



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A.A. SKUNDO**

2026 m. gegužės 27 d. Nr. S-2026/111 (7-2026/49)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės (pranešėja), Raimondos Juodkaitės ir Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrinėjo A.A. (toliau – Pareiškėja) 2026-03-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2026-02-12 rašto „Dėl žemės mokesčio perskaičiavimo paveldėjimo būdu įsigytiems žemės sklypams“ Nr. RP-207 (toliau – Sprendimas). Pareiškėja ir Pranešėjos atstovas B.B. 2026-05-19 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Inspekcijos atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir skunde Komisijai išdėsto faktines aplinkybes ir nesutikimo argumentus.

Faktinės aplinkybės

Pareiškėja nurodo, kad 2026-01-06 iš Inspekcijos gavo žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijas už 2023 m., 2024 m. ir 2025 m., kuriomis jai po 36 Eur už kiekvienus metus (iš viso 108 Eur) apskaičiuotas žemės mokestis ir nustatyta prievolė iki 2026-01-15 jį sumokėti. Žemės mokestis apskaičiuotas už žemės sklypą (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu: (duomenys neskelbtini), (1/2 dalis) ir sklypą (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu: (duomenys neskelbtini), (1/2 dalis) (toliau – Sklypai).

Pareiškėja nurodo, kad nėra žemės savininkė, todėl su prievole nesutiko ir Inspekcijai pateikė 2026-01-14 prašymą, kuriuo prašė: 1) perskaičiuoti žemės mokestį (patikslinti deklaracijas) už 2023–2025 m. laikotarpį, neįskaitant laikotarpių iki paveldėjimo teisės liudijimo jai išdavimo, kaip tai reglamentuoja teisės aktai; ir 2) pateikti Pareiškėjai raštišką patvirtinimą apie perskaičiavimą ar mokesčio apskaičiavimo sustabdymą, kol jai bus išduotas paveldėjimo teisės liudijimas. Kitaip tariant, Pareiškėja iš esmės Inspekcijos prašė neskaičiuoti jai žemės mokesčio tol, kol ji nėra žemės savininkė, kaip tai numatyta Lietuvos Respublikos žemės mokesčio įstatyme (toliau – ŽMĮ).

Pareiškėja 2026-01-14 prašyme nurodė, kad po jos motinos mirties (mirties data (duomenys neskelbtini)) ji pateikė (duomenys neskelbtini) rajono 2-ojo notaro biuro notarei 2022-01-31 prašymą priimti palikimą, kurio objektais yra: Sklypai ir statiniai (gyvenamasis namas ir ūkio pastatai), esantys žemės sklype kurio unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) adresu: (duomenys neskelbtini).

Taip pat Pareiškėja 2026-01-14 prašyme pažymėjo, kad paveldėjimo teisės liudijimas jai dar nėra išduotas, kadangi VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) Centrinės duomenų bazės (toliau – CDB) duomenys apie nurodytus žemės sklypus yra, o

duomenys (teisinė registracija) apie statinius (gyvenamąjį namą ir visus ūkio pastatus), esančius žemės sklype kurio unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) „dingo“ (kadangi yra tik 1987 m. statinių kadastro duomenų bylos su inventorizacinio biuro registravimo žymomis (suteikti inventorinis Nr. 86/1613 ir registro Nr. 10/24315) originalas, o VĮ Registrų centro NTR CDB registro su Nr. 10/24315 nėra), todėl notarė be esančių statinių NTR CDB įregistravimo, paveldėjimo bylos netvarko ir paveldėjimo teisės liudijimo jai neišduoda (kadangi Sklype yra neregistruoti statiniai), todėl iki paveldėjimo teisės liudijimo jai išdavimo teisėtai ji negali būti laikoma Sklypų savininke.

Pareiškėja savo 2026-01-14 prašymą motyvavo tuo, kad pagal ŽMĮ 3 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokestį moka tik žemės savininkas – fizinis asmuo ir juridinis asmuo, ir tai reiškia, kad pagal ŽMĮ, žemės mokestinė prievolė atsiranda tik faktiniam savininkui, turinčiam nuosavybės teisę, o šiuo atveju, kol paveldėjimo teisės liudijimas jai nėra išduotas, ji neteisėtai laikoma žemės savininke, todėl žemės mokestis jai neturi būti priskaičiuotas.

Pareiškėja nurodo, kad pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatas įpėdinis turi priimti palikimą, t. y. pareikšti valią perimti mirusiojo turtą (CK 5.50 straipsnis), įpėdinis jį paveldimą turtą išduodamas paveldėjimo teisės liudijimas (CK 5.66 – 5.67 str.), ir tik gavus paveldėjimo teisės liudijimą, įpėdinis įgyja faktinę nuosavybės teisę į turtą. Toks paveldėjimo proceso teisinis reglamentavimas reiškia, kad vien Pareiškėjos prašymas, pateiktas notarei dėl palikimo priėmimo, nesuteikia jai teisės į nuosavybę, o tik deklaruoja jos valią priimti palikimą, nuosavybės teisė atsiranda tik gavus paveldėjimo teisės liudijimą, todėl šiuo metu ji dar neturi teisės į žemę kaip savininkė.

Be to, Pareiškėja, atsižvelgdama į ŽMĮ 3 straipsnio 1 dalies ir Žemės mokesčio administravimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2006-06-09 įsakymu Nr. VA-55 „Dėl Žemės mokesčio administravimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 6.5 punkto nuostatuose esančius prieštaravimus, prašė Inspekcijos jos atžvilgiu taikyti Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 3 straipsnio 5 dalies nuostatas, pagal kurias visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Tačiau Inspekcija Pareiškėjos 2026-01-14 prašymo netenkinio ir Sprendimu žemės mokesčio neperskaičiavo.

Pareiškėjos skunde išdėstyti argumentai:

Dėl valios pareiškimo ir nuosavybės teisės atsiradimo momento

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija, teigdama, jog palikimo priėmimas (prašymo pateikimas notarui) prilygsta nuosavybės įgijimui mokesčių tikslais, remiasi CK 5.50 straipsniu. Pareiškėja su tokia Inspekcijos nuostata nesutinka ir teigia, kad CK 4.47 straipsnyje aiškiai nurodyta, jog nuosavybės teisė įgyjama paveldėjimu tik įstatymų nustatyta tvarka. Todėl, kol nėra išduotas paveldėjimo teisės liudijimas, įpėdinis turi tik teisę į palikimą, bet ne galutinai suformuotą nuosavybės teisę į konkretų objektą, ypač kai procesas sustojęs dėl duomenų trūkumo NTR (kaip yra šiuo atveju dėl „dingusių“ statinių).

Dėl Pareiškėjos nuosavybės teisių ir pareigų nebuvimo

Pareiškėjos teigimu, pagal CK 5.66 ir 5.67 straipsnius, įpėdinis faktinę nuosavybės teisę, leidžiančią disponuoti turtu, įgyja tik gavęs paveldėjimo teisės liudijimą. Nagrinėjamu atveju paveldėjimo procesas yra sustabdytas dėl objektyvių priežasčių, t. y. VĮ Registrų centro duomenų trūkumo (dėl dingusios statinių teisinės registracijos). Kadangi valstybė neužtikrina teisingų duomenų NTR, notarė negali išduoti liudijimo, dėl to Pareiškėja teisiškai nėra tapusi savininke ir negali naudotis jokiais savininko teisėmis, todėl asmuo, neturintis savininko teisių, negali būti verčiamas vykdyti savininko pareigas.

Dėl situacijos teisinio neapibrėžtumo

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad žemės mokestis skaičiuojamas „proporcingai“, nes nėra žinomos paveldimo turto dalys. Pareiškėjos nuomone, asmuo nepagrįstai privalo mokėti mokestį už turtą, kurio tikslų dalių, sudėties ir teisinio statuso (dėl

dingusių duomenų apie esamus statinius) valstybė pati nesugeba patvirtinti. Mokesčių mokėjimas negali būti grindžiamas prielaidomis apie asmens būsimą nuosavybę, kuomet dar nėra aiškos jos apimtys (MAĮ 9 straipsnis).

Dėl mokesčių administratoriaus piktnaudžiavimo Taisyklėmis

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos teigimu, paveldėjimo atveju nuosavybė atsiranda nuo mirties dienos atgaline data (retroaktyviai). Tačiau pagal MAĮ 10 straipsnio nuostatas mokesčių teisėje galioja turinio viršenybės prieš formą principas. Todėl, kol turtas nėra suformuotas kaip nuosavybės objektas konkrečiam asmeniui (dėl vykstančio ginčo ar duomenų trūkumo ar kt.), mokesčio skaičiavimas yra nepagrįstas. Reikalavimas mokėti mokestį „proporcingai“, kai dar nėra žinomos paveldimo turto dalys (kaip teigia Inspekcija), prieštarauja mokesčių aiškumo principui (MAĮ 9 straipsnis).

Dėl mokesčio objekto ir subjekto neatitikimų

Pareiškėja nurodo, kad pagal ŽMĮ 3 straipsnio nuostatas, žemės mokesčio mokėtojas yra savininkas. Pagal ŽMĮ 4 straipsnį, žemės mokesčio objektas yra asmeniui nuosavybės teise priklausanti žemė. Inspekcija savo Sprendime pripažįsta, kad Pareiškėja laikoma tik „paveldėtoja“, o ne „savininke“. Taip pat yra akivaizdu, kad Taisyklių 6.5 punkto nuostata, jog prievolė atsiranda nuo palikėjo mirties dienos, prieštarauja ŽMĮ 3 straipsniui, nes išplečia mokesčio mokėtojų ratą asmenimis, kurie dar nėra įregistruoti kaip savininkai ir dėl to negali šiuo turtu disponuoti kaip savininkai.

Dėl įstatymo viršenybės principo pažeidimo

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija vadovaujasi poįstatyminiu aktu, t. y. Taisyklių 6.5 punktu, kuris mokestinę prievolę sieja su palikėjo mirties faktu. Tačiau administracinės taisyklės negali išplėsti įstatymu nustatyto mokesčio mokėtojų rato (įpėdinis nėra lygus savininkui), todėl esant tokiam aiškiam prieštaravimui ir / ar neaiškumui, vadovaujantis įstatymo viršenybės principu šioje situacijoje turi būti taikomos įstatymo, o ne Taisyklių nuostatos. Inspekcija šį principą ignoravo ir pažeidė įstatymo viršenybės principą.

Dėl MAĮ 3 straipsnio 5 dalies pažeidimo

Kadangi egzistuoja akivaizdus kolizinis neatitikimas tarp ŽMĮ (kuris reikalauja nuosavybės teisės) ir Taisyklių (kurios reikalauja mokesčio nuo mirties dienos), pagal MAĮ 3 straipsnio 5 dalį visi neaiškumai privalo būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Inspekcija šį principą ignoravo ir tokiu būdu pažeidė Pareiškėjos teises.

Dėl Pareiškėjai deklaracijų sudarymo ir žemės mokesčio apskaičiavimo pagrįstumo

Pareiškėja akcentuoja, kad nėra ir nebuvo žemės Sklypų savininkė, Pareiškėjos nuosavybės teisės į minėtus žemės sklypus nėra įregistruotos VĮ Registrų centro NTR CDB, todėl pagal ŽMĮ 3 straipsnio nuostatas, Pareiškėja negali būti ir žemės mokesčio mokėtoja, dėl to jai nepagrįstai suformuotos žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijos už 2023–2025 m. laikotarpį turi būti panaikintos ir sustabdytas žemės mokesčio skaičiavimas ir išieškojimas iki Pareiškėjai bus išduotas paveldėjimo teisės liudijimas ir jos nuosavybės teisės į minėtus žemės sklypus tuo pagrindu bus įregistruotos VĮ Registrų centro NTR CDB.

Pareiškėja prašo Komisijos pripažinti, kad šioje situacijoje Taisyklių 6.5 punkto taikymas prieštarauja ŽMĮ 3 straipsnio nuostatomis, ir panaikinti Inspekcijos Sprendimą, kuriuo atsisakyta tenkinti Pareiškėjos 2026-01-14 prašymą, kaip nepagrįstą. Be to, skunde prašoma įpareigoti Inspekciją perskaičiuoti (anuliuoti) Pareiškėjos žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijas už 2023-2025 m. laikotarpį, kaip neatitinkančias ŽMĮ 3 ir 4 straipsnių nuostatų, ir sustabdyti Pareiškėjai žemės mokesčio skaičiavimą ir išieškojimą už žemės Sklypus iki Pareiškėjai bus išduotas paveldėjimo teisės liudijimas ir jos nuosavybės teisės tuo pagrindu įregistruotos VĮ Registrų centro NTR CDB.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad administruoja žemės mokestį, vadovaudamasi ŽMĮ bei Taisyklėmis.

Inspekcija akcentavo, kad pagal ŽMĮ 3 straipsnio 1 dalį, mokestį moka žemės savininkas – fizinis asmuo ir juridinis asmuo, pagal ŽMĮ 4 straipsnį mokesčio objektas yra fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausanti Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė. Žemės mokesčiui apskaičiuoti reikalingus NTR ir Nekilnojamojo turto kadastro duomenis mokesčių administratoriui teikia turto vertinimo įmonė VĮ Registrų centras.

Inspekcija pažymėjo, kad CK 5.3 straipsnyje nustatyta, jog palikimo atsiradimo laiku laikomas palikėjo mirties momentas. CK 5.50 straipsnio 1 dalyje nurodyta „kad įgytų palikimą, įpėdinis turi jį priimti“, o pagal šio straipsnio 2 dalį „įpėdinis laikomas priėmusiu palikimą, kai jis faktiškai pradėjo paveldimą turtą valdyti arba padavė palikimo atsiradimo vietos notarui pareiškimą dėl palikimo priėmimo“. Taisyklių 6 punkte nustatyta, kad žemės mokesčio mokėtojai nustatomi pagal tai, kada atsiranda nuosavybės teisės į žemės sklypą. Atsižvelgiant į minėtas CK nuostatas šių Taisyklių 6.5 papunktyje nustatyta, kad „žemės paveldėjimo atveju nuosavybės teisė atsiranda nuo palikimo atsiradimo dienos“, t. y. nuo žemės palikėjo mirties dienos.

Sprendime nurodyta, kad pagal CK 5.66 straipsnio 1 dalį „įpėdiniai, paveldėję pagal įstatymą arba testamentą, gali prašyti palikimo atsiradimo vietos notarą išduoti paveldėjimo teisės liudijimą“, pagal CK 5.67 straipsnio 1 dalį „Paveldėjimo teisės liudijimas įpėdiniais išduodamas suėjus trims mėnesiams nuo palikimo atsiradimo dienos“.

Inspekcija, remdamasi Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) 2021-01-07 nutarties civilinėje byloje Nr. e3K-3-173-916/2021 išvadomis, nurodė, kad paveldėjimo teisės liudijimas nėra dokumentas, kurio pagrindu įpėdinis įgyja nuosavybės teises į turtą ir akcentavo, kad nepriklausomai nuo to, kada įpėdinis priėmė palikimą ar kada įforminamas mirusiojo turto perėjimas valstybei, palikimo priėmimo teisiniai padariniai kyla nuo palikimo atsiradimo dienos (LAT 2014-04-14 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-7-18/2014).

Inspekcija pažymėjo, kad pagal Taisyklių 7 punktą, tuo atveju, kai paveldėtojai išduotų paveldėjimo teisės liudijimų neįregistruoja NTR, duomenys apie palikimo priėmimo faktus (palikimą palikusio asmens kodas, palikimo priėmimo data, palikimą priėmusio asmens duomenys (asmens kodas, vardas, pavardė, gyvenamoji vieta) gaunami iš Registrų centre esančio Testamentų registro. Duomenys apie gyventojų mirties dieną nustatomi naudojantis Gyventojų registro duomenimis.

Inspekcija Sprendime pažymėjo, kad Testamentų registro duomenimis, dėl C.C., mirusios (duomenys neskelbtini), palikimo priėmimo į notarą kreipėsi du asmenys, viena iš jų – Pareiškėja (palikimo priėmimo data 2022-01-31), duomenų apie palikimo atsisakymo faktus neužregistruota.

Inspekcija, atsižvelgdama į teisės aktų nuostatas, jog nuosavybės teisės žemės paveldėjimo atveju atsirandanuo palikimo atsiradimo dienos (nuo žemės palikėjo mirties dienos), nepriklausomai nuo to, ar NTR faktiškai yra įregistruotos nuosavybės teisės ar ne, nuo 2022-01-12 Pareiškėja yra laikoma C.C. priklausiusių Sklypų paveldėtoja (kai nežinomos paveldėtų žemės sklypų dalys, žemės mokestis skaičiuojamas proporcingai kiekvienam įpėdiniui). Mirusiojo asmens vardu žemės mokestis nėra skaičiuojamas. Pagal Taisyklių 77.1 papunktį, kai žemės sklypo savininkas miršta „iki kalendorinių metų birželio 30 dienos, tai deklaracijos formuojamos ir įteikiamos nustatytiems palikimą priėmusiems įpėdiniams“. Nustatytiems palikimą priėmusiems įpėdiniams deklaracijos formuojamos ir įteikiamos MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka¹, todėl nuo 2022 m. Pareiškėjai yra prievolė mokėti žemės mokestį.

¹ Mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus

Sprendime pažymėta, kad Inspekcija, nustačiusi, kad žemės mokestis už Sklypus Pareiškėjai nebuvo apskaičiuotas, vadovaudamasi MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, 2026-01-05 apskaičiavo Pareiškėjai žemės mokestį už 2023–2025 m. už paveldėtus Sklypus.

Inspekcijos vertinimu, vadovaujantis teisės aktais, Pareiškėjai žemės mokestis už 2023–2025 metus apskaičiuotas ir prievolės suformuotos teisingai, todėl perskaičiuoti žemės mokesčio nėra teisinio pagrindo.

Inspekcija, remdamasi MAĮ nuostatomis, nurodė, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę. Laiku nesumokėjus žemės mokesčio, už kiekvieną pavėluotą dieną skaičiuojami delspinigiai. Sprendime pažymėta, kad Mokesčių apskaitos informacinės sistemos 2026-02-10 duomenimis Pareiškėjos žemės mokesčio nepriemoka yra 108,78 Eur, iš jų: žemės mokesčio 108 Eur ir šio mokesčio delspinigių 0,78 Eur.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad vadovaujantis MAĮ 88 straipsniu, mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminas gali būti atidėtas arba išdėstytas bei paaiškino prašymo dėl mokesčio išdėstymo dalimis arba atidėjimo (MPS sudarymo) pateikimo tvarką.

Komisija k o n s t a t u o j a:

Pareiškėjos skundas netenkintinas. Ginčijamas Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje vyksta dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo atsisakyta perskaičiuoti / panaikinti Pareiškėjai 2023–2025 m. žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijose apskaičiuotą 108 Eur žemės mokestį.

Pareiškėjos teigimu, CK 4.47 straipsnyje yra nurodyta, jog nuosavybės teisė įgyjama paveldėjimu tik įstatymų nustatyta tvarka. Todėl, kol nėra išduotas paveldėjimo teisės liudijimas, įpėdinis turi tik teisę į palikimą, bet ne galutinai suformuotą nuosavybės teisę į konkretų objektą. Pagal CK 5.66 ir 5.67 straipsnius, įpėdinis faktinę nuosavybės teisę, leidžiančią disponuoti turtu, įgyja tik gavęs paveldėjimo teisės liudijimą. Nagrinėjamu atveju paveldėjimo procesas yra sustabdytas dėl objektyvių priežasčių, t. y. VĮ Registrų centro duomenų trūkumo.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad žemės mokestis skaičiuojamas „proporcingai“, nes nėra žinomos paveldimo turto dalys, ir nurodo, kad mokesčių mokėjimas negali būti grindžiamas prielaidomis apie asmens būsimą nuosavybę, kai dar nėra aiškos jos apimtys (MAĮ 9 straipsnis).

Pareiškėja nurodo, kad pagal MAĮ 10 straipsnio nuostatas mokesčių teisėje galioja turinio viršenybės prieš formą principas. Todėl, kol turtas nėra suformuotas kaip nuosavybės objektas konkrečiam asmeniui (dėl vykstančio ginčo ar duomenų trūkumo ar kt.), mokesčio skaičiavimas yra nepagrįstas.

Pareiškėjos teigimu, Taisyklių 6.5 punkto nuostata, kad prievolė atsiranda nuo palikėjo mirties dienos, prieštarauja ŽMĮ 3 straipsniui, nes išplečia mokesčio mokėtojų ratą asmenimis, kurie dar nėra įregistruoti kaip savininkai ir dėl to šiuo turtu kaip savininkai negali disponuoti. Administracinės taisyklės negali išplėsti įstatymu nustatyto mokesčio mokėtojų rato (įpėdinis nėra lygus savininkui), todėl esant tokiam aiškiam prieštaravimui ir / ar neaiškumui, vadovaujantis įstatymo viršenybės principu, šioje situacijoje turi būti taikomos įstatymo, o ne Taisyklių nuostatos. Kadangi egzistuoja akivaizdus kolizinis neatitikimas tarp ŽMĮ (kuris reikalauja nuosavybės teisės) ir Taisyklių (kurios reikalauja mokesčio nuo mirties dienos), pagal MAĮ 3 straipsnio 5 dalį visi neaiškumai privalo būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.

Pareiškėja akcentuoja, kad nėra ir nebuvo Sklypų savininkė, Pareiškėjos nuosavybės teisės į Sklypus nėra įregistruotos VĮ Registrų centro NTR CDB, todėl pagal ŽMĮ 3 straipsnio nuostatas, Pareiškėja negali būti ir žemės mokesčio mokėtoja, dėl to jai nepagrįstai suformuotos žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijos už 2023–2025 m. laikotarpį turi būti panaikintos ir sustabdytas žemės mokesčio skaičiavimas ir išieškojimas iki Pareiškėjai bus

išduotas paveldėjimo teisės liudijimas ir jos nuosavybės teisės į minėtus žemės sklypus tuo pagrindu bus įregistruotos VĮ Registrų centro NTR CDB.

Taigi, Pareiškėja neginčija 2023–2025 m. žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijose nurodytų duomenų ar sumų teisingumo (aritmetinio skaičiavimo) ir skunde pateikia nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu motyvus, iš esmės susijusius su žemės mokesčio apskaičiavimo pagrįstumu bei nuosavybės teisės atsiradimo momentu.

Dėl ginčo esmės

Ginčo santykį reglamentuoja CK, ŽMĮ ir Taisyklės.

Žemės mokesčio objektas yra fiziniams ir juridiniams asmenims nuosavybės teise priklausanti Lietuvos Respublikoje esanti privati žemė, išskyrus miško žemę ir žemės ūkio paskirties žemę, kurioje įveistas miškas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka (ŽMĮ 4 straipsnis).

ŽMĮ 3 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad žemės mokestį moka žemės savininkas – fizinis asmuo ir juridinis asmuo.

Taisyklių 6 punktą nustato, kad žemės mokesčio mokėtojai nustatomi pagal tai, kada atsiranda nuosavybės teisės į žemės sklypą: <...> žemės paveldėjimo atveju – nuo palikimo atsiradimo dienos, t. y. nuo žemės palikėjo mirties dienos (6.5 papunktis).

Taisyklių 7 punkte nustatyta, kad <...> Žemės mokesčiui apskaičiuoti reikalingi duomenys apie šių taisyklių 6.5 papunktyje nurodytus žemės paveldėjimo atvejus, kai paveldėtojai išduotų paveldėjimo teisės liudijimų neįregistruoja NTR, gaunami iš Registrų centro, kuriam notarai teikia duomenis apie išduotus paveldėjimo teisės liudijimus, kurie įrašomi į NTR. Duomenys apie palikimo priėmimo faktus (palikimą palikusio asmens kodas, palikimo priėmimo data, palikimą priėmusio asmens duomenys (asmens kodas, vardas, pavardė, gyvenamoji vieta)) gaunami iš Registrų centre esančio Testamentų registro. Duomenys apie gyventojų mirties dieną nustatomi, naudojantis Gyventojų registro duomenimis.

Taisyklių 77.1 papunktyje nurodyta, kad tuo atveju, kai žemės sklypo savininkas miršta iki kalendorinių metų birželio 30 dienos, tai deklaracijos formuojamos ir įteikiamos nustatytiems palikimą priėmusiems įpėdiniams (kai nėra žinomos įpėdiniams priklausančios žemės sklypų dalys, tai žemės mokestis apskaičiuojamas proporcingai nustatytų įpėdinių skaičiui). Iš nustatytų palikimą priėmusių įpėdinių turi būti išieškomi ir mirusio žemės sklypo savininko žemės mokesčio įsiskolinimai ir iki tokio savininko mirties priskaičiuoti delspinigiai. Nustatytiems palikimą priėmusiems įpėdiniams deklaracijos formuojamos ir įteikiamos MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, t. y. už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus.

Pagal CK 5.1 straipsnio 1 dalį paveldėjimas – tai mirusio fizinio asmens turtinių teisių, pareigų ir kai kurių asmeninių neturtinių teisių perėjimas jo įpėdiniams pagal įstatymą arba (ir) įpėdiniams pagal testamentą. CK 5.3 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad palikimo atsiradimo laiku laikomas palikėjo mirties momentas <...>.

CK 5.50 straipsnio 1–2 dalyse nurodyta, kad įgytą palikimą, įpėdinis turi jį priimti. Neleidžiama palikimą priimti iš dalies arba su sąlyga ar išlygomis. Įpėdinis laikomas priėmusiu palikimą, kai jis faktiškai pradėjo paveldimą turtą valdyti arba padavė palikimo atsiradimo vietos notarui pareiškimą dėl palikimo priėmimo.

CK 5.9 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad naujiems įpėdiniams palikimas laikomas atsiradusiu nuo palikimo atsiradimo momento (šio kodekso 5.3 straipsnis).

Apibendrinus pirmiau nurodytas teisės normas, konstatuotina, kad palikimo atsiradimo laiku laikomas palikėjo mirties momentas, įpėdinis laikomas priėmusiu palikimą, kai padavė palikimo atsiradimo vietos notarui pareiškimą dėl palikimo priėmimo, žemės paveldėjimo atveju nuosavybės teisė atsiranda nuo palikimo atsiradimo dienos, t. y. nuo žemės palikėjo mirties dienos, nepriklausomai nuo to, ar NTR faktiškai yra įregistruotos nuosavybės teisės ar

ne, žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijos formuojamos ir įteikiamos nustatytiems palikimą priėmusiems įpėdiniams. Žemės mokestį mokesčio mokėtojams apskaičiuoja ir suformuoja deklaracijas mokesčių administratorius. Be to, pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskačiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradėdama mokestį apskaičiuoti arba perskačiuoti, sausio 1 dienos.

Nagrinėjamu atveju Inspekcija, nustatydama Pareiškėjai mokėtiną žemės mokesčio sumą, rėmėsi:

1) Nekilnojamojo turto registro duomenų bazės išrašų duomenimis, iš kurių matyti, kad Pareiškėjos motina C.C. buvo Sklypų savininkė, ir

2) Testamentų registro duomenimis, iš kurių matyti, kad Pareiškėja bei kitas asmuo dėl C.C. (Pareiškėjos motinos), mirusios (duomenys neskelbtini), palikimo priėmimo, kreipėsi į notarą². Inspekcija, vadovaudamasi ŽMĮ ir Taisyklių nuostatomis, vertino, kad nuo 2022-01-12 Pareiškėja yra laikoma C.C. priklausiusių Sklypų paveldėtoja (1/2 dalis), todėl Pareiškėjai, kaip palikimą priėmusiai įpėdinei, suformavo 2023 m., 2024 m. ir 2025 m. žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijas, kurių kiekvienoje apskaičiavo ir nurodė sumokėti po 36 Eur žemės mokesčio (iš viso 108 Eur).

Testamentų registre nėra įregistruotų palikėjo palikimo atsisakymo faktų. Palikėja (Pareiškėjos motina C.C.) mirė (duomenys neskelbtini), vadinasi, Pareiškėja ŽMĮ 3 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 6 punkto taikymo prasme pripažintina žemės mokesčio mokėtoja. Todėl Inspekcija 2026-01-05 visiškai pagrįstai suformavo 2023–2025 m. Žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijas ir, atsižvelgdama į Testamentų registre užfiksuotą įpėdinių skaičių, apskaičiavo Pareiškėjai mokėtiną žemės mokesčio sumą.

Dėl Pareiškėjos skundo argumentų

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos skunde išdėstytą bei Komisijos posėdžio metu nurodytą argumentą, kad Pareiškėja neturi mokėti žemės mokesčio už Sklypus dėl to, kad Pareiškėjai nėra išduotas paveldėjimo teisės liudijimas, Pareiškėja, kaip įpėdinė, tik turi teisę į palikimą, bet ne galutinai suformuotą nuosavybės teisę į konkretų objektą, Sklypai, kaip nekilnojamojo turto objektai, Pareiškėjai dar nepriklausė nuosavybės teise, nėra įregistruoti NTR, pažymi, jog LAT 2011-03-14 nutartyje civilinėje byloje Nr. 3K-3-108/2011 yra pasisakęs, kad palikimo priėmimo sandoris turi grįžtamąjį poveikį, nes palikimą priėmusiam įpėdiniui palikėjo teisės ir pareigos pereina ne nuo palikimo priėmimo, bet nuo jo atsiradimo dienos (CK 5.3 straipsnis., 5.9 straipsnio 4 dalis). LAT praktikoje laikomasi nuostatos, kad paveldint įvyksta universalus teisių perėmimas, t. y. teisės perimamos nepasikeitusiu pavidalu, visa apimtimi ir tuo pačiu momentu, jeigu nėra kokių nors įstatyme nustatytų išimčių. Palikėjos mirties faktas yra pagrindas teisėms ir pareigoms perimti (LAT 2009-04-03 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-151/2009; 2009-06-08 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-7-190/2009, 2024-08-26 nutartis Nr. eCIK-925/2024).

Komisija pažymi, kad aplinkybė, jog sklypai neįregistruoti VĮ Registrų centre dėl duomenų trūkumo, nedaro įtakos Pareiškėjos teisėtai nustatytai pareigai sumokėti žemės mokestį už 2023–2025 m. Nekilnojamojo turto nuosavybė NTR registruojama Paveldėjimo teisės liudijimo pagrindu, o šis dokumentas savo teisine reikšme yra tik įpėdinio turimas teisės įforminantis dokumentas, todėl jo išdavimas nekeičia nei teisių į paveldėtą turtą atsiradimo momento, nei šių teisių apimtį (LAT 2007-03-05 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-86/2007; 2008-04-18 nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-240/2008). Paveldėjimo teisės liudijimas – tai valstybės nustatytos formos dokumentas, kuris patvirtina, kad įpėdinis priėmė palikimą ir įgijo

² Pareiškėjos palikimo priėmimo fakto įregistravimo registre data ir laikas – 2022-01-31; D.D. palikimo priėmimo fakto įregistravimo registre data ir laikas – 2022-03-03.

nuosavybės teisę į paveldėtą turtą. Notaras paveldėjimo teisės liudijimą išduoda tik palikimą nustatyta tvarka ir terminais priėmusiems įpėdiniams. Paveldėjimo teisės liudijime nurodomi duomenys apie palikėją, įpėdinį (įpėdinius), paveldėjimo pagrindą bei aprašomas palikimą sudarantis turtas, t. y. identifikuojami konkretūs daiktai, kitas turtas ar teisės. Taigi, paveldėjimo teisės liudijimo išdavimas – tai būdas įpėdiniams formalizuoti savo turimas teises, kad jie galėtų disponuoti konkrečiu paveldėjimo turinį sudarančiu turtu, kaip nuosavybės teisės objektu (LAT 2021-01-07 nutartis Civilinėje byloje Nr. e3K-3-173-916/2021). Tokiu liudijimu patvirtinamos nuosavybės teisės, atsiradusios įpėdiniui į jam tenkantį paveldimą turtą nuo palikimo atsiradimo dienos.

Atsižvelgiant į pirmiau nurodytas LAT nuostatas, konstatuotina, kad paveldėjimo teisės liudijimo neišdavimas ir nuosavybės teisių neįregistravimas NTR vertintini kaip paveldėjimo teisių formalizavimo procedūros neužbaigtumas, kuris nepaneigia aplinkybės, kad Pareiškėja, priėmusi palikimą, perėmė ir su paveldėtu turtu susijusias mokestines pareigas. Pareiškėjos nuosavybės teisės į Sklypus (jų dalį) (ne)įregistravimo NTR faktas nesudaro pagrindo nemokėti už 2023–2025 m. apskaičiuoto žemės mokesčio. Be to, mokesčių mokėtojo pareiga sumokėti pagrįstai apskaičiuotą žemės mokestį šiuo atveju negali būti paneigta MAĮ 10 straipsnyje nustatytu turinio viršenybės prieš formą principu, kadangi tai nėra atvejis, susijęs su techninio pobūdžio ar veiklos formalumų trūkumu³.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos argumentus, susijusius su Taisyklių 6.5 punkto ir ŽMĮ 3 straipsnio prieštaravimu bei reikalavimu pritaikyti MAĮ 3 straipsnio 5 dalies nuostatas, pagal kurias visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai, pažymi, kad, kaip jau minėta, pagal CK 5.3 straipsnio 1 dalį, palikimo atsiradimo laiku laikomas palikėjo mirties momentas. Įpėdiniui priėmus palikimą (kaip yra šiuo atveju), laikoma, kad nuosavybės teisė į paveldimą turtą jam perėjo atgaline data – nuo palikėjo mirties dienos, o ne nuo dokumentų įforminimo ar įregistravimo dienos. Todėl įpėdinis tampa žemės savininku po palikėjo mirties, o ŽMĮ 3 straipsnis nustato, kad mokesčio mokėtojas yra žemės savininkas. Kaip jau minėta, paveldėjimas yra universalus teisių perėmimas – įpėdinis perima ne tik teises (turtą), bet ir pareigas (prievoles, susijusias su turtu). Jeigu mokesčio prievolė neatsirastų nuo palikėjo mirties dienos, susidarytų teisinis vakuumas, kai turtas tam tikrą laiką (kol tvarkomi dokumentai) niekam nepriklausytų ir nebūtų apmokestintas, o tai pažeistų mokesčių lygybės principą, kuris yra vienas iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų (MAĮ 6 straipsnis), bei kuris reiškia, jog, taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs (MAĮ 7 straipsnis).

Atsižvelgiant į pirmiau nurodytas teisės aktų nuostatas ir išdėstytas aplinkybes, tenkinti Pareiškėjos prašymą taikyti MAĮ 3 straipsnio 5 dalies nuostatas nėra teisinio pagrindo.

Dėl kitų Pareiškėjos prašymų

Pareiškėja skunde Komisijos prašo įpareigoti Inspekciją perskaičiuoti (anuliuoti) Pareiškėjos 2023–2025 m. žemės mokesčio deklaracijas, kaip neatitinkančias ŽMĮ 3 ir 4 straipsnių nuostatų.

Nagrinėjamu atveju, kaip yra nurodyta šiame sprendime, Inspekcija Pareiškėjai 2026-01-05 suformavo 2023 m., 2024 m. ir 2025 m. žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijas, kuriose pagrįstai apskaičiavo 108 Eur žemės mokesčio, todėl tenkinti Pareiškėjos skunde išdėstytą reikalavimą nėra teisinio pagrindo.

³ MAĮ 69 straipsnio „Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“ 2 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Pareiškėja Komisijos prašo sustabdyti žemės mokesčio skaičiavimą (Sprendimo priėmimo dieną nustatyta 108 Eur žemės mokesčio ir 0,78 Eur šio mokesčio delspinigių nepriemoka) ir išieškojimą. Komisija paaiškina, kad pagal MAĮ 110 straipsnio 1 dalį, jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu), tačiau nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemonės, nurodytas šio įstatymo 95 straipsnyje, arba pagrindas jas naikinti.

Remiantis išdėstytu teisiniu reglamentavimu, Pareiškėjai inicijavus mokestinį ginčą, jos prašymas sustabdyti žemės mokesčio deklaracijose ir Sprendimu nurodytos sumokėti žemės mokesčio sumos išieškojimą nėra reikalingas, nes MAĮ imperatyviai įtvirtinta, jog skundo padavimas dėl mokestinio ginčo, stabdo mokesčių priverstinį išieškojimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2026-02-12 raštą „Dėl žemės mokesčio perskaičiavimo paveldėjimo būdu įsigytiems žemės sklypams“ Nr. RP-207 dėl 2026-01-05 žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijų už 2023–2025 m. mokestinius laikotarpius.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo pirma dalimi, turi teisę šią sprendimo dalį apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo pirmą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė	Vilma Vildžiūnaitė
Komisijos narė	Gvida Ivanauskienė
Komisijos narė	Raimonda Juodkaitė
Komisijos narė	Kristina Jakštienė
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė