

## FINANSŲ TEISĖ

### NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO KONSTITUCINGUMO PROBLEMA

**Doktorantas 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@vagk.lt

*Pateikta 2004 m. lapkričio 4 d.  
Parengta spausdinti 2005 m. birželio 7 d.*

*Pagrindinės sąvokos:* Konstitucija, nekilnojamojo turto mokesčiai, mokesčio reforma, mokesčio konstitucingumo problemos.

#### S a n t r a u k a

Šiame straipsnyje daugiausia dėmesio skiriama nekilnojamojo turto apmokestinimo reformai Lietuvoje ir šio mokesčio galimos kolizijos su Lietuvos Respublikos Konstitucija analizei. Užtrukęs naujo nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo priėmimas bei jo kritika verčia permąstyti, ar šis mokestis būtų suderinamas su Lietuvos Respublikos Konstitucijoje numatytais teisėmis ir laisvėmis bei teisinės valstybės principais. Pasaulinė praktika rodo, kad administruojant šį mokestį gana aktyviai dalyvauja vietos savivaldos institucijos, o mokestinės įplaukos dažniausiai yra vienas iš esminių vietos savivaldos institucijų finansavimo šaltinių. Atsižvelgiant į tai, straipsnyje taip pat persvarstoma, ar ateiityje vietos savivaldos institucijų įtraukimas į šio mokesčio administravimą būtų suderinamas su konstitucinėmis nuostatomis. Apibendrinant aptariami bendrieji apmokestinimo konstitucingumo klausimai bei tai, kaip valstybei derėtų planuoti savo įplaukas, kad nepažeistų šalies gyventojų teisių bei teisėtų lūkesčių. Straipsnyje taikyti loginės analizės, lyginamosios teisėtyros, sisteminis bei statistinės analizės metodai.

#### Įžanga

Lietuvai vykdant teisinės sistemos reformą, viena iš sudėtinių dalių yra mokesčių ir administravimo reforma [1; 2]. Iki 2002 m. vidurio buvo priimti beveik visi svarbiausi nauji mokesčių teisės aktai: Azartinių lošimų mokesčio įstatymas, Pelno mokesčio įstatymas, Akcizų įstatymas, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Baltojo cukraus virškvocio mokesčio įstatymas, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Vadinas, per pastaruosius trejus metus buvo priimti ir pradėti taikyti nauji teisės aktai, reglamentuojantys mokestines pajamas, kurios patenka į valstybės biudžetą. Dėl to daugiausia dėmesio turėtų būti skiriama savivaldybės finansinių išteklių formavimo ir vietos mokesčių reformai baigti. Nekilnojamojo turto mokesčiai galėtų būti vienas iš esminių vietos savivaldos institucijų finansavimo šaltinių.

Šiuo metu nekilnojamas turtas Lietuvoje apmokestinamas žemės mokesčiu (priimtas 1992 m.) ir įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokesčiu (priimtas 1994 m.). Nors iki šiol iš šių mo-

kesčių Lietuvoje surenkama palyginti nemažai pajamų, jų teisinis reguliavimas ne visiškai atitinka pasaulinę nekilnojamojo turto apmokestinimo praktiką ir, vykdant Mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programą, jie turi būti tobulinami. 2001 m. spalio 4 d. Vyriausybės nutarimu patvirtintas užsibrėžtas tikslas parengti Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projektą [3]. Įgyvendinant Vyriausybės programą, 2001 m. parengta Nekilnojamojo turto mokesčio koncepcija, kuria *inter alia* užsibrėžta: (i) nustatant nekilnojamojo turto mokestį pereiti prie mokestinės vertės nustatymo, remiantis šio turto rinkos verte, (ii) reglamentuoti nuosavybės teise turimo nekilnojamojo turto, įskaitant žemę, apmokestinimą viename įstatyme; (iii) suteikti didesnes teises savivaldybėms finansinių išteklių formavimo srityje nustatant mokesčio tarifus ir priimant sprendimą dėl fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausančių statinių apmokestinimo šiuo mokesčiu [4].

Dėl užsitęsios diskusijos, kas turi būti laikomi mokesčio mokėtojais, kokie turi būti taikomi tarifai, kokios taikytinos išimties, kokią įtaką darys šis mokestis pažeidžiamiausiems socialiniams sluoksniams, ypač kokios mokestinės įplaukos bendrojoje mokesčių naštoje turi būti gaunamos iš mokesčio, įstatymo priėmimas atidėliojamas. Pastaruoju metu suabejota, ar apskritai įstatymas, naujai reglamentuosiantis nekilnojamojo turto apmokestinimą, bus priimtas.

Nekilnojamojo turto mokestis politiniu požiūriu nėra populiarus mokestis. Nors mokesčių tarifai dažniausiai nėra dideli (svyruoja iki 2 proc. nuo turto vertės), daugelis gyventojų užduoda klausimą, kokią teisę turi valstybė apmokestinti jiems priklausantį turtą. Atsižvelgiant į tai, svarstomas šio mokesčio socialinio teisingumas, gyventojų teisėtų lūkesčių atitikimas ir pan. Tikėtina, kad ateityje, jei pastarasis mokestis būtų nustatytas, gali kilti ir mokesčio konstitucingumo klausimas. Šiame straipsnyje aptariami bendrieji apmokestinimo konstitucingumo klausimai bei kokios konstitucinės nuostatos gali būti pažeistos apmokestinant nekilnojamąjį turtą.

## 1. Nekilnojamojo turto mokesčio atitiktis Konstitucijai

### 1.1. Bendrosios apmokestinimo konstitucinės problemos

Lietuvos konstitucinės teisės doktrinoje nebuvo skiriama daug dėmesio atskirų mokesčių konstitucingumo problemoms nagrinėti. Be to, daugeliu atveju aptariami tik bendrieji apmokestinimo klausimai. Pavyzdžiui, viename iš aktualesnių nutarimų, kuriame Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – Konstitucinis Teismas) pasisakė dėl mokesčių sampratos, kitų apmokestinimo principų ir pan., nagrinėtas žyminio mokesčio dydžių ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) suderinamumo klausimas tuo aspektu, kad žyminio mokesčio tarifai riboja ūkinės veiklos laisvę ir iniciatyvą, žmonių galimybes laisvai rinktis verslą, taip pat šie veiksmai sudaro sąlygas monopolizuoti rinką, riboja konkurenciją (Konstitucijos 46 str.) [5]. Konstitucinis Teismas konstatavo, kad:

„Konkrečiai pats mokesčio ar rinkliavos tarifas neapriboja žmogaus teisės laisvai pasirinkti darbą ar verslą. Laikantis nuomonės, jog vienoks ar kitoks mokesčio tarifas riboja žmogaus teisę laisvai pasirinkti darbą bei verslą, galima prieiti prie išvados, kad jau patys mokesčiai, nustatomi atskirų ūkio ar verslo šakos subjektams, apriboja šią žmogaus teisę“.

Ši Konstitucinio Teismo argumentacija gali būti kritikuojama, nes mokesčio konstitucingumas arba antikonstitucingumas negali būti nustatytas *in abstracto* remiantis tik bendraisiais apmokestinimo principais. Autoriaus nuomone, turėjo būti nagrinėjami konkretūs rinkliavų tarifai ir išaiškinta, ar jie adekvatūs ir suderinami su Konstitucijos 46 straipsnyje numatytais laisvėmis. Manytina, kad konkrečiu atveju gali būti nustatytos ribos, kada mokesčių našta yra per didelė, ir toks mokestis *de facto* apriboja žmogaus teises verstis komercine ūkine veikla.

Vis dėlto šiuo metu nesant konkretesnių konstitucingumo gairių dėl mokesčių įstatymų kūrimo, įstatymų leidėjui sunku orientuotis, kokia mokesčių našta gali būti nesuderinama su Konstitucijos nuostatomis.

Atsižvelgiant į tai, kad 2001 m. Nekilnojamojo turto mokesčio koncepcijoje buvo numatoma praplėsti mokesčio bazę ir apmokestinti ir gyventojams priklausantį nekilnojamąjį turtą, svarstyti, ar tokių numatomų nuostatų taikymas nebūtų problemiškas dėl nuosavybės neliečiamumo teisių apsaugos (Konstitucijos 23 str.), asmenų lygybės įstatymui principo pažeidimo (Konstitucijos 29 str.), be to, ar derintųsi su Konstitucijos preambulėje įtvirtintu teisinės valstybės principu.

## 1.2. Nuosavybės neliečiamumo pažeidimas

Konstitucinis Teismas, aiškindamas Konstitucijos 23 straipsnio nuostatas, ne kartą konstatavo: nuosavybės neliečiamumas ir nuosavybės teisių apsauga *inter alia* reiškia tai, kad savininkas, kaip subjektyvių teisių į nuosavybę turėtojas, turi teisę reikalauti, kad kiti asmenys nepažeistų jo teisių, taip pat kad valstybė turi pareigą užtikrinti nuosavybės teisių gynimą ir apsaugą [6]. Mokesčių nustatymas neatsiejamas nuo valstybės egzistavimo. Pačios valstybės buvimas *per se* legitimuoja mokesčių nustatymą [7, p. 185]. Nors valstybė garantuoja nuosavybės neliečiamumą, turtas kartu turi atlikti ir socialinę paskirtį [8, p. 21]. Pačios valstybės teisė nustatyti mokesčius, matyt, negali būti laikoma pažeidžiančia asmens nuosavybės teises. Užsienio valstybių konstitucinių teismų praktikoje piniginių prievolių nustatymas pats savaime nelaikomas nuosavybės neliečiamumo pažeidimu [9, p. 61; 10, p. 277], juo labiau nekilnojamojo turto mokesčių taikymas gali būti pagrindžiamas vietos savivaldybių teikiamų paslaugų būtinumu bei iš to gaunama nauda visiems asmenims, kurie naudojami šiuo turto. Šio mokesčio nustatymas pats savaime neturi būti laikomas pažeidžiančiu Konstitucijos 23 straipsnį.

Sudėtingesnis klausimas yra tai, kokia apimtimi asmuo gali būti apmokestinamas. Kitaip tariant, jei vien dėl nustatomo mokesčio asmuo bus priverstas atsisakyti jo kasdieniams poreikiams reikalingo turto, nuosavybės teisių pažeidimas gali būti įžvelgiamas. Vokietijos konstitucinės teisės doktrina atsiskleidžia plėtojant egzistencinio minimumo doktriną (vok. *Existenzminimum*), t. y. apmokestinus asmeniui turi likti ta dalis pajamų, kuri reikalinga jo, kaip paprasto vartotojo, poreikiams tenkinti [11, p. 153]. Ši nuostata grindžiama tuo, kad valstybė negali pasiimti mokesčių forma tos dalies, kuri gyventojui garantuojama pagal socialinio draudimo įstatymus. Lietuvos konstitucinėje teisėje šie klausimai nebuvo nagrinėti, tačiau laikytina, kad analogiškai žmogaus teisių apsaugos standartai taip pat turėtų būti taikomi. Vadinasi, jeigu dėl šio mokesčio gyventojas bus priverstas atsisakyti jo asmeniniams poreikio reikalingo gyvenamojo būsto, nuosavybės teisių pažeidimas gali būti įžvelgtas. Ši problema itin aktuali skurdžiausiems ir socialiai pažeidžiamiausiems asmenims. Atskirų išimčių mokesčių įstatymuose nenustatymas ir neatsižvelgimas į socialiai neaprupintų asmenų interesus gali būti vertinamas kaip nuosavybės neliečiamumo pažeidimas.

Kita vertus, kaip kontrargumentas gali būti pateikta tai, kad valstybė negarantuoja konstitucinės teisės į būstą. Ši teisė gali būti išvedama nebent iš bendrųjų Konstitucijos principų, t. y. žmogaus teisės į gyvybę (Konstitucijos 19 str.), nes netekus gyvenamojo būsto gali kilti grėsmė gyvybei, draudimo žeminti žmogaus orumą (Konstitucijos 21 str.), žmogaus būsto neliečiamybė (Konstitucijos 24 str.), kuri gali būti pažeista, jei mokesčio skola išieškoma į apmokestinamą turta, ir t. t. Siekiant išvengti galimos kolizijos su konstitucinėmis nuostatomis, laikytina, kad arba gyvenamąjį būstą reikėtų apmokestinti mažesniais tarifais, t. y. dėl kurių nekiltų gyventojui grėsmė jo prarasti, arba taikyti neapmokestinamąjį minimumą būstui, pavyzdžiui, iki 100 000 litų vertės, kuris deklaruojamas kaip pagrindinė gyvenamoji vieta.

Lietuvos konstitucinės teisės doktrinoje taip pat nėra vienos nuomonės, kokius maksimalius mokesčių tarifus gali nustatyti įstatymų leidėjas. Remiantis anksčiau nagrinėtu Konstitucinio Teismo nutarimu, galima būtų daryti išvadą, kad bet kokie mokesčių tarifai konstitucingumo požiūriu yra pateisinami. Vokietijos Federacijos Konstitucinis Teismas jau prieš keletą dešimtmečių ne kartą teigė, kad mokesčiai pažeidžia nuosavybės neliečiamumą ir teisę pasirinkti ūkinę laisvę, jei jie veikia gniuždančiai [12, p. 190; 13, p. 121]. 1995 m. šios nuostatos buvo sukonkretintos ir išaiškinta, kad turi būti išlaikyta privataus ir viešojo intereso pusiausvyra, o mokestis neturėtų atimti daugiau nei pusės asmens pajamų (vok. *Halbteilungsprinzip*) [14, p. 138]. Nors konkrečios ribos nustatymas gali būti kritikuojamas [15, p. 2604], manytina, kad apskritai maksimali apmokestinimo riba gali ir turi būti nustatyta. Nekilnojamojo turto mokesčių tarifai dažniausiai neviršija dviejų procentų, todėl laikytina, kad tokio dydžio mokesčio tarifas neapriboja asmens nuosavybės teisių. Pagal analogiją nedideli šio mokesčio tarifai, taikomi juridiniams asmenims, neturi būti laikomi pažeidžiančiais ir Konstitucijos 46 straipsnio, kuris garantuoja asmens ūkinės veiklos laisvę ir iniciatyvą. Būtina atkreipti dėmesį ir į tai, kad šiuo aspektu turi būti vertinami ne tik konkretūs mokesčiai, bet ir bendroji mokesčių, kuriuos moka gyventojai arba juridiniai asmenys, našta. Jeigu subendrinus asmens sumokamus mokesčius iš vieno pajamų šaltinio (įskaitant ir turto mokesčius) jie viršytų, pavyzdžiui, daugiau kaip 50 procentų, galima būtų svarstyti nuosavybės neliečiamumo pažeidimo klausimą<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Žinoma, toks vertinimas yra supaprastintas, galėtų būti atsižvelgiama į mokesčio mokėtojo išlaikomų asmenų skaičių.

### 1.3. Asmenų lygybės įstatymui pažeidimas

Asmens lygybės įstatymui principas reiškia tai, kad asmenys negali būti diskriminuojami jų lyties, rasės, tautybės, kalbos, kilmės, socialinės padėties <...> pagrindu. Asmens lygybės įstatymui principas būtų pažeistas, jei asmenys būtų skirtingai vertinami, nors nebūtų šių asmenų tokio skirtumo, kuris šį skirtingą vertinimą pateisintų. Konstitucinis Teismas teigė, kad įstatymu gali būti nustatytas nevienodas teisinis reguliavimas tam tikrų asmenų, esančių skirtingose padėtyse, kategorijų atžvilgiu [16]. Mokesčių teisėje asmenų lygybės principas reiškia tai, kad pagal mokesčius įstatymus visi asmenys *de jure* ir *de facto* turi būti vienodai apmokestinami. Nekilnojamojo turto mokestis, kaip pažeidžiantis asmenų lygybę įstatymui, gali būti svarstomas keliais aspektais:

Pirma, nekilnojamojo turto mokestis apmokestina tik asmens nekilnojamąjį turtą. Šiuo mokesčiu neapmokestinamas kitas nekilnojamam turtui prilyginamas turtas (mašinos, įrenginiai) arba kilnojamasis turtas. Galima įžvelgti, kad asmenys, turintys konkrečios rūšies nekilnojamojo turto, yra diskriminuojami. Nekilnojamojo turto apmokestinimas pagrindžiamas tuo, kad savivaldybės teikiamos paslaugos tiesiogiai susijusios su gyvenvietėje esančiu nekilnojamuoju turtu. Argumentai, kad savivaldybės teikiamos paslaugos ne visada reikalingos nekilnojamojo turto savininkui, arba kad savininkas už jas pats gali susimokėti, nėra įtikinantys. Jeigu, pavyzdžiui, bibliotekos, komunalinės paslaugos, infrastruktūros plėtimai, kultūrinės programos būtų finansuojami tik iš gyventojų rinkliavų ir kitų mokesčių, jų tiesioginė kaina būtų daug didesnė. Viešasis interesas legitimizuoja šį mokestį. Nekilnojamojo turto išskyrimas ir jo apmokestinimas remiasi prielaida, kad nekilnojamojo turto naudotojai šiomis vietinės reikšmės paslaugomis naudojami dažniau. Iš dalies galima kelti klausimą, kodėl tik turto savininkai turi finansuoti šias paslaugas, jeigu jos reikalingos visiems konkrečios vietovės gyventojams [17, p. 434–435]. Faktiškai šis mokestis perkeliamas visiems turto naudotojams (pvz.: nuomos mokesčio forma), todėl realiai mokestį sumoka asmenys, kurie šiuo turtu naudojami. Atsižvelgiant į tai, išskyrimas ir apmokestinimas tik nekilnojamojo turto neturėtų būti laikomas pažeidžiančiu asmenų lygybės įstatymui konstitucinę nuostatą.

Antra, asmenų lygybės įstatymui principas taip pat suponuoja, kad asmenys turi būti apmokestinami vienodai pagal galimybes susimokėti mokestį. Šiuo aspektu turėtų būti ne tik formaliai įvertintas faktas, kad tam tikros rūšies turtas apmokestinamas, tačiau ir tai, kad mokestis turi būti adekvatus šio turto teikiamai naudai [18, p. 447]. Nekilnojamojo turto mokesčiai remiasi nuostata, kad tam tikras turtas *per se* duoda tam tikrą naudą gyventojams. Nors tam tikro turto rinkos vertė gali būti vienoda, gaunamos pajamos iš turto ir dėl to gaunama reali apmokestinimo našta gali skirtis. Pavyzdžiui, Vokietijoje turto mokestis (vok. *Vermögenssteuer*) buvo pripažintas prieštaraujančiu Konstitucijai, nes skirtingų rūšių turtas buvo vertinamas pagal skirtingas taisykles [14, p. 121]. Autoriaus nuomone, siekiant išvengti kolizijos su šia konstitucine nuostata, nekilnojamojo turto vertinimo ir apmokestinimo taisyklės turi būti pagal galimybes vienodos visų rūšių turtui, o nustatant turto mokestinę vertę, turi būti atsižvelgiama, kokią faktinę naudą turtas teikia jo savininkui.

Apibendrinant laikytina, kad pats mokestis neturėtų pažeisti asmenų lygybės įstatymui principo, tačiau formuluojant atskiras naujojo nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nuostatas, turi būti siekiama, kad dalis savininkų nebūtų nepagrįstai diskriminuojami.

### 1.4. Teisinės valstybės principo pažeidimas

Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad teisinės valstybės principo turinys atsiskleidžia įvairiose Konstitucijos nuostatose ir yra aiškintinas neatsiejamai nuo Konstitucijos preambulėje skelbiamo atviros teisingos, darnios pilietinės visuomenės ir teisinės valstybės siekio [6]. Neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas [6]. Valstybės turi pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti teisinių santykių subjektų teises, taip pat įgytas teises, gerbti teisėtus lūkesčius [19; 20].

Vertinant nekilnojamojo turto mokesčių ir teisinės valstybės principo atitikimą, turi būti įvertinta, ar asmenys gali pagrįstai tikėtis, kad šis turtas bus neapmokestinamas ir ar mokesčio nustatymas gali pažeisti šį teisėtą lūkestį. Iš dalies argumentai, kad nekilnojamasis turtas neturėtų būti apmokestinamas, pagrįsti tuo aspektu, kad pastarasis turtas faktiškai jau kartą buvo apmokestintas, t. y. arba pajamos, už kurias buvo įgytas nekilnojamasis turtas, arba pats turtas, jei jis buvo paveldėtas arba dovanotas. Atsižvelgiant į tai, asmenys galėtų tikėtis, kad antrą kartą jų pajamos arba turtas neturėtų būti apmokestinami.

Manytina, kad teisėto lūkesčio principas turi būti sistemaiškai atskleidžiamas per ryšį su kitomis konstitucinėmis nuostatomis. Kaip jau buvo nagrinėta, pats savaime piniginės prievolės mokesčio forma nustatymas negali būti laikomas pažeidžiančiu nuosavybės neliečiamumo principą. Turimas turtas atlieka socialinę paskirtį. Nekilnojamojo turto apmokestinimas remiasi viešuoju interesu užtikrinti finansavimą vietinių paslaugų sričiai ir nediskriminuoti atskirų asmenų grupių. Faktiškai gyventojas negali tik rinkliavų forma susimokėti už visas paslaugas, kurias teikiamos turto naudotojui. Abejotina, ar asmuo gali pagrįstai tikėtis, kad vietinė infrastruktūra bus vystoma neapmokestinant visų tam tikros gyvenvietės savininkų arba naudotojų turto. Nekilnojamas turtas vienokia arba kitokia forma faktiškai apmokestinamas visose Europos valstybėse, išskyrus nebent Norvegiją ir Malta [21]. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad nustatomi nekilnojamojo turto mokesčiai, kaip nepažeidžiantys kitų konstitucinių nuostatų, neturėtų būti laikomi pažeidžiančiais teisėtų lūkesčių bei teisinės valstybės principą.

Apibendrinant darytina išvada, kad nekilnojamojo turto mokesčiai neturi būti laikomi savaime pažeidžiančiais Konstituciją. Šis mokestis taip pat neturi veikti gniuždančiai, kad asmenys nebūtų priversti atsakyti savo poreikiams reikalingo gyvenamojo būsto arba realiai netektų žymios dalies savo pajamų arba galimybės verstis ūkine veikla. Taigi gyventojų nekilnojamam turtui, kuris apmokestinamas kaip pagrindinė gyvenamoji vieta, turėtų būti taikomas neapmokestinamas minimumas arba šis turtas apmokestinamas mažesniais tarifais. Be to, siekiant išvengti asmens lygybės įstatymui principo pažeidimo, visų rūšių nekilnojamas turtas turi būti vertinamas pagal kiek įmanoma vienodas taisykles ir apmokestinant turi būti atsižvelgta į tai, kokias pajamas tas turtas turi duoti.

## 2. Vietos savivaldos institucijų dalyvavimo administruojant mokesčius konstitucinės problemos

Ir Lietuvoje, ir užsienio valstybėse nekilnojamojo turto mokesčiai yra labai svarbi priemonė formuojant vietos biudžeto pajamas, t. y. jį administruoja vietinės institucijos ir gautos mokesstinės pajamos patenka į vietinius finansinius fondus [22, p. 45]. Kai kuriose valstybėse teisė gauti nekilnojamojo turto mokesčius į vietos savivaldos finansinius fondus kaip esminė nuostata tiesiogiai nustatyta net konstitucijose (pvz.: Vokietijos konstitucijos 106 str. 6 d. [23, p. 1952]). Šio mokesčio lyginamoji dalis sudaro apie 8,1 proc. vietos savivaldos pajamų Rytų ir Vidurio Europos valstybėse ir 7,3 proc. Europos Sąjungos valstybėse (2001 m. duomenys) [24]. Pavyzdžiui, Vilniaus miesto savivaldybės planuojamame 2004 metų biudžete visi turto mokesčiai (įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis, žemės mokestis ir paveldimo turto mokestis) yra dar reikšmingesni ir sudaro apie 13 proc. savivaldybės biudžeto pajamų. Toliau pateikta lentelė rodo nekilnojamojo turto mokesčių indėlį Vilniaus miesto savivaldybės biudžete [25].

1 lentelė. Vilniaus miesto savivaldybės 2004 metų biudžetas

Eil. nr.	Pajamos	Suma (tūkst. lt.)
1	Gyventojų pajamų mokestis	169 241,0
2	Nekilnojamojo turto mokesčiai (2.1 + 2.2)	81 933,0
2.1	Žemės mokestis	2 700,0
2.2	Įmonių ir organizacijų nekilnojamojo turto mokestis	79 233,0
3	Paveldimo turto mokestis	312,0
4	Mokestis už aplinkos teršimą	4 810,6
5	Valstybės ir vietinės rinkliavos	6 200,0
6	Palūkanos už depozitus ir už kapitalo naudojimą, dividendai, nuomos mokestis už valstybinę žemę ir valstybinio vidaus vandens fondo vandens telkinius	23 020,0
7	Pajamos iš patalpų nuomos, už atsitiktines paslaugas, įmokos už išlaikymą švietimo, socialinės apsaugos ir kitose įstaigose	22 197,1
8	Pajamos iš baudų ir konfiskacijos bei kitos pajamos	7 800
9	Ilgalaikio materialinio turto realizavimo pajamos	18 496
10	Dotacijos ir apyvartos lėšos biudžeto lėšų stygiui dengti	281 807,6
	Iš viso	615 817,3

Kitose Lietuvos savivaldybėse pajamos iš nekilnojamojo turto mokesčių šiek tiek mažesnės, nes jose nekilnojamojo turto vertė yra mažesnė, be to, įmonių (joms tenka pagrindinė nekilnojamojo turto (įskaitant žemės) mokesčių našta) dažniausiai būna daugiau didžiausiuose šalies miestuose.

Nekilnojamojo turto mokestis yra vietinio pobūdžio, nes mokesčių pajamos pervedamos į vietos savivaldos finansinius fondus ir vėliau naudojamos vietos reikmėms. Vietinio pobūdžio paslaugos (mokyklų, vaikų darželių, ligoninių, muziejų, bibliotekų, kitų kultūros įstaigų ir t. t.) finansuojamos iš savivaldybės biudžeto. Ateityje gavusios papildomų lėšų, vietos savivaldos institucijos galėtų aktyviau dalyvauti vietinės infrastruktūros plėtroje. Europos vietos savivaldos chartijos 9 straipsnyje taip pat numatyta, kad „vietinės valdžios organai bent dalį finansinių išteklių gauna iš vietos mokesčių ir rinkliavos, kurių dydį nustato jie patys vadovaudamiesi statutu“ [26]. Vietos savivaldos institucijų įtraukimas į šio mokesčio administravimą susijęs keletu aspektų: kokioms institucijoms pervedamos šios mokestinės pajamos, kokios institucijos sprendžia dėl mokesčio tarifo, dėl mokesčio bazės siaurimo, lengvatų teikimo bei kokios institucijos vertina nekilnojamąjį turtą ir surenka šį mokestį. Lyginamoji įvairių valstybių analizė 2 pateikta lentelėje (joje: C – centrinės valdžios institucijos, V – vietinės valdžios institucijos) [27].

2 lentelė. Nekilnojamojo turto mokesčio administravimo paskirstymas

	Lietuva		Latvija		Estija		JAV		Jungtinė Karalystė		Čekija	
	C.	V.	C	V	C.	V	C	V	C	V	C	V
Gauna mok.		+		+		+		+		+		+
Nustato tarifą	+		+			+		+		+	+	
Įtraukia pastatus	+		+		+	+		+	+		+	
Įtraukia žemę	+		+					+	+		+	
Vertinimas	+		+		+	+		+	+		+	
Surinkimas	+			+	+			+		+	+	

Iš pateiktos lentelės galima daryti išvadą, kad labiausiai decentralizuotas šio mokesčio administravimas yra JAV. Lietuvos sąlygomis (atsižvelgiant į nedidelę teritoriją) kai kurias funkcijas tikslinga būtų palikti ir centrinėms institucijoms. Pavyzdžiui, teritorinės mokesčių inspekcijos apskaičiuotų mokestį, centrinis registratorius turi geresnes galimybes atlikti masinį vertinimą. Atsižvelgiant į užsienio valstybių praktiką, siūlytina taip pat suteikti teisę savivaldybių taryboms nustatyti konkrečius mokesčių tarifus, savo biudžeto sąskaita mažinti mokestį arba visai nuo jo atleisti.

Vietos savivaldos institucijas įgaliojant nustatyti mokesčio tarifus, gali būti įžvelgta kolizija su Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu, kuriame įtvirtinta, kad Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus, bei 127 straipsnio 3 dalimi, kurioje numatyta, kad mokesčius, kitas įmokas į biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai [46]. Lietuvos Respublikos Seimo Teisės departamentas pateikė nuomonę, kad Seimas savo konstitucinių įgaliojimų nustatyti valstybinius mokesčius ir kitus mokėjimus negali perduoti jokiai kitai institucijai. Šioje srityje savivaldybių tarybos negali savo nuožiūra nustatyti mokesčio išimčių, lengvatų ir mokesčių dydžių [28]. Šiuo atveju remiamasi Konstitucinio Teismo nutarimu, kuriame buvo nagrinėtas Vyriausybės nutarimo konstitucingumas, kuriuo buvo nustatyti atskaitymai valstybiniam keliams tiesti, taisyti ir prižiūrėti. Konstitucinis Teismas pabrėžė, kad nustatant mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus įstatymu, jame privalo būti apibrėžti tokie esminiai mokesčio arba kito privalomo mokėjimo elementai kaip mokėtojas, objektas, dydžiai, išimtys bei lengvatos, mokėjimo terminai. Šie mokėjimai buvo nustatyti Vyriausybės nutarimu, todėl jis buvo pripažintas prieštaraujančiu Konstitucijai [29].

Pritariant nuostatai, kad Konstitucijoje įtvirtintas mokesčių nustatymas įstatymais yra kertinis mokesčio mokėtojo teisių apsaugos garantas, manytina, jog konstitucinis valdžių padalijimo principas nebūtų pažeistas, jei mokesčio įstatyme būtų numatytos maksimalios ir minimalios mokesčio ribos, o konkretų tarifą nustatytų savivaldybių tarybos atsižvelgdamos į jų poreikius bei galimybes veiksmingai plėtoti nekilnojamojo turto rinką. Šiuos argumentus patvirtintų kiti Konstitucinio Teismo nutarimai. Pirmajame buvo kvestionuotas tariamas Konstitucijos 127 straipsnio 3 dalies pažeidimas, nes žyminio mokesčio tarifas, išskyrus už teismų nagrinėjamas bylas ir išduodamų dokumentų nuorašus, nustatė Vyriausybė. Konstitucinis Teismas pasisakė, kad Konstitucijoje yra nustatyta galimybė įvairiai reguliuoti valstybės biudžeto pajamas atsižvelgiant į jų teisinę formas [5]. Be to, buvo pabrėžta, kad ne-

galima teigti, kad Vyriausybė, nustatydamą žyminio mokesčio tarifus, perėmė Seimo funkcijas, nes patį žyminį mokestį įvedė ne Vyriausybė, o Seimas, išleisdamas Žyminio mokesčio įstatymą. Kitoje byloje tirta, ar Vyriausybei perduota teisė iki 1999 m. sausio 1 d. nustatyti akcizų tarifus nepažeidžia Konstitucijos reikalavimų [30]. Šį kartą Konstitucinis Teismas aiškino mokesčių elementų tarpusavio santykį ir nurodė, kad objektas yra svarbiausias šios mokesčio elementas, tuo tarpu tarifas yra dinamiškesnis ir labiau kintantis. Manychiau, labai svarbus tas Teismo motyvas, kad keičiant tarifą sudaromos teisinės sąlygos greitai reaguoti į rinkos pasikeitimus ir konjunktūrą, nustatyti ekonominius valstybės prioritetus. Svarbu tai, kad ne tik akcizo, bet ir nekilnojamojo turto mokesčio tarifas būtų lankstus ekonomikos reguliavimo svirtis, nes jis galėtų operatyviai reaguoti į nekilnojamojo turto vertės svyravimus. Atsižvelgus į šiuos motyvus, pritariama E. Mikalonio nuomonei, kad tik įstatymais nustatyti visus mokesčius elementus (įskaitant tarifą) nėra konstitucinis imperatyvas [31, p. 112].

Vadovaujantis šiais argumentais laikytina, kad jeigu Seimas suteiktą teisę neperžengiant mokesčio tarifų maksimalių ir minimalių ribų vietos savivaldybių taryboms nustatyti konkretų taikytiną mokestį, Konstitucijos nuostatos nebūtų pažeistos. Iš esmės tokia praktika laikytina teisinga, nes nekilnojamojo turto mokestis gali būti panaudotas kaip regiono plėtros priemonė. Vietos savivaldybės, geriausiai žinodamos padėtį vietovėje, galėtų nustatyti racionaliausius mokesčių tarifus. Įstatyme numatytos minimalios ir maksimalios mokesčio ribos leistų išvengti nepamatuotos atskirų savivaldybių, kurios, dirbtinai mažindamos savo pajamas ir nustatydamos pernelyg mažus mokesčius, bandytų pritraukti kapitalą, konkurencijos.

Siūlytina, kad ir ateityje nekilnojamojo turto mokesčio surinkimas išliktų centralizuotas. Šios funkcijos nėra tiesiogiai susijusios su tam tikros vietovės plėtra, todėl mokesčių rinkimą galėtų organizuoti teritorinis mokesčių administratorius kartu su įgaliotomis institucijomis remdamiesi VĮ Registrų centro duomenimis. Konkretus nekilnojamojo turto vertintojas būtų parenkamas Vyriausybės.

## Išvados

Išnagrinėjus Lietuvos Respublikos bei užsienio valstybių konstitucinių teismų aktualią praktiką, darytina išvada, kad nekilnojamojo turto mokesčiai, kaip bet kokie kiti mokesčiai, patys savaime neturi būti laikomi pažeidžiančiais Konstituciją. Valstybė turi teisę nustatyti, kaip turi būti surinktos valstybės finansinės įplaukos. Nekilnojamojo turto mokestis taip pat neturi veikti gniuždančiai, ir vien dėl jo asmenys neturi būti priversti atsisakyti savo būtiniesiems poreikiams reikalingo gyvenamojo būsto, netekti žymios dalies savo pajamų arba galimybės verstis ūkine veikla. Priešingu atveju galima svarstyti nuosavybės neliečiamumo, ūkinės veiklos laisvės bei kitų konstitucinių teisių ir laisvių pažeidimo klausimą. Be to, siekiant išvengti asmens lygybės įstatymui principo pažeidimo, visų rūšių nekilnojamas turtas turi būti vertinamas pagal kiek įmanoma vienodas taisykles, o apmokestinant turi būti atsižvelgta, kokias pajamas turi duoti tas turtas.

Remiantis pasauline praktika, tikslinga būtų ateityje suteikti teisę savivaldybių taryboms koreguoti nekilnojamojo turto mokesčio bazę bei nustatyti konkrečius mokesčio tarifus neviršijant Seimo patvirtintų mokesčio tarifų ribų. Ši nuostata neturėtų pažeisti Konstitucijoje įtvirtintos Seimo išimtinės teisės nustatyti mokesčius (Konstitucijos 127 str. 3 d.). Priešingai, vietos savivaldos institucijos, geriausiai žinodamos padėtį vietovėje, galės nustatyti racionaliausius mokesčių tarifus ir panaudoti mokestį ne tik kaip finansinių įplaukų šaltinį, bet ir kaip regiono plėtros priemonę.



## LITERATŪRA

1. **1998 m. birželio 25 d.** Lietuvos Respublikos Seimo nutarimas „Dėl teisinės sistemos reformos metmenų (nauja redakcija) ir jų įgyvendinimo“ // Valstybės žinios. 1998. Nr. 61–1736.
2. **1998 m. rugpjūčio 11 d.** Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Nr. 1016 „Dėl mokesčių teisinės bazės sutvarkymo programos“ // Valstybės žinios. 1998. Nr. 72–2102; 1999. Nr. 110–3233.
3. **2001 m. spalio 4 d.** Vyriausybės nutarimas Nr. 1196 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2001–2004 metų programos įgyvendinimo priemonių patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2001. Nr. 86–3015.
4. **Mokesčių sistemos koncepcija.** 2001 //www.finmin.lt (paskutinį kartą prieita 2001 m. rugsėjo mėn.).

5. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 1996 m. kovo 15 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1996. Nr. 25–630.
6. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 2003 m. gruodžio 3 d. nutarimas // Valstybės žinios. 2003. Nr. 115–5221.
7. **Alt J. E.** The evolution of tax structures // Public Choice. 1983. Vol. 41. – The Netherlands.
8. **Landsittel R.** Ende des Einheitswerts. Die Entscheidungen des BVerfG und ihre Auswirkungen auf die Praxis. – Bonn, 1995.
9. **Bundesverfassungsgericht.** Beschluß vom 23. Juni 1993 (1 BvR 133/89) Verlängerter schuldrechtlicher Versorgungsausgleich // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 89. Band. – Tübingen, 1994.
10. **Bundesverfassungsgericht.** Beschluß vom 8 Juni 1988 (2 BvL 9/85 und 3/86) Erhebung einer Ausgleichsabgabe nach dem Gesetz über den Abbau der Fehlsubventionierung im Wohnungswesen (Fehlbelegungsabgabe) // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 78. Band. – Tübingen, 1989.
11. **Bundesverfassungsgericht** Beschluß vom 25. September 1992 (2 BvL 5, 8, 14/91) Grundfreibetrag im Einkommensteuerrecht // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 87. Band. – Tübingen, 1993.
12. **Bundesverfassungsgericht.** Beschluß vom 31. Mai 1990 (1BvL 12, 13/88, 2 BvR 1436/87) Sonderabgaben auf den Betrieb der Land-, Forst- und Ernährungswirtschaft aufgrund des Absatzfondsgesetzes zur Förderung des Absatzes und der Verwertung der Erzeugnisse dieser Wirtschaftszweige // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 82. Band. – Tübingen, 1991.
13. **Bundesverfassungsgericht.** Beschluß vom 29. November 1989 (1BvR 1402, 1528/87). Ersatzlose Streichung des § 34 Abs. 4 des Einkommenssteuergesetzes (ermäßigte Steuersätze für Nebeneinkünfte auf wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Nebentätigkeit) // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 81. Band. – Tübingen, 1990.
14. **Bundesverfassungsgericht.** Beschluß des Zweiten Senats vom 22 Juni 1995 (2 BvL 37/91). Erbschaftsteuerliche Belastung von einheitswertgebundenem Grundbesitz // Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts 93. Band. – Tübingen, 1996.
15. **Arndt H., Schumacher A.** Die verfassungsrechtlich zulässige Höhe der Steuerlast – Fingerzeig des BVerfG an den Gesetzgeber // Neue Juristische Wochenschrift. 1995. No. 40.
16. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 1996 m. vasario 26 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1996. Nr. 20–537.
17. **Tipke K.** Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß. 11 völlig überarbeitete Auflage. – Köln, 1988.
18. **Berkermann J.** Aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts // Juristische Rundschau 1995, November Heft 11.
19. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 2001 m. liepos 12 d. nutarimas // Valstybės žinios. 2001. Nr. 62–2276.
20. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 2003 m. liepos 4 d. nutarimas // Valstybės žinios. 2003. Nr. 68–3094.
21. **Brown P. K., Hepworth M. A.** A Study of European Property Tax Systems Final Report February. 2003
22. **Troll M.** Grundsteuergesetz Kommentar. 7 Auflage. Verlag Vahlen. 1997.
23. **Grundgesetz** Kommentar 2. Auflage, Herausgegeben von Michael Sachs. – München, 1999.
24. **Brzevski J.** Property taxes in Poland and the recent reform efforts // Property tax reforms and Valuation Workshops 8–12 October 2001 Vilnius (konferencijos medžiaga)
25. **Vilniaus miesto savivaldybės** 2004 metų biudžetas // <http://www.vilnius.lt/biudzetas2004/Dokai1/2004mbiud.htm> (paskutinį kartą prieita 2004 m. kovo 17 d.).
26. **European** Charter of Local self government, Strasbourg, 15.X.1985. // <http://www.justice.gov.mt/presskit/European%20Charter%20of%20Local%20Self-Govt.doc> (paskutinį kartą prieita 2004 m. kovo 17 d.).
27. **Müller A.** Overview of Property Taxes // Property Tax Reforms and Valuation Workshop 8-12 October 2001, Vilnius (konferencijos medžiaga).
28. **Lietuvos Respublikos** Seimo Teisės departamento išvada dėl Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo projekto Nr. IXP–3024 // <http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=221792&Condition2> (paskutinį kartą prieita 2004 m. kovo 17 d.).
29. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 2002 m. birželio 3 d. nutarimas // Valstybės žinios. 2002. Nr. 55–2199.
30. **Lietuvos Respublikos** Konstitucinio Teismo 1998 m. spalio 9 d. nutarimas // Valstybės žinios. 1998. Nr. 91–2533.
31. **Mikalonis E.** Konstituciniai mokesčių teisės principai Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo nutarimuose // Teisė. 2003. Nr. 46.





## ***Problem of Property Taxation Constitutionality***

***Doctoral Candidate Vytautas Šulija***  
***Mykolas Romeris University***

***Keywords:*** Constitution, property taxes, tax reform, problems of tax constitutionality.

### **SUMMARY**

*Until 2002 almost all the laws which regulate taxable income to be transferred to the state budget were enacted. However Lithuanian tax reform was not finalized until now, as state financial institutions have not contributed enough to the problem of property taxation and funding of municipalities. In addition, the political debates on taxation of residential property as well as discussion on the proportion of property tax in the gross taxable income impeded successful implementation of new legislation on property taxation. Even though property taxes could be justified for their fiscal efficiency and positive impact on sustainable urbanisation, it could be alleged that they violate Constitution, especially in respect of inviolability of proprietary rights, equity against the law and the principle of rule of law.*

*The analysis of contemporary practice of Constitution Court of the Republic of Lithuania and the most outstanding rulings of foreign Constitutional Courts leads to conclude that property taxes as well as other taxes should not be considered as violating constitutional freedoms. The state shall have a right to decide on its particular financial resources and the form thereof. Sole taxation could not be regarded as violating proprietary rights. However tax burden must not strangle a taxpayer compelling him to transfer property which has been used for personal needs or substantially hamper commercial activity. So far as a particular tax leads to such consequences, it could be declared unconstitutional. Furthermore, the principle of equity against the law implies that all taxpayer are to be treated according to non-discriminatory regulations. The interpretation of this principle suggests that all the appraisal of property for taxation purposes should be executed according to the similar rules in respect of all the taxpayers. Moreover, the calculation of the tax should be made on the basis of proportional capacities of all taxpayers to pay it. Therefore, the author suggests that appraisal of real property for taxation purposes should be made considering actual income to be received of this property.*

*According to the worldwide practice it would be reasonable to grant a right to municipalities to revise property tax base as well as to determine particular tax tariffs not exceeding the minimal and maximal model tariffs to be approved by the Parliament (Seimas). Such an authorisation should not be considered as violating constitutional requirement, according to which the Parliament (Seimas) shall have an exceptional right to prescribe taxes (Part 3 of Art. 127 of Constitution). On the contrary, the municipalities should be acquainted the best with situation in the particular location and be capable to establish the most reasonable property tax tariffs. As a consequence, property taxes would serve not only as the source of financial income of the state, but also as the device for development of region.*

