX a. paskutinio dešimtmečio pradžioje būtų sulėtėjęs privatizavimas bei neigiama įtaka daroma užsienio investicijoms. Nuo minėto laikotarpio daugelis šio regiono valstybių ir taip numatė kai kurių kitų mokesčių (pavyzdžiui, pelno mokesčio) trumpalaikių lengvatų, kuriomis buvo siekiama pritraukti investicijų. Pabrėžtina ir tai, kad daugelyje valstybių dešimtojo dešimtmečio pradžioje buvo privatizuojami ir gyventojų būstai. Pereinamuoju laikotarpiu palyginti bloga Rytų ir Vidurio Europos gyventojų socialinė bei ekonominė padėtis taip pat turėjo įtakos, kad gyvenamieji būstai nebuvo įtraukti į daugelio valstybių NTM bazę. Nustačius NTM prievolę buvo baimintis galimos neigiamos gyventojų reakcijos, dėl kurios galėjo būti prarasta politinė parama. Atitinkama problema dėl gyvenamųjų būstų apmokestinimo NTM išlieka aktuali ir šiuo metu, nes didelė dalis gyventojų investavo į nekilnojamąjį turtą siekdami išvengti santaupų nuvertėjimo. Be to, kai kurie gyventojai įsigijo gyvenamuosius būstus ne iš santaupų, o paėmę ilgalaikes paskolas. Ši mokesčio našta padidina turto naudojimo išlaidas ir gali apsunkinti gyventojų galimybes sugrąžinti pasiskolintas lėšas.

**2) Restitucijos procesų įtaka.** Skirtingai negu privatizacija, restitucijos procesai daugelyje nagrinėjamų valstybių užsitęsė. Pavyzdžiui, Lietuvoje dar 1991 m. buvo priimtas įstatymas, reglamentuojantis piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo tvarką ir sąlygas. 1997 m. liepos 9 d. šis įstatymas po daugelio pakeitimų neteko galios, o vietoj jo įsigaliojo Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymas. Beveik visose Rytų ir Vidurio Europos valstybėse galutinė dokumentų padavimo data dėl nuosavybės teisių atkūrimo buvo vis atidėliojama. Terminas, iki kada Lietuvos Respublikos piliečiai galėjo paduoti prašymus atkurti nuosavybės teises į jiems priklausiusį išlikusį nekilnojamąjį turtą, buvo nuolat pratęsiamas, o galutinė data nustatyta 2001 m. gruodžio 31 d. (10 str.). Tačiau ir pastarasis terminas gali būti atnaujinamas, jeigu jo praleidimo priežastys pripažįstamos svarbiomis. Pavyzdžiui, Lietuvoje dėl restitucijos procesų 1999 m. tik 37 proc. žemės paskirties žemės, 13 proc. miesto žemės bei 9 proc. miškų žemės buvo privati nuosavybė [3]. Užsitęsę restitucijos procesai taip pat kliudė identifikuoti būsimus nekilnojamojo turto savininkus, kurie ateityje būtų ir mokesčio mokėtojai. Būtina pabrėžti ir tą faktą, kad privatizavimas ne visada reiškė, jog naujieji savininkai produktyviai panaudos žemę. Kai kuriose Rytų ir Vidurio Europos valstybėse didesnė da-

lis žemės tapo valdoma ne tų asmenų, kurie ją įsigijo, bet tų, kurie atkūrė teises į nekilnojamąjį turtą. Tačiau dalis asmenų atsietà žemę neturėdami jokių planų dėl jos tolesnio naudojimo arba turėdami tikslą ją vėliau brangiau perparduoti. Iš dalies įtakos tam turėjo ir tai, kad nuosavybės teisė į žemę gana dažnai buvo atkuriamą visai kituose rajonuose, negu ją atgavę asmenys šiuo metu gyvena [žr. 4]. Vadinasi, itin aktualus būtų žemės apmokestinamosios vertės apskaičiavimas pagal jos rinkos kainą, kadangi, susiejus mokamą mokesčią su turto rinkos verte ir padidėjus mokesčio naštai, tokie asmenys greičiau apsispręstų dėl jiems nereikalingos žemės perleidimo. Kita vertus, nėra abejonių, kad asmenys, laukiantys žemės pabrangimo, priešinsis bet kokiam atitinkamos mokesčio naštos didinimui.

### 3) Mokesčių sistemos pertvarkymo problemos.

Komandinės rinkos ekonomikos sąlygomis žemė ir kita nuosavybė dažniausiai buvo valstybės, todėl NTM nebuvo panaudojamas plačiai. Be to, kai kuriose valstybėse dar galiojo valstybinės žemės nuomos mokesčiai [5, p. 49]. Planinės ekonomikos sąlygomis galioję NTM buvo administruojami centralizuotai, o savivaldybės negalėjo savarankiškai nustatyti šių mokesčių bazę, tarifus ar turėti kitokios įtakos jų administravimui. Be to, dėl daugybės išimčių valstybinei žemei bei valstybinės reikšmės pastatams pajamos iš šio mokesčio nebuvo didelės. Šiek tiek didesni mokesčių tarifai buvo taikomi privatiems naudotojams siekiant, kad nekilnojamas turtas būtų „socialiai panaudojamas“ [5, p. 42]. Todėl tarybinė nekilnojamojo turto apmokestinimo sistema negalėjo būti taikoma vėliau perėjus prie laisvosios rinkos sąlygų. Be to, daugelis Rytų ir Vidurio Europos valstybių buvo nepasirengusios iš karto perimti Vakarų Europos apmokestinimo modelius, administruoti šiuos mokesčius bei organizuoti jų surinkimą [1, p. 6]. Pavyzdžiui, tai, kad nebuvo laisvos rinkos sąlygų, lėmė, kad nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė buvo apskaičiuojama pagal turto plotą, balansinę, inventORIZACINĘ vertę ir kt. (t. y. tokia tvarka buvo taikoma apskaičiuojant turto mokesčius komandinės ekonomikos sąlygomis). Kartais dar buvo paisoma pasirinktų koeficientų, atsižvelgiant į nekilnojamojo turto plotą, gyventojų skaičių, kur yra konkretus turtas ir kt. Nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė negalėjo būti iš karto dešimtajame ar dešimtojo dešimtmečio pradžioje nustatoma pagal turto rinkos kainą, kadangi nekilnojamojo turto rinka nebuvo išplėtotą ir todėl nebuvo žinoma tikroji turto rinkos vertė (arba jai apskaičiuoti buvo sudėtinga parinkti palyginti vienodus kriterijus). Pavyzdžiui, Estija buvo viena iš pirmųjų Rytų ir Vidurio ES valstybių, kurioje nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė buvo pradėta apskaičiuoti pagal turto rinkos kainas (ši nuostata taikoma tik žemei). Nors toks nekilnojamojo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimas buvo pažangiai vertinamas tarptautinių ekspertų, Estija susidūrė su didžiulėmis problemomis apskaičiuojant žemės rinkos kainą. Be to, mokesčio lyginamoji dalis tarp savivaldybių gaunamų pajamų išlieka nedidelė (apie 4,0 proc. – 2002 m. duomenys) [6]. Kitose valstybėse, nors atitinkami pasiūlymai Čekijoje, Lenkijoje, Vengrijoje buvo

teikiami dar 1995–1996 m., buvo pripažinta, kad nekilnojamojo turto rinka dar nėra reikiamai išsivysčiusi ir *ad valorem* NTM įvesti būtų per anksti.

Būtina pabrėžti ir tai, kad nekilnojamojo turto modernizavimui turėjo įtakos ir personalo stoka. Rytų Vokietija buvo vienintelė Rytų ir Vidurio Europos valstybė, kuri iš karto, kai šalys susijungė, nuo 1990 m. perėmė VFR teisinę sistemą. Todėl VFR mokesčių specialistai galėjo dirbti buvusioje VDR be specialaus pasirengimo. Kitos Rytų ir Vidurio Europos valstybės, reformuodamos savo teisinę sistemą, turėjo remtis tarptautinių ekspertų (iš OECD, Linkolno žemės politikos instituto ir kt.) bei kitų valstybių (Danijos, Suomijos) metodine pagalba.

**4) Vietos savivaldos reforma.** Daugelyje nagrinėjamų valstybių užtrukusiai NTM reformai turėjo įtakos ir tai, kad NTM modernizavimas yra susijęs su valstybės valdymo decentralizavimu. Decentralizacijos stiprinimas reikalavo ne tik perskirstyti kompetenciją, bet ir sukurti savarankiškus pajamų šaltinius savivaldybių institucijoms, o ne remtis centrinės valdžios teikiamomis dotacijomis. Tačiau tam reikėjo iš pradžių atlikti vietos savivaldos reformą ir atriboti jų kompetenciją nuo valstybinės valdžios institucijų. Daugelyje šio regiono valstybių tik nuo 2000 m. savivaldybės ėgavo daugiau įgaliojimų administruojant NTM.

Vis dėlto tam, kad NTM būtų suprantamas tikrai kaip „vietos mokesčiai“, dažnai neužtenka vien to, kad vietos valdžios įstaigos būtų šio mokesčio gavėjos. Pirmą, savivaldos institucijos turi būti įpareigosos nuspręsti, ar apskritai tikslinga apmokestinti nekilnojamąjį turtą tam tikroje teritorijoje; antra, nustatyti šio mokesčio bazę, tarifus bei pagrindines mokesčio administravimo procedūras. Tačiau tik nedaugelyje valstybių visus šiuos klausimus sprendžia savivaldybės [7, p. 41].

Nepaisant Rytų ir Vidurio Europos regiono valstybių panašumų, savivaldybių dalyvavimo laipsnis administruojant NTM išlieka gana skirtingas. Pavyzdžiui, kai kuriose valstybėse (Estijoje, Lenkijoje) savivaldybės gali nustatyti NTM tarifus laikydamosi įstatymo numatytų ribų, kai kuriose valstybėse (Estijoje, Vengrijoje) savivaldybės gali taip pat nuspręsti, ar tam tikros rūšies nekilnojamas turtas turi būti apmokestinamas. Tuo tarpu kitose šio regiono valstybėse savivaldybės gali suteikti tik tam tikras ribotas mokesčio lengvatas apmokestinamam turtui (Latvijoje, Lietuvoje ir kt.). Vadinasi, daugelyje šio regiono valstybių NTM pagal savo teisinę reglamentavimą iki šiol išlieka labiau „centralizuotas mokesčiai“. Būtina pabrėžti ir tai, kad kai kurios mokesčio administravimo funkcijos savivaldybėms turi būti perduodamos atsižvelgiant į tai, kad jos turi būti pajėgios atlikti šias funkcijas. Pernelyg mažos bei finansiškai silpnos savivaldybės gali neturėti atitinkamų institucinių bei techninių galimybių administruoti NTM. Todėl vietos mokesčių reforma turėtų būti vykdoma atsižvelgiant į ilgalaikę strategiją, kaip turi būti pertvarkytas vietinis valdymas.

Nekilnojamojo turto apmokestinimo ypatumai Rytų ir Vidurio Europos valstybėse

Valstybė	Mokesčio bazė	Mokesčio mokėtojas	Apmokestinamosios vertės apskaičiavimas	Mokesčio tarifas	Reformos perspektyvos
Estija	Vien žemė	Savininkai, ilgalaikiai nuomininkai (36–99 m. išsinuomoję turta) bei asmenys, valdantys žemę uzurkto teisėmis	Pagal rinkos vertę	0,1–2,5 proc. (priklausomai nuo nustatytų zonų bei savivaldybės sprendimų)	Nekilnojamojo turto mokestis taip pat turėtų apimti ir pastatų apmokestinimą
Latvija	Žemė, pastatai, įrenginiai	Savininkai arba valdytojai	Žemės kadastrinė vertė, orientuota į rinkos kainą, pastatams – pagal atstatymo išlaidas bei inventorizacinę vertę	1,5 proc.	Numatoma pertvarkyti turto vertinimo sistemą
Lietuva	Žemė ir pastatai	Savininkai	Žemės kadastrinė vertė, orientuota į rinkos kainą, pastatai – pagal atstatymo išlaidas	1,5 proc. žemei, 1,0 proc. įmonių ar organizacijų nekilnojajamam turtui	Nuo 2006 m. sausio 1 d. numatomas fiziniams asmenims priklausančio turto apmokestinimas, išskyrus tam tikros paskirties nekilnojamąjį turta, kuris nėra naudojamas ekonominėje veikloje ir perduotas naudotis juridiniams asmenims; numatomi pastatų ir kitų statinių apmokestinamosios vertės apskaičiavimo tvarkos pakeitimai
Lenkija	Žemės ūkio paskirties, miškų žemė, pastatai ir inžinieriniai įrenginiai	Savininkai, uzurktoriai	Pagal plotą	Nustatyti skirtingi mokesčio tarifai objektams atsižvelgiant į jų rūšį ir plotą	Planuojama įvesti bendrą nekilnojamojo turto mokestį visoms apmokestinamoms nekilnojamojo turto rūšims.
Čekija	Žemė, pastatai	Savininkai	Nustatyta nekilnojamojo turto kaina pagal plotą ir kt. kriterijus	Nustatyti skirtingi mokesčio tarifai nekilnojamojo turto kvadratiniam metrui	Planuojama apskaičiuoti nekilnojamojo turto mokestį pagal turto rinkos vertę, tačiau tam nėra gauta galutinio parlamento pritarimo
Slovakija	Žemė, pastatai	Savininkai	Nekilnojamas turtas vertinamas pagal plotą, kai kurių rūšių turtui taikomi papildomi kriterijai	Nustatyti skirtingi mokesčių tarifai skirtingų rūšių turtui, taikomi koeficientai	Svarstoma nekilnojamojo turto apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pagal turto rinkos vertę, tobulintina kadastro sistema
Vengrija	Žemė, pastatai, vasarnamiai	Savininkai	Pagal plotą, įvesti kai kurie rinkos vertės elementai	Nustatomi maksimalūs mokesčio tarifai atsižvelgiant į turto rūšį	Svarstoma nustatyti apmokestinamo turto vertę pagal jo rinkos vertę, plėsti mokesčio bazę, pagerinti informacinę bei kadastro sistemas
Slovėnija	Pastatai (įskaitant „antruosius namus“) ir laivai, kurių ilgis yra bent 8 m	Savininkai arba naudotojai	Pagal normatyviniu būdu nustatomą vertę, o laivai – pagal amžių, dydį, įrangą ir kt.	Gyvenamiesiems būstams nuo 0,1 iki 1 proc., kitiems statiniams – nuo 0,2 iki 1,5 proc	Planuojama turto apmokestinamąją vertę apskaičiuoti pagal turto rinkos vertę

Apskritai Rytų ir Vidurio ES valstybėse vykdyta NTM reforma nuo dešimtojo dešimtmečio pradžios buvo daugiausia fiskalinio pobūdžio [8]. Ją vykdant buvo siekiama padidinti savivaldybių finansavimą, kai mažiau lėšų reikėtų skirti joms iš centrinės valdžios biudžeto. Vėliau užbaigus privatizaciją bei labiau išsivysčius nekilnojamojo turto rinkai, vis labiau pabrėžiama šio

mokesčio reikšmė decentralizuojant valstybės valdymo procesus.

Vis dėlto paskutinių beveik dviejų dešimtmečių patirtis rodo, kad daugelyje Rytų ir Vidurio ES valstybių užsibrėžti nekilnojamojo turto apmokestinimo sumoderinimo tikslai taip ir nebuvo pasiekti (*pateiktoje lentelėje nurodomos tolesnės NTM reformos kryptys*). Kai ku-

riose valstybėse NTM bazė nėra didelė (pavyzdžiui, apmokestinama tik žemė arba nėra apmokestinami gyventojų būstai), patvirtinta nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė gana smarkiai skiriasi nuo jo faktinės rinkos vertės (nors kai kurių valstybių – pavyzdžiui, Latvijos – mokesčių teisės aktai ir susieja nekilnojamojo turto apmokestinamąją vertę su jos rinkos verte), iškyla kitų mokesčių administravimo problemų. Nacionalinės vyriausybės vengia siūlyti nepopuliarius sprendimus, kuriais būtų padidinta mokesčio našta gyventojams. Kita vertus, dar labiau didinti NTM tarifus įmonėms bei organizacijoms taip pat sudėtinga, nes tuomet dar labiau iškreipiama apmokestinimo lygybė, ir NTM našta būtų perkeliama tik daliai mokesčio mokėtojų.

## 2. NTM PERSPEKTYVOS EUROPOS SĄJUNGOS KONTEKSTE

2004 m. gegužės 1 d. aštuonios Vidurio ir Rytų Europos valstybės, tarp jų ir Lietuva, įstojo į ES. Vadinas, formuojant Lietuvos mokesčių politiką turi būti atsižvelgiama ir į ES teisinį reguliavimą šioje srityje. Europos mokesčių politikos pagrindu turėtų būti laikoma 1957 m. kovo 25 d. pasirašyta Europos Bendrijos steigimo sutartis (vėliau keista pasirašius Maastrichto, Amsterdamo bei Nicos sutartis). Mokesčių suderinimas tarp ES šalių narių pagrindžiamas tuo, kad Europos Bendrijos steigimo sutartyje numatytos keturios pagrindinės laisvės (t. y. laisvas asmenų, kapitalo, paslaugų ir prekių judėjimas ES šalyse narėse), sudarančios bendros rinkos pagrindą, gali būti įgyvendinamos tik sukūrus panašias verslo sąlygas. Vadinas, ES šalių narių vidaus rinka negali būti saugoma muitų ar kitokių prekybos trukdžių nuo kitų ES šalių narių arba remtis valstybės laiduojama pagalba. Atitinkami prekybos trukdžiai negali būti sukuriami ir mokesčių forma.

Europos Bendrijos teisė nacionalinėms ES šalių narių mokesčių sistemoms įtakos turėjo daugiausia per direktyvas, Europos Teisingumo Teismo jurisprudenciją bei, atsižvelgiant į direktyvų reikalavimus, nacionalinės teisės aiškinimą [žr. plačiau 9, p. 55–75]. Europos Bendrijos teisėje numatomi skirtingi reikalavimai dėl tiesioginių ir netiesioginių mokesčių suderinimo. Konsoliduotos Europos Bendrijos sutarties (toliau – Sutartis) 93 straipsnyje numatoma, kad „Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčius, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, kurios yra būtinos užtikrinti, kad per 14 straipsnyje nustatytą terminą būtų sukurta ir imtų veikti vidaus rinka“. Remiantis šia nuostata, buvo suderinti ES šalių narių netiesioginiai mokesčiai. Tiesioginiai mokesčiai, prie kurių priskirtinas ir NTM, daugiausia buvo derinami vadovaujantis bendraisiais principais (diskriminacijos draudimo, subsidiarumo ir kt.) bei Sutarties 95 straipsniu, kuris taip pat numato „direktyvų, turinčių tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui“, leidimo galimybę [10].

Iš dalies dėl to, kad tiesioginiai mokesčiai Europos Bendrijoje nebuvo galutinai suderinti, bendroji mokesčių našta skirtingose ES šalyse narėse išlieka gana skirtinga. Bendroji mokesčių našta, kurią galima matuoti visų valstybės mokesčių pajamų santykiu su šalies BVP, Lietuvoje (sudaro mažiau negu 30 proc.) buvo viena iš mažiausių iš visų 25 dabartinių ES šalių narių [11, p. 183]. Valstybės ilgalaikės raidos strategijoje buvo nurodoma, kad naujosiose Rytų ir Vidurio ES šalyse narėse šis santykis yra apie 41 proc. [12] ir yra mažesnis negu daugelyje Vakarų Europos ES šalių narių. Atsižvelgiant į skirtingą mokesčių našta, kitų ES valstybių (pavyzdžiui, Prancūzijos, Vokietijos) atstovai pritaria tam, kad šalims, kuriose ši našta yra mažesnė už ES vidurkį, turėtų būti mažinama ES struktūrinių fondų parama [13, p. 9]. Ši argumentacija pagrįsta tuo, kad valstybės, nustatydamos mažą mokesčių našta, sąmoningai nesurenka pajamų, kurias galėtų surinkti. Europos Bendrijų Komisija taip pat pripažino, kad galutinai nesuderinus tiesioginių mokesčių išlieka mokesčių sistemų konkurencija tarp ES šalių narių. Todėl tinkamai nereguliuojamus šiuos procesus, gali būti pakenkta visos Europos Bendrijos mokesčių sistemos efektyvumui ir teisingumui [14, p. 3, 9].

Vis dėlto abejotina, ar ES šalyse narėse bus vieningai suderintos vietos mokesčių sistemos. Iki šiol, išskyrus kelias ES direktyvų tiesioginių mokesčių klausimais, tiesioginių mokesčių suvienodinimas remiasi daugiausia bendraisiais Europos teisės principais. Be to, atitinkamuose teisės aktuose daugiau dėmesio skiriama ne tiek pačių tiesioginių mokesčių normų suvienodinimui, kiek dvigubo apmokestinimo išvengimui. Šiuo metu ES institucijos *expressis verbis* nereikalauja, kad būtų įvedami nauji NTM arba šis mokestis Lietuvoje būtų smarkiai pertvarkytas [15, p. 115]. Nekilnojamas turtas nėra mobilus ir nejudą per sieną. Todėl šis mokestis laikomas nacionaliniu mokesčiu [žr. 16]. Be to, kadangi NTM dalis, palyginti su kitomis mokesčių pajamomis, nėra didelė, manytina, kad šis mokestis pagal ES rekomendacijas artimiausiu metu nebus vieningai suderintas.

Pažymėtina ir tai, kad pati Europos Bendrija beveik neskyrė dėmesio valstybės valdymo decentralizacijos klausimams. Atitinkamo dėmesio stoka prisidėjo ir prie to, kad Europos mastu beveik nebuvo svarstomas ir NTM nefiskalinis efektas. ES taip pat nereikalauja ir fiskalinės decentralizacijos [17]. Iš dalies skatinimas stiprinti savivaldybių vaidmenį šalyje gali būti išžvelgtas tuo aspektu, kad vienos iš esminių narystės ES sąlygų, kurios buvo patvirtintos 1993 m. Kopenhagos viršūnių tarybos susitikime, yra stabili institucinė sistema, garantuojanti demokratiją, teisinę valstybę, žmogaus teises, šalyje veikianti rinkos ekonomika ir kt. [17]. Be to, Europos Tarybos priimta Europos vietos savivaldos chartija taip pat skatina decentralizuoti valstybės valdymą.

Nepaisant užsitęsusių reformos eigos Rytų ir Vidurio ES valstybėse bei nepakankamo ES institucijų dėmesio, tikėtina, kad NTM reikšmė šiose valstybėse turėtų didėti. Būtina atkreipti dėmesį į tą aplinkybę, kad kai kuriose valstybėse (tarp jų ir Lietuvoje) užsieniečiams, kartu ir ES piliečiams, ilgą laiką buvo ribojama

teisė įsigyti žemės nuosavybės teisę. Šie apribojimai europinės ir transatlantinės integracijos kriterijus atitinkantiems užsienio subjektams (jeigu nėra taikomas pereinamasis laikotarpis) buvo panaikinti įstojus į ES. Liberalizuotoje nekilnojamojo turto rinkoje nekilnojamojo turto kainos turėtų didėti. Vadinasi, sumodernintas NTM, kurį apskaičiuojant būtų atsižvelgiama į nekilnojamojo turto rinkos kainas, turėtų atnešti ir daugiau mokesčių pajamų.

## IŠVADOS

Nors modernizuoti NTM Rytų ir Vidurio Europos regione buvo pradėta dar XX a. dešimtojo dešimtmečio pradžioje, beveik visose šio regiono valstybėse mokesčio reforma iki šiol nebuvo užbaigta. Tam turėjo įtakos užsitęsę restitucijos procesai, ne visada sėkmingai vykdytas turto privatizavimas, neišplėtotas nekilnojamojo turto rinka, aiškesnės ES pozicijos dėl šio mokesčio pertvarkymo ir suvienodinimo nebuvimas. Šiose valstybėse galima išvelgti ir bendras tendencijas, kodėl NTM panaudojamas nelabai sėkmingai. Pirmia, daugumoje iš nagrinėtų valstybių iki šiol numatoma gana daug NTM išimčių, siaura mokesčio bazė, vengiama taikyti didelius mokesčio tarifus, ir todėl pajamos iš šio mokesčio nėra didelės. Antra, atliekant NTM, o kartu ir visos mokesčių sistemos pertvarkymo reformą nebuvo pakankamai plečiama savivaldybių institucijų finansinė autonomija nuo centrinės valdžios, nors daugelyje šio regiono valstybių pajamos iš NTM ir buvo priskirtos savivaldybių finansiniams fondams. Trečia, daugelyje Rytų ir Vidurio ES valstybių nekilnojamojo turto apmokestinamoji vertė apskaičiuojama pagal turto plotą ar kitus kriterijus, kurie neturi sąryšio nei su turto įsigijimo kaina, nei su iš jo gaunama nauda. Toks apmokestinamosios vertės apskaičiavimo būdas neatitinka lygių mokesčio mokėtojų galimybių sumokėti mokesčių, be to, labai sumažina gautines pajamas iš šio mokesčio. Kaip ir daugelyje kitų pasaulio valstybių, NTM reforma nėra užbaigiama ir dėl politikų kaltės, nes jie baiminasi didindami mokesčių našta prarasti rinkėjų pasitikėjimą. Nepaisant šių problemų, tolesnis NTM modernizavimas būtinas, kadangi dėl didėjančių nekilnojamojo turto kainų galėtų būti surenkama daugiau mokesčių pajamų iš apmokestinamo nekilnojamojo turto. Atsižvelgiant į tai galėtų būti sumažinti kiti taikomi mokesčiai, o pats apmokestinimas prisidėtų prie veiksmingo žemės panaudojimo, racionalaus teritorijų planavimo bei urbanizacijos plėtros.

## LITERATŪRA

1. **Malme J., Youngman J.** Introduction // The Development of Property Taxation in Economies in Transition. Ed. by Malme J., Youngman J. The World Bank. – Washington D. C., 2001.
2. **Rural** property tax systems in Central and Eastern Europe. FAO Land Tenure Studies. – Rome, 2002.
3. **Mikuta B.** Land privatization in Lithuania 1999 <[www.ivsc.org/pubs/exp\\_drafts/massappr.pdf](http://www.ivsc.org/pubs/exp_drafts/massappr.pdf)>.

4. **Trasberg V.** Property Taxation in Baltic States. University of Tartu Estonia, Faculty of Economics and Business Administration <[www.eurofaculty.lv/taxconference/files/TP\\_D2/Trasberg.pdf](http://www.eurofaculty.lv/taxconference/files/TP_D2/Trasberg.pdf)>.
5. **Ott A.** Land Taxation and Tax Reform in the Republic of Estonia // Assessment Journal January/ February 1999, p. 49 <[www.lincolnst.edu/subcenters/valuation\\_taxation/dl/ott.pdf](http://www.lincolnst.edu/subcenters/valuation_taxation/dl/ott.pdf)>.
6. **Tomson A.** Mass valuation theory and practice in countries under transition. IRRV International conference. The Olimpija Hotel Tallinn 3–6 June 2003 (konferencijos medžiaga).
7. **Bird M., Slack E.** Land and Property Taxation around the World: a Review // Journal of property tax assessment and administration: an international journal. 2002. No. 3. Vol. 7.
8. **Maurer R., Paugam A.** A reform of toward *ad valorem* Property Tax in Transition Economies: Fiscal and Land Use Benefits, The World Bank. June, 2000. <[www.worldbank.org/urban/publicat/background13.pdf](http://www.worldbank.org/urban/publicat/background13.pdf)>.
9. **Birkenfeld W.** Der Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht // Steuer und Wirtschaft. Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft. 1998. Nr. 75 (28).
10. **Konsoliduota** Europos Bendrijos steigimo sutartis // Valstybės žinios. 2004. Nr. 2–2.
11. **Structures** of the taxation systems in the European Union, Data 1995–2002 Luxembourg 2004. <[http://europa.eu.int/comm/eurostat/Public/datashop/print-product/EN?catalogue=Eurostat&product=KS-DU-04-001-\\_-N-EN&mode=download](http://europa.eu.int/comm/eurostat/Public/datashop/print-product/EN?catalogue=Eurostat&product=KS-DU-04-001-_-N-EN&mode=download)>.
12. **Lietuvos Respublikos** Seimo nutarimas Nr. IX–1187 „Dėl valstybės ilgalaikės raidos strategijos“ // Valstybės žinios. 2002. Nr. 113–5029.
13. **Dubauskas M.** Prancūzijai užkliuvo per maži ES naujokių mokesčiai // Lietuvos Rytas. 2004 m. rugsėjo 7 d.
14. **European Commission.** Tax policy in the European Union. European Communities. Belgiuk, 2000 <[http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf)>.
15. **Almy R.** A Survey of Property Tax Systems. Prepared for Department of Taxes and Customs. The Ministry of Finance, Republic of Slovenia. March, 2001. <[www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf](http://www.agjd.com/EuropeanPropertyTaxSystems.pdf)>.
16. **Malme J., Youngman J.** The Property in a New Environment; Lessons from International Tax Reform Efforts. Working paper 2004 <[www.isp-aysps.gsu.edu/academics/conferences/conf2004/Youngmanmalme.pdf](http://www.isp-aysps.gsu.edu/academics/conferences/conf2004/Youngmanmalme.pdf)>.
17. **Bryson P., Cornia G.** The property tax – a missed opportunity for fiscal decentralization in transitional countries? The Czech and Slovak Cases 2000 <[unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispace/unpan009016.pdf](http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispace/unpan009016.pdf)>.

## PROPERTY TAXATION IN EASTERN AND CENTRAL EUROPE

**Dr. Vytautas Šulija**  
Mykolas Romeris University

### S u m m a r y

This article deals with the property tax reform that was carried out in Lithuania as well as in other Eastern and Central European countries since the 1990s. Since the beginning of the

1990s most countries of this region have reshaped their national systems from command to free market economy, created a stable market and some of them joined the European Union. Most of the new EU Member States from Eastern and Central Europe have taken much effort to make their national taxation more consistent and attractive for investors. In particular, these countries have already diminished or consider diminishing the rates of corporate, income and some other taxes. On the other hand, the decreased revenue should be collected from other sources. In this context, property taxes are supposed to be a proper alternative to reimburse the loss of revenue. Furthermore, property taxes are also appreciated due to their non-fiscal functions (*e.g.* role of property taxation for sustainable urbanisation, effective use of land, land improvement).

Major economic and legal reforms in Eastern and Central European countries since the 1990s as well as their implication to the reform of property taxation are observed in this article. The author elucidates privatization, restitution (reestablishment of property rights), reforms of national tax systems, local governance, *etc.* It is concluded that not all the anticipated reforms have been carried out as quickly as they were planned. The protracted reform of modernisation of property taxes was partly stipulated by undeveloped real estate markets, lack of relevant data, delayed reestablishment of property rights as

well as some other objective factors. On the other hand, the politicians were afraid to lose political support if they increase a tax burden. Moreover, lack of consistent national strategies on local taxes and local governance has contributed to successful finalization of property taxation.

Beyond all that, the EC institutions comprehend property taxes as local taxes. In general, there were almost no initiatives to harmonise local direct taxes in EU Member States until now. Establishment of legal framework of property taxes is attributed to the competence of national or – in some cases - local authorities. However, due to such an attitude the reform of property taxation – contrary to Value Added Tax, Corporate Tax and some other taxes - was not a priority in none of the observed countries. Hence, a rapid harmonisation of property tax systems in European countries is not a feasible perspective at least in the nearest future. The role of the property taxes should not be, however, underestimated. The boosting prices of real estate in Eastern and Central European economies show that revenue of this tax can be increased in these countries as well.

**Keywords:** property taxes, tax reform, Eastern and Central European countries, European Union, restitution, privatization, harmonization of direct taxes.