

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS**  
**FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**NERINGA MIKNYTĖ**

**PAVELDIMO TURTO MOKESČIO TEISINĖ**  
**ANALIZĖ**

**Magistro baigiamasis darbas**

**Vadovas:**

**Prof. dr. Algirdas Miškinis**

**Vilnius, 2011**

**MYKOLO ROMERIO UNIVERSITETAS**  
**EKONOMIKOS IR FINANSŲ VALDYMO FAKULTETAS**  
**FINANSŲ IR MOKESČIŲ KATEDRA**

**PAVELDIMO TURTO MOKESČIO TEISINĖ**  
**ANALIZĖ**

**Finansų teisės magistro baigiamasis darbas**  
**Studijų programa 621M90003**

**Vadovas:**

**Prof. dr. Algirdas Miškinis**

**2011 12**

**Recenzentas:**

**2011 12**

**Atliko:**

**FNTmns10-01 gr. stud.**

**N. Miknytė**

**2011 12**

**Vilnius, 2011**

## TURINYS

<b>ĮVADAS.....</b>	<b>6</b>
<b>1. PAVELDIMO TURTO MOKESČIO ISTORINĖ RAIDA IR TEORINIAI ASPEKTAI ....</b>	<b>9</b>
1.1. Paveldėjimas kaip civilinės teisės institutas .....	9
1.2. Istorinė paveldimo turto mokesčio raida .....	11
1.3. Paveldimo turto apmokestinimo teorijos .....	17
1.4. Paveldimo turto mokesčio modeliai .....	19
<b>2. PAVELDIMO TURTO MOKESČIO TEISINĖ CHARAKTERISTIKA .....</b>	<b>23</b>
2.1. Paveldimo turto mokesčio vieta mokesčių sistemoje.....	23
2.2. Paveldimo turto mokesčio elementai .....	26
<b>3. MOKESČIO ADMINISTRAVIMO TEISINĖ ANALIZĖ.....</b>	<b>48</b>
3.1. Paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo problematika .....	48
3.2. Paveldimo turto apmokestinimo momentas ir su jo atsiradimu kylančios problemos ..	52
3.3. Nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčio nuo užsienyje paveldėto turto apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas.....	56
<b>IŠVADOS .....</b>	<b>59</b>
<b>LITERATŪRA .....</b>	<b>61</b>
<b>ANOTACIJA LIETUVIŲ IR ANGLŲ KALBOMIS.....</b>	<b>66</b>
<b>SANTRAUKA.....</b>	<b>68</b>
<b>SUMMARY.....</b>	<b>70</b>

**LENTELĖS**

<b>Lentelė Nr. 1 Paveldimo turto mokesčio įplaukos į valstybės biudžetą 1923-1938 metais.....</b>	<b>15</b>
<b>Lentelė Nr. 2 Paveldimo turto mokesčio įplaukos į valstybės biudžetą 2002-2010 metais.....</b>	<b>16</b>
<b>Lentelė Nr. 3 Mirčių skaičius, tenkantis 1000 gyventojų 1923-1938 metais.....</b>	<b>17</b>
<b>Lentelė Nr. 4 Mirčių skaičius, tenkantis 1000 gyventojų 2002-2010 metais.....</b>	<b>17</b>
<b>Lentelė Nr. 5 Paveldėjimo ir paveldimo turto mokesčio modeliai ES valstybėse narėse.....</b>	<b>20</b>
<b>Lentelė Nr. 6 Institucijos, nustatančios paveldimo turto vertę bei apmokestinamąją vertę....</b>	<b>37</b>

**DIAGRAMOS**

<b>1 pav. Efektyvūs mokesčio tarifai ES valstybėse narėse.....</b>	<b>44</b>
--	-----------

## IVADAS

**Temos aktualumas ir problematika.** Seras William Harcourt, motyvuodamas palaikų mokesčio reformą 19a pab. Anglijoje, yra pasakęs: „Gamta suteikia žmogui galią naudotis žemės gėrybėmis tik jam gyvenant. Galia naudotis jomis po mirties sukurta įstatymais, ir todėl valstybė turi teisę nustatyti tas sąlygas, kuriomis ta galia galėtų būti vykdoma“.<sup>1</sup> Taigi paveldėjimo teisiniai santykiai yra valstybės kūrinys. Nors turto perdavimas po mirties yra istoriškai susiformavęs reiškinys, tačiau būtent valstybė nustato tas taisykles, kuriomis vadovaujantis po žmogaus mirties įpėdiniams perduodamas turtas, sukauptas per visą to žmogaus gyvenimą. Tačiau pati žmogaus mirtis nereiškia savaiminio turto perėjimo. Tam, kad būtų įgyta teisė į velionio turta, reikia atlikti daug teisinių veiksmų: priimti palikimą, gauti paveldėjimo teises liudijančius dokumentus ir kt. Daugelyje pasaulio šalių, įskaitant ir Lietuvą, taip pat yra ir pareiga sumokėti paveldimo turto mokestį. Tačiau tiek tokio mokesčio teorinis pagrindimas, tiek ir pati apmokestinimo forma literatūroje yra nurodomi labai skirtingi. Be jokios abejonės, paveldimo turto mokestis, kaip ir visi kiti mokesčiai, turi vykdyti pagrindines funkcijas: užtikrinti pakankamas valstybės pajamas, reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius procesus, taip pat šio mokesčio reglamentavimas turi užtikrinti balansą tarp valstybės ir mokesčio mokėtojo interesų.

Paveldimo turto mokestis laikomas vienu seniausių mokesčių, kurio atsiradimas siejamas su valstybių susikūrimu. Tačiau net ir turintis ilgas tradicijas, šis mokestis visada buvo kontraversiškas bei probleminis. Mokesčio kontraversiškumą atskleidžia požiūrių į mokesčio būtinumą įvairovė. Žvelgiant iš istorinės perspektyvos, šio mokesčio nuoseklumo ir būtinumo klausimas taip ir liko neišspręstas. Skirtingose valstybėse galioja skirtingos apmokestinimo taisyklės, t.y. skirtingai traktuojamas mokesčio objektas, taikomos skirtingos apmokestinimo lengvatos. Didžiausias skirtumas yra mokesčio tarifų reglamentavimo srityje. Be kita ko, vienos valstybės, laikydamosi nuomonės, kad šis mokestis neatitinka paties mokesčio kaip tokio esmės ir tikslų, perkėlė paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimą į kitų mokesčių reguliavimo sritis, tačiau kitos valstybės tokio žingsnio nesiėmė ir paliko paveldimo turto apmokestinimą kaip savarankišką mokestį. Apskritai paveldimo turto apmokestinimo sistemos tobulinimo klausimai susilaukia itin mažo mokslininkų bei praktikų dėmesio. Nuo nepriklausomybės atkūrimo Lietuvoje nebuvo atlikta svarbių tyrimų dėl paveldimo turto apmokestinimo tikslingumo ir būtinumo. Dėl itin mažo mokesčio ištyrimo lygio, šis magistro baigiamasis darbas yra aktualus kaip atskleidžiantis tiek teorinius paveldimo turto mokesčio aspektus, tiek nustatantis siūlytinas mokesčio tobulinimo kryptis. Temos problemiškas atsiskleidžia paveldimo turto mokestį nagrinėjant remiantis mokesčių teisės teorija.

<sup>1</sup> Pokrovskis N. Finansų mokslo pagrindai. – Kaunas, Valstybės spaustuvė, 1926. P.271.

**Darbo problema** – kaip vertintinas paveldimo turto mokesčio teisinis reglamentavimas žvelgiant iš tikslo užtikrinti mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų pusiausvyrą.

**Darbo objektas** – pagrindiniai paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimo aspektai Lietuvos Respublikoje. Jie analizuojami nagrinėjant nacionalinius teisės aktus bei mokslinio pobūdžio literatūrą.

**Darbo dalykas** – paveldimo turto mokesčio teisinė charakteristika. Darbe nagrinėjami mokesčio elementai, apmokestinimo procesas, apmokestinimo teisinis reglamentavimas Lietuvos Respublikoje. Darbe neanalizuojamas paveldimo turto dvigubas apmokestinimas ir su jo išvengimu susiję klausimai, tačiau, siekiant tinkamai įvertinti reglamentavimą, tam tikrais atvejais atsižvelgiama į kitose šalyse numatytą reglamentavimą.

**Darbo tikslas.** Atsižvelgiant į magistro baigiamojo darbo tyrimo objektą ir dalyką, šio darbo tikslas yra įvertinti paveldimo turto apmokestinimo sistemą Lietuvos Respublikoje apskirtai, ypatingai atkreipiant dėmesį į tai, ar reglamentavimu užtikrinamas balansas tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų, taip pat tam tikrais atvejais pateikti pasiūlymus dėl reglamentavimo tobulinimo.

**Darbo uždaviniai.** Atsižvelgiant į darbo tikslą keliami šie uždaviniai:

1. Įvertinti paveldimo turto apmokestinimo teorijas bei istorinę raidą Lietuvoje ir pasaulyje šiame darbe iškelto tikslo kontekste.
2. Išnagrinėti paveldimo turto mokesčio elementus, remiantis mokesčių teorija ir kitų valstybių patirtimi.
3. Išanalizuoti nacionalinius teisės aktus, reglamentuojančius paveldimo turto apmokestinimą.
4. Identifikuoti pagrindines paveldimo turto apmokestinimo reglamentavimo problemas.

**Hipotezė.** Paveldimo turto apmokestinimo reglamentavimas neužtikrina balanso tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų.

**Tyrimo metodai.** Magistro baigiamajame darbe iškeltiems tikslams pasiekti bei darbo objektui atskleisti autorė naudojo šiuos teorinius ir empirinius metodus:

- *Lingvistinis metodas* naudojamas siekiant išsiaiškinti tikrąjį teisės aktų turinį, atsižvelgiant į gramatikos, sintaksės ir kitas kalbos taisykles. Naudojant šį metodą nagrinėjamos teisės aktų nuostatos (pvz., nagrinėjami mokesčio mokėtojo priskyrimo nuolatiniam Lietuvos gyventojams kriterijai).
- *Sisteminės analizės metodas* pasireiškia atskiros teisės normos aiškinimą siejant su įstatymo tekstu. Šis metodas magistro baigiamajame darbe naudotas siekiant išanalizuoti paveldimo turto apmokestinimo reglamentavimą Lietuvos Respublikos teisės aktuose. Tuo tikslu analizuojami atskiri mokesčio elementai: mokesčio mokėtojas, mokesčio objektas, mokesčio bazė, mokesčio tarifas, mokesčio lengvatos, mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo

tvarka. Taip pat naudojant šį metodą atliekamas teismų praktikos vertinimas, identifikuojant esamas problemas.

- *Dokumentų analizės* metodas taikytas analizuojant Lietuvos norminius teisės aktus, nagrinėjant finansų teisės mokslininkų darbus, ekonomistų ataskaitas. Šiame darbe buvo naudojami tiek pirminiai, tiek antriniai dokumentai, tiek spausdinto teksto, tiek internetiniai šaltiniai.
- *Lyginamasis metodas* naudotas nagrinėjant teisės aktus, reglamentuojančius paveldimo turto apmokestinimą. Remiantis šiuo metodu atlikta paveldimo turto mokesčio modelių lyginamoji analizė.
- *Lyginamasis istorinis metodas* naudotas analizuojant paveldimo turto apmokestinimo istorinę raidą Lietuvoje ir pasaulyje. Remiantis šiuo metodu siekiama parodyti mokesčio svarbą valstybės pajamų surinkimui įvairias laikotarpius.
- *Statistinis metodas* naudojamas atskleidžiant mokesčių įplaukų iš paveldimo turto mokesčio dydžius į valstybės biudžetą. Taip pat remiantis šiuo metodu nagrinėjami mokesčio tarifų dydžiai įvairiose valstybėse.
- *Apibendrinimo, bei loginis metodai* naudojami išvadų formulavimui, apibendrinant naudotą literatūrą. Naudojant loginį metodą formuluojamos rekomendacijos dėl teisės aktų pakeitimų ir papildymų.

**Darbo struktūra.** Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys skyriai. Pirmajame skyriuje analizuojama paveldimo turto mokesčio istorinė raida, aptariama šio mokesčio reglamentavimo kaita Lietuvoje. Darbe autorė analizuoja statistinius duomenis apie valstybės pajamų surinkimą iš paveldimo turto mokesčio. Taip pat analizuojami mokesčio modeliai, pateikiant kitų valstybių reglamentavimo pavyzdžius. Antrajame skyriuje nagrinėjama paveldimo turto mokesčio vieta Lietuvos mokesčių sistemoje. Autorė analizuoja atskirus mokesčio elementus, išryškindama esamo reglamentavimo problemas. Trečiasis skyrius skirtas mokesčio apskaičiavimo bei mokėjimo procedūriniais klausimams nagrinėti. Atlikdama paveldimo turto mokesčio teisinę analizę, autorė remiasi teisine baze, t.y. analizuojamos įstatymų nuostatos, atsižvelgiant į valstybinės mokesčių inspekcijos pateiktus mokesčių įstatymų apibendrinimus, taip pat analizuojami poįstatyminiai teisės aktai, įtvirtinantys apmokestinimo procedūrinius klausimus. Dėl itin negausios mokslinės literatūros paveldimo turto apmokestinimo klausimais, mokesčių analizavimas remiantis bendrąja mokesčių teisės teorija. Darbe taip pat remiamasi Europos Komisijos atlikto tyrimo duomenimis dėl paveldimo turto mokesčių ES valstybėse narėse ir dėl galimų problemų sprendimų mechanizmų dvigubo paveldimo turto apmokestinimo srityje.



# 1. PAVELDIMO TURTO MOKESČIO ISTORINĖ RAIDA IR TEORINIAI ASPEKTAI

## 1.1. Paveldėjimas kaip civilinės teisės institutas

Šiame darbe keliami hipotezė yra pakankamai abstrakti. Kai kas gali teigti, kad mokesčių mokėtojas niekada nebus patenkintas nustatyta mokesetine prievole, todėl balanso paieškos yra beprasmiškos. Visgi mokesčių teorijoje išskiriama nemažai vienus ar kitus mokesčius pagrindžiančių teorijų, taip pat literatūroje nurodomi bendrieji apmokestinimo principai. Taip pat egzistuoja tam tikri bendrieji mokesčio reglamentavimo vertinimo kriterijai – pavyzdžiui, neretai nurodoma, kad tas pats objektas neturėtų būti apmokestinamas du kartus. Taigi, prieš kalbant apie balansą tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų, autorės nuomone, prasminga yra pradėti nuo paveldėjimo, kaip civilinės teisės instituto, paveldimo turto mokesčio istorijos ir šio mokesčio teorinių pagrindų. Taip pat, atsižvelgiant į tai, kad mokesčio pajamingumas yra vienas esminių mokesčių apibrėžiančių elementų – tiek iš mokesčio mokėtojo, tiek ir iš valstybės perspektyvos, bus apibrėžta paveldimo turto mokesčio dalis visose valstybės pajamose.

Akivaizdu, kad nesant paveldėjimo, kaip civilinės teisės instituto, negalėtų būti ir paveldimo turto mokesčio. Šis institutas yra būtinoji paveldimo turto mokesčio prielaida. Pats paveldėjimo tikslas lemia ir apmokestinimo tvarką, t.y. tarp civilinių paveldėjimo santykių ir paveldimo turto apmokestinimo yra akivaizdus ryšys. Pavyzdžiui, LR civilinio kodekso nuostatos numato prioritetą paveldėti artimiems giminaičiams, tuo tarpu LR paveldimo turto mokesčio įstatymo nuostatos lengvatas suteikia būtent artimiems palikėjo giminaičiams. Taigi paveldimo turto mokesčio teisinę analizę tikslinga pradėti nuo paties paveldėjimo instituto aptarimo.

Kiekvienas žmogus, būdamas visuomenės narys, yra daugelio teisinių santykių dalyvis (subjektas). Jis turi iš šių santykių atsirandančias teises ir pareigas. Mirus palikėjo turčinės teisės ir pareigos nesibaigia. Jos pereina mirusio asmens įpėdiniams, o jeigu įpėdinių nėra ar jie negali paveldėti arba atsisako palikimo, mirusio asmens teisės pereina valstybei,<sup>2</sup> t.y. žmogaus mirtis yra juridinis faktas paveldėjimo teisiniams santykiams atsirasti. Civilinės teisės prasme paveldėjimo teisiniai santykiai suprantami kaip teisės normomis sureguliuoti visuomeniniai santykiai, kurie atsiranda mirus palikėjui ir baigiasi, kai nusprendžiamas paveldimo turto likimas (pvz.: įforminamos paveldėjimo teisės). Pagrindiniai šių teisinių santykių dalyviai yra palikėjas ir įpėdiniai. Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse numatyta, kad įpėdiniais gali būti fiziniai ir juridiniai asmenys bei valstybė ir savivaldybės.

---

<sup>2</sup> Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Penktoji knyga. Paveldėjimo teisė // Justitia 2003 Nr. 1-2 (43-44). [http://www.justitia.lt/magazine.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio\\_id=13&zurnalas=1&tem=Civilinio%20kodekso%20komentaras&zur\\_id=11](http://www.justitia.lt/magazine.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio_id=13&zurnalas=1&tem=Civilinio%20kodekso%20komentaras&zur_id=11) Prisijungimo laikas 2011-10-24.

Per visą savo gyvenimą žmogus sukaupia nemažai turto, pinigų, kitų vertybių, kurios po jo mirties turi kažkam atitekti. Dar esant gyvam kiekvienam asmeniui yra numatyta teisė pačiam nuspręsti, kam atiteks jo turtas po mirties. Ši teisė įgyvendinama sudarant testamentą. Jei asmuo nepasinaudoja teise sudaryti testamentą, teisės aktai numato ir kitą paveldėjimo būdą. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas numato, kad paveldima pagal įstatymą ir pagal testamentą.<sup>3</sup> Pagal įstatymą paveldima tada, kai nėra galimybės paveldėti pagal testamentą (pvz., palikėjas nesudarė testamentą arba testamentu numatytas tik dalies turto paveldėjimas).

Šiuolaikiniame pasaulyje paveldėjimo procesas yra smulkiai reglamentuojamas teisės normomis. Lietuvos Respublikoje paveldėjimo teisiniai santykiai reglamentuoti LR civiliniame kodekse, Vyriausybės nutarimuose bei kituose poįstatyminiuose teisės aktuose. LR Civilinio kodekso penktos knygos 1 straipsnyje įtvirtinta paveldėjimo sąvoka: „paveldėjimas – tai mirusio fizinio asmens turtinių teisių, pareigų ir kai kurių asmeninių neturtinių teisių perėjimas jo įpėdiniams pagal įstatymą arba (ir) įpėdiniams pagal testamentą“<sup>4</sup>. Iš šios sąvokos matyti, kad po asmens mirties įpėdinis gali paveldėti turtines teises ir pareigas bei tam tikras neturtines teises. Taigi paveldėjimo teisinių santykių objektas yra nekilnojamieji ir kilnojamieji daiktai, daiktinės teisės (valdymo teisė, uzufuktas, užstatymo teisė), intelektinė nuosavybė, kurią sudaro autoriaus, atlikėjo, fonogramos gamintojo turtinės teisės ir pramoninė nuosavybė<sup>5</sup>. Palikimo atsiradimo faktas savaime nuosavybės teisės į palikimą įpėdiniui nesukuria. Įpėdinis, norėdamas įgyti palikimą, turi jį priimti.

Taigi galima teigti, kad paveldėjimo reikšmė yra ta, jog kiekvienam visuomenės nariui turi būti garantuota galimybė gyventi ir dirbti suvokiant, kad visa tai, ką jis sukūrė ir įsigijo per gyvenimą, jo valia, o jei jis tokios valios prieš mirtį nepareikš - pagal įstatymą atiteks jam artimiems žmonėms.<sup>6</sup> Tačiau palikimo priėmimo faktas reiškia ne vien turtinių ar neturtinių teisių perėjimą įpėdiniui, bet ir įpėdiniui atsiradusią mokestinę pareigą sumokėti valstybės nustatytus paveldimo turto mokesčius. Toliau šiame skyriuje bus apžvelgiama paveldimo turto mokesčio raida Lietuvoje ir pasaulyje, analizuojami pajamų iš paveldimo turto mokesčio surinkimo statistiniai duomenys, aptariamos paveldimo turto apmokestinimo teorijos bei modeliai.

---

<sup>3</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.

<sup>4</sup> Ten pat.

<sup>5</sup> Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Penktoji knyga. Paveldėjimo teisė // Justitia 2003 Nr. 1-2 (43-44). [http://www.justitia.lt/magazine.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio\\_id=13&zurnalas=1&tem=Civilinio%20kodekso%20komentaras&zur\\_id=11](http://www.justitia.lt/magazine.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio_id=13&zurnalas=1&tem=Civilinio%20kodekso%20komentaras&zur_id=11) Prisijungimo laikas 2011-10-24.

<sup>6</sup> Vasarienė D. Civilinė teisė. - Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija, 2002. P. 121.

## 1.2. Istorinė paveldimo turto mokesčio raida

Paveldimo turto apmokestinimas turi ilgą istoriją, kuri siekia tris tūkstantmečius. Paveldimo turto mokestis buvo žinomas senovės Egipte, senovės Graikijoje bei senovės Romoje. Egipte jau 700 metų prieš Kristų nuosavybės perdavimas po mirties buvo apmokestinamas 10 % tarifu. Romoje 6-aisiais metais po Kristaus Oktavianas Augustas įvedė 5 % paveldimo turto mokestį, kuris buvo įskaitomas į specialų fondą, skirtą paremti karo veteranus. Buvo apmokestinamas turtas, kurio vertė viršijo 100.000 sesterių (romėnų piniginių vienetų). Nuo mokesčio buvo atleisti artimiausi tėvo pusės giminaičiai.<sup>7</sup> Romoje paveldimo turto apmokestinimas taip pat buvo įgyvendinamas imperatoriaus Hadriano pirmoje antrojo amžiaus pusėje po Kristaus. Pajamos, gautos iš šio mokesčio, papildydavo kariuomenės išdą. Romoje paveldimo turto apmokestinimui buvo taikomos įvairios lengvatos. Imperatorius Nerva (96-98 m.) mokesčio lengvatas taikė esant paveldėjimui tarp motinos ir vaiko. Imperatorius Trajanas (98-117 m.) tęsė reformas ir išplėtė apmokestinimo lengvatas visiems sūnums, tėvams, seneliams, vaikaičiams ir broliams bei seserims. 212 metus galima laikyti išskirtiniais paveldimo turto apmokestinimo istorijoje: imperatorius Karakala įvykdė reformą, kuri mokesčio tarifą padidino dvigubai (nuo 5% iki 10%) ir panaikino lengvatas artimiausiems giminaičiams, be to, tam, kad padidėtų pajamos, jis suteikė Romos pilietybę visiems laisviems imperijos gyventojams.<sup>8</sup> Apmokestinamaisiais asmenimis buvo visi imperijos teritorijoje gyvenę žmonės, tokiu būdu šis mokestis buvo išimtis iš taisyklės neapmokestinti asmenų, kurie buvo Romos piliečiai ir gyveno Italijos teritorijoje. Nuostatos dėl pilietybės suteikimo galiojo ir toliau, tačiau lengvatos buvo atkurtos Mauricijaus (217-218 m.). Duomenų apie tolesnę mokesčio raidą išlikę mažai, bet aišku yra tai, kad po Justiniano valdymo (527-565 m.) paveldimo turto mokestis jau buvo panaikintas.

Senovės Romos laikais mokesčio struktūra buvo pakankamai gerai išvystyta ir apėmė mokesčių lengvatas: mokestis buvo sumažinamas šeimos nariams, neapmokestinamas mažos vertės palikimas bei palikimas iki tam tikros fiksuotos vertės. Tai pat buvo galimybė sumažinti mokesčio bazę laidotuvių išlaidomis ir vidutine kapo kaina. Tuo metu paveldimo turto mokestis buvo vienas pagrindinių biudžeto pajamų šaltinių. Valdovai dažnai imdavosi veiksmų, kad gautų šias pajamas, daugiausia tam, kad padengtų karines išlaidas.<sup>9</sup> Šiam mokesčiui būdinga tai, kad nuo pat senovės Romos laikų jis buvo probleminis ir buvo nemažai protestų prieš šio mokesčio taikymą. Kartais protestai būdavo tokie stiprūs, kad nulemdavo mokesčio panaikinimą, bet dažniausiai būdavo jėga numalšinami armijos. Nepaisant to, kad paveldėjimo mokestis buvo galutinai panaikintas

<sup>7</sup> Murzea C. The Implementation of an Inheritance Tax in Romanian Legal System. - Department of Private Law Transilvania University of Brasov, 2010. P.233.

<sup>8</sup> Ten pat.

<sup>9</sup> P.Smolen. Taxation of inheritances and donations, conceptions and models. // Viešoji politika ir administravimas, 2006 Nr. 15. P.88.

imperatoriaus Justiniano, jis tapo modeliu ateinančiuose perioduose. Akivaizdu, kad laikui bėgant jis buvo dažnai keičiamas, bet dažniausiai paveldėjimo mokestis buvo paremtas fundamentaliais sprendimais iš Romos laikų.

Viduramžiais paveldėjimo apmokestinimas buvo grindžiamas tuo, kad valdovas ar valstybė valdė visą turtą. Pavyzdžiui, feodalinėje Anglijoje visas turtas priklausė karaliui, tačiau tam tikriems asmenims jis suteikdavo teisę naudotis turtu per visą jų gyvenimą. Kai jie mirdavo, karalius leisdavo išlaikyti turto nuosavybės teises sumokant mokestį.<sup>10</sup>

Profesorius N. Pokrovskis knygoje „Finansų mokslo pagrindai“ teigia, kad paveldimo turto ir dovanojimo mokesčiai yra vieni iš mokesčių nuo praturtėjimo kategorijų. Jis teigia, kad paveldimo turto ir dovanojimo mokestis yra daug senesnis už turto ir pelno mokesčius.<sup>11</sup> 17 amžiuje jau atsiranda paveldimo turto mokesčiai (tuo metu vadinami palaikų mokesčiais) šiuolaikinėse valstybėse ir miestuose, pavyzdžiui, Olandijoje ir Anglijoje, 18 amžiuje Prancūzijoje, Austrijoje ir Vokietijoje. Bet jie nusistovėjo tik 19 amžiuje.

Lietuvos Didžiojoje Kunigaikštystėje apie mokestinio pobūdžio rinkliavas iki XIII amžiaus, t.y. beveik iki išsivysčiusio feodalizmo laikotarpio, nėra išsamesnių duomenų. LDK asmeniniams mokesčiams buvo priskiriamas palikimo mokestis, kuris buvo nustatomas atsižvelgiant į mokesčių subjektą, šeimyninę padėtį.

Paveldimo turto apmokestinimą tarpukario Lietuvoje reglamentavo Valstybinio palaikų mokesčio įstatymas. Pagal šį įstatymą turto paveldėtojas turėjo mokėti valstybinį palaikų mokestį, kuris buvo progresinis.<sup>12</sup> Palaikų mokestis buvo vienintelis asmeninis mokestis tuometinėje Lietuvoje. Šis mokestis buvo imamas nuo turto, paveldėto tiek testamentu, tiek pagal įstatymą. Buvo taikomos tam tikros lengvatos, pavyzdžiui, nuo mokesčio buvo atleidžiama:

- Įgyjant turtą nuosavybėn arba naudoti valstybės, mokslo, švietimo ar labdaros įstaigoms, bažnyčioms ir vienuolynams;
- Jei turtas yra namų reikmuo, neduodantis pelno ir neskirtas prekybos bei pramonės tikslams;
- Jei turto vertė nedidesnė kaip 5 tūkstančiai litų;
- Jei įgyjamas žemės ūkio turtas paveldėjimo teise iš vyro žmonai arba atvirkščiai, tiesioginiams žemutinės, tame tarpe ir įvaikiams, ir aukštutinės linijos giminėms.<sup>13</sup>

Mokesčio tarifai svyravo nuo 1,5% iki 12%, priklausomai nuo giminystės laipsnio. To meto palaikų mokesčio ypatumas buvo ir tas, kad esant skoloms arba ginčijamam turtui, mokestis buvo imamas tik ginčo bylai pasibaigus arba grąžinus skolas. Taip pat buvo numatytas sąrašas sumų,

<sup>10</sup> Robbins G. Estate Taxes: An Historical Perspective. // Backgrounder, 2004. Nr. 1719.

<sup>11</sup> Pokrovskis N. Finansų mokslo pagrindai. – Kaunas: Valstybės spaustuvė, 1926. P.247.

<sup>12</sup> Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. - Vilnius, 2001. P. 49.

<sup>13</sup> Pokrovskis N. Finansų mokslo pagrindai. – Kaunas: Valstybės spaustuvė, 1926. P.271.

kurios buvo atskaitomos iš paveldimo turto vertės. Mokesčio apskaičiavimas buvo tiesioginė tuometinės mokesčių žinybos pareiga. Ši žinyba taip pat atlikdavo nekilnojamo turto įkainojimą, remiantis kaina, kuria tas turtas buvo įsigytas arba užstatytas banke, arba įkainotas kitiems mokesčiams, taip pat lyginamas su kito tolygaus turto verte. Mokestis turėdavo būti sumokamas per mėnesį nuo mokesčių inspektoriaus reikalavimo sumokėti gavimo dienos. Palaikų mokesčiui buvo taikomos ir tam tikros lengvatos: mokesčio mokėjimo atidėjimas 4 mėnesiams arba mokėjimo išdėstymas ne ilgiau kaip 3 metams.<sup>14</sup>

Atkūrus Lietuvos Respublikos nepriklausomybę paveldėjimo būdu gautas turtas buvo apmokestinamas pagal LR fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą. Šio įstatymo 35 straipsnyje nurodyta, kad pajamų mokesčiu neapmokestinamos paveldėjimo ir dovanojimo būdu gautos pajamos (išskyrus paveldėtą autorinį atlyginimą), kurių apmokestinimą reglamentuoja kiti norminiai aktai.<sup>15</sup> Atskiras įstatymas, reglamentuojantis paveldimo ir dovanojamo turto apmokestinimą buvo priimtas tik 1995m. birželio 13 dieną, tačiau taikyti pradėtas nuo 1998m. sausio 1d.<sup>16</sup> Taigi laikotarpiu nuo 1990 metų iki 1998 metų paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimui buvo taikomas LR fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas.

Kaip jau buvo minėta, 1998 metais pradėjo veikti įstatymas, kuriuo reglamentuotas paveldimo turto apmokestinimas atskiru mokesčiu. Išanalizavus šį teisės aktą, galima paminėti keletą ypatumų, būdingų paveldimo turto apmokestinimui iki 2002 metais priimto Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo įsigaliojimo. Visų pirma šis įstatymas numatė apmokestinimą turto, kuris įgytas neatlygintinai, t.y. paveldėtas arba gautas dovanojimo būdu. Galėjo būti apmokestinamas tiek nekilnojamas, tiek kilnojamas daiktas, kuriam reikalinga teisinė registracija. Taip pat įstatyme buvo pateiktas baigtinis sąrašas turto, kuris priskiriamas ir apmokestinamas kaip nekilnojamas turtas (vertybiniai popieriai, meno kūriniai, brangakmeniai, pinigai ir kt.). Kitas ypatumas, kad mokesčio mokėtojai buvo laikomi ir vienodai apmokestinami tiek Lietuvos, tiek kitų valstybių fiziniai asmenys (jei tai neprieštaravo tarpvalstybinėms sutartims), jei turtas buvo paveldimas Lietuvoje. Mokesčio tarifų taikymas priklausė nuo paveldėto turto apmokestinamosios vertės: „Jei turto apmokestinamoji vertė yra iki 0,5 mln. litų, taikomi šie tarifai:

- vaikams (įvaikiams), tėvams (itėviams) 1 procentas
- senoliams, vaikaičiams, broliams, seserims 2 procentai
- kitiems asmenims 10 procentų;

Jei turto apmokestinamoji vertė yra didesnė kaip 0,5 mln. litų, taikomi šie tarifai:

<sup>14</sup> Pokrovskis N. Finansų mokslo pagrindai. – Kaunas: Valstybės spaustuvė, 1926. P.273.

<sup>15</sup> Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas // Valstybės žinios, 1990-11-10, Nr. 31-742.

<sup>16</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymo 6, 7, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios 1997, Nr. 94-2357.

- vaikams (įvaikiams), tėvams (įtėviams) 2 procentai
- senoliams, vaikaičiams, broliams, seserims 4 procentai
- kitiems asmenims 20 procentų.<sup>17</sup>

Taigi priklausomai nuo turto vertės bei giminystės ryšio mokesčio tarifas galėjo būti nuo 1 iki 20 procentų. Kaip matyti iš įstatymo nuostatos, tėvai (įtėviai), vaikai (įvaikiai) buvo apmokestinami mažiausiais tarifais, o jei apmokestinamoji vertė neviršijo 30.000 Lt, paveldėtas turtas buvo neapmokestinamas. Taip pat įstatyme buvo numatytos ir kitos lengvatų. Lygiagrečiai paveldimo turto mokesčiui, įstatyme buvo numatytas dovanojimo sutartimi gauto turto apmokestinimas.

LR paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas buvo keistas tris kartus, o Lietuvos Respublikos Seimas 2002 m. gruodžio 10 d. priėmė Paveldimo turto mokesčio įstatymą Nr. IX-1239, kuriame reglamentuojamas tik paveldimo turto apmokestinimas,<sup>18</sup> o dovanojamo turto apmokestinimo neliko, t.y. dovanojimo mokestis kaip toks buvo panaikintas, o dovanojamas turtas apmokestintas pagal LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymą. Priimtas naujas paveldimo turto mokesčio įstatymas įtvirtino keletą naujovių. Visų pirma, įstatymas reglamentuoja ne tik Lietuvoje, bet ir užsienio valstybėse nuolatinių Lietuvos gyventojų paveldimo turto apmokestinimą. Taip pat pakeistas mokesčių lengvatų taikymas. Neapmokestinamas ne tik vienam sutuoktiniui mirus kito sutuoktinio paveldimas turtas, taip pat vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), globėjų, globotinių, senelių, vaikaičių, brolių bei seserų paveldimas turtas, bet ir rūpintinių ar rūpintojų paveldimas turtas. Tačiau iki 10 tūkst. litų sumažinta neapmokestinama paveldimo turto apmokestinamoji vertė. Neapmokestinamas turto vertės minimumas taikomas neatsižvelgiant į tai, kokie subjektai paveldėjo turtą.

Šiuo metu paveldimo turto apmokestinimą reglamentuoja 2003 metų sausio 1 dieną įsigaliojęs naujas LR paveldimo turto mokesčio įstatymas (Valstybės žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5531), Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas „Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 109-4082), Finansų ministro įsakymas „Dėl užsienio valstybių, kuriose sumokėta paveldimo turto mokesčio arba jam tapataus mokesčio suma galima atskaityti iš Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto paveldimo turto mokesčio sumos, sąrašo patvirtinimo“ (Žin., 2008, Nr. 132-5095) bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko įsakymai.

Aptarus paveldimo turto mokesčio raidą, ne mažiau svarbu yra paanalizuoti šio mokesčio įtaką valstybės pajamų surinkimui tiek dabartiniu laikotarpiu, tiek ankstesniais. Palyginimui naudojami 2002-2010 metų bei 1923-1938 metų statistiniai duomenys. Pastarasis laikotarpis

<sup>17</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1995-06-23, Nr. 52-1277.

<sup>18</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios 2002-12-24, Nr. 123-5531.

pasirinktas kaip Nepriklausomos Lietuvos tarpukario laikotarpis (nors jis neapima viso tarpukario laikotarpio, kuris prasidėjo 1918 metais ir baigėsi 1939 metais, tačiau buvo prieinami tik pasirinkto laikotarpio statistiniai duomenys).

Žemiau esančioje lentelėje pateikiami 1923-1938 metų Lietuvos biudžeto duomenys. Nurodomos pajamos iš paveldimo turto mokesčio bei jų procentinė dalis nuo visų biudžeto pajamų. Taip pat palyginimui pateikiami pajamų iš tiesioginių bei netiesioginių mokesčių duomenys bei jų procentinė dalis nuo visų biudžeto pajamų.

Lentelė Nr. 1 Paveldimo turto mokesčio įplaukos į valstybės biudžetą 1923-1938 metais

	Paveldėjimo mokesčio pajamos (Tūkst. Lt)	Dalis nuo visų biudžeto pajamų (%)	Tiesioginių mokesčių pajamos (tūkst. Lt)	Dalis nuo visų biudžeto pajamų (%)	Netiesioginių mokesčių pajamos (Tūkst. Lt)	Dalis nuo visų biudžeto pajamų (%)	Visos biudžeto pajamos (Tūkst. Lt)
<b>1923</b>	1217,2	0,73	32575,3	19,59	63786,0	38,36	166261,4
<b>1924</b>	1665,9	0,71	33926,1	14,39	98453,2	41,75	235793,2
<b>1925</b>	1971,8	0,76	32695,9	12,64	108895,7	42,11	258625,3
<b>1926</b>	1989,0	0,85	32762,8	13,93	101347,1	43,09	235161,1
<b>1927</b>	2413,4	0,90	36558,3	13,57	110927,3	41,18	269360,4
<b>1928</b>	2545,4	0,78	35232,4	11,02	120535,8	37,69	319820,7
<b>1929</b>	483,9	0,14	37776,8	11,16	80920,7	23,90	338541,2
<b>1930</b>	650,4	0,19	41831,9	12,03	92390,3	26,57	347694,1
<b>1931</b>	545,7	0,16	42570,2	12,52	96159,1	28,27	340085,7
<b>1932</b>	428,6	0,15	39158,1	13,41	77993,1	26,71	292030,3
<b>1933</b>	520,5	0,21	40403,2	15,73	66178,7	25,77	256862,4
<b>1934</b>	320,1	0,12	39221,0	14,83	72555,0	27,44	264440,6
<b>1935</b>	345,0	0,12	38458,9	13,74	65993,3	23,59	279860,7
<b>1936</b>	620,5	0,21	44092,2	14,56	68412,7	22,59	302802,1
<b>1937</b>	552,2	0,16	48698,4	14,76	84938,8	25,74	329940,2
<b>1938</b>	704,6	0,19	53187,4	14,34	89947,3	24,24	370992,7

Sudaryta autorės, remiantis statistiniais duomenimis.

Šaltinis: Lietuvos statistikos metraštis: 1924-1926; 1927-1928; 1929-1930; 1931; 1932; 1933; 1934; 1935; 1936; 1937; 1938.<sup>19</sup>

Metinės valstybės biudžeto pajamos, pradedant 1923 metais, paprastai svyravo nuo 250 iki 300 mln. litų. Dėl to, kad šalis buvo agrarinio pobūdžio ir joje nebuvo išvystyta pramonė, mažai buvo didesnių miestų, jau pačioje valstybės gyvavimo pradžioje tapo aišku, kad finansų sistemos ir biudžeto pajamų struktūros negalima grįsti tiesioginiais mokesčiais. Pajamos iš tiesioginių

<sup>19</sup> Senieji statistikos leidiniai. <http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=2714> Prisijungimo laikas 2011-11-03.

mokesčių Lietuvoje, kaip ekonomiškai neišsivysčiusioje šalyje, galėjo būti tik negausios ir neelastingos.<sup>20</sup>

Iš pateiktos lentelės matyti, kad paveldėjimo mokestis, palyginus su visomis biudžeto pajamomis, sudarė ganėtinai nedidelę dalį pajamų. Pajamos iš paveldėjimo mokesčio svyravo nuo 0,12 iki 0,90 procento analizuojamu laikotarpiu, ir nei vienais metais nepasiekė vieno procento ribos. Tuo tarpu pajamos iš tiesioginių mokesčių sudarė nuo 11 iki beveik 20 procentų nuo visų pajamų, netiesioginių mokesčių pajamos nuo 23 iki 43 procentų.

Analizuojant valstybės pajamų iš paveldimo turto mokesčio apimtį 2002-2010 metų laikotarpiu, matyti, kad pajamų iš paveldimo turto mokesčio dalis sudaro vidutiniškai 0,02 procento. Tuo tarpu 1924-1938 metų laikotarpiu šios pajamos sudarė nuo vidutiniškai 0,4 procento. Tai reiškia, kad pastaraisiais metais, lyginant su tarpukario laikotarpiu, pajamų iš paveldimo turto mokesčio procentinė dalis nuo viso biudžeto pajamų yra apie 20 kartų mažesnė. Mirtingumo tendencijos taip pat rodo pokyčius, t.y. 1923-1938 metų laikotarpiu 1000 gyventojų teko vidutiniškai 15,1 mirusiųjų, tuo tarpu 2002-2010 metų laikotarpiu vidutiniškai 12,6 mirusiųjų. Sumažėjęs mirčių skaičius gali įtakoti ir mažesnę mokesčio surinkimą. Tačiau mirtingumas tėra tik vienas elementų, lemiančių paveldimo turto mokesčio pajamų pokyčius. Tam įtakos turi mokesčio reglamentavimas (mokesčio tarifo, apmokestinamosios bazės apskaičiavimo taisyklės ir pan.), palikimą sudarantys objektai bei jų vertė atitinkamu laikotarpiu.

Pagal pateiktus duomenis galima daryti vieną išvadą – pajamos iš paveldėto turto abiem analizuojamais laikotarpiais sudarė itin nedidelę valstybės pajamų dalį.

Lentelė Nr.2 Paveldimo turto mokesčio įplaukos į valstybės biudžetą 2002-2010 metais

Metai	Pajamos iš paveldimo turto mokesčio Tūkst. Lt*	Dalis nuo visų biudžeto pajamų %	Dalis nuo mokestinių pajamų %	Mokestinės pajamos tūkst.Lt**	Visos biudžeto pajamos Tūkst.Lt***
2002	2265	0,02	0,05	4 357 000	10 474 005
2003	1092,5	0,009	0,02	5 122 833	11 214 324
2004	1715	0,01	0,02	7 004 287	13 804 543
2005	2324	0,01	0,03	9 250 696	16 480 236
2006	4175	0,02	0,04	11 696 787	19 362 390
2007	6274,3	0,03	0,05	13 785 312	23 738 492
2008	6075,5	0,02	0,04	15 833 415	27 082 636
2009	6140,0	0,03	0,05	11 831 370	24 231 196
2010	3812,3	0,02	0,04	10 837 578	23 277 540

Sudaryta autorės remiantis šiais šaltiniais:

\* *Mokesčių ir kitų įmokų į biudžetus apyskaita*<sup>21</sup>

\*\* *VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga 2010m // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos*

\*\*\* *Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys*<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Rimas J. Vietiniai mokesčiai. - Kaunas: Technologija, 2000. P.48.

<sup>21</sup> Mokesčių ir kitų įmokų į valstybės biudžetą apyskaita. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222> Prisijungimo laikas 2011-11-19.



Lentelė Nr.3 Mirčių skaičius, tenkantis 1000 gyventojų 1923-1938 metais

Metai	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1932	1933	1934	1935	1936	1937	1938
1000 gyventojų tenka mirusiųjų	15,1	16,3	16,9	15,4	17,3	15,6	17,1	15,9	15,8	15,3	13,5	14,6	14,0	13,3	13,0	12,6

Sudaryta autorės, remiantis statistiniais duomenimis.<sup>23</sup>

Lentelė Nr.4 Mirčių skaičius, tenkantis 1000 gyventojų 2002-2010 metais

Metai	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1000 gyventojų tenka mirusiųjų	11,8	11,9	12,0	12,8	13,2	13,5	13,1	12,6	12,8

Sudaryta autorės, remiantis Statistikos departamento duomenimis<sup>24</sup>

### 1.3. Paveldimo turto apmokestinimo teorijos

Išanalizavus paveldimo turto mokesčio istorinę raidą, matyti, kad paveldimo turto mokestis turi ilgą gyvavimo istoriją, ko pasėkoje, formavosi įvairios teorijos, pagrindžiančios tokio mokesčio buvimą. Egzistuoja įvairūs teoriniai požiūriai į šio mokesčio esmę ir formą, taip pat šis mokestis visada buvo probleminis dėl savo pobūdžio ir funkcijų.<sup>25</sup> Žemiau pateikiami kai kurie teoriniai požiūriai į paveldimo turto mokestį.

*Socialistinė doktrina.* Pagal šią teoriją palikimas padeda nedideliam skaičiui įpėdinių kaupti turtą be jokio piniginio įpėdinių įnašo. Vadinasi, paveldėjimo mokestis turi būti pakankamai didelis, kad tai būtų efektyvi priemonė mažinanti turto skirtumus bei palaiapsniui kolektyvizuojanti privatų turtą. Įgyvendinant šį tikslą, mokestis tampa svarbiu valstybės pajamų šaltiniu.<sup>26</sup>

*Ekvivalento teorija.* Iš teorijos pavadinimo galima spręsti, kad pagal ją, mokestis turi turėti kažkokį objektyvų pagrindimą, turi būti atitikimas tarp priežasties nustatyti mokestinę prievolę ir pačios mokestinės prievolės. Svarbu pasakyti, kad skirtingai nei socialistinės doktrinos atveju, ekvivalento teorijos atveju turi būti ryšys tarp konkretaus asmens teisių ir jo apmokestinimo paveldimo turto mokesčio, o ne vien siekis visuomenės labai kolektyvizuoti turtą. Pagrindimas, kad mokestis būtų, nurodomas įvairus. Teigiama, kad mokestis, mokamas už paveldėtą turtą, užtikrina

<sup>22</sup> Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/nacionalinis\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/nacionalinis_biudzetas) Prisijungimo laikas: 2011-11-19.

<sup>23</sup> Lietuvos statistikos metraštis: 1924-1926; 1927-1928; 1929-1930; 1931; 1932; 1933; 1934; 1935; 1936; 1937; 1938. <http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=2714> Prisijungimo laikas 2011-11-03.

<sup>24</sup> Statistikos departamentas. Mirusieji. Požymiai: administracinė teritorija ir metai.

<http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1280> Prisijungimo laikas: 2011-11-19.

<sup>25</sup> P.Smolen. Taxation of inheritances and donations, conceptions and models. // Viešoji politika ir administravimas, 2006 Nr. 15. P.88-90.

<sup>26</sup> Ten pat.

valstybės apsaugą, t.y. garantuoja turto perleidimą ir naudojimą (iš tėvų vaikams). Valstybės institucijų, tokių kaip policija, dėka piliečiai gali saugiai vykdyti paveldimo turto perleidimą (paminėtina, kad šis požiūris kritikuojamas teigiant, kad jis panaikina skirtumus tarp mokesčio ir rinkliavos).<sup>27</sup> Taip pat teigiama, kad paveldimo turto mokestis užtikrina, kad būtų apmokestintos tos pajamos, nuo kurių galbūt buvo nesumokėtas gyventojų pajamų mokestis (paminėtina, kad toks požiūris taip pat neapsieina be kritikos, antai, teigiama, kad toks požiūris nepagrindžia sąžiningų mokesčių mokėtojų apmokestinimo).<sup>28</sup> Ekvivalento teoriją papildė socialinio solidarumo idėja. Nurodant reikalingumą įvesti paveldėjimo mokestį, buvo atsižvelgta į šeimos ir jos turto teisės evoliuciją. Senovėje šeima buvo uždaras elementas su griežta organizacine struktūra. Svarbiausias šeimoje buvo šeimos tėvas, kuris buvo viso turto valdytojas ir galėjo nuspręsti dėl turto perdavimo įpėdiniams. Šeimos turtas turėjo dominuojantį vaidmenį, o tai apribojo asmeninio turto vystymąsi. Vykstant didžiųjų šeimų skaidymuisi, kartu prasidėjo ir kiekvieno šeimos nario turto individualizacija. Tokiu būdu dėl individualizacijos sumažėjo šeimos pareigos. Žymi dalis šių pareigų buvo perduota viešiesiems subjektams, valstybei, vietinei administracijai, tuo pat metu atsirandant viešosios teisės subjekto dalyvavimui velionio turto valdyme. Socialinis solidarumas visuomenę traktuoja kaip kolektyvinį organą, kuriame visi individai susieti abipusėmis teisėmis ir pareigomis. Visuomenė pripažįstama kaip viena didelė šeima, turinti teisę paveldėti. Kadangi valstybė laikoma atstovaujanti visuomenės interesą, tai valstybė laikoma automatiškai įgyjančia teisę paveldėti. Remiantis solidarumo idėja, anksčiau minėtų teisių ir pareigų įvykdymas turi būti laipsniškai sudėliotas. Artimi giminaičiai turi prioritetinių teisių ir pareigų, o giminystės ryšiui silpnėjant teisių ir pareigų intensyvumas mažėja. Taigi, galima teigti, kad po velionio mirties likus artimiems giminaičiams valstybės teisė paveldėti sumažėja, ir atvirkščiai. Tuo atveju, kai nėra artimų ir tolimesnių velionio giminaičių, valstybė turi teisę paveldėti. Kitas argumentas patvirtinantis solidarumo teoriją yra tai, kad mirusiojo turtas nebūtų sukurtas be visuomenės egzistavimo. Socialinės sąlygos davė progą sukurti, išsaugoti ir padidinti velionio turtą, todėl mirusiojo pareigos visuomenei bei visuomenės pareigos mirusiajam yra išskaičiuotos.<sup>29</sup>

Paminėtina, kad diskusija vyksta ne tik dėl to, koks yra paveldimo turto mokesčio pagrindas, bet taip pat ir dėl to, ar toks mokestis apskritai yra pateisinamas. Pavyzdžiui, teigiama, kad jis mažina paskatas taupyti, taip pat ekonominį augimą<sup>30</sup>, kiti teigia, kad paveldimo turto mokesčiu antrą kartą apmokestinamos jau gyventojų pajamų mokesčiu apmokestintos pajamos. Kaip ten bebūtų, šiame darbe analizuojamas galiojantis paveldimo turto mokesčio reglamentavimas, todėl nebus plečiamasi aprašant argumentus kvestionuojančius mokesčio buvimą.

---

<sup>27</sup> P.Smolen. Taxation of inheritances and donations, conceptions and models. // Viešoji politika ir administravimas, 2006 Nr. 15. P.88-90.

<sup>28</sup> Ten pat.

<sup>29</sup> Ten pat.

<sup>30</sup> Ten pat.

Galima kelti klausimą, kuria iš minėtų teorijų buvo vadovautasi reglamentuojant paveldimo turto mokestį Lietuvoje. Žinoma, Paveldimo turto mokesčio įstatyme šitas nėra parašyta. Tikėtina, kad nustatant galiojančią reglamentavimą net nebuvo svarstoma dėl jo įrėminimo į vieną ar kitą mokesčio pagrindimo teoriją. Visgi, kai kurie galiojančio reglamentavimo aspektai leidžia Lietuvoje galiojančiame paveldimo turto mokesčio reglamentavime išvelgti jo nustatymo teorinius pagrindus. Teorinis mokesčio pagrindimas yra svarbus vertinant darbe iškeltą hipotezę. Autorės nuomone, ekvivalento teorija leidžia kalbėti apie valstybės ir mokesčio mokėtojo interesų pusiausvyrą jau mokesčio nustatymo stadijoje. Autorė mano, Lietuvoje kaip tik ir galima pastebėti ekvivalento teorijos, taip pat paminėtos socialinio solidarumo idėjos, požymių. Pavyzdžiui, nėra apmokestinamas labai artimų giminaičių paveldėtas turtas, kas visiškai atitinka aukščiau apibrėžtą socialinio solidarumo idėją, šią idėją taip pat atitinka ir tai, kad yra numatytas neapmokestinamojo paveldimo turto dydis – dėl to nedidelės vertės turtą paveldėjęs asmuo mokesčio nemoka.

#### 1.4. Paveldimo turto mokesčio modeliai

Paveldimo turto mokestis gali būti taikomas įvairiai: gali būti apmokestinamas mirusiojo turtas arba įpėdiniai. Pagal tai skiriami du mokesčio modeliai:

1. Paveldėto turto mokestis (angl. Estate tax);
2. Paveldėjimo mokestis (angl. Inheritance tax).

Europos valstybėse dominuoja klasikinis šio mokesčio modelis (paveldėjimo mokestis), turintis asmeninį pobūdį. Šiam modeliui būdinga savybė yra ta, kad paveldėjimo mokestis taikomas kiekvienam gavėjui, proporcingai jo gauto turto daliai. Taip pat yra numatytos aiškios lengvatinės taisyklės artimiems palikėjo šeimos nariams. Tačiau šios taisyklės įvairiose šalyse nėra unifikuotos. Kai kuriose šalyse, kurios remiasi giminystės kriterijumi, priimtas mokesčių mokėtojų skirstymas į kategorijas. Pirmoji kategorija (labiausiai privilegijuota) apibrėžiama skirtingai, ir dažniausiai apima sutuoktinį, vaikus (įvaikius) bei tėvus (įtėvius). Toks skirstymas nėra griežtas, ir skirtingose valstybėse įvairiai traktuojamas. Pavyzdžiui, Austrijoje į pirmąją kategoriją patenka tik sutuoktinis ir vaikai, o Mozambike – tik vaikai ir vaikaičiai, Čekijos Respublikoje – sutuoktinis, vaikai ir vaikaičiai, bei tėvai ir seneliai<sup>31</sup>. Pirmajai kategorijai priklausantys paveldėtojai turi teisę į didesnę mokesčio lengvatą ir žemesnį tarifą. Kai kuriose valstybėse, tarp jų ir Lietuvoje, pirmos kategorijos paveldėtojai yra atleidžiami nuo šio mokesčio. Taip pat skirtingose valstybėse yra nevienodas

---

<sup>31</sup>Inheritance tax and law. <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Czech-Republic/Inheritance> Prisijungimo laikas 2011-10-26.

kategorijų skaičius, pavyzdžiui Austrijoje yra keturios mokesčių mokėtojų kategorijos, o Mozambike – šešios.<sup>32</sup>

Kitam mokesčio modeliui (paveldimo turto mokestis) būdingas turto apmokestinimo pobūdis, t.y. pabrėžiamas apmokestinimo objektas. Mokestis nustatomas turtui, kuris pereina įpėdiniui po palikėjo mirties. Danijoje egzistuoja mišraus tipo mokesčio modelis, t.y. paveldėjimo mokestis kartu su paveldėto turto mokesčiu. Pirmiausia paveldimo turto mokestis nustatomas pagal grynąją mirusio asmens turto vertę ir tada taikomas papildomas paveldėjimo mokestis turtui, kuris pereina asmenims, nesančiais artimais velionio giminaičiais. Grynas paveldėto turto mokesčio modelis egzistuoja Pietų Afrikoje, kur paveldėto turto mokestis egzistuoja kartu su dovanojimo mokesčiu, tačiau nėra apmokestinamas kartu su paveldėjimo mokesčiu kaip Danijoje. Šis mokestis taikomas visam mirusio asmens turtui.<sup>33</sup>

Paveldimo turto apmokestinimo nacionalinės taisyklės iš esmės skiriasi visose 27 Europos Sąjungos valstybėse narėse. Dauguma valstybių narių (18) taiko paveldėjimo arba paveldėto turto mokesčius. Iš šių 18 valstybių narių 15 taiko paveldėjimo mokestį ir 4 paveldėto turto mokestį.<sup>34</sup> Likusiose 9 valstybėse nėra nei paveldėjimo, nei paveldimo turto mokesčio.

Lentelė Nr.5 Paveldėjimo ir paveldimo turto mokesčio modeliai ES valstybėse narėse

	Valstybių narių skaičius	Valstybės narės
Paveldėjimo mokestis	15	Bulgarija, Čekijos Respublika, Danija*, Suomija, Vokietija, Graikija, Vengrija, Airija, Italija, Lietuva, Liuksemburgas, Olandija, Lenkija, Slovėnija, Ispanija.
Paveldimo turto mokestis	4	Belgija, Danija*, Prancūzija, Jungtinė Karalystė**
Nėra nei paveldėjimo mokesčio, nei paveldimo turto mokesčio	9	Austrija, Kipras, Estija, Latvija, Malta, Portugalija, Rumunija, Slovakija, Švedija.

Šaltinis: Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

\* Danija vienintelė valstybė, kurioje taikomi abu modeliai.

\*\* Jungtinėje Karalystėje oficialiai mokestis vadinamas paveldėjimo mokesčiu, tačiau *de facto* yra paveldimo turto mokestis.

Skirtumas tarp paveldėto turto mokesčio ir paveldėjimo mokesčio yra, tačiau dažnai jo nepaisoma. Pavyzdžiui, Jungtinėje Karalystėje šis mokestis vadinamas paveldėjimo mokesčiu (angl.

<sup>32</sup> P.Smolen. Taxation of inheritances and donations, conceptions and models. // Viešojo politika ir administravimas, 2006 Nr. 15. P.90.

<sup>33</sup> Ten pat.

<sup>34</sup> Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

Inheritance tax), tačiau jis taikomas kaip paveldimo turto mokestis.<sup>35</sup> Galima paminėti, kad Lietuvoje šis mokestis vadinamas paveldimo turto mokesčiu, tačiau, kaip bus nurodyta toliau, savo esme jis atitinka paveldėjimo mokestį (taip jį klasifikuoja ir Europos Komisija, žr. 5 lentelę), todėl galima teigti, kad mokesčio pavadinimas ne visai tiksliai atspindi mokesčio esmę.

Maltoje paveldimo turto mokestis buvo panaikintas 1992 metais, Kipre - 2000 metais, Portugalijoje ir Slovakijoje – 2004 metais, Švedijoje - 2005 metais, Austrijoje - 2008 metais. Estijoje paveldimo turto mokestis niekada nebuvo įvestas, tačiau pajamos už turto, gauto paveldėjimo būdu, perleidimą apmokestinamos pajamų mokesčiu (be to, kaip bus nurodyta žemiau, yra numatytos įvairios rinkliavos susijusios su paveldimo turto priėmimu).<sup>36</sup> Latvijoje paveldimo turto apmokestinimas įtrauktas į pajamų mokesčio įstatymą, kuriame numatyta, kad pajamos, gautos paveldėjimo būdu yra neapmokestinamos.<sup>37</sup> Tai, kad devyniose valstybėse narėse nėra nei paveldėjimo, nei paveldėto turto mokesčio, dar nereiškia, kad turtas perduodamas po asmens mirties yra neapmokestinamas. Visose valstybėse narėse, kuriose nėra minėtų mokesčių, turtas, perduodamas įpėdiniam, apmokestinamas kitais mokesčiais. Pavyzdžiui, Portugalijoje turto perdavimas po asmens mirties yra fiksuoto 10 % dydžio žyminio mokesčio objektas.<sup>38</sup> Austrijoje paveldėta žemė yra žemės perleidimo mokesčio objektas. Estijoje už paveldėjimo teisės liudijimo išdavimą yra mokama valstybės rinkliava. Taip pat yra apie vienuolika mokėjimų susijusių su paveldėjimo dokumentų tvarkymu, dauguma jų yra fiksuoto dydžio. Latvijoje paveldėtas turtas ar pajamos yra atleidžiamos nuo pajamų mokesčio, išskyrus autorinius atlyginimus, gautus už paveldėtą intelektualinį, meninį turtą. Maltoje mokamas 5 procentų žyminis mokestis, nuo įpėdinio deklaruoto turto vertės. Tačiau neapmokestinamas užsienyje esantis nekilnojamas turtas ir vertybiniai popieriai. Rumunijoje nekilnojamojo turto mokesčiu apmokestinamas nekilnojamas turtas, gautas iš tėvų. Taip pat mokamas 1% dydžio mokestis nuo paveldėto nekilnojamo turto vertės, jei įpėdinis per du metus nesutvarko visų paveldėjimo procedūrų.<sup>39</sup>

Išnagrinėjus valstybių narių nacionalines paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimo taisykles, galima išskirti šiuos mokesčius, kuriais apmokestinamas paveldimas turtas:

1. Paveldimas turtas apmokestinamas atskiru mokesčiu:

<sup>35</sup> Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

<sup>36</sup> Inheritance tax and law. <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Estonia/Inheritance> Prisijungimo laikas: 2011-11-23.

<sup>37</sup> Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway / European Commission Taxation and Customs Union. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2011/report\\_2011\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.

<sup>38</sup> Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

<sup>39</sup> Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, 2010. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.

- Paveldėjimo mokestis (angl. Inheritance tax);
  - Paveldėto turto mokestis (angl. Estate tax) ;
2. Paveldimas turtas apmokestinamas tam tikru žyminiu mokesčiu ar atitinkamomis valstybės rinkliavomis (pvz., Portugalijoje, Maltoje, Estijoje);
  3. Paveldimo turto apmokestinimas įtrauktas į pajamų mokestį (pvz., Latvijoje);
  4. Paveldimas turtas apmokestinamas atskirais mokesčiais pagal turto rūšį, t.y. nekilnojamojo turto mokesčiu, žemės mokesčiu ir pan. (pvz., Austrijoje, Rumunijoje).

Kaip matyti iš aukščiau pateiktos lentelės, Lietuvos paveldėto turto apmokestinimo sistema priskiriama paveldėjimo mokesčio (angl. Inheritance tax) modeliui. Lietuvoje šį mokestį moka kiekvienas įpėdinis pagal jam tenkančią turto dalį, numatant tam tikrą kategoriją įpėdinių, kurie atleidžiami nuo mokesčio mokėjimo (t.y. Lietuvoje šis mokestis turi asmeninį pobūdį).

## 2. PAVELDIMO TURTO MOKESČIO TEISINĖ CHARAKTERISTIKA

### 2.1. Paveldimo turto mokesčio vieta mokesčių sistemoje

Paveldimo turto mokesčio analizę tikslinga pradėti nuo paties termino *mokestis* apibrėžimo bei Lietuvos mokesčių sistemos apibūdinimo. Taigi sąvoka *mokestis* yra įtvirtinta LR mokesčių administravimo įstatyme: „Mokestis – mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei“<sup>40</sup>. Tam, kad tam tikrą mokėjimą galėtume priskirti mokesčiams, jis turi būti įtvirtintas atitinkamu įstatymu ir turėti būtinus elementus. Kaip jau buvo minėta anksčiau šiame darbe, paveldimo turto apmokestinimą reglamentuoja LR paveldimo turto mokesčio įstatymas, kuris asmenims, atitinkantiems įstatyme numatytas sąlygas, nustato prievolę sumokėti mokestį nuo jų paveldėto turto. Kiti būtini mokesčio elementai bus aptarti kituose darbo skyriuose. Valstybinė mokesčių sistema suprantama kaip visuma valstybėje nustatytų mokesčių, sudarančių teisiškai ir ekonomiškai pagrįstą sistemą.<sup>41</sup> Dabartinę mokesčių sistemą Lietuvoje sudaro 25 mokesčiai, rinkliavos ir įmokos, kurių baigtinis sąrašas įtvirtintas LR mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje. Paveldimo turto mokestis yra vienas iš tame sąrašė numatytų mokesčių. Šio mokesčio analizė pradedama nuo teorinio mokesčio priskyrimo atitinkamoms mokesčių rūšims.

Mokesčių klasifikavimo pagrindu gali būti laikomi įvairūs kriterijai. Klasifikuojant mokesčius pagal esminį struktūrinį mokesčio elementą skiriami personaliniai, kurių esminis elementas yra mokesčio mokėtojas, ir objektiniai mokesčiai, kurių esminis elementas yra mokesčio objektas.<sup>42</sup> Paveldimo turto apmokestinimo tvarka priklauso nuo to, ar mokesčio mokėtojas yra nuolatinis, ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas. Kadangi esminis elementas šiuo atveju yra mokesčio mokėtojas (gyventojas), paveldimo turto mokestis priskiriamas personaliniams mokesčiams. Tačiau, nepaisant to, kad svarbiausias elementas yra mokesčio mokėtojas, galima išvelgti ir nedidelę dalį objektiniams mokesčiams būdingų bruožų, t.y. nenuolatiniai Lietuvos gyventojai paveldimo turto mokestį moka tik tada, kai paveldimas nekilnojamasis daiktas, esantis Lietuvos Respublikoje bei kilnojamasis daiktas, kuriam privaloma teisinė registracija ir kuris yra arba turi būti įregistruotas Lietuvoje. Taigi apmokestinant nenuolatinius Lietuvos gyventojus svarbus veiksnys tampa ir turto rūšis bei jo buvimo vieta.

Pagal mokesčius mokančių subjektų ypatybes skiriami juridinių asmenų, fizinių asmenų mokami bei visuotiniai mokesčiai.<sup>43</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo 3

<sup>40</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios 2004, Nr. 63-2243.

<sup>41</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P 41-45.

<sup>42</sup> Ten pat.

<sup>43</sup> Ten pat.

straipsnyje yra nurodyta, kad paveldimo turto mokesčio mokėtojai yra gyventojai,<sup>44</sup> t.y. fiziniai asmenys. Nors Lietuvos Respublikos civiliniame kodekse numatyta, kad įpėdiniais gali būti ir juridiniai asmenys bei valstybė, tačiau pagal LR paveldimo turto mokesčio įstatymą jie nėra laikomi šio mokesčio mokėtojais.

Mokesčiai pagal jas renkančias institucijas klasifikuojami į valstybei skirtus ir vietinius mokesčius. Valstybei skirti mokesčiai mokami į valstybės biudžetą, privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžetą ir valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetą. Vietiniai mokesčiai mokami į savivaldybių biudžetus.<sup>45</sup> LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 10 straipsnyje numatyta, kad paveldimo turto mokestis yra įskaitomas į tam tikros savivaldybės biudžetą. Mokesčių skirstymas į valstybinius ir vietinius neapsiriboja vien tik įskaitymo į tam tikrą biudžetą kriterijumi. Vietiniais mokesčiais laikomi tokie mokesčiai, kurių tarifo, bazės koregavimo ar lengvatų taikymo klausimus sprendžia savivaldybės institucijos. Paveldimo turto mokesčio įstatymas numato savivaldybės taryboms galimybę sumažinti mokesčio tarifus ar visai nuo jo atleisti, taip pat atidėti mokesčio mokėjimo terminus ne ilgesniam kaip vienerių metų laikotarpiui po paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo. Galima teigti, kad paveldimo turto mokestis yra pagrįstai priskiriamas vietinių mokesčių rūšiai.

Pagal apmokestinimo objekto ypatumus mokesčius galima suskirstyti į:

1. Pelno mokesčius;
2. Pajamų mokesčius;
3. Turto mokesčius;
4. Vartojimo mokesčius.

Pelno mokesčiams priklauso tie mokesčiai, kurių objektu yra subjekto pelnas, t.y. pajamos, atskaičius išlaidas (pelno mokestis). Pajamų mokesčiai mokami nuo subjekto bendrųjų pajamų, neatsižvelgiama į išlaidas, kurias subjektas turi, kad gautų pajamas (gyventojų pajamų mokestis). Vartojimo mokesčiai yra tie, kurių objektu yra tam tikrų prekių, vertybių vartojimas (pridėtinės vertės mokestis, akcizai, muitai, ekologiniai mokesčiai). Jie yra specifiniai tuo, kad yra įtraukiami į prekės ar paslaugos kainą, todėl skiriasi realiai mokesčius mokantys ir mokesčius į biudžetą įskaitantys asmenys.

Turto mokesčių objektu yra laikomas kilnojamas arba nekilnojamas turtas. Skiriami trys turto mokesčiai: nekilnojamo turto mokestis, žemės mokestis ir paveldimo turto mokestis. Turto mokesčiai gali būti susiję su turto turėjimu (valdymu) ir turto prieaugiu (padidėjimu). Šių mokesčių skaičiavimui ir dydžiui neturi reikšmės nauda, kurią mokesčio mokėtojas gauna iš turto. Pats mokesčio mokėtojo turto buvimo ar turto įgijimo faktas jau yra pakankamas pagrindas turtui

---

<sup>44</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2002-12-24, Nr. 123-5531.

<sup>45</sup> Buškevičiūtė A. Mokesčių sistema. Kaunas: Technologija, 2005. P.49.



apmokestinti<sup>46</sup>, o mokesčių mokėtojas gali ir neturėti jokios ekonominės naudos iš to turto ar net jo visai nenaudoti.

Apmokestinimą nekilnojamojo turto mokesčiu Lietuvoje reglamentuoja LR nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (Žin., 2005, Nr. 76-2741), pagal kurį mokesčiu apmokestinamas visas Lietuvoje esantis nekilnojamas turtas, išskyrus minėto įstatymo 4 straipsnyje numatytas išimtis (pvz.: faktiškai nenaudojamas nekilnojamas turtas, kurio statyta neužbaigta). Žemės apmokestinimą reglamentuoja LR žemės mokesčio įstatymas (Žin., 1992, Nr. 21-612). Šio mokesčio objektas yra privati žemė<sup>47</sup>.

Nors paveldimo turto mokestis yra priskiriamas turto mokesčiams, tačiau čia galima įžvelgti nemažai skirtumų nuo kitų turto mokesčių bei tokiam priskyrimui kylančių neatitikimų. Visų pirma, paveldimo turto mokestis nuo kitų turto mokesčių skiriasi tuo, kad jis yra vienkartinio pobūdžio, t.y. skirtingai nei nekilnojamojo turto mokestis ar žemės mokestis, paveldimo turto mokestis mokamas tik vieną kartą nuo paveldėto turto apmokestinamosios vertės. Tuo tarpu nekilnojamojo turto mokestis mokamas mokesčio mokėtojams vietos mokesčių administratoriui atitinkamo mokestinio laikotarpio mokesčio deklaraciją pateikus iki kitų kalendorinių metų vasario 1 dienos<sup>48</sup>. Žemės mokestį apskaičiuoja ir deklaracijas mokesčio mokėtojams pateikia teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos iki kalendorinių metų spalio 1 dienos<sup>49</sup>. Taigi tas pats nekilnojamas turtas ar ta pati žemė apmokestinama kiekvienais metais pagal teisės aktų nustatytus tarifus.

Kitas paveldimo turto mokesčio skirtumas nuo kitų turto mokesčių yra tas, kad paveldimo turto mokestis mokamas dėl įpėdiniui atsiradusio turto prieaugio po palikėjo mirties, tuo tarpu kiti turto mokesčiai mokami už turto turėjimą (valdymą). Šiuo atžvilgiu paveldimo turto mokestis tampa artimu pajamų mokesčiui, kurį moka pajamų gavęs ar uždirbęs gyventojas, t.y. šio mokesčio esmė yra apmokestinti tai, ką gyventojas gauna kaip pajamas (tiek pinigine išraiška, tiek natūra).

Papildomai galima pridurti, jog literatūroje pripažįstama, kad vartojimo mokesčių surinkimas (pavyzdžiui, PVM) yra mažiau įtakojamas ekonominės padėties valstybėje, nei pajamų ar pelno mokesčių surinkimas<sup>50</sup>. Valstybės pajamos iš paveldimo turto mokesčio priklauso nuo kelių veiksnių: mirčių skaičiaus, paveldėtojų priskyrimo tam tikroms kategorijoms bei apmokestinamos turto vertės. Iš šių trijų veiksnių, tik vienas, t.y. paskutinis paminėtas veiksnys priklauso nuo ekonominės padėties valstybėje. Taigi, paveldimo turto, kaip ir netiesioginių mokesčių surinkimo sumažėjimas galimas tik netiesioginis, t.y. sumažėjus pajamoms žmonės mažiau vartoja ir dėl to sumažėja netiesioginių mokesčių surinkimas, lygiai taip pat sumažėjus pajamoms gali atpigti turto

<sup>46</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P.43.

<sup>47</sup> Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 21-612.

<sup>48</sup> Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2005, Nr. 76-2741.

<sup>49</sup> Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 21-612.

<sup>50</sup> Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF> Prisijungimo laikas: 2011-11-29.

vertė ir dėl to gali sumažėti paveldimo turto mokesčio surinkimas. Tai leidžia teigti, kad valstybės pajamos iš paveldimo turto mokesčio, kaip ir netiesioginių mokesčių, yra stabilesnės ir atsparesnės ekonominiams svyravimams, nei pajamos iš pajamų (pelno) mokesčių.

## 2.2. Paveldimo turto mokesčio elementai

Visi mokesčiai yra įgyvendinami pagal tam tikrą apmokestinimo instrumentariją, kuris apima mokesčio elementus, mokesčio ėmimo būdą bei nustatymo metodą. Siekiant atskleisti mokesčio turinį, reikia detaliai išanalizuoti mokesčio elementus. V.Meidūnas ir P.Puzinauskas išskiria tokius bendruosius mokesčių elementus: mokesčio subjektas, mokesčio objektas, mokesčio šaltinis, mokesčio tarifas, mokesčio bazė, mokesčio lengvatos<sup>51</sup>. Kiekvienas įstatymas, nustatydamas apmokestinimą konkrečiu mokesčiu turi pateikti atitinkamą informaciją apie tą mokestį. LR paveldimo turto mokesčio įstatymas pateikia informacijos apie šio mokesčio mokėtojus, mokesčio objektus ir bazę, tarifus, mokesčio lengvatas, taip pat numato mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo ir įskaitymo tvarką. Šio įstatymo, kaip ir kitų mokesčių įstatymų, struktūra atspindi pagrindines mokesčio sudedamąsias dalis. Toliau darbe analizuojami atskiri mokesčio elementai remiantis mokesčių teorija bei kitų valstybių patirtimi.

*I. Mokesčio subjektas.* Mokesčių teisės teorijoje mokesčių subjektas suprantamas įvairiai. Vieni autoriai (pvz., E.Buškevičiūtė 2008; V.Meidūnas, P.Puzinauskas 2001) mokesčio subjektu laiko tik mokesčio mokėtoją, t.y. fizinį ar juridinį asmenį, kuriam atitinkami mokesčių įstatymai numato prievolę sumokėti mokestį.<sup>52</sup> Tačiau kiti autoriai mokesčio subjektą apibūdina plačiau. Lenkų mokesčių teisės specialistas prof. L.Etel mokesčio subjektais laiko abi mokestinio santykio puses.<sup>53</sup> Tai reiškia, kad iš vienos pusės yra subjektas įpareigotas sumokėti mokestį (mokesčio mokėtojas), o iš kitos pusės yra subjektas turintis teisę gauti mokestinį mokėjimą (valstybė arba teritorinis savivaldos vienetas). Pirmieji jų vadinami pasyviais, o antrieji aktyviais subjektais. Mokestinio santykio tarp jų atsiradimo pagrindas yra teisinė-mokestinė faktinė būklė, kuri yra apibrėžta bendrai ir abstrakčiai atskirus mokesčius reguliuojančiuose įstatymuose. Jeigu įstatyme apibrėžta faktinė būklė realizuosis tikrovėje, tokiu atveju yra pagrindas atsirasti pareiginiam santykiui tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčio gavėjo, kuris yra reprezentuojamas atitinkamo organo. Toliau šiame darbe mokesčių subjektas analizuojamas remiantis L.Etel pateikta mokesčių subjekto samprata.

Taigi mokesčio mokėtojas yra tik viena mokesčio subjektą sudarančių dalių. Nei vienas mokestis ar kitas panašaus pobūdžio mokėjimas negali egzistuoti be tokio subjekto, kuris tą mokestį

<sup>51</sup> Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius, 2001. P.18.

<sup>52</sup> Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. – Kaunas: Technologija, 2008. P.164.

<sup>53</sup> Etel L. System podatkowy (zarys wyk ładu). – Siedlce, 2002. S.18.

mokėtų. Pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 15 dalį, mokesčių mokėtojas – tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťi.<sup>54</sup> Taigi kiekvienas mokesčio įstatymas apibrėžia konkrečius to mokesčio mokėtojus. Mokesčių mokėtojai gali būti tiek fiziniai, tiek juridiniai asmenys, tiek bet kuri kita organizacija. Svarbu paminėti, kad valstybė ir savivaldybės, net ir turėdamos juridinio asmens statusą, mokesčių nemoka jokiais atvejais.

LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 3 straipsnyje numatyta, kad paveldimo turto mokesčio mokėtojas yra gyventojas. Pagal minėtą įstatymą gyventoju laikomas tiek nuolatinis, tiek nenuolatinis Lietuvos gyventojas. Tačiau įstatymas nepateikia konkrečios nuolatinio Lietuvos gyventojų sąvokos, o tik nurodo, kad asmuo nuolatinis ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas pagal LR gyventojų pajamų mokesčio įstatyme numatytus kriterijus. „Nuolatinis Lietuvos gyventojas – fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatinis Lietuvos gyventojas pagal šio Įstatymo 4 straipsnio nuostatas.“<sup>55</sup> Toliau yra pateikia LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies citata:

*Nuolatinis Lietuvos gyventojas laikomas:*

- 1) fizinis asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mokesčiniu laikotarpiu yra Lietuvoje, arba*
- 2) fizinis asmuo, kurio asmeninių, socialinių arba ekonominių interesų buvimo vieta mokesčiniu laikotarpiu yra veikiau Lietuvoje nei užsienyje, arba*
- 3) fizinis asmuo, kuris mokesčiniu laikotarpiu Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 183 arba daugiau dienų. 183 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba*
- 4) fizinis asmuo, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 280 arba daugiau dienų vienas paskui kitą einančiais mokesčiniaisiais laikotarpiais ir viename iš šių mokesčinių laikotarpių išbuvo Lietuvoje ištisai arba su pertraukomis 90 arba daugiau dienų, jei šio straipsnio 3 dalyje nenustatyta kitaip. 90 ir 280 dienų laikotarpio apskaičiavimo taisyklės nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija, arba*
- 5) fizinis asmuo, kuris yra Lietuvos Respublikos pilietis ir neatitinka šios dalies 3 ir 4 punkto kriterijų, tačiau tokiam fiziniui asmeniui atlyginimas pagal darbo sutartį arba pagal jų esmę atitinkantis sutartis mokamas arba jo gyvenimo kitoje valstybėje išlaidos dengiamos iš Lietuvos valstybės arba savivaldybių biudžetų.<sup>56</sup>*

Kaip matyti, šiame straipsnyje pateikti penki kriterijai, kurie taikomi paeiliui (skiriami jungtuku arba), siekiant pripažinti asmenį nuolatinis Lietuvos gyventojas, t.y. jei nepavyksta nustatyti pagal pirmąjį kriterijų, taikomas antrasis ir t.t. Taigi pirmasis kriterijus yra nuolatinės gyvenamosios vietos kriterijus. Nuolatinės gyvenamosios vietos sąvoka taip pat yra įtvirtinta LR

<sup>54</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios 2004, Nr. 63-2243.

<sup>55</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085.

<sup>56</sup> Ten pat.

gyventojų pajamų mokesčio įstatyme: Nuolatinė gyvenamoji vieta – bet kokia vieta, kurioje fizinis asmuo turi galimybę gyventi ir kurią jis įkuria, išlaiko ir naudojasi.<sup>57</sup> Gyvenamąja vieta gali būti laikoma bet kokia asmeniui tinkama gyventi vieta, kuri nebūtinai turi būti įregistruota kaip gyvenamoji vieta. Fizinio asmens nuolatinė gyvenamąja vieta laikoma tokia gyvenamoji vieta, kurioje asmuo faktiškai dažniausiai gyvena ir ketina gyventi nuolat bei su kuria yra labiausiai susijęs. Svarbu, kad tokia vieta būtų tinkama gyventi nuolat, asmuo turėtų intenciją bei galimybę joje pastoviai gyventi ir faktiškai joje gyventi nuolat. Vertinant, ar tam tikra gyvenamoji vieta asmeniui yra nuolatinė, reikia atsižvelgti ne tik į tai, ar asmuo turi teisę naudotis gyvenamąja vieta, bet ir į tai, ar asmuo faktiškai ja naudojasi.<sup>58</sup> Jei nepavyksta nustatyti, kad asmuo Lietuvoje turi nuolatinę gyvenamąją vietą, tuomet taikomas antrasis asmeninių, socialinių ir ekonominių interesų kriterijus, pagal kurį asmuo pripažįstamas Lietuvos nuolatiniu gyventoju, jei jo asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų buvimo vieta yra Lietuvoje. Vertinant, kurioje valstybėje yra asmens asmeninių, socialinių ar ekonominių interesų vieta, reikia atsižvelgti į tokių aplinkybių visumą:

- asmens turto buvimo vietą
- asmens pajamų šaltinio buvimo vietą
- darbo ar kitos veiklos vietą
- šeimyninius ryšius
- pilietybę
- vietą, kurioje yra didžioji dalis asmeniui priklausančio kilnojamą ar nekilnojamą turto
- valstybę, kurioje yra jo banko sąskaitos
- ir kt.

Sąrašas nėra baigtinis, nes asmenį su konkrečia valstybe gali sieti įvairūs asmeniniai, socialiniai ar ekonominiai interesai. Jei nustatoma, kad minėti interesai yra veikiau užsienio valstybėje nei Lietuvoje, tokiu atveju taikomas asmens išbūtų dienų skaičiaus Lietuvoje per mokesstinį laikotarpį kriterijus. Mokesstinis laikotarpis pagal gyventojų pajamų mokesčio įstatymą yra vieneri kalendoriniai metai. Asmuo laikomas Lietuvos nuolatiniu gyventoju, jei Lietuvoje per kalendorinius metus ištiesai ar su pertraukomis išbūna 183 ir daugiau dienų.

Sekantis kriterijus taip pat susijęs su išbūtų dienų skaičiumi Lietuvoje, kurio pagrindas yra daugiau nei vienu kalendorinių metų (t.y. mokesčių laikotarpių) išbūtų ištiesai arba su pertraukomis dienų skaičius Lietuvoje turi būti ne mažesnis nei 280 dienų. Būtina sąlyga yra ta, kad per vienus metus išbūtų dienų skaičius būtų ne mažesnis nei 90 dienų. Išbūtų dienų skaičiaus Lietuvoje

<sup>57</sup> Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 73-3085.

<sup>58</sup> LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (aktuali redakcija 2011-07-27).

apskaičiavimo tvarka nustatyta Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištiesai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2002, Nr. 95-4146). Paskutinis kriterijus taikomas tuo atveju, kai negalima pritaikyti išbūtų dienų skaičiaus kriterijaus. Taigi, asmuo laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, jei jis yra Lietuvos pilietis, tačiau dirba užsienio valstybėje, bet jo darbas finansuojamas ar pragyvenimo išlaidos dengiamos iš Lietuvos biudžeto.

LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 4 straipsnyje yra pateikiamos išimtys, kada asmuo, net ir atitinkdamas tam tikrus kriterijus, vis tiek nėra laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju (pvz., užsienio valstybės diplomatai). Nenuolatiniu Lietuvos gyventoju laikomas asmuo, kuris pagal aukščiau minėtus kriterijus nelaikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju, t.y. jei asmuo neatitinka nei vieno nuolatinio gyventojų kriterijaus, jis laikomas nenuolatiniu gyventoju.

Išnagrinėjus visus kriterijus, galima daryti išvadą, kad jeigu asmuo yra pripažįstamas nuolatiniu Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio tikslais, jis laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju ir paveldimo turto mokesčio atžvilgiu. Taigi paveldimo turto mokesčio mokėtoju gali būti tik gyventojas, t.y. fizinis asmuo. Juridiniai asmenys nėra apmokestinami paveldimo turto mokesčiu. Tačiau kyla klausimas, kodėl nesutampa paveldimo turto mokesčio mokėtojai su asmenimis, kurie gali paveldėti pagal civilinę teisę. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso penktos knygos 5 straipsnyje numatyta, kas gali būti įpėdiniais:

- 1) *paveldinti pagal įstatymą – fiziniai asmenys, kurie buvo gyvi palikėjo mirties momentu, palikėjo vaikai, gimę po jo mirties, taip pat Lietuvos valstybė;*
- 2) *paveldinti pagal testamentą – fiziniai asmenys, kurie buvo gyvi palikėjo mirties momentu, taip pat kurie buvo pradėti jam esant gyvam ir gimę po jo mirties; testamente įvardyti dar nepradėti asmenys, jiems gimus;*
- 3) *paveldinti pagal testamentą – juridiniai asmenys, kurie yra palikėjo mirties momentu arba steigiami vykdant palikėjo testamente išreikštą valią.<sup>59</sup>*

Iš civilinio kodekso nuostatos matoma, kad įpėdiniais gali būti fiziniai asmenys, juridiniai asmenys, valstybė bei savivaldybės. Valstybė bei savivaldybės net ir turėdamos teisę paveldėti negali būti jokių mokesčių subjektais. Tai atsiskleidžia nagrinėjant konstitucines nuostatas bei kitus teisės aktus. LR Konstitucijos 67 straipsnyje įtvirtinta, kad Seimas nustato valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus<sup>60</sup>. Konstitucijos 121 straipsnyje numatyta, kad savivaldybių tarybos turi teisę nustatyti vietines rinkliavas, gali numatyti mokesčių bei rinkliavų lengvatas. Taigi tiek valstybė, tiek savivaldybės formuodamos mokesčių sistemą bei nustatydamos konkrečius

<sup>59</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės Žinios 2000, Nr. [74-2262](#)

<sup>60</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.

mokesčius, negali pačios būti mokesčių mokėtojais. Tą patvirtina ir nuostata, kad valstybės biudžeto pajamos formuojamos iš mokesčių, privalomų mokėjimų, rinkliavų, pajamų iš valstybinio turto ir kitų įplaukų.<sup>61</sup> Ši nuostata reiškia, kad mokesčiai yra būtini valstybės funkcijoms finansuoti. Valstybė bei savivaldybės mokesčiniuose teisiniuose santykiuose dalyvauja kaip mokesčius nustatantis, o ne juos mokantis subjektas.

Juridinių asmenų gautos pajamos apmokestinamos pelno mokesčiu. Pagal LR pelno mokesčio įstatymą pajamos skirstomos į apmokestinamasias ir neapmokestinamasias. Kadangi gautas turtas (tiek paveldėjimo būdu, tiek kitais būdais) yra laikomas pajamomis, ir tokios rūšies pajamos nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms pagal LR pelno mokesčio įstatymo 12 straipsnį<sup>62</sup>, tai toks turtas laikomas apmokestinamosiomis pajamomis. Paveldėjimo būdu gautas turtas apmokestinamas taikant LR pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnyje numatytus pelno mokesčio tarifus. Siekiant išvengti tą patį turtą apmokestinti du kartus, paveldimo turto mokesčiu juridiniai asmenys neapmokestinami.

Taigi paveldimo turto mokesčio mokėtojas yra gyventojas. Analizuojant paveldimo turto mokesčio mokėtojo teisinį statusą, labai svarbu yra nustatyti, kuriam konkrečiai asmeniui atsiranda pareiga sumokėti paveldimo turto mokestį. Pagal LR paveldimo turto mokesčio įstatymą, paveldimo turto mokestį turi sumokėti turtą paveldėjęs asmuo, t.y. įpėdinis. Pagal CK nuostatas (5.50 str.) įpėdinis turi palikimą priimti, kad jį įgytų. LR civilinio kodekso penktos knygos 6 skyriuje numatyta, kad palikimas gali būti priimamas šiais būdais:

1. Paveldimą turtą pradėjus faktiškai valdyti;
2. Padavus palikimo atsiradimo vietos notarui pareiškimą dėl palikimo priėmimo;
3. Palikimo priėmimas pagal antstolio sudarytą turto apyrašą.

Taigi gyventojui pareiga mokėti paveldimo turto mokestį atsiranda, priėmus palikimą. Tačiau čia iškyla problema, kas turėtų mokėti paveldimo turto mokestį, kai įpėdinis miršta dar nespėjęs sumokėti mokesčio. Čia galimos dvi situacijos: kai po X asmens mirties lieka įpėdinis A, kuris miršta nespėjęs priimti palikimo ir kai miršta jau priėmęs palikimą. Pirmuoju atveju asmuo A būtų laikomas paveldimo turto mokesčio mokėtoju, jei būtų priėmęs palikimą, tačiau nespėjęs to padaryti miršta. CK 5.58 straipsnyje numatyta, jeigu įpėdinis, paveldintis pagal įstatymą ar testamentą, miršta po palikimo atsiradimo, nespėjęs jo priimti per nustatytą terminą, teisė priimti jam priklausančią dalį pereina jo įpėdiniams. Asmens A įpėdiniai laikomi priėmę ne asmens A palikimą, bet asmens X palikimą. Tai reiškia, kad jiems atsiranda ir pareiga sumokėti paveldimo turto mokestį. Antruoju atveju, kai po X asmens mirties lieka įpėdinis A, kuris miršta priėmęs palikimą, tačiau nespėjęs sumokėti paveldimo turto mokesčio ir negavęs paveldėjimo teisės liudijimo,

<sup>61</sup> Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.

<sup>62</sup> Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2001, Nr. [110-3992](#).

sumokėti mirusio gyventojų A vardu apskaičiuotą paveldimo turto mokestį pareiškia tenka jo turta paveldintiems įpėdiniams, nes įpėdiniams pereina ne tik mirusio asmens turtinės teisės ir kai kurios asmeninės neturtinės teisės, bet ir turtinės pareigos, taigi ir mokestinės prievolės<sup>63</sup>. Apibendrinant galima teigti, kad, įpėdiniui, esančiam paveldimo turto mokesčio subjektu, mirus, paveldimo turto mokestį turi sumokėti pastarojo asmens įpėdiniai priėmę palikimą, tačiau vienu atveju (kai miręs įpėdinis nepriėmė palikimo) mokestinė pareiga atsiranda tik dėl palikimo priėmimo (pats asmuo tampa mokesčio subjektu), tuo tarpu kitu atveju (kai miręs įpėdinis palikimą priėmė, bet nesumokėjo mokesčio) mokestinė pareiga yra paveldėjimo objektas (kaip ir bet kuris paveldėtas įsipareigojimas), taip pat, jeigu paveldi paveldimo turto mokesčio subjektas – jam atsiranda savarankiška mokestinė prievolė.

Taip pat svarbu aptarti dar vieną situaciją, kai po asmens mirties, įpėdiniai, nesantys paveldimo turto mokesčio mokėtojais, priima palikimą, tačiau paveldėjimo teises dovanojimo sutartimi perleidžia trečiajam asmeniui, kuris pagal paveldimo turto mokesčio įstatymo nuostatas būtų laikomas šio mokesčio mokėtoju. Paveldėjimo teisės liudijimas išduodamas jau trečiajam asmeniui. Valstybinė mokesčių inspekcija pateikia išaiškinimą<sup>64</sup> šiuo klausimu: kadangi paveldėjimo teisės liudijimas patvirtina nuosavybės teises į paveldėtą turta, tai reiškia, kad asmuo turta gavo paveldėjimo pagrindu. O paveldėjimo būdu įgyjamas turas, pagal LR paveldimo turto įstatymo nuostatas turi būti apmokestinamas paveldimo turto mokesčiu. Taigi dovanojimo sutartimi perleidus turta trečiajam asmeniui, pareiga sumokėti mokestį atsiranda apdovanotajam.

Aptarus paveldimo turto mokesčio mokėtoją, lygiagrečiai reikia aptarti ir subjektą, kuris gauna mokestinį mokėjimą. Mokesčių teorijoje šis subjektas gali būti valstybė arba savivaldybės. LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 10 straipsnyje numatyta, kad mokestis įskaitomas į savivaldybės biudžeta. Nustatant konkrečią savivaldybę, į kurios biudžeta turi būti įskaitomas mokestis, atsižvelgiama į paveldėto turto buvimo vieta, paveldėjimo įforminimo vieta bei nuolatinę gyvenamąją vieta. Jei paveldimas nekilnojamasis daiktas, nepriklausomai nuo to, ar kartu yra paveldimi ir kiti daiktai, mokestis yra įskaitomas į tos savivaldybės biudžeta, kurios veikimo teritorijoje yra tas nekilnojamasis daiktas. Kai paveldimi tik kilnojamieji daiktai, vertybiniai popieriai ar pinigai, tai mokestis įskaitomas į tos savivaldybės biudžeta, kurios veikimo teritorijoje buvo įformintas paveldėjimas. Užsienyje paveldėto turto atveju, mokestis įskaitomas į tos savivaldybės biudžeta, kurios teritorijoje yra mokesčio mokėtojo nuolatinė gyvenamoji vieta.

---

<sup>63</sup> Dėl paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo nuo palikimo, kai jį priėmęs įpėdinis yra miręs. Reg Nr. (18.37-31-1)-R-9364 // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, 2011-10-27.

<sup>64</sup> Dėl paveldimo turto mokesčio Reg Nr. (18.16.-31-1)-R-6101 // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos, 2005-06-29.

Taigi paveldimo turto mokesčio prasme mokesčio subjektus sudaro mokesčio mokėtojas, t.y. nuolatinis ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas bei savivaldybės, į kurių biudžetą yra įskaitomas mokestis.

Mokesčių teisės doktrinoje mokesčiai skiriami į tuos, kuriuos moka tik juridiniai asmenys, tik fiziniai asmenys ar tuos, kuriuos moka įvairūs mokesčio mokėtojai. Vieni pagrindinių mokesčių, kuriuos moka tik fiziniai asmenys yra gyventojų pajamų mokestis ir paveldimo turto mokestis. Taigi mokesčių mokėtojas yra vienas iš elementų siejančių šiuos du mokesčius. LR gyventojų pajamų mokesčio įstatyme numatyta, kad gyventojų pajamų mokestį moka gyventojai, gavę ar uždirbę pajamų. Atitinkamai LR paveldimo turto mokesčio įstatyme numatyta, kad paveldimo turto mokestį moka gyventojas. Šį sąryšį patvirtina ir paveldimo turto mokesčio įstatyme esanti nuoroda į gyventojų pajamų mokesčio įstatymą dėl nuolatinio ir nenuolatinio Lietuvos gyventojų nustatymo. Taip pat, nagrinėjant šių dviejų mokesčių sąryšį, svarbu paminėti, kad tiek paveldimo turto mokestis, tiek gyventojų pajamų mokestis (pagal LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 38 straipsnį) yra įskaitomas į atitinkamos savivaldybės biudžetą. Taigi mokesčio subjektas (apimantis tiek mokesčio mokėtoją, tiek subjektą gaunantį mokestinį mokėjimą) paveldimo turto ir gyventojų pajamų mokesčių prasme sutampa.

*II. Mokesčio objektas.* Mokesčio objektas taip pat įvairiai traktuojamas skirtingų autorių. E.Buškevičiūtė mokesčio objektą apibūdina kaip įstatymais apmokestinamas prekes, paslaugas, pajamas, turtą. Kiti autoriai (Sudavičius B., Medelienė A., 2011) teigia, kad mokesčio objektu laikytini visi tie daiktai ir reiškiniai, kurie įstatymo nustatyta tvarka yra apmokestinami konkrečiu mokesčiu.<sup>65</sup> Šiuo atveju objektas suprantamas plačiau ir apima ne tik daiktinius objektus, bet ir objektus kaip reiškinius (objektas siejamas su nuosavybe, kuria disponuoja mokesčio mokėtojas). Tačiau kiti autoriai pateikia kitokį požiūrį į mokesčio objektą. L.Etel teigia, kad mokesčio objektas yra faktinė arba teisinė būklė, su kurios atsiradimu įstatymas sieja mokestinės pareigos atsiradimą.<sup>66</sup> Kitais žodžiais, mokesčio objektas, tai juridinis apibrėžimas to, nuo ko turi būti mokamas mokestis. Faktinė būklė, kuri yra mokesčio objektas, pavyzdžiui, gali būti: turėjimas nekilnojamojo turto, pajamų gavimas, paveldėjimo priėmimas ir pan. Taigi paveldimo turto mokesčio objektas turėtų būti ne pats paveldimas turtas, o paveldėjimo priėmimas kaip faktinė būklė. L.Etel kritikuoja mokesčio objekto sutapatinimą su daiktine išraiška. Jis teigia, kad tokie sutapatinimai gali vesti prie rimtų neaiškumų, netgi nesusipratimų. Analizuojant teisės aktus, reglamentuojančius šį elementą, reikia turėt omeny, kad paprastai mokesčio objektas yra ne pats daiktas, o santykis tarp mokesčio

<sup>65</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P. 83.

<sup>66</sup> Etel L. System podatkowy (zarys wyk ładu). – Siedlce, 2002. S.20.



mokėtojo ir to daikto. Tai reikalauja iš įstatymo leidėjo didelės precizijos įstatymuose apibrėžiant mokesčio objektą.

Mokesčio objektas dažnai būna įtvirtintas atitinkamo mokesčio įstatymo pavadinime. L. Etel teigia, kad labai klaidinantys ir vedantys prie nesusipratimo yra mokesčių įstatymų pavadinimai, iš kurių mokesčių mokėtojas kartais daro išvadą apie mokesčio objektą.<sup>67</sup> Todėl remiantis šio autoriaus pateikta mokesčio objekto samprata, paveldimo turto mokesčio objektą reikėtų suprasti ne kaip patį turtą, gautą paveldėjimo būdu, tačiau patį paveldėjimą kaip faktinę būklę. Tačiau, matyti, kad Lietuvos įstatymų leidėjai laikosi kitokios nuomonės dėl paveldimo turto mokesčio objekto apibrėžimo ir, kaip bus toliau išdėstyta, šio mokesčio objektui suteikia daiktinę išraišką. Taigi pagal LR paveldimo turto mokesčio įstatymo pavadinimą, galima spręsti, kad šio mokesčio objektas yra paveldimas turtas, tačiau koks konkrečiai paveldėtas turtas apmokestinamas yra detalizuojama atskirame įstatymo straipsnyje. Šio įstatymo 4 straipsnyje įtvirtintas paveldimo turto mokesčio objektas, kuris skiriamas į dvi dalis pagal tai, ar mokestį moka nuolatinis, ar nenuolatinis Lietuvos gyventojas. Pirmoje minėto straipsnio dalyje numatyta, kad nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčio objektas yra paveldimas turtas,<sup>68</sup> t.y. tiek Lietuvoje, tiek užsienyje esantys kilnojamieji ar nekilnojamieji daiktai, vertybiniai popieriai ir pinigai. Kadangi įstatymas nepateikia šių sąvokų išaiškinimo, tokiu atveju reikia vadovautis LR civiliniame kodekse pateiktomis sąvokomis. Taigi nekilnojamieji daiktai civilinės teisės prasme laikomi 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 (pastatai, įrenginiai, sodiniai ir kiti daiktai, kurie pagal paskirtį ir prigimtį yra nekilnojamieji). Nekilnojamiesiems daiktams taip pat prilyginami įstatymuose numatyti laivai ir orlaiviai, kuriems nustatyta privaloma teisinė registracija.<sup>69</sup> Tuo tarpu kilnojamais daiktais yra laikomi daiktai, kuriuos galima perkelti iš vienos vietos į kitą nepakeitus jų paskirties ir iš esmės nesumažinus jų vertės. Pinigai – tai Lietuvos banko išleidžiami banknotai, monetos ir lėšos sąskaitose, kitų valstybių išleidžiami banko bilietai, valstybės išdo bilietai, monetos ir lėšos sąskaitose, esantys teisėta atsiskaitymo priemonė.<sup>70</sup> Vertybiniai popieriai CK apibrėžiami kaip dokumentai, patvirtinantys juos išleidusio asmens (emitento) įsipareigojimus šių dokumentų turėtojui.

Lietuvos Respublikos civilinio kodekso penktos knygos 1 straipsnio 2 dalyje numatyta, kas gali būti paveldima, t.y. kokie objektai sudaro palikimą:

1. materialūs dalykai (kilnojamieji ir nekilnojamieji daiktai);
2. nematerialūs dalykai (vertybiniai popieriai, patentai, prekių ženklai ir kt.);
3. palikėjo turtinės reikalavimo teisės;

<sup>67</sup> Etel L. System podatkowy (zarys wyk ładu). – Siedlce, 2002. S.20.

<sup>68</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5531.

<sup>69</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės Žinios 2000, Nr. 74-2262.

<sup>70</sup> Ten pat.

4. palikėjo turtinės prievolės;
5. intelektinė nuosavybė (autorių turtinės teisės į literatūros, mokslo ir meno kūrinius, gretutinės turtinės teisės bei teisės į pramoninę nuosavybę);
6. kitos įstatymų nustatytos turtinės teisės bei pareigos.

Iš aukščiau pateikto sąrašo matyti, kad paveldimo turto mokesčiu apmokestinami tik materialūs dalykai bei kai kurie nematerialūs dalykai (vertybiniai popieriai). Taigi paveldimas žymiai platesnis sąrašas dalykų, negu apmokestinama paveldimo turto mokesčiu.

Pagal LR paveldimo turto mokesčio įstatymą nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčio objektas yra turtas. Svarbu paminėti, kad apmokestinamas paveldimas turtas, o ne turtinės teisės. Todėl reikėtų plačiau panagrinėti atvejus, kada paveldimi pinigai laikomi paveldimo turto mokesčiu objektu, o kada nelaikomi. LR Piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme numatyta, kad Lietuvos Respublikos piliečių, kurių nekilnojamas turtas pagal TSRS (LTSR) įstatymus buvo nacionalizuotas ar kitaip neteisėtai nusavintas ir kurių nuosavybės teisės buvo pradėtos atkurti pagal Lietuvos Respublikos įstatymą “Dėl piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atstatymo tvarkos ir sąlygų”, nuosavybės teisių atkūrimas yra tęsiamas. Taip pat numatyta, kad piliečiai, kurie nustatyto laiku buvo padavę prašymus atkurti nuosavybės teises, yra mirę, nuosavybės teisės atkuriamos mirusiojo vardu ir perduodamos įpėdiniui, jeigu šis yra Lietuvos Respublikos pilietis<sup>71</sup>. LR Kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų bei tvarkos, taip pat valstybės garantijų ir lengvatų, numatytų piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatyme numatyta, kad už valstybės išperkamą išlikusį nekilnojamąjį turtą (ar turtą, kurio savininkas susigrąžinti natūra nepageidauja) mokamos piniginės kompensacijos.<sup>72</sup> Šią kompensaciją paveldintis asmuo paveldi ne atlyginimą (pinigus), o teisę į šiuos pinigus. Kadangi paveldima yra tik teisė, o ne pinigai, ši teisė nėra laikoma paveldimo turto mokesčio objektu ir todėl neapmokestinama.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčio objektas yra paveldimas kilnojamasis daiktas, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, taip pat nekilnojamasis daiktas, esantis Lietuvos Respublikoje.<sup>73</sup> Taigi nenuolatiniai Lietuvos gyventojai paveldimo turto mokestį moka, jei paveldimas nekilnojamas turtas yra Lietuvos Respublikos teritorijoje. Kilnojamieji daiktai yra mokesčio objektas tik tuo atveju, jei jiems yra privaloma teisinė registracija. Galima išskirti du

<sup>71</sup> Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymas // Valstybės Žinios 1997, Nr. 65-1558.

<sup>72</sup> Lietuvos Respublikos kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų bei tvarkos, taip pat valstybės garantijų ir lengvatų, numatytų piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatymas // Valstybės Žinios 1998, Nr. 61-1728.

<sup>73</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5531.

atvejus, kai kilnojamieji daiktai yra paveldimo turto mokesčio objektas nenuolatiniam Lietuvos gyventojui:

1. Kai paveldimas kilnojamasis daiktas, kuriam privaloma teisinė registracija, yra įregistruotas atitinkamuose Lietuvos registruose turto palikėjo vardu.
2. Kai paveldimas kilnojamasis daiktas, kuriam reikalinga teisinė registracija, tačiau jis nebuvo įregistruotas atitinkamuose Lietuvos registruose.

Taigi mokesčio objektu kilnojamieji daiktai laikomi nepriklausomai nuo to, ar jie buvo įregistruoti turto palikėjo vardu, ar nebuvo, svarbu tik tai, kad tokia teisinė registracija būtų privaloma teisės aktų nustatyta tvarka.

Toliau pateikiamas pavyzdinis sąrašas kilnojamųjų daiktų, kuriems pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija:

1. Automobilių kelių eismo motorinės transporto priemonės (automobiliai, motociklai ir pan.). Šių transporto priemonių registracija numatyta LR saugaus eismo automobilių keliais įstatyme (Žin., 2000, Nr. 92-2883).
2. Žemės ūkio technika (traktoriai, jų priekabos ir pan.). LR saugaus eismo automobilių keliais įstatymo (Žin., 2000, Nr. 92-2883) 19 straipsnyje numatyta, kad „motorinės transporto priemonės, priekabos ir puspriekabės registruojamos Lietuvos Respublikos kelių transporto priemonių registre arba Lietuvos Respublikos traktorių, savaeigių ir žemės ūkio mašinų ir jų priekabų registre“<sup>74</sup>.
3. Šaunamieji ginklai (graižtviniai medžiokliniai, lygiavamzdžiai šautuvai, pistoletai (revolveriai) savigynai ir pan.). LR ginklų ir šaudmenų kontrolės įstatymo 8 straipsnyje numatyta, kad „visi teisėtai Lietuvos Respublikoje esantys A, B, C kategorijų ginklai Ginklų registro nuostatų nustatyta tvarka registruojami Ginklų registre“<sup>75</sup>.
4. Potencialiai pavojingi įrenginiai (garo ir vandens šildymo katilai, slėginiai indai, liftai, kėlimo kranai, eskalatoriai, funikulieriai, techniniai medicinos įrenginiai, pasivažinėjimo atrakcionai ir pan.). Lietuvos Respublikos potencialiai pavojingų įrenginių priežiūros įstatymo (1996, Nr. 46-1116) 6 straipsnyje numatyta, kad Valstybinė darbo inspekcija atlieka potencialiai pavojingų įrenginių valstybės registro tvarkymo įstaigos funkcijas pagal Vyriausybės patvirtintus nuostatus.
5. Kiti kilnojamieji daiktai, kuriems teisės aktų nustatyta tvarka yra privaloma teisinė registracija.

<sup>74</sup> Lietuvos Respublikos saugaus eismo automobilių keliais įstatymas // Valstybės Žinios, 2000, Nr. 92-2883.

<sup>75</sup> Lietuvos Respublikos ginklų ir šaudmenų kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios 2010-12-04, Nr. 142-7261

Pinigai ir vertybiniai popieriai, paveldimi nenuolatinio Lietuvos gyventojų nėra apmokestinami paveldimo turto mokesčiu. Taigi nenuolatiniams Lietuvos gyventojams numatytas trumpesnis sąrašas apmokestinamų objektų palyginus su nuolatinio Lietuvos gyventojų.

Žemė, kaip paveldimo turto mokesčio objektas numatytas tiek nuolatiniams, tiek nenuolatiniams Lietuvos gyventojams. Tačiau atsiranda žemės kaip mokesčio objekto problema, kai ją paveldi asmuo nesantis Lietuvos Respublikos piliečiu. LR civilinio kodekso 5.75 straipsnyje numatyta, kad tuo atveju, kai žemę paveldi įpėdinis, kuris pagal Lietuvos Respublikos įstatymus negali turėti nuosavybės teisės į žemę, jis įgyja teisę tik į pinigų sumą, gautą pardavus paveldėtą žemę. Žemė pagal įpėdinio pateiktą paveldėjimo teisės liudijimą parduodama Vyriausybės nustatyta tvarka įpėdinio nurodytam pirkėjui arba aukcione. Gauta suma išmokama įpėdiniui, atskaičius pardavimo arba aukciono organizavimo išlaidas.<sup>76</sup> Lietuvos notarų rūmai Inspekcijai adresuotame 2005-05-27 rašte Nr. S-258 paaiškino, kad Civilinio kodekso 5.75 straipsnio nuostata bei Žemės sklypų, kuriuos paveldėjo ne Lietuvos Respublikos piliečiai, pardavimo tvarka nustato, kad tais atvejais, kai pagal galiojančius įstatymus ne Lietuvos piliečiai negali įsigyti nuosavybės žemės, paveldėjimo dalykas yra pinigai (bet ne žemė).<sup>77</sup> Kadangi paveldėjimo dalykas yra pinigai, o ne žemė, pareiga mokėti paveldimo turto mokestį atsiranda tik nuolatiniam Lietuvos gyventojui. Pinigai, kaip jau buvo minėta anksčiau, nėra paveldimo turto mokesčio objektas nenuolatiniams Lietuvos gyventojams.

*III. Mokesčio bazė.* Apmokestinimo objektas lemia prievolės mokėti mokestį atsiradimą, o pats mokestis apskaičiuojamas ne nuo apmokestinimo objekto, bet nuo mokesčio bazės. Mokesčio bazė – tai mokesčio įstatymo nustatyta forma išreikštas apmokestinimo objektas, kuriam taikomas mokesčio įstatyme nustatytas mokesčio tarifas. Remiantis mokesčio baze apskaičiuojamas į biudžetą mokėtinas mokestis, nustatoma jo suma.<sup>78</sup> LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 5 straipsnyje numatyta, kad mokesčio bazė yra paveldimo turto apmokestinamoji vertė, kurios apskaičiavimo tvarką nustato LR Vyriausybės nutarimu patvirtintos paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklės. Taisyklėse nurodoma, kad paveldimo turto apmokestinamoji vertė apskaičiuojama pagal paveldimo turto vertę.<sup>79</sup> Skirtingai nustatoma Lietuvoje paveldėto turto vertė bei užsienio valstybėse paveldėto turto vertė.

Nustatant Lietuvoje paveldėto turto vertę bei apskaičiuojant apmokestinamąją vertę dalyvauja nemažai institucijų, kurias galima suskirstyti į dvi grupes: teikiančias informaciją ir tiesiogiai

<sup>76</sup> Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės Žinios 2000, Nr. 74-2262.

<sup>77</sup> Dėl paveldimo turto mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 ir 2 dalių bei 5 straipsnio taikymo. Reg Nr. (18.37-31-1)-R-5747 // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos, 2005-06-17.

<sup>78</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P.84.

<sup>79</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 109-4082.

dalyvaujančias apmokestinamosios paveldimo turto vertės nustatyme. Kadangi turo vertės nustatymas yra neatsiejama apmokestinamosios vertės apskaičiavimo proceso dalis, toliau darbe kartu bus aptariamoms tos institucijos, kurios nustato turto vertę ir kurios apskaičiuoja apmokestinamąją vertę.

Lentelė Nr.6 Institucijos, nustatančios paveldimo turto vertę bei apmokestinamąją vertę

<b>Informaciją teikiančios</b>	<b>Dalyvaujančios apmokestinamosios paveldimo turto vertės nustatyme</b>
VĮ Registrų centras	Kultūros paveldo departamentas prie LR Kultūros ministerijos
Lietuvos Bankas	Lietuvos prabavimo rūmai
AB Vilniaus vertybinių popierių birža	Teritorinės Valstybinės mokesčių inspekcijos

VĮ Registrų centro įstatų 9.2.3. punkte numatyta, kad Registrų centras teisės aktų nustatyta tvarka organizuoja ir atlieka nekilnojamojo turto vertinimą (įskaitant vertinimą mokesčiams nustatyti ir kitoms valstybės reikmėms), rengia duomenis nekilnojamam turtui apmokestinti.<sup>80</sup> Registrų centras atlieka žemės ir statinių masinį vertinimą, kurio duomenys skelbiami specialiose duomenų bazėse. Masinio vertinimo metu įvertinama panašių nekilnojamojo turto objektų grupė ir nustatomos nekilnojamojo turto vidutinės rinkos vertės. Masinis vertinimas yra skirtas valstybės ekonominėms reikmėms,<sup>81</sup> todėl nekilnojamo turto vidutinės rinkos vertės duomenys naudojami nustatant paveldimo turto vertę. Taigi siekiant nustatyti konkretaus nekilnojamo turto vidutinę rinkos vertę nereikia atlikti individualaus turto vertinimo, o vertė nustatoma pagal masinio vertinimo duomenis, atsižvelgiant į konkretaus nekilnojamo turto unikalų numerį, turto buvimo vietą, rūšį. Šiuo atveju VĮ Registrų centras veikia kaip informaciją teikianti institucija, kuri pagal masinio vertinimo duomenis nurodo nekilnojamo turto vidutinę rinkos kainą. Individualus nekilnojamojo turto vertinimas gali būti atliekamas įpėdinio pageidavimu, siekiant nustatyti paveldimo nekilnojamojo turto rinkos vertę.

Kultūros paveldo departamento prie LR Kultūros ministerijos nuostatose numatyta, kad Kultūros paveldo departamentas organizuoja paveldimų antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių, kilnojamųjų kultūros vertybių įkainojimą, kartu su Lietuvos prabavimo rūmais organizuoja paveldėtų antikvarinių tauriųjų metalų gaminių ir antikvarinių brangakmenių gaminių įkainojimą, išduoda asmenims Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

<sup>80</sup> Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2011 m. kovo 15 d. įsakymu Nr.1R-74 patvirtinti Valstybės įmonės Registrų centras įstatai. <http://www.registrucentras.lt/bylos/apie/istatai.pdf> Prisijungimo laikas 2011-11-07.

<sup>81</sup> Apie turto vertinimą ir rinkos tyrimus. <http://www.registrucentras.lt/ntr/apie/vertinimas.php> Prisijungimo laikas: 2011-11-07.

nustatytos formos pažymą apie paveldėto turto vertę.<sup>82</sup> Minėtų vertybių įvertinimo tvarka numatyta Paveldimų antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių, kilnojamųjų kultūros vertybių vertės nustatymo ir pažymų apie paveldimo turto vertę išdavimo kultūros paveldo departamente prie kultūros ministerijos taisyklėse. Pagal šias taisykles specialistai apžiūri meno kūrinius natūroje, surašo išvadas ir pateikia jas Kultūros paveldo departamentui. Paveldimų meno kūrinių vertė nustatoma gyventojų, paveldėjusių šiuos meno kūrinius, prašymo nustatyti paveldimo turto vertę pateikimo Departamentui dieną, remiantis pateiktomis Departamentui specialistų išvadomis.<sup>83</sup> Taigi paveldimų antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių, kilnojamųjų kultūros vertybių vertė nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju pagal asmens prašymą. Todėl galima teigti, kad Kultūros paveldo departamentas yra institucija tiesiogiai dalyvaujanti paveldimo turto apmokestinamosios vertės nustatymo procese.

VĮ Lietuvos prabavimo rūmų įstatų 15.6 punkte numatyta, kad viena iš įmonės papildomų veiklos sričių yra tauriųjų metalų ir brangakmenių gaminių vertės nustatymas<sup>84</sup>. Lietuvos prabavimo rūmai atlikę tyrimą nustato tauriųjų metalų, brangakmenių, tauriųjų metalų ir brangakmenių gaminių vertę ir turtą paveldėjusiems asmenims išduoda nustatytos formos pažymą. Taigi Lietuvos prabavimo rūmai, kaip ir Kultūros paveldo departamentas, tiesiogiai dalyvauja paveldimo turto apmokestinamosios vertės nustatymo procese.

Lietuvos Bankas paveldimo turto vertės nustatymo procese laikomas informaciją teikiančia institucija, kuri tiesiog skelbia oficialų lito ir užsienio valiutos kursą, pagal kurį teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos nustato pinigų užsienio valiuta vertę.

Vilniaus vertybinių popierių birža, nors aktyvių veiksmų ir neatlieka vertybinių popierių vertės nustatymo procese, tačiau ji teikia informaciją teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai apie konkrečių vertybinių popierių vidutinę rinkos vertę, kuria remiantis VMI apskaičiuoja vertybinių popierių vertę mokesčių tikslais. Todėl Vilniaus vertybinių popierių biržą galima laikyti informaciją teikiančia institucija.

Paveldimo turto apmokestinimo srityje notarai išduoda laisvos formos pažymą, nurodančią, kad gyventojai pagal paveldėjimo byloje esančius dokumentus paveldi atitinkamą turtą, kurią reikia pateikti kompetentingoms institucijoms nustatant paveldėto turto vertę. Siekiant nustatyti paveldėto

<sup>82</sup> Lietuvos Respublikos Kultūros ministro 2005 m. balandžio 1 d. įsakymas Nr. IV-116 dėl Kultūros paveldo departamento prie Kultūros ministerijos nuostatų patvirtinimo. <http://www.kpd.lt/lt/node/82> Prisijungimo laikas: 2011-11-07.

<sup>83</sup> Kultūros paveldo departamento prie Kultūros ministerijos direktoriaus 2009 m. gruodžio 18 d. įsakymas Nr. I-646 „Dėl kultūros vertybių apsaugos departamento direktoriaus 2003 m. balandžio 10 d. įsakymo nr. į-108 „dėl paveldimų antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių (įskaitant kilnojamąsias ir nekilnojamąsias kultūros vertybes ir objektus, saugomus kaip kultūros vertybės) vertės nustatymo ir pažymų apie paveldimo turto vertę išdavimo kultūros vertybių apsaugos departamente taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ // Valstybės Žinios, 2009-12-24, Nr. 152-6873.

<sup>84</sup> Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. 1K-229 patvirtinti Valstybės įmonės Lietuvos prabavimo rūmų įstatai [http://www.lpr.lt/Default.aspx?Element=I\\_Manager2&TopicID=407&IMAction=ViewArticles](http://www.lpr.lt/Default.aspx?Element=I_Manager2&TopicID=407&IMAction=ViewArticles) Prisijungimo laikas 2011-11-07.

antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių, kilnojamųjų kultūros vertybių, paveldėtų antikvarinių tauriųjų metalų gaminių ir antikvarinių brangakmenių gaminių arba paveldėtų tauriųjų metalų, brangakmenių, tauriųjų metalų ir brangakmenių gaminių vertę, tokia pažyma atitinkamai pateikiama Kultūros paveldo departamentui, Lietuvos prabavimo rūmams. Teritorinėms valstybinėms inspekcijoms ši pažyma išduodama kartu su prašymu apskaičiuoti paveldėto turto apmokestinamąją vertę. Kai VMI apskaičiuoja paveldimo turto apmokestinamąją vertę, notarams yra pateikiamos pažymos apie paveldėjimo turto apmokestinamąją vertę. Notarai nedalyvauja apmokestinamosios vertės apskaičiavimo procese, tačiau jų vaidmuo yra svarbus visame paveldimo turto apmokestinimo procese, t.y. be notarų atliekamų veiksmų nebūtų galima pradėti nei paveldėjimo, nei apmokestinimo procedūrų.

Valstybinė mokesčių inspekcija dalyvauja nustatant nekilnojamojo, kilnojamojo daikto, vertybinių popierių vertę, atsižvelgdama į atitinkamų institucijų teikiamą informaciją. Taip pat valstybinė mokesčių inspekcija nustato atitinkamos formos pažymas dėl turto vertės nustatymo. Tačiau svarbiausia valstybinės mokesčių inspekcijos funkcija yra apskaičiuoti paveldimo turto apmokestinamąją vertę, remiantis paveldimo turto verte. Todėl galima teigti, kad VMI atlieka galutinę ir svarbiausią funkciją šiame procese.

Užsienio valstybėje paveldimo turto apmokestinamoji vertė, remiantis Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių nuostatomis, nustatoma pagal užsienio valstybėje išduotus, Lietuvos Respublikos palikimo klausimus tvarkiusios įstaigos (advokatų kontoros) išduotus dokumentus ir kitus turtą paveldinčio gyventojų turimus dokumentus (palikimo administratoriaus, testamentą vykdytojo, palikimą tvarkančio advokato pranešimus, laiškus ir pan.).<sup>85</sup> Šiuo atveju apmokestinamąją vertę apskaičiuoja pats gyventojas, paveldėjęs turtą.

VMI apskaičiuodama paveldimo turto apmokestinamąją vertę remiasi valstybės įmonės Registrų centro nustatytais nekilnojamojo turto vidutinėmis rinkos vertėmis, akcinės bendrovės Vilniaus vertybinių popierių biržos teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai teikiama informacija, gyventojų pateiktomis pažymomis apie paveldimo turto vertę, kitais dokumentais, įrodančiais paveldimo turto vertę.<sup>86</sup> Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių 6 punkte nurodyta, kad apskaičiuojant paveldimo turto apmokestinamąją vertę, paveldimo turto vertė yra mažinama 30 procentų, t.y. paveldėto turto apmokestinamoji vertė sudaro 70 procentų turto vertės. Iš apskaičiuotos apmokestinamosios turto vertės reikia atimti neapmokestinamą 10.000 litų sumą. Tačiau ši nuostata bus nagrinėjama analizuojant paveldimo turto mokesčio lengvatas. Analogiškai apskaičiuojama ir užsienyje paveldėto turto apmokestinamoji

<sup>85</sup> LR Paveldimo turto mokesčio įstatymo komentaras. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (Aktuali redakcija 2006-11-07)

<sup>86</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 109-4082.

vertė. Apskaičiavusi paveldimo turto apmokestinamąją vertę, teritorinė VMI turtą paveldinčiam gyventojui ar jo įgaliotam asmeniui išduoda centrinio mokesčių administratoriaus nustatytos formos pažymą apie paveldimo turto apmokestinamąją vertę.<sup>87</sup>

Taigi apibendrinant galima teigti, kad paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo procese dalyvauja nemažai institucijų, kurios savo kompetencijos ribose atlieka paveldimo turto vertės nustatymą. Tokią institucijų gausą lėmė gana platus paveldimo turto mokesčio objektas. Nustatyti kiekvienos paveldimo turto rūšies vertę gali tik skirtingą kompetenciją turinčios institucijos.

Analizuojant paveldimo turto mokesčio įstatymo nuostatas apie mokesčio objektą, buvo išskirta, kad pagal CK palikimą sudaro ne tik turtas, turtinės teisės, bet ir įsipareigojimai. Tačiau apskaičiuojant apmokestinamąją vertę tokios skolos nėra atskaitomos iš turto vertės. Tai reiškia, kad turtas apmokestinamas mokesčiu nepriklausomai nuo to, kad grąžinus visas skolas palikėjui likusi turto dalis gali būti gerokai sumažėjusi. Tačiau kitose ES valstybėse narėse numatytos ne tokios griežtos taisyklės, kurios leidžia atimti tam tikrus įsipareigojimus paveldimo turto apmokestinimo tikslais. Europos Komisijos Mokesčių ir maitų generalinis direktoratas pavedė "Copenhagen Economics" atlikti tyrimą dėl paveldimo turto mokesčių ES valstybėse narėse ir dėl galimų problemų sprendimų mechanizmų dvigubo paveldimo turto apmokestinimo srityje Europos Sąjungoje.<sup>88</sup> Atliktame tyrime buvo pateikti duomenys apie valstybių nacionalines paveldimo turto apmokestinimo taisykles. Išanalizavus šiuos duomenis matyti, kad 18 ES valstybių narių, kuriose paveldimas turtas apmokestinamas atskiru mokesčiu, nacionaliniai teisės aktai numato tam tikrus leidžiamus atskaitymus nuo paveldėto turto. Tik dvi valstybės narės, t.y. Lietuva ir Slovėnija, nėra numačiusi jokių atskaitymų. Pavyzdžiui, Prancūzijoje numatomi skirtingi atskaitymai nuolatiniais ir ne nuolatiniais gyventojams. Nuolatiniais gyventojams atskaitomi mirusiojo įsipareigojimai (vidaus ir užsienio), jei paveldėtojai pateikia dokumentinius įrodymus. Ne nuolatiniais gyventojams gali būti atskaitomi tik tie įsipareigojimai, kurie susiję su turtu, esančiu Prancūzijoje. Tuo tarpu Bulgarijoje atskaitomos mirusiojo skolos, kurios įrodytos mokesčių institucijoms, ir tam tikros laidotuvių išlaidos iki 516 €. Danijoje visi įsipareigojimai laikomi leidžiamais atskaitymais.<sup>89</sup> Belgijoje, Suomijoje, Prancūzijoje ir Vokietijoje nustatyti skirtingi atskaitymai pagal tai, ar mokesčių mokėtojas yra rezidentas, ar ne rezidentas.

Taigi gali būti taikomi tokie atskaitymai nuo paveldėto turto vertės:

<sup>87</sup> LR Paveldimo turto mokesčio įstatymo komentaras. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (Aktuali redakcija 2006-11-07)

<sup>88</sup> Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, 2010 // [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.

<sup>89</sup> Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, 2010 // [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.



1. Atskaitomos visos mirusiojo skolos arba tik tos, kurios yra įrodytos mokesčių institucijoms (pvz., Belgijoje, Bulgarijoje, Danijoje, Suomijoje ir kt.);
2. Atskaitomos laidojimo išlaidos arba tam tikra dalis šių išlaidų (pvz., Čekijos Respublikoje, Graikijoje, Vengrijoje, Olandijoje, Lenkijoje ir kt.);
3. Atskaitomas atlygis notarams už atliekamus veiksmus paveldėjimo procese (pvz., Čekijos Respublikoje, Graikijoje, Lenkijoje ir kt.);
4. Atskaitomos skolos, susijusios su nekilnojamuoju turtu, esančiu toje valstybėje (pvz., Vokietijoje);
5. Ir kt.

Pagal Lietuvoje galiojančias paveldimo turto apmokestinimo taisykles apskaičiuojant turto apmokestinamąją vertę jokie atskaitymai nėra taikomi. Anksčiau darbe aptartą nuostatą dėl paveldimo turto vertės sumažinimo 30 procentų skaičiuojant apmokestinamąją vertę, galima būtų laikyti kaip tam tikru atskaitymu, tačiau ši taisyklė taikoma neatsižvelgiant į realių įsipareigojimų buvimą ir jų dydį, todėl tai negali užtikrinti visų įsipareigojimų atskaitymo. Taip pat svarbu aptarti, kokios įtakos gali turėti atitinkamų nuostatų dėl įsipareigojimų atskaitymo įtvirtinimas. Visų pirma tai sumažintų palikimo nepriėmimo skaičių. Viena iš palikimo nepriėmimo priežasčių yra kartu su turtu paveldimi ir tam tikri įsipareigojimai (pavyzdžiui, įsipareigojimai kredito įstaigai), kurie nėra atskaitomi nuo turto vertės, todėl tenka mokėti didesnę paveldimo turto mokestį. Antra, tokios nuostatos įtvirtinimas užtikrintų teisingumo kriterijaus taikymą, t.y. mokestis būtų mokamas nuo asmeniui realiai likusios turto dalies. Taigi nuostatų, susijusių su atskaita, nebuvimas yra viena iš priežasčių teigti, kad paveldimo turto apmokestinimo reglamentavimas neužtikrina balanso tarp mokesčio mokėtojų ir valstybės interesų. Visų pirma, tam tikrų atskaitymų negalimumas pažeidžia teisingumo principą ir padidina mokestinę naštą mokesčio mokėtojams. Kita vertus, tai padeda valstybei surinkti daugiau pajamų, t.y. nesant atskaitymų mokestis apskaičiuojamas nuo didesnės apmokestinamosios vertės.

*IV. Mokesčio tarifas.* A. Medelienė ir B. Sudavičius (2011) pateikia tokia mokesčio tarifo sampratą: „Mokesčio tarifas – tai mokesčio įstatymo nustatyta mokėjimo nuo mokesčio bazės norma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į biudžetą“.<sup>90</sup> Tuo tarpu L.Etel teigia, kad mokesčių tarifai apibrėžia kiekybinį santykį tarp apmokestinimo pagrindo ir mokesčio dydžio, kurių pagalba yra nustatomas mokėtino mokesčio dydis. Didelis kiekis mokesčių ir mokesčių skirtingumas lemia mokesčių tarifų skirtingumą. Šis autorius išskiria kvotinius (pvz. nekilnojamojo turto – tam tikras dydis už vieną kvadratinį metrą), proporcingus ir mišrius tarifus. Taip pat skiriami

<sup>90</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. - Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P.84.

proporciniai, progresiniai, regresiniai ir regresiniai mokesčiai.<sup>91</sup> Mokesčio tarifas yra labiausiai kintantis daugumos mokesčių elementas, nes valstybė, nustatydamą ir koreguodama mokesčių tarifus, gali reguliuoti mokesčių surinkimą. Tačiau paveldimo turto mokesčio tarifas yra bene vienas stabiliausių lyginant su kitais mokesčiais. Mokesčio tarifas nebuvo keistas nuo 1997 m. spalio 7d. priimto LR paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymo 6, 7, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo, kuriuo nustatyti ir dabar galiojantys šio mokesčio tarifai.

LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 6 straipsnyje numatyta, kad mokestis apskaičiuojamas procentais nuo paveldimo turto apmokestinamosios vertės: jei paveldimo turto apmokestinamoji vertė ne didesnė kaip 0,5 mln. Lt, taikomas 5 procentų mokesčio tarifas, jei apmokestinamoji vertė viršija 0,5 mln. Lt, taikomas 10 procentų tarifas. Taigi didėjant apmokestinamajai vertei, didėja mokesčio tarifas. Todėl galima teigti, kad paveldimo turto mokestis yra progresinis (kuo didesnė mokesčio bazė, tuo didesnis mokesčio tarifas taikomas). Tačiau tokią įstatymo nuostatą galima laikyti neatitinkančia apmokestinimo teisingumo kriterijų, t.y. asmenys, paveldintys turtą, kurio apmokestinamoji vertė yra 499 tūkst. litų turi mokėti 24950 litų dydžio mokestį, tuo tarpu tie asmenys, kurie paveldi turtą, kurio apmokestinamoji vertė yra 501 tūkst. litų, turi mokėti 50100 Lt dydžio mokestį. Taigi nors turto apmokestinamoji vertė skiriasi vos 2000 litų, tačiau mokesčio suma padidėja daugiau nei dvigubai. Tokia įstatymo nuostata laikytina prieštaringa ir reikalaujanti atitinkamų pakeitimų. Autorė, remdamasi apmokestinimo teisingumo kriterijumi, siūlo keisti šią įstatymo nuostatą. Kai paveldimo turto apmokestinamoji vertė viršija 0,5 mln. Lt sumą turėtų būti taikomas diferencijuotas tarifas, t.y. 10 proc. tarifas turėtų būti taikomas tik tai apmokestinamosios vertės daliai, kuri viršija 0,5 mln. litų.

Siekiant išsiaiškinti paveldimo turto mokesčio tarifo reglamentavimo problematiką, tikslinga panagrinėti kitų šalių praktiką. Italijoje paveldimo turto mokesčio tarifas priklauso nuo giminystės ryšio tarp palikėjo ir įpėdinio. 4 procentų tarifas taikomas, jei turtą paveldi sutuoktinis, vaikai (vaikaičiai) arba tėvai (seneliai). 6 procentai – jei paveldi broliai, seserys, taip pat kai paveldi giminaičiai iki 4 laipsnio. 8 procentai – visais kitais atvejais. Liuksemburge pagrindiniai paveldimo turto mokesčio tarifai priklauso nuo giminystės laipsnio tarp įpėdinio ir palikėjo, ir kinta nuo 5 %, kai paveldi sutuoktinis, iki 15 %, kai paveldi kiti giminaičiai ar tretieji asmenys. Tačiau taip pat taikomas progresinis papildomas tarifas, kuris priklauso nuo paveldėto turto vertės. Šis tarifas išreiškiamas kaip atitinkama dalis (pavyzdžiui, kai turto vertė yra nuo 100.000 iki 150.000 eurų, taikoma 0,7 dalis) nuo tarifo, taikomo pagal giminystės laipsnį (numatyti 22 papildomi tarifai). Abu tarifai yra sudedami ir taikomi paveldėtam turtui. Pavyzdžiui, jei paveldimas turtas, kurio vertė yra 140 tūkst. eurų ir turtą paveldi trečiasis asmuo. Tokiu atveju pirmasis tarifas yra 15 % (nes apveldi trečiasis asmuo), antrasis tarifas sudaro 0,7 dalį pirmojo tarifo (15 % padauginus iš 0,7 gauname

<sup>91</sup> Etel L. System podatkowy (zarys wyk ładu). – Siedlce, 2002. S.22.

10,5%). Šie abu tarifai yra sudedami (15%+10,5%) ir gauname 25,5% dydžio galutinį tarifą, kuris ir taikomas paveldėtam turtui. Olandijoje, Lenkijoje, Slovėnijoje, Bulgarijoje, Prancūzijoje paveldimo turto mokesčio tarifai priklauso nuo turto vertės ir giminystės ryšio tarp įpėdinio ir palikėjo. Olandijoje tarifai atitinkamai didėja nuo 10 % iki 40 %; Lenkijoje nuo 3 % iki 20 %; Slovėnijoje – nuo 5% iki 39%; Bulgarijoje – nuo 0,4 % iki 6,6 %; Prancūzijoje – nuo 5% iki 45%.<sup>92</sup> Išnagrinėjus pateiktus duomenis, galima nustatyti, kad daugumoje ES valstybių narių paveldimo turto mokesčio tarifai yra progresiniai ir išskaidyti į keletą dalių, t.y. taikomi skirtingo dydžio tarifai atsižvelgiant į giminystės ryšius tarp palikėjo ir įpėdinio bei į paveldimo turto vertę.

Progresinis paveldimo turto mokesčio tarifas numatytas daugelyje ES valstybių narių, todėl dažnai yra didelis skirtumas tarp mažiausio ir didžiausio mokesčio tarifų. Progresija paprastai yra susijusi su dviem veiksniais. Pirma, progresija susijusi su šeimos santykiais tarp šalių. Žemiausias mokesčio tarifas taikomas sutuoktiniui, bet kai kuriose valstybėse narėse žemiausia mokesčio norma yra išplėsta ir taikoma sugyventiniui. Kuo artimesni giminystės ryšiai, tuo žemesnis mokesčio tarifas taikomas. Antra, progresija yra susijusi su paveldimo turto verte.<sup>93</sup> Bendra tendencija yra tokia, kad kuo didesnė paveldimo turto vertė, tuo aukštesnis mokesčio tarifas taikomas. Mokesčių progresyvumas sąlygoja tai, kad tas mokesčio tarifas (ribinis tarifas), kuriuo apmokestinamas paskutinis (didžiausias) turto vienetas, pasidaro labai didelis. Kai kuriose valstybėse, pavyzdžiui Vokietijoje, ribinis mokesčio tarifas gali būti 100% arba beveik 100%. Vokietijoje mokesčių našta, be kita ko, priklauso nuo palikėjo ir paveldėtojo santykių. Mokestis skiriamas į tris klases, kuo artimesnis ryšys sieja su palikėju, tuo didesnė yra neapmokestinama suma, ir tuo žemesnis mokesčio tarifas, kuriuo apmokestinama virš neapmokestinamosios sumos esanti turto dalis. Formaliai mokesčio tarifas kinta nuo 7% iki 50%.<sup>94</sup>

Efektyvus mokesčio tarifas, kuris gali būti suprantamas kaip mokesčio tarifas, kuriuo yra apmokestinamas tam tikras apibrėžtos vertės turtas atėmus visus atskaitymus, lengvatas ir atleidimus, paprastai yra daug mažesnis nei ribinis tarifas. Sudėtinga yra atlikti galiojančios mokesčių naštos palyginimus skirtingose valstybėse. Priežastis ta, kad mokesčių progresyvumas daro efektyvų mokesčio tarifą priklausomą nuo kiekvieno atskiro atvejo. Todėl neužtenka vien palyginti mokesčio tarifų, kuriais yra apmokestinamas paveldimas turtas. Ir tokie palyginimai bus klaidingi, jei jie nėra pagrįsti tomis pačiomis prielaidomis: paveldimų vertybių bei giminystės ryšių tarp šalių. Atlikę tyrimus, tokį palyginimą kasmet publikuoja AGN International. Tyrimai atliekami remiantis tokia prielaida: vedęs asmuo miršta 2011 metų sausio 1 dieną ir lieka jo sutuoktinis bei du

<sup>92</sup> Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, 2010 // [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.

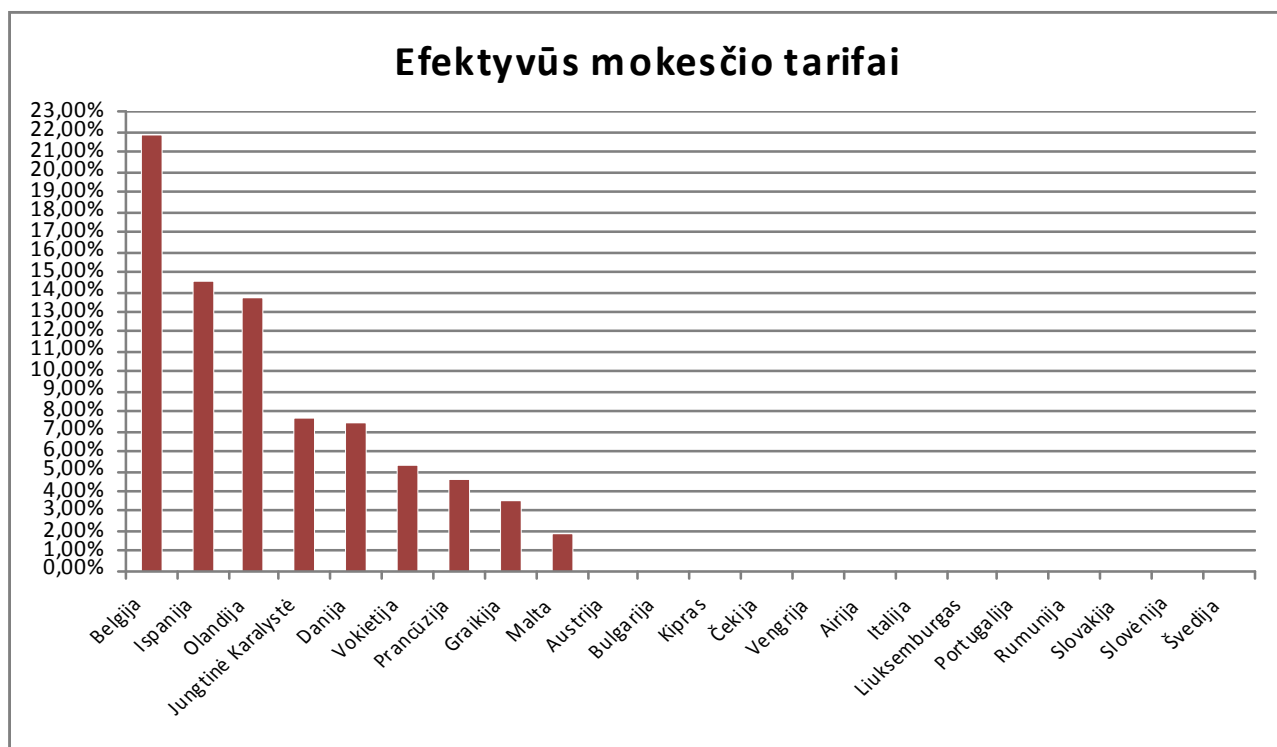
<sup>93</sup> Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

<sup>94</sup> Ten pat.

vaikai. Bendra palikimo vertė 2,600.000,00 € (namo vertė 600.000,00 €; pinigai 1.000.000,00 €; kotiruotos bendrovės akcijos 300.000,00 €; nekotiruotos bendrovės akcijos 700.000,00 € vertės.<sup>95</sup>

2011 metų tyrimo rezultatai rodo esant esminių skirtumų tarp paveldimo turto mokesčio efektyvių tarifų. Aukščiausias efektyvus paveldimo turto mokesčio tarifas yra 21,9 % Belgijoje. Daugelyje valstybių narių efektyvus tarifas yra nulinis. Natūralu, kad kiti palyginimai, paremti kitokiomis prielaidomis, parodys kur kas kitokį vaizdą. Akivaizdu, kad valstybėse, kuriose nėra paveldimo turto mokesčio, mokesčio tarifas visada bus nulinis. O valstybėse, kuriose yra paveldimo turto mokestis, galima tikėtis, kad jose efektyvus mokesčio tarifas turėtų būti aukštesnis. Be abejonės, esant kitokioms prielaidoms (pavyzdžiui, jei turtas būtų paliktas asmenims, kuriuos su palikėju sieja tolimesni giminystės ryšiai), būtų taikomi didesni mokesčio tarifai. Žemiau esančioje diagramoje pateikiami lyginamieji Europos valstybių paveldimo turto mokesčių tarifai, galiojantys 2011 metais.

1 pav. Efektyvūs mokesčio tarifai ES valstybėse narėse



Sudaryta autorės, remiantis AGN international atliktais tyrimais.

\*Duomenų nėra iš Lietuvos, Latvijos, Estijos, Lenkijos ir Suomijos.

Atlikti tyrimai taip pat rodo, kad kai kurios valstybės narės sumažino paveldimo turto mokesčio tarifus, pavyzdžiui, Danija sumažino tarifus 1995 m., Italija 2002m., Suomija ir Graikija 2008 metais, Olandija 2010 metais. Naujasis Olandijos Paveldimo turto mokesčio įstatymas

<sup>95</sup> Gift and Inheritance tax. A European comparison 2011. [http://www.agn-europe.org/hm/firm/news/ttf/2011/gift\\_tax\\_article\\_2011.htm](http://www.agn-europe.org/hm/firm/news/ttf/2011/gift_tax_article_2011.htm) Prisijungimo laikas 2011-11-24.

įsigaliojo 2010 metų sausio 1 dieną. Pakeitimai parodo, kad paveldimo turto mokesčio tarifai buvo iš esmės sumažinti. Pavyzdžiui, sūnėnų ir dukterėčių paveldėtam turtui mokesčio tarifai buvo sumažinti nuo 68% iki 40%.<sup>96</sup>

*V. Mokesčio lengvatos.* Pats žodis lengvata Dabartinės Lietuvių kalbos žodyne suprantamas kaip palengvinimas, kokios prievolės sumažinimas<sup>97</sup>. Pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 9 dalį mokesčio lengvata suprantama kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytos išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastinėmis sąlygomis<sup>98</sup>. Ši mokesčio lengvatos sąvoka atspindi tik mokesčio lengvatos turinį, t.y. išskirtinių apmokestinimo sąlygų nustatymą, tačiau jų nedetalizuoja. Prof. L. Etel išskiria mokesčio lengvatas bei atleidimus nuo mokesčio. Lingvistiškai šios dvi sąvokos gali pasirodyti panašios, tačiau jų turinys skiriasi. Atleidimai nuo mokesčio – tai yra išėmimas iš apmokestinimo apimties tam tikrų kategorijų subjektų (atleidimas subjektams) arba tam tikrų kategorijų faktinių ar teisinių situacijų (atleidimas objektams).<sup>99</sup> Būna taip pat mišrūs atleidimai. Taigi, nuo mokesčio gali būti atleidžiamas tik subjektas arba objektas. Kitaip yra su mokesčiais lengvatomis, kuriomis gali būti sumažinamas apmokestinimo pagrindas, mokesčio tarifas arba mokėtino mokesčio dydis. Mokesčių lengvatos nuo atleidimo nuo mokesčio skiriasi tuo, kad mokesčių lengvatų atveju mokesčio subjektui išlieka mokesčio prievolė, bet dėl lengvatos jis neturi mokėti mokesčio. Taip pat reikia skirti lengvatas dėl mokesčio sumokėjimo – pavyzdžiui, atidedant sumokėjimo terminą.

Kadangi pagal LR mokesčių administravimo įstatymo 4 straipsnį, atitinkamas lengvatas gali nustatyti tik įstatymai, reglamentuojantys tų mokesčių apskaičiavimo tvarką, todėl kiekvieno mokesčio lengvatos turinys yra įtvirtintas atitinkamo mokesčio įstatyme. LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnis yra pavadintas „mokesčių lengvatos“. Remiantis aukščiau aptartomis lengvatų sąvokomis, šiame straipsnyje turėtų būti numatytos tam tikros išskirtinės apmokestinimo sąlygos, kurios, pagal L. Etel, gali būti taikomos sumažinus apmokestinimo pagrindą, mokesčio tarifą arba mokėtino mokesčio dydį. Tačiau pirmoji šio straipsnio dalis numato ne mokesčio lengvatą, bet atleidimą nuo mokesčio. Lengvata kaip tokia numatyta antroje ir trečioje dalyse. Minėto straipsnio pirmoje dalyje numatyta, kas neapmokestinama šiuo mokesčiu:

- 1) vienam sutuoktiniui mirus kito sutuoktinio paveldimas turtas;
- 2) vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), globėjų (rūpintojų), globotinių (rūpintinių), senelių, vaikaičių, brolių, seserų paveldimas turtas;

<sup>96</sup> Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

<sup>97</sup> Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. <http://www.lki.lt/dlkz/> Prisijungimo laikas 2011-11-17.

<sup>98</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios 2004, Nr. 63-2243.

<sup>99</sup> Etel L. System podatkový (zarys wyk ładu). – Siedlce, 2002. S.23.

3) *paveldimo turto apmokestinamoji vertė, neviršijanti 10 tūkst. litų.*<sup>100</sup>

Pirmieji du punktai numato, kurie turtą paveldintys asmenys neturi mokėti mokesčio. Remiantis L. Etel pateikta atleidimo nuo mokesčio samprata, šie asmenys yra atleidžiami nuo paveldimo turto mokesčio mokėjimo, t.y. taikomas tam tikrų subjektų atleidimas nuo mokesčio. Šiuo atveju minėtiems subjektams neišlieka mokestinė prievolė mokėti mokesčio.

Reikėtų atkreipti dėmesį į trečiąjį punktą, kuriame nurodoma, kad, jeigu paveldimas turtas, kurio apmokestinamoji vertė yra mažesnė kaip 10 tūkst. litų, toks turtas mokesčiu neapmokestinamas. Svarbu pažymėti, kad 10 tūkst. litų turi neviršyti ne pati turto vertė, bet jau apskaičiuota turto apmokestinamoji vertė. Kadangi apskaičiuojant apmokestinamąją vertę, turto vertė yra mažinama 30 procentų, todėl tam, kad gautume 10 tūkst. litų apmokestinamąją vertę, reikia 14285,71 litų sumą sumažinti 30 procentų. Taigi gauname, kad paveldėjus ne didesnę kaip 14285,71 litų sumą arba turtą, kurio vertė yra ne didesnė kaip 14285,71 litų, paveldimo turto mokesčio mokėti nereikia. Tačiau ši nuostata neatitinka nei atleidimo nuo mokesčio, nei lengvatos sampratų, visų pirma todėl, kad tai nesukelia išskirtinių apmokestinimo sąlygų. Ši nuostata taikoma visiems įpėdiniams ir visam paveldėtam turtui. Visų antra, net ir paveldėjus turtą, kurio apmokestinamoji vertė viršija 10 tūkst. ribą, ši suma yra atimama skaičiuojant turto apmokestinamąją vertę, t.y. apskaičiuojant mokesčio bazę paveldimo turto vertė yra mažinama 30 % ir atimama 10 tūkst. litų. Nepriklausomai nuo to, kokios vertės turtas yra paveldimas, 10 tūkst. litų suma yra atimama. Taigi galima daryti išvadą, kad ši įstatymo nuostata neatitinka lengvatos ir atleidimo nuo mokesčio sampratų, todėl ji turėtų būti pakeista. Kadangi ši nuostata savo prasme yra artima paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklėse numatyti nuostatai dėl turto vertės sumažinimo 30 procentų, būtų tikslinga šias abi nuostatas įtvirtinti kaip nustatančias turto apmokestinamąją vertę.

LR paveldimo turto mokesčio 7 straipsnio 2 ir 3 dalyse numatytos šios lengvatos: mokesčio mokėjimo termino atidėjimas, paties mokesčio sumažinimas arba atleidimas nuo mokesčio mokėjimo. Šias lengvatas turi teisę taikyti savivaldybių tarybos, pagal gautus gyventojų prašymus. Mokesčio mokėjimas gali būti atidėtas, bet ne ilgesniam kaip vienerių metų laikotarpiui, kuris skaičiuojamas nuo paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo.<sup>101</sup> Kadangi paveldėjimo teisės liudijimas turi būti išduotas per 3 mėnesius nuo palikimo atsiradimo dienos, tai reiškia, kad galutinis mokesčio mokėjimo terminas pritaikius šią lengvatą yra 15 mėnesių nuo palikėjo mirties momento. Sprendimus dėl atitinkamos mokesčio lengvatos taikymo priima savivaldybės tarybos, atsižvelgdamos į gyventojų prašymus.

<sup>100</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5531.

<sup>101</sup> Ten pat.

Kiekviena valstybė nustato skirtingas paveldimo turto mokesčio lengvatas bei atleidimus nuo mokesčio. Dauguma ES valstybių narių neapmokestina mokesčiu po sutuoktinio mirties, kito sutuoktinio paveldėto turto. Sutuoktiniai visiškai atleidžiami nuo mokesčio Čekijoje, Danijoje, Prancūzijoje, Liuksemburge, Lenkijoje ir Jungtinėje Karalystėje. Dalinės lengvatos sutuoktiniui taikomos, pavyzdžiui, Suomijoje, Vokietijoje, Vengrijoje, Italijoje, Olandijoje ir Ispanijoje. Lengvatos dažnai susijusios su tautybe, kaip yra Lenkijos atveju, kur nuo mokesčio atleidžiami išimtinai ES valstybių narių pilietybę turintys sutuoktiniai. Kai kuriose ES valstybėse mokesčio lengvatos yra praplėstos ir taikomos sugyventiniui, pavyzdžiui, Suomijoje, Vokietijoje, Liuksemburge, Olandijoje ir Prancūzijoje.<sup>102</sup> Taip pat, keletas ES valstybių narių mokesčio lengvatas taiko mokesčio objektams, jei tenkinamos tam tikros sąlygos. Pavyzdžiui, kai kurios valstybės narės mokesčiu neapmokestina kultūros vertybių. Jungtinė Karalystė išplėtė lengvatų taikymą žemės ūkio turtui.

Galima daryti išvadą, kad mokesčių lengvatų nustatymas yra viena iš valstybės vykdomos socialinės ekonominės politikos krypčių. Kai kurios paveldimo turto mokesčio lengvatos taikomos visiems tam tikras sąlygas atitinkantiems asmenims, kitas lengvatas yra pavesta nustatyti savivaldybėms savarankiškai, neišeinant iš įstatyme nustatytų lengvatų apmokestinimo ribų.

---

<sup>102</sup> Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.

### 3. MOKESČIO ADMINISTRAVIMO TEISINĖ ANALIZĖ

#### 3.1. Paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo problematika

Prieš pradėdant nagrinėti atskirus klausimus, susijusius su mokesčio apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu, tikslinga aptarti pačią mokesčių administravimo sampratą. LR mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 13 dalyje pateikta mokesčių administravimo samprata: „Mokesčių administravimas – mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas“.<sup>103</sup> Taigi mokesčių administravimas apima visas mokesčius administruojančios institucijos funkcijas bei mokesčių mokėtojo teises ir pareigas. Tačiau šiame darbe bus aptariami tik pagrindiniai klausimai susiję su šio mokesčio administravimu, t.y. mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo klausimai.

Kalbant apie mokesčių apskaičiavimą, mokesčių teisės teorijoje yra skiriami tam tikri mokesčių apskaičiavimo būdai. A.Medelienė ir B.Sudavičius išskiria šiuos mokesčių apskaičiavimo būdus:

1. Kadastrų (registrų);
2. Įvertinimo;
3. Deklaravimo.

Kadastrų būdo esmę sudaro tai, kad mokestis apskaičiuojamas pagal duomenis apie apmokestinamojo objekto vertę, esančius atitinkamuose duomenų bankuose (kadastruose ar registruose). Įvertinimo būdo esmė ta, kad mokestis yra apskaičiuojamas pagal kompetentingos institucijos pateiktą atitinkamo apmokestinimo objekto vertę. Apskaičiuojant mokesčius deklaravimo būdu, mokesčio suma nustatoma pagal mokesčio deklaraciją ar kitą mokesčio apskaičiavimo dokumentą, kurį mokesčio mokėtojas privalo pateikti mokesčių administratoriui mokesčių įstatymo nustatytais terminais.<sup>104</sup> Pagal pateiktą klasifikaciją matyti, kad paveldimo turto mokestis apskaičiuojamas remiantis įvertinimo būdu.

LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 8 straipsnis reglamentuoja paveldimo turto apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarką. Mokesčio apskaičiavimui būtina nustatyti mokesčio bazę, kuriai bus taikomas mokesčio tarifas, taip pat reikalingas subjektas, kuris tą mokestį apskaičiuos. Paveldimo turto mokesčio bazė buvo aptarta ankstesniame darbo skyriuje. Taigi paveldimo turto mokesčio bazė yra to turto apmokestinamoji vertė, kurią apskaičiuoja teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, atsižvelgdamos į VĮ Registrų centro, Vertybinių popierių biržos

<sup>103</sup> Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios 2004, Nr. 63-2243.

<sup>104</sup> Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011. P. 88.



bei kitų institucijų pateiktus duomenis. LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių apskaičiuoja paveldėjimo teisės liudijimus išduodantys Lietuvos Respublikos įstatymų įgalioti asmenys pagal jiems pateiktus paveldimo turto įvertinimo duomenis bei kitus dokumentus, kurių reikia nuosavybės teisei informinti ir mokesčio lengvatoms pateisinti<sup>105</sup>. Taigi mokesčių apskaičiuoja asmenys, išduodantys paveldėjimo teisės liudijimus. Paveldėjimo teisės liudijimo išdavimas yra vienas iš LR notariato įstatymo (1992, Nr. 28-810) 26 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintų notarų atliekamų notarinių veiksmų. Remiantis šiomis nuostatomis, galima teigti, kad paveldimo turto mokesčių Lietuvoje apskaičiuoja notariai.

Paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo procese lygiagrečiai dalyvauja dvi institucijos: teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos ir notariai. Galima išskirti tokias šių institucijų funkcijas paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo procese.

Teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos funkcijos:

1. Apskaičiuoja paveldimo turto apmokestinamąją vertę. Ši funkcija įtvirtinta LR Vyriausybės nutarimu patvirtintose paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklėse (Žin., 2004, Nr. 109-4082). Gavusi gyventojų prašymą teritorinė valstybinė mokesčių inspekcija, remdamasi paveldimo turto vertę patvirtinančiais duomenimis, apskaičiuoja paveldimo turto apmokestinamąją vertę, kuri nurodoma paveldimo turto apmokestinamosios vertės pažymoje (FR0514).
2. Apskaičiuoja mokesčių. Tokia funkcija nėra tiesiogiai įtvirtinta nei paveldimo turto mokesčio įstatyme, nei Vyriausybės nutarime. Tačiau VMI, užpildydamos paveldimo turto apmokestinamosios vertės pažymą, atitinkamoje skiltyje turi apskaičiuoti ir įrašyti paveldimo turto mokesčio sumą. Tokia nuostata yra įtvirtinta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko įsakymu patvirtintose Paveldimo turto vertės pažymos, paveldimo turto apmokestinamosios vertės pažymos ir paveldimo turto mokesčio įskaitymo į savivaldybių biudžetus aprašo formų užpildymo taisyklėse (2008 m. gegužės 08 d. įsakymas Nr. VA-27).
3. Išduoda pažymą FR0514 apie apskaičiuotą apmokestinamąją vertę. Ši funkcija įtvirtinta LR Vyriausybės nutarimu patvirtintų paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių 10 punkte: Pažymos apie paveldimo turto apmokestinamąją vertę išduodamos ne vėliau kaip per 10 darbo dienų nuo gyventojų prašymo apskaičiuoti paveldimo turto apmokestinamąją vertę ir kitų apmokestinamajai vertei nustatyti

<sup>105</sup> Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5531.

reikalingų dokumentų pateikimo teritorinei valstybinei mokesčių inspekcijai ir galioja 90 kalendorinių dienų.<sup>106</sup>

Notarų funkcijos:

- Apskaičiuoja paveldimo turto mokestį. Tai įstatyminė nuostata, įtvirtinta LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 8 straipsnyje.
- Išduoda paveldėjimo teisės liudijimus. Paveldėjimo teisės liudijimas išduodamas pateikus nuosavybės teisę į palikėjui priklausiusį turtą patvirtinančius dokumentus bei sumokėjus paveldimo turto mokestį (jeigu įpėdinis jį privalo mokėti).<sup>107</sup>

Išanalizavus kiekvienos institucijos funkcijas mokesčio apskaičiavimo procese, galima pastebėti, kad kai kurios iš jų dubliuojasi. Tiek VMI, tiek notarų funkcija yra apskaičiuoti paveldimo turto mokesčio sumą. Tačiau notarams šią pareigą numato įstatymas, o VMI – poįstatyminis teisės aktas. Tokių funkcijų sudvejinimas sudaro prielaidas administracinio paprastumo principo pažeidimui atsirasti.

Administracinio paprastumo principas yra vienas iš apmokestinimo principų, kuriuos dar prieš 200 metų savo veikale nurodė A.Smith. Pagal administracinio paprastumo principą, mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį. Neturėtų veikti mokesčio įstatymai įteisinantys, mažas mokesčių pajamas, o didelius jų ėmimo kaštus. Šiuo atveju svarbūs šie principiniai aspektai: paprastumas bei apibrėžtumas, pigumas ir patogumas mokėtojams.<sup>108</sup> Mokesčio apskaičiavimo funkcijos atlikimas dviejų anksčiau minėtų institucijų, daro mokesčio administravimo sistemą sudėtingą ir neefektyvią tiek laiko atžvilgiu, tiek lėšų sąnaudų atžvilgiu. Paveldimo turto mokestį visų pirma apskaičiuoja teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, pildydamos paveldimo turto mokesčio apmokestinamosios vertės apskaičiavimo formą. Tai pirminis mokesčio apskaičiavimas. Notarai, pagal gautą apmokestinamosios vertės apskaičiavimo formą, perskaičiuoja paveldimo turto mokestį. Taigi kyla tokio reglamentavimo pagrįstumo klausimas. Administracinio paprastumo principas skelbia, kad mokestis turi būti apskaičiuojamas, deklaruojamas ir sumokamas paprasčiausiu, efektyviausiu ir pigiausiu būdu tiek mokesčio administratoriaus, tiek mokesčių mokėtojo atžvilgiu. Tai, kad mokestį apskaičiuoja du subjektai, yra nepagrįstai apsunkinamas šių institucijų darbas. Taip pat, mokesčių mokėtojui atsiranda neaiškumų dėl mokesčio apskaičiavimo (gavęs FR0514 pažymą, kurioje nurodytas ir apskaičiuotas mokestis,

<sup>106</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios 2004, Nr. 109-4082.

<sup>107</sup> Lietuvos notarų rūmai. <http://www.notarurumai.lt/index.php/lt/notariniai-veiksmai/item/55-i-%C5%A1duoda-paveld%C4%97jimo-teis%C4%97s-liudijimus> Prisijungimo laikas: 2011-11-21.

<sup>108</sup> Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. - Kaunas: Technologija, 2005. P.26.

eiliniam mokesčių mokėtojui gali kilti neiškumas dėl pakartotinio mokesčio apskaičiavimo pas notarą) bei užsitęsusio mokesčio apskaičiavimo proceso.

Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnis nustato, kad priklausantį mokėti mokesťį privalo apskaičiuoti pats mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Siekiant išsiaiškinti, mokesčių apskaičiavimo reglamentavimo dėsningumus, buvo atlikta Lietuvoje galiojančių mokesčių teisės aktų (atskirų dalių, reglamentuojančių mokesčio apskaičiavimo tvarką) analizė. Palyginimui pateikiami keli kitus Lietuvoje taikomus mokesčius apskaičiuojantys subjektai:

- *Žemės mokestis*. LR Vyriausybės nutarime Dėl žemės mokesčio (Žin., 1993, Nr. 35-804) numatyta, kad žemės mokesťį apskaičiuoja valstybinė mokesčių inspekcija.
- *Nekilnojamojo turto mokestis*. Nekilnojamo turto mokesčio įstatymo (Žin., 2005, Nr. 76-2741) 12 straipsnis įtvirtina, kad nekilnojamojo turto mokesťį apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka minėto įstatymo 3 straipsnyje mokesčio mokėtoju nurodytas asmuo. Kadangi nekilnojamo turto mokesťį moka to turto savininkas, nekilnojamąjį turtą įsigyjantis asmuo arba juridinis asmuo, kai fizinis asmuo perduoda nekilnojamąjį turtą naudotis juridiniam asmeniui neterminuotai arba ne trumpiau kaip 1 mėnesiui. Taigi mokesťį apskaičiuoja fiziniai arba juridiniai asmenys, pagal įstatymą privalantys sumokėti mokesťį.
- *Loterijų ir lošimų mokestis*. LR loterijų ir lošimų mokesčio įstatymo 6 straipsnyje numatyta, kad juridiniai asmenys, organizuojantys loterijas ar lošimus, loterijų ir lošimų mokesťį apskaičiuoja ir sumoka į biudžetą kiekvienam mokestiniam laikotarpiui pasibaigus iki kito mokesčio laikotarpio pirmo mėnesio 15 dienos.<sup>109</sup> Taigi pareiga apskaičiuoti mokesťį numatyta loterijas ir lošimus organizuojančiam juridiniam asmeniui.
- *Gyventojų pajamų mokestis*. Pagal LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 23 ir 25 straipsnius, mokesťį nuo A klasės pajamų apskaičiuoja nuolatinis Lietuvos gyventojas, Lietuvos vienetas, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę. Mokesťį nuo B klasės pajamų apskaičiuoja nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo.

Išanalizavus mokesčių teisės aktus, galima daryti išvadą, kad pagal Lietuvoje galiojančią mokesčių sistemą, mokesťį apskaičiuojančiais subjektais laikomi:

1. Tie asmenys, kuriems atitinkami mokesčių teisės aktai numato pareigą sumokėti mokesťį į biudžetą, t.y. mokesčio mokėtojai.

<sup>109</sup> Lietuvos Respublikos loterijų ir lošimų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2008, Nr. 149-6006.

## 2. Valstybinė mokesčių inspekcija (tik žemės mokestis).

Atsižvelgus į gautus rezultatus, siūloma atlikti detalesnį tyrimą dėl konkretaus paveldimo turto mokestį apskaičiuojančio subjekto nustatymo bei, remiantis tyrimo duomenimis, atlikti būtinus teisės aktų pakeitimus. Autorės nuomone, ši mokestį apskaičiuojančiu subjektu turėtų būti teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, kurios nustatydamos paveldimo turto apmokestinamąją vertę apskaičiuotų ir patį mokestį. Tokiu atveju mokesčio mokėtojui nereikėtų papildomai kreiptis į notarą dėl mokesčio perskaičiavimo. Tokia nuomonė grindžiama tuo, kad notaras yra civilinių teisinių santykių dalyvis. LR notariato įstatymo 2 straipsnyje numatoma, kad notaras yra valstybės įgaliotas asmuo, atliekantis notariato įstatymo nustatytas funkcijas, užtikrinančias, kad civiliniuose teisiniuose santykiuose nebūtų neteisėtų sandorių ir dokumentų.<sup>110</sup> Notarui, kaip valstybės įgaliotam asmeniui, veikiančiam civilinių teisinių santykių plotmėje, neturėtų būti numatoma pareiga dalyvauti apskaičiuojant paveldimo turto mokestį. Mokesčio apskaičiavimas turėtų būti išimtinai mokestinių teisinių santykių dalyvių pareiga, t.y. mokesčio mokėtojo arba mokesčio administratoriaus.

### 3.2. Paveldimo turto apmokestinimo momentas ir su jo atsiradimu kylančios problemos

Turto įgijimas nuosavybėn paveldėjimo būdu yra vienas iš nuosavybės teisės atsiradimo pagrindų, numatytų Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 4.47 str. 2 d. Tačiau pats paveldėjimas kaip procesas susideda iš keleto etapų: palikimo atsiradimo, palikimo priėmimo, mokestinės prievolės atsiradimo, paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo ir kt. Todėl kyla nuosavybės atsiradimo momento problema. Išsiaiškinti, kada atsiranda nuosavybės teisė palikėjui bei kada jis gali disponuoti paveldėtu turtu, svarbu nagrinėjant mokestinės prievolės atsiradimo momentą. Toliau darbe bus aptariami svarbiausi klausimai, susiję su palikimo atsiradimu, priėmimu bei paveldėjimo teisės liudijimo išdavimu civilinės teisės prasme.

Palikimo atsiradimo dieną įpėdiniai įgyja subjektinę paveldėjimo teisę, tačiau tai dar nereiškia, kad jie perėmė palikėjo teises ir pareigas. Asmens mirtis dar nereiškia automatiško jo turto perėjimo įpėdiniams. Pageidaudamas paveldėti mirusiojo turtą, įpėdinis (tiek testamentinis, tiek įstatyminis) turi išreikšti valią palikimą priimti. Palikimo atsiradimo metu įpėdiniui atsiradusios subjektinės paveldėjimo teisės turinį sudaro ne tik galimybė palikimą priimti, bet taip pat ir galimybė jo atsisakyti.<sup>111</sup> Galima teigti, kad įtvirtindamas civilinių teisinių santykių subjektų autonomijos principą paveldėjimo teisėje, įstatymo leidėjas palikėjo teisių ir pareigų perkėlimą sieja su paties įpėdinio valia šias teises priimti ar jų atsisakyti. Taigi, kad įgytų palikimą įpėdinis turi jį

<sup>110</sup> Lietuvos Respublikos notariato įstatymas // Valstybės Žinios 1992, Nr. 28-810.

<sup>111</sup> Dambrauskaitė A. Vienašaliai sandoriai paveldėjimo teisėje: valios išreiškimo forma ir teisinės pasekmės // Jurisprudencija 2008, Nr. 2(104). P.74.

priimti. Civilinės teisės doktrinoje palikimo priėmimas apibrėžiamas kaip „įstatymo nustatyta tvarka ir terminais atliekami įpėdinio veiksmai, kuriais patvirtinamas jo sutikimas įgyti nuosavybės teises į palikimą“.<sup>112</sup> Teismų praktikoje palikimo priėmimas apibrėžiamas kaip „vienašalis sandoris, kuriuo įpėdinis siekia sukurti tam tikras teises pasekmes – perimti palikėjo civilines teises ir pareigas“.<sup>113</sup> Palikimo priėmimas išreiškiamas aktyviais įpėdinio veiksmais, todėl tylėjimas negali būti pripažintas valios priimti palikimą išreiškimu.<sup>114</sup> Palikimo priėmimas yra universalus, t.y. įpėdinis priima ne tik turtą, kuris jam žinomas, bet ir tą turtą, kuris priimant palikimą jam žinomas nebuvo, taip pat turtines teises, kurios gali būti perduotos palikėjo nurodytam įpėdiniui.<sup>115</sup> Taigi palikimo priėmimas – tai įpėdinio valios išreiškimas veiksmais, liudijančiais įpėdinio sutikimą įgyti visas teises į palikimą ir prisiimti visas pareigas, kilusias ar galinčias kilti iš palikimo.

Analizuojant palikimo priėmimo teises pasekmes, teismų praktikoje ir mokslinėje literatūroje dažnai randame lyg aksiomą kartojamą tezę, kad „palikimas laikomas priklausančiu įpėdiniui nuo palikimo atsiradimo dienos“.<sup>116</sup> Reikia pastebėti, kad dabar galiojantis LR CK šios taisyklės įstatymo tekste nenumato, tokia norma buvo įtvirtinta 1964 m. CK 587 str. 5 d. (priimtas palikimas laikomas priklausančiu įpėdiniui nuosavybės teise nuo palikimo atsiradimo dienos).<sup>117</sup> Teismų praktikoje priimta nemažai nutarčių, kuriose pasisakoma palikimo priėmimo klausimu. Viena iš tokių bylų buvo priimta Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2003 m. kovo mėn. 17 d. nutartimi Nr. 3K -3-347/2003, kurioje suformuluota taisyklė, kad įpėdinio nuosavybės teisės į palikimą atsiradimo pagrindas yra ne paveldėjimo teisės liudijimo išdavimas ar jo įregistravimas viešame registre, bet vienašalis įpėdinio sandoris – palikimo priėmimas. Kitose bylose teismai formuluoja analogiškas taisykles: „tam, kad įvyktų turto savininko pasikeitimas, t.y. kad nuosavybės teisę įgytų palikėjo įpėdiniai, palikimas turi būti priimtas“<sup>118</sup>; „įpėdinis, priėmęs palikimą, teises į jį įgyja nuo jo atsiradimo dienos, o ne nuo jo priėmimo dienos. Palikimo priėmimo sandoris turi grįžtamąjį poveikį, taigi visų turtinių santykių atveju mirusio fizinio asmens teisių ir pareigų subjektu tampa įpėdinis“.<sup>119</sup>

Taigi išanalizavus Lietuvos Aukščiausiojo teismo praktiką galima teigti, kad nors LR civilinis kodeksas tiesiogiai neįtvirtina nuosavybės teisės atsiradimo momento, tačiau teismų praktika suformulavo taisyklę, kad nuosavybės teisės atsiradimas siejamas su palikimo priėmimu. Įpėdiniui priėmus palikimą nuosavybės atsiradimo momentas tarsi pasislenka laike atgal ir susitapatina su

<sup>112</sup> Papirtis, L. V., Baranauskas, E., Kiršienė, J. ir kt. Civilinė teisė. Bendroji dalis: vadovėlis. - Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2005, t. 2.

<sup>113</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2001 m. sausio 8 d. nutartis Nr. 3K-3-7/2001.

<sup>114</sup> Ten pat.

<sup>115</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. sausio 9 d. nutartis Nr. 3 K-7-5/2006.

<sup>116</sup> Dambrauskaitė A. Vienašaliai sandoriai paveldėjimo teisėje: valios išreiškimo forma ir teisinės pasekmės // Jurisprudencija: mokslo darbai. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2008, Nr. 2(104). P.74.

<sup>117</sup> Ten pat.

<sup>118</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. kovo 7 d. nutartis Nr. 3K-3-210/2008.

<sup>119</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. balandžio 3 d. nutartis Nr. 3K-3-151/2009.

palikimo atsiradimo momentu, t.y. palikėjo mirties momentu. Toks nuosavybės teisių grįžtamasis poveikis užtikrina po asmens mirties likusio turto priklausomumą, t.y. jei nuosavybės teisės į palikimą atsirastų tik priėmus palikimą, laikotarpiu nuo palikimo atsiradimo iki jo priėmimo palikėjo turtas būtų niekam nepriklausantis.

Minėtoje Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartyje (Nr. 3K-3-347/2003), be kita ko, buvo konstatuota, kad „kai palikimą priėmęs įpėdinis nėra gavęs paveldėjimo teisės liudijimo ir nėra įregistravęs paveldėto nekilnojamo turto Nekilnojamo turto registre, jis turi teisę paveldėtą turtą valdyti ir juo naudotis, tačiau ribojama jo teisė šiuo turtu disponuoti. Įpėdinis, priėmęs palikimą, turi būti pripažįstamas palikimo savininku, tačiau prieš trečiuosius asmenis savo nuosavybės teisę jis gali panaudoti tik įregistravęs ją viešame registre“.<sup>120</sup> Svarbu pažymėti, kad šis nutarimas buvo priimtas vadovaujantis 1964m. Civiliniu kodeksu, kuriame, skirtingai nei dabar galiojančiame LR civiliniame kodekse, buvo įtvirtinta atitinkama nuostata.

Kitoje Lietuvos Aukščiausiojo teismo nutartyje (3K-3-348/2011) numatyta, kad „palikimo turinį sudarančiais žemės sklypais, kaip nuosavybės teisių objektais, įpėdinio gali būti disponuojama po to, kai notaras išduoda paveldėjimo teisės liudijimą. Iki šio liudijimo išdavimo paveldėjimo procedūros nėra baigtos, dėl to negalima daryti kategoriškos išvados apie įpėdinio paveldėjimo teisių į turtą, t.y. to turto nuosavybės teises, įgijimą iki kol šis faktas nebus patvirtintas notaro išduotu liudijimu. Tokiu liudijimu patvirtinamos nuosavybės teisės, atsiradusios įpėdiniui į jam tenkantį paveldimą turtą nuo palikimo atsiradimo dienos“.<sup>121</sup>

Taigi išanalizavus Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartis galima daryti išvadą, kad paveldėtu turtu galima disponuoti tada, kai notaras išduoda įpėdiniui paveldėjimo teisės liudijimą, kuriuo patvirtinamos teisės į nuosavybę. Tam, kad palikėjo turtas būtų apsaugotas nuo buvimo niekam nepriklausančiu, nuosavybės teisės turi grįžtamąjį pobūdį.

Išanalizavus nuosavybės teisės atsiradimo bei galėjimo disponuoti paveldėtu turtu momentus, svarbu nubrėžti sąsajas, tarp minėtų momentų bei apmokestinimo momento. Kadangi paveldimo turto mokesčio prigimtis ir priskyrimas pajamų ar turto mokesčiams yra diskutuotinas, tikslinga aptarti klausimus, susijusius su apmokestinimo momentu ir gyventojų pajamų mokesčio prasme. Pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, svarbu nustatyti gyventojų gaunamų pajamų gavimo momentą, kuris turi reikšmės taikant pajamų mokesťį. Gyventojų pajamų mokesčio prasme pajamos gali būti nustatomos pagal pinigų principą arba kaupimo apskaitos principą. Kadangi pastarasis principas taikomas nustatant gyventojų, kuris verčiasi individualia veikla, pajamų pripažinimo momentą, šiame darbe nebus aptariamas. Pagal LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 8 straipsnį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kuris yra laikomas faktiškai gavus pajamas. Valstybinė

<sup>120</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2003 m. kovo 17 d. nutartis Nr. 3K-3-347/2003.

<sup>121</sup> Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. rugsėjo 20 d. nutartis Nr. 3K-3-348/2011.

mokesčių inspekcija Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentare išaiškina, kad, kai pajamos gautinos pinigais, jų gavimo momentu laikomas teisės laisvai disponuoti lėšomis atsiradimo momentas (neatsižvelgiant į tai, ar lėšas gyventojas gauna grynaisiais pinigais, ar tie pinigai pervedami į jo sąskaitą banke, ar apmokamos jo išlaidas ir pan.).<sup>122</sup> Taigi, faktiškas pajamų gavimas yra siejamas su asmens galėjimu disponuoti gautomis pajamomis (faktiškas pajamų gavimas), o ne tokio gavimo įforminimu tam tikruose dokumentuose. Pajamų natūra gavimo momentas, nustatomas atsižvelgiant į pajamų natūra gavimo būdą, tačiau bendra taisyklė numato, kad tokių pajamų gavimo momentas yra kai turtas faktiškai perduodamas asmeniui. Taigi galima teigti, kad gyventojų pajamų apmokestinimo momentas atsiranda tada, kai asmuo faktiškai gauna pajamas (tiek pinigine išraiška, tiek natūra) ir gali laisvai jomis disponuoti. Mokesčio įskaitymas yra susijęs su asmens mokumo padidėjimu.

Pagal dabartinį paveldimo turto mokesčio reglamentavimą, paveldimo turto mokestis turi būti sumokamas prieš paveldėjimo teisės liudijimo išdavimą (LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalis), t.y. prieš tą momentą, kai asmuo įgyja teisę laisvai disponuoti paveldėtu turtu. „Paveldėjimo teisės liudijimas yra oficialus palikimo priėmimo faktą ir teisę į palikimą patvirtinantis dokumentas“.<sup>123</sup> Manytina, kad toks reglamentavimas neatitinka nei turto, nei pajamų bendros apmokestinimo esmės. Jei paveldimo turto mokestį laikysime vienu iš turto mokesčių, tokiu atveju apmokestinamas turėtų būti pats turto turėjimo faktas. Nagrinėjamu atveju nuosavybės teisės į paveldėtą turtą galutinai atsiranda išdavus paveldėjimo teisės liudijimą. Vadinasi apmokestinamas turtas, kurio nuosavybė dar nėra pilnai įteisinta (asmuo negali laisvai disponuoti turtu). Jei paveldimo turto mokestį laikytume vienu iš pajamų mokesčių, atsirastų pajamų pripažinimo problema, nes pagal aktualią gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakciją, pajamos pripažįstamos gautomis, kai asmuo gali faktiškai jomis disponuoti. Taigi, paveldėjimo turto mokestis yra išskirtinis gyventojus apmokestinantis mokestis, kurį gyventojai turi sumokėti dar nedisponuodami turtu/pajamomis. Toks reglamentavimas sukelia sunkumų mokesčių mokėtojams tinkamai įvykdyti mokestinę prievolę, taip pat yra pagrindas nepriimti palikimo, jei asmuo neturi galimybių sumokėti mokesčio. Kita vertus, žvelgiant iš mokesčių administravimo pozicijos, mokesčio sumokėjimas iki paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo užtikrina galimybę lengviau kontroliuoti mokesčių surinkimą. Tai, kad asmuo negauna paveldėjimo teisės liudijimo, yra paskata laiku sumokėti mokestį. Taigi, tokia nuostata leidžia kelti klausimą dėl to, ar apmokestinimas paveldimo turto mokesčiu užtikrina tinkamą balansą tarp administravimo paprastumo principo ir mokesčių mokėtojų interesų. Autorės nuomone, turint omenyje tai, koks yra didelis skaičius

---

<sup>122</sup> LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (aktuali redakcija 2011-07-27).

<sup>123</sup> Lietuvos Notarų Rūmai. <http://www.notarurumai.lt/index.php/lt/notariniai-veiksmai/item/55-i%C5%A1duoda-paveld%C4%97jimo-teis%C4%97s-liudijimus> Prisijungimo laikas: 2011-11-21.

palikimo nepriėmimo atveju, galima spręsti, kad šis balansas nėra išlaikytas. Šiuo atveju būtina pridurti, kad toks reglamentavimas yra nepatogus ne tik mokesčių mokėtojams, bet taip pat ir valstybei, nes didelė dalis žmonių priima palikimus priimdami faktiškai valdyti, tačiau neskuba išsiimti paveldėjimo teisės liudijimo, dėl ko valstybė negauna mokesčių pajamų, kurias būtų gavusi, jeigu reglamentavimas būtų kitoks, taip pat susidaro tam tikras teisinis neapibrėžtumas civiliniuose teisiniuose santykiuose – nėra išviešinti tikrieji registruotino turto valdytojai.

### **3.3. Nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčio nuo užsienyje paveldėto turto apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas**

Ankstesniuose darbo skyriuose nagrinėjant paveldimo turto mokesčio elementus, buvo paminėta, kad nuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčio objektas yra turtas, paveldėtas Lietuvoje ir užsienyje. Paveldimo turto mokesčio administravimo specifika pasireiškia tuo, kad teisės aktai numato skirtingą mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarką, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas turtą paveldi ne Lietuvoje. Todėl tikslinga aptarti svarbiausius mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo klausimus bei išskirti skirtumus, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas turtą paveldi užsienyje.

Ankstesniuose darbo poskyriuose buvo aptarti klausimai, susiję su paveldimo turto mokesčio apskaičiavimu. Taigi pagal šiuo metu galiojančią paveldimo turto mokesčio redakciją, mokesčių apskaičiuoja paveldėjimo teisės liudijimą išduodantis notaras. Tačiau tais atvejais, kai nuolatinis Lietuvos gyventojas paveldi užsienyje esantį turtą, pareiga apskaičiuoti mokesčių tenka pačiam gyventojui. Svarbu yra išsiaiškinti sąvokos „užsienyje paveldėtas turtas“ prasmę. Ši sąvoka siejama ne su palikimo atsiradimo vieta, o su ta valstybe, kurioje yra paveldėtas turtas. Pavyzdžiui, jei paveldimas nekilnojamasis daiktas, jis laikomas paveldėtu užsienyje, kai pats nekilnojamasis turtas yra užsienio valstybėje. Kai paveldimi kilnojamieji daiktai, kuriems reikalinga teisinė registracija, užsienio valstybe laikoma ta, kurioje tas daiktas teisiškai įregistruotas.

Mokesčio apskaičiavimo procesas prasideda nuo turto vertės nustatymo bei apmokestinamosios vertės apskaičiavimo. Paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimą reglamentuoja LR Vyriausybės nutarimu patvirtintos paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklės. Taisyklėse numatoma, kad užsienio valstybėse paveldimo turto vertė yra vertė, nurodyta paveldėjimo dokumentuose.<sup>124</sup> Jeigu užsienio valstybėse paveldimo turto vertė paveldėjimo teisės dokumentuose nenurodyta, šio turto vertė nustatoma pagal

---

<sup>124</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 109-4082.



Lietuvos nuolatinio gyventojų, paveldėjusio turtą, pateiktus dokumentus, įrodančius šio turto vertę<sup>125</sup>. Taigi turto vertė nustatoma remiantis paveldėto turto verte, kuri gali būti nurodyta:

1. Paveldėjimo teisės dokumentuose;
2. Paties gyventojų pateiktuose dokumentuose, įrodančiuose to turto vertę.

Remiantis šiuose dokumentuose nurodyta paveldimo turto verte, nuolatinis Lietuvos gyventojas pats apskaičiuoja paveldimo turto apmokestinamąją vertę. Apmokestinamosios vertės apskaičiavimui taikomos tos pačios taisyklės, kaip ir apskaičiuojant Lietuvoje esančio paveldėto turto apmokestinamąją vertę. Mokestis apskaičiuojamas užpildant užsienio valstybėse paveldimo turto mokesčio deklaracijos FR0585 formą.

LR paveldimo turto mokesčio įstatymo 8 straipsnio 4 dalyje numatyta pareiga nuolatiniam Lietuvos gyventojui, užsienyje paveldėjusiam turtą, iki kalendorinių metų, einančių po kalendorinių metų, kuriais buvo paveldėtas turtas, kovo 1 dienos pateikti mokesčio deklaraciją ir sumokėti mokestį. Deklaracijoje turi būti įrašomi duomenys apie turto paveldėtoją ir privaloma sumokėti visa paveldimo turto mokesčio suma nuo užsienio valstybėse per kalendorinius metus paveldėto turto vertės. Deklaracijos papildomame lape turi būti pateikiami duomenys apie turto palikėją, užsienio valstybėje paveldėtą turtą, sumokėtą paveldimo turto mokestį ar jam tapatų mokestį ir apskaičiuojamas Lietuvoje mokėtinas paveldimo turto mokestis.<sup>126</sup> Apskaičiavęs paveldimo turto mokestį, asmuo turi per banko įstaigą jį sumokėti į nuolatinės gyvenamosios vietos teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąją sąskaitą.

Išanalizavus paveldimo turto mokesčio įstatymo nuostatas, galima daryti išvadą, kad numatoma skirtinga mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo tvarka, kai turtas paveldimas Lietuvoje ir užsienyje. Šiuo atveju aktyvesnė šalis yra pats mokesčių mokėtojas, kuriam numatyta pareiga nustatyti paveldimo turto vertę, apskaičiuoti apmokestinamąją vertę ir apskaičiuoti patį mokestį. Apskaičiuojant mokestį nuo ne Lietuvoje paveldėto turto, už mokesčio apskaičiavimo teisingumą yra atsakingas pats gyventojas. Tuo tarpu Lietuvoje paveldėto turto vertę nustato teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, remdamosi VĮ Registrų centro duomenimis, Vertybinių popierių biržos suteikta informacija, Lietuvos Banko skelbiamais valiutų kursais. Turto vertę taip pat nustato Lietuvos prabavimo rūmai bei Kultūros paveldo departamentas prie LR Kultūros ministerijos. Apmokestinamąją vertę nustato teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos, o mokestį apskaičiuoja notari. Kaip matyti, Lietuvoje paveldėto turto apmokestinimo procese dalyvauja visa eilė institucijų, tuo tarpu užsienyje paveldint turtą daugiau pareigų tenka pačiam gyventojui. Taip pat svarbu paminėti, kad priešingai nei Lietuvoje paveldint turtą, nuolatiniam

<sup>125</sup> Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 109-4082.

<sup>126</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2003 m. gruodžio 17 d. įsakymas Nr. V-325 Dėl užsienio valstybėse paveldimo turto mokesčio deklaracijos bei jos papildomo lapo formų, jų pildymo ir teikimo taisyklių.

Lietuvos gyventojui užsienyje paveldėjus turtą atsiranda prievolė pateikti mokesčio deklaraciją, kurioje, kaip jau buvo minėta aukščiau, pateikiama visą informacija apie paveldėtą turtą bei apskaičiuotas mokėtinas mokestis. Taip pat skiriasi ir mokesčio sumokėjimo terminai. Lietuvoje paveldėjus turtą mokestis turi būti sumokamas iki paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo, t.y. suėjus 3 mėnesiams nuo aplikimo atsiradimo dienos. Tuo tarpu užsienyje paveldėjus turtą mokestis turi būti sumokamas iki kalendorinių metų, einančių po kalendorinių metų, kuriais buvo paveldėtas turtas, kovo 1 dienos.

## IŠVADOS

1. Atlikta paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimo istorinės raidos analizė parodo, kad paveldimo turto mokestis nors ir būdamas vienas seniausių mokesčių, tačiau iš prigimties yra probleminis ir prieštaringas. Istorija parodo esant neišspręstų nesutarimų tiek dėl mokesčio teorinio pagrindimo, tiek ir dėl esminių jo elementų. Vien šie nesutarimai rodo esant sudėtinga rasti balansą tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės jau vien mokesčio nustatymo stadijoje.
2. Ilga paveldimo turto mokesčio gyvavimo istorija davė prielaidą formuoti įvairioms teorijoms, pagrindžiančioms tokio mokesčio buvimą. Ekvivalento teorijos ieško mokesčio pagrindimo žvelgiant iš interesų pusiausvyros tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės, pagal šias teorijas šie du veiksniai turi būti tarpusavyje ekvivalentiški, tarp jų turi būti atitikimas. Atlikus teisės aktų analizę galima teigti, kad Lietuvoje paveldimo turto apmokestinimo sistemoje vyrauja ekvivalento teorijos bei socialinio solidarumo idėjos, pavyzdžiui, neapmokestinamas artimų giminaičių paveldimas turtas, taip pat nustatytas neapmokestinamas turto dydis, tarifas priklauso nuo paveldimo turto vertės.
3. Valstybių nacionalinių paveldimo turto apmokestinimo taisyklių analizė parodo, kad paveldimas turtas apmokestinamas pagal du modelius: paveldėjimo mokesčio ir paveldimo turto mokesčio modelius. Lietuvos nacionalinių teisės aktų analizė parodo, kad Lietuvoje taikomas paveldėjimo mokesčio modelis. Paveldėjimo mokesčio modelis pats savaime negali būti laikomas neteisingu iš mokesčio mokėtojo pozicijos – pagal jį apmokestinami įpėdiniai, atsižvelgiant į jų paveldėto turto dalį ir vertę.
4. Lietuvoje apskaičiuojant paveldimo turto mokestį neleidžiami jokie atskaitymai. Tokiu būdu neužtikrinamas atitikimas tarp mokamo mokesčio ir realios paveldimo turto vertės (pažymėtina, kad nustatyti apmokestinamąją vertę mažinantys mechanizmai šios problemos neišsprendžia). Manytina, kad tokia situacija negali būti laikoma užtikrinančia tinkamą mokesčio mokėtojo interesų apsaugą. Tai, kad tokia situacija yra ydinga, pagrindžia ir ta aplinkybė, kad tokia tvarka iš visų Europos Sąjungos valstybių narių taikoma tik Lietuvoje ir Slovėnijoje. Pažymėtina, kad darbe pateikta kitų valstybių narių reglamentavimo patirtis rodo galimus esamos probleminės situacijos sprendimo variantus.
5. Nepaisant to, kad pateikta mokesčio dalies valstybės biudžete analizė sudaro įspūdį, kad mokestinė našta yra nedidelė, nes nedidelė yra mokesčio dalis valstybės biudžete, tačiau toks įspūdis yra apgaulingas. Tai individualiais atvejais, kai mokestinė našta atsiranda, ji gali būti pakankamai žymi. Ši išvada yra svarbi sekančių dviejų išvadų kontekste.
6. Nustatytas mokesčio apmokestinimo momentas yra įdomus teoriniu požiūriu – mokestį reikia sumokėti dar realiai nedisponuojant paveldėtu turto. Ši teorinė įdomybė turi neigiamą praktinę

išraišką žvelgiant iš mokesčio mokėtojo pozicijos. Neretai mokesčio mokėtojas neturi lėšų sumokėti mokesčių, todėl vengia kreiptis dėl paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo (nors ir priima palikimą pradėdami valdyti). Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad galiojanti tvarka yra naudinga valstybei (lengviau kontroliuoti mokesčio sumokėjimą), tačiau taip gali atrodyti tik neįsigilinus į problemos esmę. Dėl tokios tvarkos valstybė negauna tų mokesčių pajamų, kurias būtų gavusi, jeigu žmonės kreiptųsi dėl paveldėjimo teisės liudijimo išdavimo. Be to, tai didina teisinį neapibrėžtumą civiliniuose teisiniuose santykiuose – nėra išviešinamas nuosavybės faktas. Toks abipusis nenaudingumas akivaizdžiai rodo esant nesubalansuotumą tarp valstybės ir mokesčių mokėtojo interesų.

7. Aukščiau buvo nurodyta, kad mokesčio tarifo diferencijavimas vertintinas teigiamai žvelgiant iš ekvivalento teorijos ir socialinio solidarumo idėjos pozicijų. Tačiau kartu būtina pažymėti, kad šiuo metu pasirinktas tarifų diferencijavimo kelias negali būti laikomas visiškai atitinkančiu teisingo mokesčių mokėtojo apmokestinimo principą. Pavyzdžiui, gali susidaryti situacija, kai 1000 Lt didesnės vertės turtą paveldėjęs mokesčio mokėtojas privalės mokėti keliasdešimt tūkstančių didesnę mokesčių. Be to, yra nepakankamai tolygus apmokestinimo pasikeitimas priklausomai nuo giminystės laipsnio – esant nežymiai mažesniai giminystės laipsniui gali atsirasti žymiai didesnis apmokestinimas. Manytina, kad tarifai turėtų būti labiau diferencijuoti tiek priklausomai nuo paveldimo turto vertės, tiek ir priklausomai nuo giminystės laipsnio.
8. Mokesčių apskaičiuoja tiek valstybinė mokesčių inspekcija, tiek ir notaras vėliau – dubliuojasi funkcijos. Ši problema turi neigiamų pasekmių žvelgiant tiek iš valstybės, tiek ir iš mokesčių mokėtojo pozicijos – abiem nurodytiems subjektams be reikalo didėja administracinė našta.
9. Be aukščiau nurodytų teisinio reglamentavimo problemų, susijusių su pusiausvyros tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės neišlaikymu, galima išskirti ir kitus probleminius aspektus: mokesčio įstatymo pavadinimas nevisiškai atitinka apmokestinimo esmę, mokesčiai panašūs į pajamų mokesčių, todėl svarstytinas perkėlimas į gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, ir kt.
10. Nors darbe neaparta, tačiau dėl skirtingų apmokestinimo taisyklių ES valstybėse narėse kyla dvigubo apmokestinimo problema. Todėl reikalingas Lietuvos reglamentavimo derinimas, atsižvelgiant į kitų šalių patirtį. Tokios problemos egzistavimą įrodo ir Europos Komisijos atliekami tyrimai. Manytina, kad dvigubas apmokestinimas visais atvejais laikytinas neužtikrinančiu tinkamos mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų pusiausvyros.
11. Iškelta hipotezė pasitvirtino. Nepaisant to, kad pasirinktas teisinis reglamentavimas rodo esant siekį užtikrinti mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų pusiausvyrą, tačiau faktiškai tikslas nėra visiškai pasiektas, dėl ko, kaip buvo nurodyta aukščiau, tam tikrais atvejais atsiranda neigiamų pasekmių tiek valstybei, tiek ir mokesčių mokėtojui.

## LITERATŪRA

## Norminė literatūra:

1. Lietuvos Respublikos Konstitucija // Valstybės Žinios, 1992, Nr. 33-1014.
2. Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas // Valstybės žinios, 2000, Nr. 74-2262.
3. Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinasis įstatymas // Valstybės žinios, 1990-11-10, Nr. 31-742.
4. Lietuvos Respublikos ginklų ir šaudmenų kontrolės įstatymo pakeitimo įstatymas // Valstybės Žinios 2010-12-04, Nr. 142-7261.
5. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2002, Nr. 73-3085.
6. Lietuvos Respublikos kompensacijų už valstybės išperkamą nekilnojamąjį turtą dydžio, šaltinių, mokėjimo terminų bei tvarkos, taip pat valstybės garantijų ir lengvatų, numatytų piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatyme, įstatymas // Valstybės Žinios 1998, Nr. 61-1728.
7. Lietuvos Respublikos loterijų ir lošimų mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2008, Nr. 149-6006.
8. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas // Valstybės Žinios 2004, Nr. 63-2243.
9. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2005, Nr. 76-2741.
10. Lietuvos Respublikos notariato įstatymas // Valstybės Žinios 1992, Nr. 28-810.
11. Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas // Valstybės žinios, 1995-06-23, Nr. 52-1277.
12. Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymo 6, 7, 8 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymas // Valstybės Žinios 1997, Nr. 94-2357.
13. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios, 2002-12-24, Nr. 123-5531.
14. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 2001, Nr. 110-3992.
15. Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymas // Valstybės Žinios 1997, Nr. 65-1558.
16. Lietuvos Respublikos saugaus eismo automobilių keliais įstatymas // Valstybės Žinios, 2000, Nr. 92-2883.
17. Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatymas // Valstybės Žinios 1992, Nr. 21-612.

18. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl paveldimo turto apmokestinamosios vertės apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios, 2004, Nr. 109-4082.
19. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas Dėl žemės sklypų, kuriuos paveldėjo įpėdiniai, pagal Lietuvos respublikos įstatymus negalintys turėti nuosavybės teisių į žemę, pardavimo taisyklių patvirtinimo // Valstybės Žinios 1996, Nr. 36-914.
20. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002 m. rugsėjo 25 d. įsakymu Nr. 300 „Dėl Fizinio asmens, kuris Lietuvoje išbūva ištisai arba su pertraukomis 90, 183 ir 280 dienų, šių laikotarpių apskaičiavimo taisyklių patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2002, Nr. 95-4146).
21. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2003 m. liepos 17 d. įsakymas Nr. 1K-203 „Dėl užsienio valstybių, kuriose sumokėtą paveldimo turto mokesčio arba jam tapataus mokesčio sumą galima atskaityti iš Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuoto paveldimo turto mokesčio sumos, sąrašo patvirtinimo“ // Valstybės Žinios, 2008, Nr. 132-5095.
22. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004 m. birželio 16 d. įsakymu Nr. 1K-229 patvirtinti Valstybės įmonės Lietuvos prabavimo rūmų įstatai. [http://www.lpr.lt/Default.aspx?Element=I\\_Manager2&TopicID=407&IMAction=ViewArticles](http://www.lpr.lt/Default.aspx?Element=I_Manager2&TopicID=407&IMAction=ViewArticles) Prisijungimo laikas 2011-11-07.
23. Lietuvos Respublikos kultūros ministro 2005 m. balandžio 1 d. įsakymas Nr. IV-116 dėl Kultūros paveldo departamento prie Kultūros ministerijos nuostatų patvirtinimo. <http://www.kpd.lt/lt/node/82> Prisijungimo laikas: 2011-11-07.
24. Lietuvos Respublikos teisingumo ministro 2011 m. kovo 15 d. įsakymu Nr. 1R-74 patvirtinti Valstybės įmonės Registrų centras įstatai. <http://www.registrucentras.lt/bylos/apie/istatai.pdf> Prisijungimo laikas 2011-11-07.
25. Kultūros paveldo departamento prie Kultūros ministerijos direktoriaus 2009 m. gruodžio 18 d. įsakymas Nr. I-646 „Dėl kultūros vertybių apsaugos departamento direktoriaus 2003 m. balandžio 10 d. įsakymo nr. I-108 „Dėl paveldimų antikvarinių meno kūrinių, meno kūrinių (įskaitant kilnojamasias ir nekilnojamasias kultūros vertybes ir objektus, saugomus kaip kultūros vertybės) vertės nustatymo ir pažymų apie paveldimo turto vertę išdavimo kultūros vertybių apsaugos departamente taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ // Valstybės Žinios, 2009-12-24, Nr. 152-6873.
26. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2008 m. gegužės 08 d. įsakymas Nr. VA-27 Dėl paveldimo turto vertės pažymos, paveldimo turto apmokestinamosios vertės pažymos ir paveldimo turto mokesčio įskaitymo į savivaldybių biudžetus aprašo formų užpildymo taisyklių patvirtinimo.

27. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR Finansų ministerijos viršininko 2003 m. gruodžio 17 d. įsakymas Nr. V-325 Dėl užsienio valstybėse paveldimo turto mokesčio deklaracijos bei jos papildomo lapo formų, jų pildymo ir teikimo taisyklių.

Teismų praktika:

28. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2001 m. sausio 8 d. nutartis Nr. 3 K-3-7/2001.  
29. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2003 m. kovo 17 d. nutartis Nr. 3K-3-347/2003.  
30. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2006 m. sausio 9 d. nutartis Nr. 3 K-7-5/2006.  
31. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2008 m. kovo 7 d. nutartis Nr. 3K-3-210/2008.  
32. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2009 m. balandžio 3 d. nutartis Nr. 3K-3-151/2009.  
33. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. rugsėjo 20 d. nutartis Nr. 3K-3-348/2011.

Įstatymų komentarai ir išaiškinimai:

34. Lietuvos Respublikos civilinio kodekso komentaras. Penktoji knyga. Paveldėjimo teisė // Justitia 2003 Nr. 1-2 (43-44).  
[http://www.justitia.lt/magazine.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio\\_id=13&zumalas=1&tem=Civilinio%20kodekso%20komentaras&zur\\_id=11](http://www.justitia.lt/magazine.php?open=zurnalai&sub=straipsnis&straipsnio_id=13&zumalas=1&tem=Civilinio%20kodekso%20komentaras&zur_id=11) Prisijungimo laikas 2011-10-24.
35. LR Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo komentaras. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (aktuali redakcija 2011-07-27).
36. LR Paveldimo turto mokesčio įstatymo komentaras. Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos (Aktuali redakcija 2006-11-07)
37. Dėl paveldimo turto mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 ir 2 dalių bei 5 straipsnio taikymo. Reg. Nr. (18.37-31-1)-R-5747 // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos, 2005-06-17.
38. Dėl paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo nuo palikimo, kai ji priėmęs įpėdinis yra miręs. Reg Nr. (18.37-31-1)-R-9364 // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR finansų ministerijos, 2011-10-27.
39. Dėl paveldimo turto mokesčio Reg Nr. (18.16.-31-1)-R-6101 // Valstybinė mokesčių inspekcija prie LR Finansų ministerijos, 2005-06-29.

## Specialioji literatūra:

40. Buškevičiūtė E. Mokesčių sistema. – Kaunas: Technologija, 2005.
41. Buškevičiūtė E. Viešieji finansai. – Kaunas: Technologija, 2008.
42. Dabartinės lietuvių kalbos žodynas. <http://www.lki.lt/dlkz/> Prisijungimo laikas 2011-11-17.
43. Dambrauskaitė A. Vienašaliai sandoriai paveldėjimo teisėje: valios išreiškimo forma ir teisinės pasekmės // Jurisprudencija: mokslo darbai. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2008, Nr. 2(104).
44. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. – Vilnius: VĮ Registrų centras, 2011.
45. Meidūnas V., Puzinauskas P. Mokesčiai: teorija, vaidmuo, raida. – Vilnius, 2001.
46. Papirtis, L. V., Baranauskas, E., Kiršienė, J. ir kt. Civilinė teisė. Bendroji dalis: vadovėlis. – Vilnius: Mykolo Romerio universiteto Leidybos centras, 2005, t. 2.
47. Pokrovskis N. Finansų mokslo pagrindai. – Kaunas, Valstybės spaustuvė, 1926.
48. Rimas J. Vietiniai mokesčiai. – Kaunas: Technologija, 2000.
49. Stačiokas R. Mokesčiai: teorija ir praktika. – Kaunas: Technologija, 2004.
50. Vasarienė D. Civilinė teisė. – Vilnius: Vilniaus vadybos kolegija, 2002.
51. Etel L. System podatkowy (zarys wyk ładu). – Siedlce, 2002.
52. Murzea C. The Implementation of an Inheritance Tax in Romanian Legal System // Department of Private Law Transilvania University of Brasov, 2010.
53. Robbins G. Estate Taxes: An Historical Perspective. // Backgrounder, 2004. Nr. 1719.
54. Smolen P. Taxation of inheritances and donations, conceptions and models // Viešoji politika ir administravimas. – Kaunas: Kauno technologijos universitetas, 2006 Nr. 15.
55. Study on inheritance taxes in EU Member States and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU // European Commission Directorate General Taxation and Customs Union, 25 January 2011.
56. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. European Commission Taxation and Customs Union. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_structures/2011/report\\_2011\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2011/report_2011_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.
57. Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, 2010. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance\\_taxes\\_report\\_2010\\_08\\_26\\_attachment\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/2010/08/inheritance_taxes_report_2010_08_26_attachment_en.pdf) Prisijungimo laikas: 2011-11-23.
58. Žalioji knyga. PVM ateitis. Paprastesnės, stabilesnės ir veiksmingesnės PVM sistemos kūrimas.



<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:LT:PDF>

Prisijungimo laikas: 2011-11-29.

Kiti šaltiniai:

59. Notariniai veiksmai. Išduoda paveldėjimo teisės liudijimus.

<http://www.notarurumai.lt/index.php/lt/notariniai-veiksmai/item/55-i%C5%A1duoda-paveld%C4%97jimo-teis%C4%97s-liudijimus> Prisijungimo laikas: 2011-11-21.

60. Nacionalinio biudžeto vykdymo duomenys.

[http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus\\_duomenys/biudzeto\\_pajamos/nacionalinis\\_biudzetas](http://www.finmin.lt/web/finmin//auktualus_duomenys/biudzeto_pajamos/nacionalinis_biudzetas) Prisijungimo laikas: 2011-11-19.

61. Senieji statistikos leidiniai. <http://www.stat.gov.lt/lt/pages/view/?id=2714> Prisijungimo laikas 2011-11-03.

62. Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga. <http://www.vmi.lt/lt/?itemId=10121222> Prisijungimo laikas 2011-11-19.

63. Inheritance tax and law. <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Estonia/Inheritance> Prisijungimo laikas: 2011-11-23.

64. Inheritance tax and law. <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Czech-Republic/Inheritance> Prisijungimo laikas 2011-10-26.

65. Lietuvos statistikos departamentas. Mirusieji. Požymiai: administracinė teritorija ir metai. <http://db1.stat.gov.lt/statbank/default.asp?w=1280> Prisijungimo laikas: 2011-11-19.

66. Apie turto vertinim1 ir rinkos tyrimus. <http://www.registrucentras.lt/ntr/apie/vertinimas.php> Prisijungimo laikas: 2011-11-07.

**Miknytė N.** Paveldimo turto mokesčio teisinė analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2011. – 71 p.

#### ANOTACIJA

Magistro baigiamajame darbe išanalizuota ir įvertinta paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimo sistema bei iškeltos pagrindinės apmokestinimo reglamentavimo problemos. Pirmoje darbo dalyje pateikiama paveldėjimo samprata bei nubrėžiamos paveldėjimo instituto sąsajos su paveldimo turto mokesčiu. Nagrinėjami paveldimo turto mokesčio teoriniai pagrindai, įvertinant mokesčio istorinę raidą, apibrėžiant pasaulyje egzistuojančius mokesčio modelius, pateikiant teorinius požiūrius į paveldimo turto mokestį bei įvertinant mokesčio pajamų dalį valstybės biudžete. Antroje darbo dalyje nustatoma paveldimo turto mokesčio vieta mokesčių sistemoje bei remiantis mokesčių teisės teorija nagrinėjami atskiri mokesčio elementai, nustatomi probleminiai aspektai. Trečioji darbo dalis skirta mokesčio administravimo probleminiams klausimams nagrinėti. Iškeltos mokestį apskaičiuojančio subjekto bei apmokestinimo momento problemos. Paveldimo turto mokesčio teisinė analizė atliekama siekiant įvertinti reglamentavimu pasiektą balansą tarp valstybės ir mokesčio mokėtojų interesų.

**Pagrindiniai žodžiai:** paveldimo turto mokestis, mokesčio teoriniai pagrindai, mokesčio elementai, mokesčio administravimas, balansas.

**Miknytė N.** Legal analysis of inheritance tax / Master's Work in Finance Law. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2011. – 71 p.

#### ANOTATION

The final Master thesis analyses and evaluates the taxing system of the inherited property and highlights the main issues of taxing regulation. The first part of the thesis presents the concept of inheritance and draws the links between the institute of inheritance and the tax of the inherited property. It analyses the theoretical grounds of the inherited property tax by evaluating the historical development of the tax, by defining the models of the tax currently existing in the world, by presenting theoretical attitudes towards the tax of the inherited property as well as by assessing the part of the tax income in the state budget. The second part of the thesis identifies the place of the

inherited property tax within the system of taxes and examines separate elements of the tax and identifies problematic aspects with reference to the theory of the taxation law. The third part is devoted for the analysis of the problematic issues of the law administration. The problems of a subject calculating the tax and the moment of taxing have been posed. The legal analysis of the inherited property law is being carried out in order to assess the balance achieved by the regulation between the interests of the state and tax payers.

**Key Words:** tax, inheritance tax, theoretical grounds of the tax, the elements of the tax, tax administration, balance.

**Miknytė N.** Paveldimo turto mokesčio teisinė analizė / Finansų teisės magistro baigiamasis darbas. Vadovas prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Mykolo Romerio universitetas, Ekonomikos ir finansų valdymo fakultetas, 2011. – 71 p.

## SANTRAUKA

Paveldimo turto mokestis iš prigimties yra problemiškas ir kontraversiškas. Mokestis yra įdomus tiek žvelgiant iš istorinės raidos perspektyvos, skirtingo šiuo metu taikomo reglamentavimo įvairiose pasaulio šalyse, tiek ir iš teorinių šio mokesčio pagrindų. Šio magistro baigiamojo darbo temos aktualumą taip pat lemia itin mažas mokslinio pobūdžio darbų skaičius šia tema. Šiuo atveju būtina pridurti, kad tema yra aktuali ne tik teoriniu požiūriu – kaip buvo nustatyta Europos Komisijos pavedimu atliktoje studijoje dėl paveldėjimo mokesčio ES valstybėse narėse ir galimų mechanizmų sprendžiant dvigubo apmokestinimo problemas ES, skirtingas reglamentavimas gali lemti ir praktinių problemų atsiradimą. **Darbo problema** – kaip vertintinas paveldimo turto mokesčio teisinis reglamentavimas žvelgiant iš tikslo užtikrinti mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų pusiausvyrą. **Hipotezė** - paveldimo turto apmokestinimo reglamentavimas neužtikrina balanso tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų. **Objektas** – pagrindiniai paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimo aspektai Lietuvos Respublikoje. **Darbo tikslas** – įvertinti paveldimo turto apmokestinimo sistemą Lietuvos Respublikoje apskirtai, ypatingai atkreipiant dėmesį į tai, ar reglamentavimu užtikrinamas balansas tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų, taip pat tam tikrais atvejais pateikti pasiūlymus dėl reglamentavimo tobulinimo. **Atsižvelgiant į darbo tikslą keliami šie uždaviniai:** 1) Įvertinti paveldimo turto apmokestinimo teorijas bei istorinę raidą Lietuvoje ir pasaulyje šiame darbe iškelto tikslo kontekste; 2) Išnagrinėti paveldimo turto mokesčio elementus, remiantis mokesčių teorija ir kitų valstybių patirtimi; 3) Išanalizuoti nacionalinius teisės aktus, reglamentuojančius paveldimo turto apmokestinimą; 4) Identifikuoti pagrindines paveldimo turto apmokestinimo reglamentavimo problemas.

**Magistro baigiamajame darbe naudoti metodai:** lingvistinis, sisteminės analizės, dokumentų analizės, lyginamasis, lyginamasis istorinis, statistinis, apibendrinimo bei loginis metodai.

**Darbo struktūra ir išvados:** Magistro baigiamąjį darbą sudaro trys skyriai. Pirmajame skyriuje nagrinėjami paveldimo turto mokesčio teoriniai pagrindai. Nubrėžtos sąsajos tarp paveldėjimo kaip civilinės teisės instituto ir paveldimo turto mokesčio. Išanalizavus pasaulyje egzistuojančius paveldėjimo būdu gauto turto apmokestinimo modelius, nustatytas Lietuvoje taikomas paveldimo turto apmokestinimo sistemos modelis. Mokesčio istorinės raidos analizė parodė, kad nuo pat mokesčio atsiradimo buvo prieštaravimų dėl reglamentavimo bei atskirų mokesčio elementų turinio nustatymo. Antrajame darbo skyriuje nagrinėjama mokesčio struktūra,

atskirai analizuojant kiekvieną mokesčio elementą. Iškelti probleminiai klausimai dėl mokesčio priskirtinumo pajamų arba turto mokesčiams, nurodant vienokio ar kitokio priskirtinumo trūkumus. Trečiajame darbo skyriuje nagrinėjami mokesčio administravimo klausimai, atskirai analizuojant mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir mokėjimo tvarką. Darbe iškelta hipotezė pasitvirtino. Nustatyta, kad tam tikri mokesčio reglamentavimo aspektai iškraipo pusiausvyrą tarp mokesčio mokėtojo ir valstybės interesų.

**Miknyté N.** Legal analysis of inheritance tax / Master's Work in Finance Law. Supervisor prof. dr. A. Miškinis. – Vilnius: Faculty of Economics and Finance Management, Mykolas Romeris University, 2011. – 71 p.

## SUMMARY

The very origin of the inherited property tax is a problematic and contraversive one. The tax is interesting when addressed from the historical perspective of its development, different regulation applied currently in different countries of the world, as well as theoretical grounds of the tax. The relevance of the topic of this final Master thesis is determined by significantly little number of scientific works regarding the topic. It should be added in this context that the topic is relevant not only in theoretical terms – as it has been identified in the study commissioned by the European Commission regarding the inheritance tax in the EU member states and possible mechanisms to solve the problems of double taxing within the EU, different regulation may result in the occurrence of the problems of practical character. **The problem of the thesis** is how should the legal regulation of the inheritance tax be assessed in terms of guaranteeing the balance of the interests of tax payers and the state. **The hypothesis** is as follows: the regulation of the inherited property taxing does not guarantee the balance between the interests of a tax payer and the state. **The object** is the main aspects of taxing of the inherited property in the Republic of Lithuania. **The aim** of the final thesis is to assess the system of taxing of the inherited property in Lithuania in general, with special attention regarding whether the regulation guarantees the balance between the interests of a tax payer and the state, and to present recommendations regarding the improvement of the regulation in certain cases. **Regarding the aim of the thesis the following objectives are set:** 1) to assess the theories of the inherited property tax and historical development in Lithuania and the world in the context of the aim set by this thesis; 2) to analyse the elements of the inherited property tax with reference to taxation theory and the experience of other countries; 3) to analyse the national legal acts that regulate the taxing of the inherited property; 4) to identify the main problems of the regulation of the taxing of the inherited property.

**The methods applied in the final Master thesis** are as follows: linguistic, systematic analysis, document analysis, comparative, comparative historical, statistical, generalisation and logical methods.

**The structure of the thesis and conclusions:** the final Master thesis consists of three parts. The first part analyses the theoretical grounds of the inherited property tax. The link between inheritance as the institute of civil law and the inherited property tax has been drawn up. After having analysed the models of taxing the inherited property currently existing in the world, the model of the system of taxing the inherited property applied in Lithuania has been identified. The

analysis of the historical development of the tax has shown that there have been contradictions since the very appearance of the tax due to regulation and identification of the separate tax elements content. The second part of the final thesis analyses the structure of the tax by analysing every tax element separately. The problem issues regarding the attributing the tax to income or property taxes have been highlighted, indicating the drawbacks of one or other attribution. The third part of the final thesis analyses the issues of the tax administration, analysing separately tax calculation, declaration and the order of payment. The hypothesis posed in the final thesis has proved itself. It has been identified that certain aspects of the tax regulation deform the balance between the interests of a tax payer and the state.