

## PROGRESINIO GYVENTOJŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO ĮVEDIMO LIETUVOJE VERTINIMAS

**Monika Melnykaitė**

*Magistrantė*

*Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto*

*Verslo ekonomikos ir vadybos katedra*

*El. paštas: [Monika.Melnykaite@gmail.com](mailto:Monika.Melnykaite@gmail.com)*

**Agnė Ramanauskaitė**

*Lektorė, doktorantė*

*Vilniaus universiteto Kauno humanitarinio fakulteto*

*Finansų ir apskaitos katedra*

*El. paštas: [Agne.Ramanauskaite@khf.vu.lt](mailto:Agne.Ramanauskaite@khf.vu.lt)*

*Šiame straipsnyje atskleidžiamas Lietuvos Respublikos tiesioginių mokesčių reformos poreikis. Didžioji dalis mokesčių pajamų iš tiesioginių mokesčių surenkama gyventojų pajamų mokesčio pagrindu, todėl vertinamos šio mokesčio tobulinimo galimybės. Pastaruoju metu Lietuvoje vis dažniau diskutuojama dėl progresinio gyventojų pajamų tarifo įvedimo. Atsižvelgus į tai, jog bendros nuomonės šiuo klausimu visuomenėje nėra, šiame straipsnyje vertinami siūlomo progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo projekto aspektai ir galimos įgyvendinimo pasekmės.*

**Reikšminiai žodžiai:** *progresinis tarifas, pajamų apmokestinimas, Lietuva.*

### **Įvadas**

Nors apmokestinimas sukelia daug neigiamų emocijų, tačiau kiekvienai valstybei mokesčiai yra būtini – jie formuoja didžiąją dalį valstybės pajamų. Mokesčių sistemos stabilumas šalyje svarbus vertinant jos patrauklumą užsienio investicijoms. Tačiau valstybei vystantis, augant ar keičiantis ekonomikos sąlygoms, stabilios ir ilgą laiką taikomos apmokestinimo sistemos pasiekti sunku. Užtrunka daug laiko, kol valstybė sukuria ir įtvirtina būtent jai tinkančią mokesčių sistemą. Sunkiausias iš uždavinių šiame procese yra mokesčio tarifo nustatymas. Todėl tai reikalauja daugiausia dėmesio ir pastangų. Pastaruoju metu Lietuvoje vis dažniau diskutuojama dėl progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo įvedimo. Atsižvelgus į tai, jog bendros nuomonės šiuo klausimu visuomenėje nėra, šiame straipsnyje siekiama atskleisti Lietuvos Respublikos tiesioginių mokesčių reformos poreikį bei įvertinti siūlomo progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo projekto aspektus ir galimas įgyvendinimo pasekmes.

**Tyrimo objektas** – gyventojų pajamų apmokestinimas.

**Tyrimo tikslas** – įvertinti progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo įvedimo Lietuvoje poreikį ir iniciatyvas.

**Tyrimo metodai** – lyginamoji mokslinės literatūros analizė. Praktinių duomenų apdorojimui naudojami analizės, sintezės ir sintetinio metodai.

## 1. Teoriniai apmokestinimo aspektai

Teoretikai ir praktikai įvairiai vertina valstybių mokesčių sistemas bei atskirus mokesčius ar jų elementus. Iki šiol žinomiausios mokesčių teorijos yra šios (Stačiokas, Rimas, 2004): 1) *Mokesčiai – apmoka už vyriausybės teikiamas paslaugas*. Šios teorijos šalininkai įrodinėja, kad mokesčiai yra kaip atlyginimas už šalies vyriausybės politinę, ekonominę bei socialinę veiklą. 2) *Mokesčiai – ekonomikos stabilizavimo priemonė*. Ši teorija pateisina apmokestinimo netolygumą ir siekia mokestinėmis priemonėmis didinti ekonomikos augimo spartą bei pertvarkyti visuomenės gamybos struktūrą. 3) *Mokesčiai – pajamų išlyginimo įrankis*. Šios reformistinės teorijos šalininkai įrodinėja, kad tiesioginiams mokesčiams taikant progresinius tarifus visuomenėje galima panaikinti turtinę nelygybę. Taip per mokesčius būtų perskirstomos nacionalinės pajamos iš turtingųjų neturtingiesiems. Be to, šios teorijos šalininkai siūlo kuo mažiau apmokestinti verslininkus ir taip skatinti gamybos plėtojimą.

Dabar mokesčiai apibrėžiami kaip įvairūs mokėjimai į valstybės biudžetą, t. y. valstybės nustatyta privaloma įmoka, už kurią jokia specialia paslauga asmeniui nėra atlyginama. O visa įstatymų galios aktais nustatytų mokesčių rūšių visuma sudaro valstybės *mokesčių sistemą* (Martinkus, Žilinskas, 2001). Kitaip tariant, mokesčiai suprantami kaip valstybės ar savivaldybių valdžios nustatyti teisės aktų pagrindu privalomi mokėjimai į tam tikro valdymo lygio biudžetą ir nebiudžetinius fondus. Juos moka pavieniai asmenys, įmonės ir kiti šalies teritorijoje esantys ekonominiai subjektai. Jie atlieka svarbų vaidmenį socialiniame bei ekonominiame valstybės gyvenime (Dubauskas, 2011).

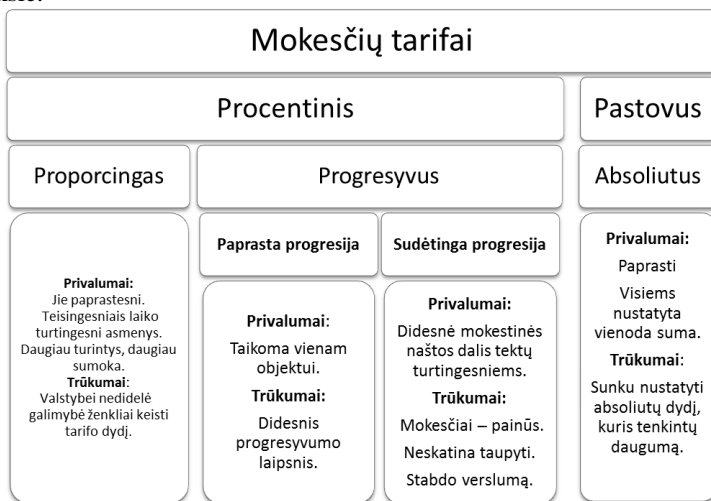
Nors šiuo metu žinoma daug ir įvairių apmokestinimo teorijų ir koncepcijų, tačiau kol kas nėra bendros mokslininkų ir specialistų praktikų nuomonės. Vieni mano, kad esami mokesčiai turi kokybiškai pertvarkyti netolygų pajamų pasiskirstymą. Kiti gina teiginį, kad nors mokesčiams ir būdinga nacionalinių pajamų perskirstymo funkcija, tačiau jai realiai būtina radikali mokesčių reforma, nes didelė ir sunki mokesčių į biudžetą našta slečia gyventojus ir verslą, ardo jo ekonominius principus (Stačiokas, Rimas, 2004).

*Apmokestinimas* mokslo darbuose apibūdinamas kaip mokesčių mokėtojų, objektų ir mokėjimo taisyklių nustatymas – tai dalies nacionalinių pajamų išėmimas iš apyvartos vyriausybės išlaidoms padengti (Rakauskienė, 2006). Nustatant optimalų apmokestinimą naudojamosi dar XVII amžiuje sukurtais A. Smito mokesčių sudarymo taisyklėmis (Dubauskas, 2011): 1. Visi valdiniai turi dalyvauti valdžios išlaikyme *proporcingai* tam pelnui, kurį kiekvienas gauna, būdamas valstybės globoje. Pagal šią taisyklę siekiama praktiškai įgyvendinti mokesčių lygybės principą. Svarbu, kad toks lygybės supratimas nepripažįsta privilegijų ir luominių skirtumų, o mokesčių našta paskirstoma vadovaujantis vien ekonominiais sumetimais. 2. Mokesčio dydis turi būti griežtai *nustatytas* ir

kiekvienam mokėtojui *aiškus*. Kiekvienas mokesčių mokėtojas turi žinoti, kiek, kada ir koku būdu jis turės mokėti nustatytus mokesčius. Šia taisykle siekiama pašalinti mokesčių ėmėjų savivaliavimą. 3. Mokesčių mokėjimas turi būti *patogus*, tai yra renkamas tinkamiausiu mokėtojui laiku ir būdu. Suprantama, tokia taisyklė naudinga ir pačiam išdui, nes rinkdamas mokesčius patogiu mokėtojui laiku, išdas lengviau ir greičiau gauna tai, kas jam priklauso. 4. Mokesčių surinkimo sąnaudos turi būti kuo *mažesnės* (mokesčių administravimo pigumas). Dabar turėtų būti pridėtos bent dvi papildomos taisyklės kuriant mokesčius (Salanie, 2002): 5. *Lankstumas* – mokesčiai turi prisitaikyti prie ekonominių svyravimų, veikdami kaip automatiniai stabilizatoriai. 6. *Aiški apmokestinimo sritis* – mokesčių mokėtojui turėtų būti aišku, kas yra galutinis mokesčių mokėtojas bei kokia mokesčių našta jam tenka.

Remiantis šiomis taisyklėmis ilgainiui susiformavo *bendrieji apmokestinimo principai*. Tai konceptualūs teiginiai, susitarimai, taisyklės ir procedūros, būtinos galiojančiai mokesčių sistemai apibūdinti. Dabartiniuose ekonomikos darbuose minimi keturi pagrindiniai apmokestinimo principai (Rakauskienė, 2006): 1. *Ekonominis efektyvumas*. Remiantis šiuo principu, mokesčių sistemos efektyvumas vertinamas pagal tai, kiek jis veikia maksimalų ekonominio produkto sukūrimą, t. y. mokesčiai turi ne trukdyti, o skatinti ekonomikos augimą. Kadangi šis principas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo, neigiamai veikti ekonominės motyvacijos, išskiriama dvejopa apmokestinimo įtaka ekonominiams stimulams (Buškevičiūtė, 2008): *pajamų efektas* – mokesčio mokėtojo pajamų dydžio sumažėjimas dėl sumokėtų mokesčių, skatinantis taupyti bei rezultatyviai dirbti, kad būtų galima atkurti prarastas pajamas; *pakeitimo efektas* – santykinis pajamų lygio sumažėjimas, kai prarandamas stimulus investuoti bei diegti naujoves, taupyti bei tęsti veiklą. 2. *Administracinis paprastumas*. Remiantis šiuo principu mokesčius surinkti turi būti paprasta, t. y. mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesukelti mokesčių mokėtojams rūpesčių, ėmimo išlaidos turi būti minimalios ir sudaryti kuo mažesnę mokesčinę dalį (Rakauskienė, 2006). 3. *Mokesčių įplaukų produktyvumas ir elastingumas*. Tai yra pakankama pajamų apimtis, reikalinga valstybės išlaidoms padengti. Elastingumo principo esmė yra ta, kad mokesčių sistema turi būti tokia, jog neįvedant naujų mokesčių ir nedidinant esamų tarifų, įplaukos iš mokesčių didėtų sparčiau negu bendrasis vidaus produktas (Rakauskienė, 2006). 4. *Teisingumo principas*. Vadovaujantis šiuo principu, mokesčiai turi būti nustatomi vadovaujantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurios daugumos pripažįstamos kaip teisingos. Šis principas garantuoja neapmokestinamą minimumą ir laikomas apmokestinimo teisingumo etalonu, kuris savo ruožtu gali būti nagrinėjamas dviem aspektais (Rakauskienė, 2006): *horizontalus teisingumas* reiškia tai, kad asmenys, turintys lygias galimybes, būtų apmokestinami vienodai; *mokumo principas* remiasi mokesčių mokėtojų, turinčių skirtingas galimybes mokėti mokesčius, diferenciacija; *vertikalus teisingumas* remiasi tuo, kad skirtingas galimybes turintys asmenys būtų apmokestinami skirtingai. Pastarasis skatina progresinių mokesčių atsiradimą. Dėl jų skirtingas galimybes turintys asmenys būtų apmokestinami skirtingais nuo jų pajamų dydžio priklausančiais tarifais (Rakauskienė, 2006).

Mokesčio *tarifas* apibrėžiamas kaip mokesčio dydis už vieną apmokestinamojo objekto vienetą. Tarifas nustatomas atsižvelgiant į mokesčio vertikaliojo ir horizontaliojo teisingumo principą ir kitas nuostatas, taip pat į mokesčio objekto pobūdį. Tarifai gali būti *pastovūs*, nustatyti absoliučiais dydžiais (kai apmokestinimo vienetui nustatoma absoliuti mokesčio suma piniginiiais vienetais) ir *procentiniai*, nustatyti procentiniais dydžiais (kai apmokestinimo vienetui nustatoma mokesčio suma, išreikšta procentais nuo vertės). Procentinis mokesčių tarifas finansinėje praktikoje gali būti (Buškevičiūtė, 2008): 1) *regresinis* – kai apmokestinimo procentas mažėja didėjant pajamoms. Paprastai pagal jį apmokestinamos plataus vartojimo prekės; 2) *proporcinis* – apskaičiuojami pagal vienodą procentą nuo bendros apmokestinamojo objekto apimties; 3) *progresinis* – tarifai didėja augant objekto apimčiai. Šiuo atveju pasitelkiama mokesčio tarifų skalė, kuri gali būti sudaryta pagal paprastąją ir sudėtingąją (kitaip – laipsniuotąją) progresiją. Pagal *paprastąją progresiją* padidėję tarifai taikomi visam mokesčio objektui, o pagal *sudėtingąją progresiją* objektas skirstomas į dalis, ir kiekvienai tolesnei objekto daliai taikomas vis didesnis tarifas. Sudėtingosios progresijos tarifas sušvelnina mokesčio progresiją ir jo našą. Kiekvieno galimo tarifo pagrindiniai privalumai bei trūkumai apibendrintai pateikti 1 paveiksle.

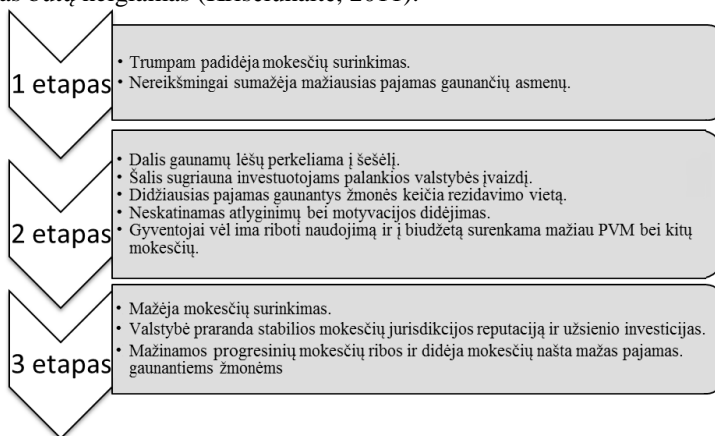


**1 pav. Mokesčių tarifų skirstymas išskiriant jų privalumus bei trūkumus**  
(Sudaryta autorių)

Išskiriami neigiami progresinio tarifo aspektai palyginti su proporciniais mokesčių privalumais visuomenę verčia priešintis. Tačiau daugelis valstybių naudoja tokio pobūdžio tarifą, tik kiekviena jų turi susikurti ir prisitaikyti sau tinkamą formą – t. y. efektyviai nusistatyti apmokestinamojo objekto dalis, kurioms būtų taikomi skirtingi tarifai. Pažymėtina, kad valstybė negali tiesiogiai kontroliuoti mokesčių įplaukų, todėl siekdama bendro ekonominio stabilumo turi surasti optimalų apmokestinimo tarifą. Teigiama, kad toks tarifas skatintų asmenų

bei įmonių ekonominę veiklą (Kalendrienė, Pukelienė, 2011). Taigi, šalies valdžios organai siekdami užtikrinti mokesčių efektyvumą turi nuspręsti, kokio pobūdžio mokesčio tarifą pasirinkti.

2 paveiksle išskirti prognozuojami etapai šalims, kurios siekia padidinti savo biudžeto pajamas vietoje proporcinio pajamų mokesčio tarifo įvedamos progresinį. Kaip matome, jau pirmajame etape būtų surenkamos padidėjusios mokesstinės įplaukos. Tačiau manoma, kad vėliau prasidėtų netiesioginis poveikis – investicijų stabdymas, gyventojų emigracija ir šešėlinės ekonomikos stiprėjimas. Todėl ilgalaikėje perspektyvoje progresinio pajamų mokesčio tarifo įvedimo rezultatas būtų neigiamas (Kriščiūnaitė, 2011).



**2 pav. Progresinio pajamų mokesčio įvedimo etapai ir pasekmės**  
(Sudaryta autorių pagal Kriščiūnaitę, 2011)

Teorijose, susijusiose su darbuotojais bei mokesčių didinimu, išskiriami tokie teiginiai, lemiantys neigiamas šių pokyčių pasekmes (3 paveikslas).

Jei darbuotojų pasiūla labai elastinga, tuomet pajamų mokesčio tarifo didinimas mažina jų darbo valandas, o tiksliau norą dirbti. Jei pasiūla nėra elastinga, tuomet darbo valandos daug nepasikeis. Taip pat gali būti, kad mokesčio tarifo didinimas padidins ir darbo laiką, pastangas. Taigi, reikia atlikti daug empirinių tyrimų, susijusių su darbuotojų rinka, prieš didinant mokesčio tarifą.

Vyrai, kuriems yra apie 20 ir 60 metų, negalvoja apie valandų pakeitimą, pastangų didinimą ar mažinimą, kai padidėja mokesstinis pajamų tarifas.

Tačiau ištekėjusios moterys jautriai reaguoja į atlyginimo prieš apmokestinimą sumažėjimą, t. y. dirbdamos jos jaučia mažesnę poreikį stengtis. Tačiau per praktikos laiką pastebima, kad jautrumas mažėja.

Yra dvejonių, kad mokesčio tarifo padidinimas gali neigiamai paveikti asmens norą tobulėti bei įgyti naujų įgūdžių.

Valstybės išlaidos iš padidėjusių pajamų taip pat gali paveikti darbuotojų norą dirbti. Jei valstybė išleidžia daugiau pinigų viešoms erdvėms tvarkyti, pavyzdžiui, parkams, darbuotojai norės turėti daugiau laisvo laiko, taip mažiau dirbdami. Arba vaikų darželių sistemos gerinimas paskatintų daugiau dirbti tuos, kurie turi vaikų ir galėtų juos palikti darželyje.

**3 pav. Pajamų mokesčio didinimo poveikis darbuotojams**  
(Sudaryta autorių pagal Rosen, Gayer, 2008)

Taigi, valstybė, siekdama padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas, turi siekti optimalaus tarifo kiekvieno mokesčio atveju bei bendros mokesčių sistemos. Daugiausia diskutuojama dėl paties tarifo ir jo pobūdžio. Siekiant šalyje įvesti progresinį mokesčio tarifą reikia tinkamai argumentuoti ir skaičiavimais bei empiriniais tyrimais pagrįsti parengtą progresinio tarifo sistemą, nes ji gali turėti tiek teigiamą (trumpuoju laikotarpiu), tiek ir neigiamą (ilguoju laikotarpiu) įtaką šalies ekonomikai.

## 2. Lietuvos mokesčių sistema ir jos vieta tarp Europos Sąjungos šalių

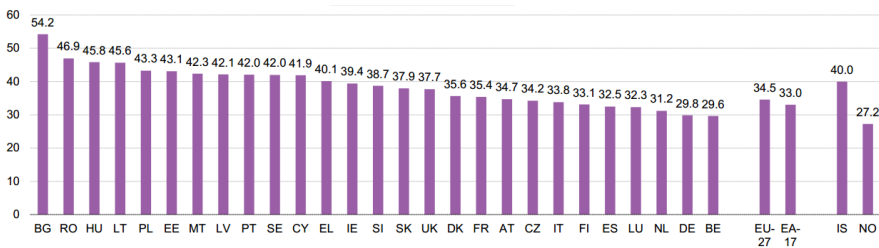
Lietuvos Respublikos (toliau – LR) mokesčių sistemą sudaro 25 mokesčiai, reglamentuoti LR mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje „Mokesčiai“. Pagrindiniai iš jų pateikti 1 lentelėje. Jie pagal ėmimo būdą suskirstyti į tiesioginius ir netiesioginius (Buškevičiūtė, 2008): *tiesioginiai* mokesčiai renkami tiesiogiai, kaip tam tikra dalis žmogaus ar įmonės pajamų ar turto (pajamų mokestis, pelno mokestis, kapitalo prieaugio, turto mokesčiai, paveldėjimo mokesčiai ir kt.); *netiesioginiai* mokesčiai renkami netiesiogiai ir atimami iš pajamų tuo metu, kai jos virsta išlaidomis prekėms ar paslaugoms, o į biudžetą juos perveda paslaugas ar prekes teikiančios įmonės ar žmonės (pridėtinės vertės mokestis, akcizai ir kiti mokesčiai, kurie yra priskaičiuojami prie prekių ar paslaugų kainos). Beveik visada netiesioginius mokesčius faktiškai moka galutinis prekės ar paslaugos vartotojas.

**1 lentelė. Pagrindiniai mokesčiai Lietuvos Respublikoje**

Mokesčiai pagal ėmimo būdą	Mokestis ir pagrindinis tarifas
Tiesioginiai – turto	<i>Nekilnojamojo turto mokestis</i> : 0,3–3 % <i>Žemės mokestis</i> : 0,01–4 %
Tiesioginiai – pajamų	<i>Gyventojų pajamų mokestis</i> : pagrindinis tarifas 15 % <i>Pelno mokestis</i> : pagrindinis tarifas 15 %
Netiesioginiai	<i>Pridėtinės vertės mokestis</i> : pagrindinis tarifas 21 % <i>Akcizai</i> : taikomas pastovus tarifas konkrečiam kiekiui produkto, esančio šiose grupėse: etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai, apdorotas tabakas, energetiniai produktai, elektros energija.

*Šaltinis*: sudaryta autorių pagal LR įstatymus.

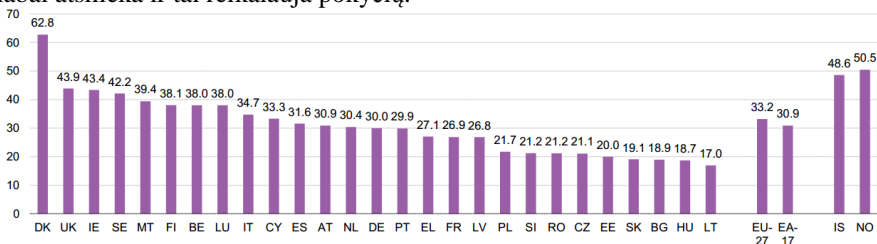
Netiesioginiai mokesčiai sudaro didžiausią dalį mokestinių įplaukų ne tik Lietuvoje, bet ir kitose Europos Sąjungos (toliau – ES) šalyse. Tą iliustruoja 4 paveiksle pateikiama ES šalių narių netiesioginių mokesčių procentinė dalis bendrose mokestinėse įplaukose 2011 metų duomenimis. Kaip matoma, Lietuvoje netiesioginių mokesčių surinkimo procentas (45,6 % bendrų mokestinių įplaukų sumos) yra vienas iš aukštesnių. Ją lenkia tik Bulgarija (54,2 %), Rumunija (46,9 %) ir Vengrija (45,8 %). Taip pat 27 valstybių (esančių ES nuo 2007 metų) vidurkis netiesioginių mokesčių dalies bendrose įplaukose į bendrąjį šalies biudžetą yra žymiai mažesnis, t. y. 34,5 %. 17-os valstybių, kurios yra Euro zonos narės, vidurkis yra dar žemesnis, t. y. 33,0 %. Mažiausią ES netiesioginių mokesčių dalį bendrose mokestinėse įplaukose turi Belgija (29,6 %), Vokietija (29,8 %), ir Olandija (31,2 %).



#### 4 pav. Netiesioginių mokesčių dalis mokestinėse įplaukose ES šalyse 2011 m., proc.

(Pagal: Taxation trends in the European Union, 2013)

5 paveiksle pateikiami duomenys apie tiesioginių mokesčių dalį bendrose mokestinėse įplaukose ES šalyse 2011 metų duomenimis. Matoma, kad tiesioginių mokesčių įtaka Lietuvos mokestinėms įplaukoms kur kas mažesnė nei netiesioginių – jie sudaro tik 17,0 %. Lyginant su šioje srityje pirmaujančia Danija, kurioje tiesioginiai mokesčiai sudaro 62,8 % bendrų mokestinių įplaukų, matyti, kad tai net 3,7 karto daugiau nei Lietuvoje. Palyginus su ES-27 vidurkiu, kuris yra 33,2 %, matyti, jog jis beveik 2 kartais didesnis nei Lietuvoje. Atsižvelgus į tai, kad Lietuvoje, palyginti su kitomis ES šalimis, tiesioginiai mokesčiai sudaro mažiausią dalį bendrose mokestinėse įplaukose, galima daryti išvadą, jog Lietuva šioje srityje labai atsilieka ir tai reikalauja pokyčių.



#### 5 pav. Tiesioginių mokesčių dalis mokestinėse įplaukose ES šalyse 2011 m., proc.

(Pagal: Taxation trends in the European Union, 2013)

Teigiama, kad išsivysčiusiose šalyse – didelė tiesioginių mokesčių dalis. Tuo tarpu besivystančiose šalyse didelę mokestinių pajamų dalį sudaro netiesioginiai mokesčiai. Šiuos mokesčius lengviau surinkti nei pajamų mokesčius, tačiau šie mokesčiai yra regresyvūs, t. y. mažas pajamas gaunanti visuomenės dalis moka didesnę mokesčių dalį nei gaunantys dideles pajamas (Rakauskienė, 2006). Atsižvelgus į tai ir į statistinius duomenis galima teigti, jog Lietuvos dar laukia ilgas kelias iki stabilios ir subalansuotos mokesčių sistemos. Vienas iš pirmųjų žingsnių šiame kelyje turėtų būti tiesioginių mokesčių tobulinimas. Turėtų būti siekiama, kad tiesioginių mokesčių dalis bendrose mokestinėse šalies įplaukose sudarytų didesnę dalį.

Didžiausią dalį įplaukų iš tiesioginių mokesčių Lietuvoje sudaro gyventojų pajamų mokestis (Tamašauskienė, Žadvidaitė, 2011). Todėl būtent jam turėtų būti

skiriama daugiausia dėmesio. Pastaruoju metu nuolat pasigirsta siūlymų šiam mokesčiui taikyti ne procentinį proporcinį (t. y. dabar galiojantį) mokesčio tarifą, o procentinį progresinį, sudarytą pagal sudėtingąją progresiją, kuri taikoma daugelyje ekonomiškai stipresnių šalių.

Pavyzdžiui, Jungtinėje Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystėje (toliau – Jungtinė Karalystė) taikoma sudėtingoji progresija. Be to, atsižvelgiama į gyventojų amžių (jaunesnis nei 65 metų, ar vyresnis) bei šeimos sudėtį – priklausomai nuo to kinta neapmokestinamasis dydis. Šiame tyrime pasirinkta nagrinėti vienišo ir vaikų neturintį darbingo amžiaus gyventojų pajamų apmokestinimą. Tokiu atveju skaičiuojant gyventojų pajamų mokestį Jungtinėje Karalystėje iš metinės tokio gyventojų pajamų sumos reikia atimti neapmokestinamąjį dydį (2013 metais jis yra 9 440 £) ir tuomet taikyti laipsniuotąją apmokestinimo sistemą, kuri pateikta 2 lentelėje (UK Tax Rates 2013-14). Pažymėtina, jog šioje šalyje kiekvienais metais pajamų mokesčio skaičiavimo sistema yra tobulinama – keičiami laipteliai bei neapmokestinamasis dydis.

### 2 lentelė. Progresinio pajamų mokesčio apskaičiavimo sistema Jungtinėje Karalystėje

Laipteliai, metams	Pajamų mokesčio apskaičiavimas
a) iki 9 440 £	0
b) nuo 9 440 £ iki 41 450 £	= (Pajamos – 9 440) x 0,2 [bazinis]
c) nuo 41 451 £ iki 159 440 £	= (Pajamos – 41 450) x 0,4 [aukštesnis]
d) nuo 159 441 £	= (Pajamos – 159 440) x 0,45 [papildomas]
<i>Iš viso:</i>	$= b + c + d$

*Šaltinis:* sudaryta autorių pagal UK Tax Rates 2013-14.

Kitoje ES šalyje – Airijoje – progresinė pajamų apmokestinimo sistema vertinama kaip viena progresyviausių, nes antrasis tarifo laiptelis yra apmokestinamas daugiau nei dvigubai už pirmąjį. Kita vertus, ši sistema nėra sudėtinga, nes ją sudaro tik du laipteliai (3 lentelė). Pirmas laiptelis yra ties 32 800 €. Vieniši asmenys, neturintys vaikų bei per metus uždirbantys iki šios sumos, turės mokėti 20 % pajamų mokestį. Nuo per metus uždirbtų 32 801 € ir daugiau reikės mokėti 41 % pajamų mokestį. Ši progresija taip pat yra sudėtingoji, tačiau nėra keičiama taip dažnai, kaip Jungtinėje Karalystėje (IT1 – Tax Credits, Reliefs and rates for the Tax years 2012 and 2013).

### 3 lentelė. Progresinio pajamų mokesčio apskaičiavimo sistema Airijoje

Laipteliai, metams	Pajamų mokesčio apskaičiavimas
a) iki 32 800 €	= Pajamos x 0,2
b) nuo 32 801 €	= (Pajamos – 32 800) x 0,41
<i>Iš viso:</i>	$= a + b$

*Šaltinis:* sudaryta autorių pagal IT1 – Tax Credits, Reliefs... .

Sudėtingoji progresija gyventojų pajamų apmokestinimui taikoma ir Vokietijoje (4 lentelė). Pavyzdžiui, vienišo ir vaikų neturintį darbingo amžiaus gyventojų pajamos iki 8 130 € nėra apmokestinamos, o nuo 8 131 € iki 52 880 € pajamos apmokestinamos progresyviai didėjančiu tarifu nuo 14 % iki 42 %, todėl



šis laiptelis išskirtas į du lygius (Tax calculation for taxable income for the years 1958-2013). Galima teigti, jog ši sistema, palyginti su Jungtinės Karalystės ir Airijos sistemomis, yra sudėtingiausia.

#### 4 lentelė. Progresinio pajamų mokesčio apskaičiavimo sistema Vokietijoje

Laipteliai, metams	Pajamų mokesčio apskaičiavimas
a) iki 8 130 €	0
b) nuo 8 131 € iki 13 469 €	$= (933,70 \times Y + 1\,400) \times Y$ $Kai Y = (Pajamos - 8\,130) / 10\,000$
c) nuo 13 470 € iki 52 880 €	$= (228,74 \times Z + 2\,397) \times Z + 1\,014$ $Kai Z = (Pajamos - 13\,469) / 10\,000$
d) nuo 52 881 € iki 250 730 €	$= (Pajamos - 8\,196) \times 0,42$
e) nuo 250 731 €	$= (Pajamos - 15\,718) \times 0,45$
<i>Iš viso:</i>	$= b + c + d + e$

*Šaltinis:* sudaryta autorių pagal Tax calculation for taxable...

Lietuvoje jau kelerius metus svarstomas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo projektas (Nr. XIP-3038), susijęs su progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimu. Šiame projekte siūloma panaikinti šiuo metu galiojantį vieną (pagrindinį) gyventojų pajamų mokesčio tarifą ir vietoje jo įvesti tris, priklausančius nuo bendros metinės gyventojų pajamų sumos (5 lentelė). Pačių mokesčio apskaičiavimo principų keisti nesiūloma – išliktų ir apmokestinamųjų pajamų, ir neapmokestinamojo pajamų dydžio skaičiavimo tvarka, taip pat papildomo neapmokestinamojo pajamų dydžio taikymas ir kt.

#### 5 lentelė. Siūloma progresinio pajamų mokesčio apskaičiavimo sistema pagal projektą Nr. XIP-3038

Laipteliai, metams	Pajamų mokesčio apskaičiavimas
a) iki 48 000 Lt	$= \text{Apmokestinamosios pajamos} \times 0,15$
b) nuo 48 001 Lt iki 120 000 Lt	$= (\text{Apmokestinamosios pajamos} - 48\,000) \times 0,33$
c) nuo 120 001 Lt	$= (\text{Apmokestinamosios pajamos} - 120\,000) \times 0,40$
<i>Iš viso:</i>	$= a + b + c$

*Šaltinis:* sudaryta autorių.

Siekiant įvertinti siūlomo progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo privalumus ir trūkumus toliau atliekami detalūs skaičiavimai ir lyginama dabartinė (t. y. 2013 metų) situacija su ta, kuri būtų įvedus progresinį gyventojų pajamų apmokestinimą. Taip pat palyginimui pateikiami gyventojų pajamų mokesčio skaičiavimai pagal aukščiau nagrinėtas kitų ES šalių (Jungtinės Karalystės, Airijos ir Vokietijos) sistemas.

### 3. Siūlomo progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo Lietuvoje vertinimas

6 lentelėje pateikiami efektyvus mokesčių tarifo skaičiavimai pagal dabar Lietuvoje galiojančią ir siūlomą gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą. Efektyvus mokesčių tarifas apibrėžiamas kaip mokesčių mokėtojų sumokėtų mokesčių ir pajamų, neišskaičiavus mokesčių, santykis (Kvedrytė, 2009). Taigi, efektyvus mokesčių tarifas šiuo atveju – tai darbo užmokesčio dalis, sumokama

mokesčių pavidalu įskaitant visus išskaičiuojamus mokesčius, t. y. gyventojų pajamų mokestį, privalomojo sveikatos draudimo ir valstybinio sveikatos draudimo įmokas. Skaičiavimai atliekami asmeniui, dirbančiam pagal darbo sutartį ir neturinčiam teisės į papildomas lengvatas.

**6 lentelė. Efektyvus mokesčių tarifo skaičiavimai**

Bruto darbo užmokestis per mėn., Lt	Procentinis proporcinis tarifas (15 %)		Procentinis progresinis tarifas (15–40 %)	
	Neto darbo užmokestis, Lt	Efektyvus mokesčių tarifas, proc.	Neto darbo užmokestis, Lt	Efektyvus mokesčių tarifas, proc.
1 000,00	824,50	18 %	824,50	18 %
2 000,00	1 554,50	22 %	1 554,50	22 %
3 000,00	2 284,50	24 %	2 284,50	24 %
4 000,00	3 040,00	24 %	3 040,00	24 %
5 000,00	3 800,00	24 %	3 620,00	28 %
8 000,00	6 080,00	24 %	5 360,00	33 %
10 000,00	7 600,00	24 %	6 520,00	35 %
12 000,00	9 120,00	24 %	7 540,00	37 %
20 000,00	15 200,00	24 %	11 620,00	42 %
25 000,00	19 000,00	24 %	14 170,00	43 %
30 000,00	22 800,00	24 %	16 720,00	44 %

*Šaltinis:* sudaryta autorių.

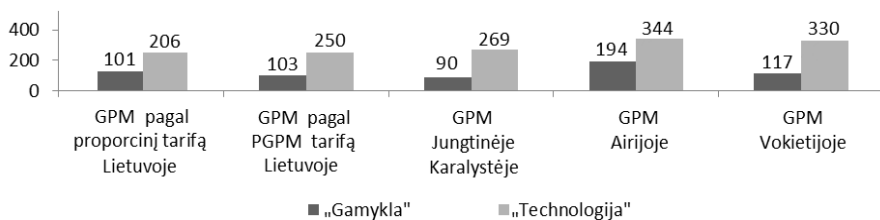
Kaip matoma pagal pateiktus skaičiavimų rezultatus, *efektyvus* mokesčių tarifas lyginant dabartinę ir siūlomą apmokestinimo sistemą pradeda skirtis peržengus 4 000 Lt mėnesinių pajamų ribą. Didėjant pajamoms šis skirtumas pamažu didėja, t. y. pasireiškia siūlomo progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įtaka. Lentelėje pateikiamos didžiausios mėnesio pajamų sumos (t. y. 30 000 Lt) atveju *efektyvus* mokesčių tarifas – beveik dvigubai didesnis nei pagal dabar galiojančią sistemą. Analizuojant šiuos duomenis matyti, kad progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimas Lietuvoje paveiktų tuos asmenis, kurių bruto mėnesio pajamos viršija 4 000 Lt. Tuo tarpu mažesnes pajamas gaunančių asmenų apmokestinimas pagal siūlomą sistemą nepakistų.

Siekiant įvertinti progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo Lietuvoje poveikį ne tik atskiram gyventojui, bet ir įmonėms, toliau tyrime atliekama atvejo analizė. Nagrinėti pasirinktos dvi įmonės: „Gamykla“ (vidutinė gamybos įmonė, kurioje dauguma darbuotojų yra nekvalifikuoti darbininkai, gaunantys mažesnes nei vidutinės mėnesio pajamas) ir „Technologija“ (vidutinė informacinių technologijų paslaugas teikianti įmonė, kurioje dauguma darbuotojų yra aukštesnės kvalifikacijos, gaunantys vidutinės ir aukštesnės mėnesio pajamas). Daroma prielaida, jog šiose įmonėse dirba vieniši ir vaikų neturintys darbingo amžiaus asmenys, neturintys teisės į papildomas lengvatas. Skaičiavimų rezultatai pateikti 6 paveiksle – žr. pirmą ir antrą stulpelius (GPM – gyventojų pajamų mokestis; PGPM – progresinis gyventojų pajamų mokestis).

Įvedus siūlomą progresinį GPM tarifą įmonėje „Technologija“ iš darbuotojų išskaičiuojami mokesčiai padidėtų apie 22 proc. per metus, nes šioje įmonėje

darbuotojų darbo užmokestis yra vidutinis ar aukštesnis. Tuo tarpu įmonėje „Gamykla“ bendra išskaičiuojamo GPM suma padidėtų tik 2,5 % per metus, nes dauguma darbuotojų šioje įmonėje gauna mažesnę nei vidutinis darbo užmokestį. Atsižvelgus į tai, kad Lietuvoje vidutinis bruto darbo užmokestis yra 2 253 Lt (2013 m. 2 ketvirčio duomenimis) ir apie 60 proc. (2012 m. duomenimis) šalies gyventojų gauna mažesnę nei vidutinis darbo užmokestį, būtų galima teigti, jog siūlomas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo projektas nepadėtų pasiekti norimo rezultato (t. y. didesnių biudžeto pajamų). Todėl autorės teigia, kad siūlomas progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo projektas turėtų būti tobulinamas.

Siekiant ištirti galimas tobulinimo kryptis toliau straipsnyje lyginama Lietuvoje siūloma progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo sistema su kitų ES šalių, turinčių ilgesnę praktiką šioje srityje, sistemomis. Tuo tikslu atlikti skaičiavimai pasirinktose įmonėse („Gamykla“ ir „Technologija“) taikant Jungtinės Karalystės, Airijos ir Vokietijos gyventojų pajamų apmokestinimo sistemas. Skaičiavimai atliekami nepaisant valiutų kursų skirtumų, t. y. matuojama piniginiiais vienetais. Taip pat daroma prielaida, kad darbuotojai yra vieniši, darbingo amžiaus (jiems mažiau nei 65 metai) ir neturi teisės į papildomas lengvatas. 6 paveiksle pateikti atliktų skaičiavimų rezultatai.



**6 pav. Pagal skirtingas sistemas apskaičiuotas gyventojų pajamų mokestis, tūkst. pin. vnt. metams**

Šaltinis: sudaryta autorių

Analizuojant gautus rezultatus matyti, kad pagal Lietuvoje siūlomą progresinio gyventojų pajamų mokesčio projektą nagrinėjamose įmonėse apskaičiuota bendra metinė išskaičiuojamo GPM suma yra mažiausia lyginant su kitomis ES šalimis. Didžiausias skirtumas matomas lyginant su Airijos duomenimis – pajamų mokestis pagal šios šalies sistemą būtų 185 tūkst. pin. vnt. per metus didesnis nei pagal Lietuvoje siūlomą projektą. Tokį skirtumą nulėmė ryškus Airijoje taikomos sistemos progresyvumas. Mažiausias skirtumas matomas lyginant Lietuvos ir Jungtinės Karalystės skaičiavimo rezultatus – bendras skirtumas 6 tūkst. pin. vnt. per metus. Tą lėmė aukštas Jungtinėje Karalystėje taikomas neapmokestinamasis dydis. Pritaikius Vokietijoje galiojančią gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą Lietuvoje nagrinėjamų įmonių išskaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis būtų didesnis 94 tūkst. pin. vnt. per metus.

Lyginant įmonės „Gamykla“ apskaičiuotą metinį GPM pagal skirtingas sistemas matyti, kad rezultatai pagal Jungtinės Karalystės, Lietuvos ir Vokietijos sistemas skiriasi nežymiai, tačiau mažiausiai mokesčių būtų sumokama pagal

Jungtinės Karalystės taikomą sistemą. Tuo tarpu pagal Airijoje taikomą pajamų apmokestinimo sistemą apskaičiuotas metinis GPM beveik dvigubai didesnis nei pagal dabar Lietuvoje galiojančią sistemą.

Lyginant įmonės „Technologija“ apskaičiuotą metinį GPM pagal skirtingas sistemas matyti, kad rezultatai pagal Lietuvos siūlomą ir Jungtinės Karalystės sistemas skiriasi nežymiai, tačiau metinis GPM būtų apie 50 tūkst. pin. vnt. daugiau, nei pagal dabar Lietuvoje galiojančią sistemą. Tuo tarpu pagal Airijos ir Vokietijos sistemas apskaičiuotas metinis šios įmonės GPM yra kur kas didesnis.

Apibendrinant gautus rezultatus galima teigti, kad Lietuvoje siūloma įvesti progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo sistema lyginant su kitomis ES šalimis yra švelniausia, nes tik vienu atveju, kai mokesčiai skaičiuojami įmonėje „Gamykla“ pagal Jungtinėje Karalystėje taikomą sistemą, jie yra mažesni negu skaičiuojant pagal Lietuvos sistemą (tiek esamą, tiek siūlomą). Airijoje taikoma gyventojų pajamų apmokestinimo sistema yra ypač progresyvi, todėl Lietuvos atveju ji sukeltų tik dar didesnę pasipriešinimo bangą. Pagal Vokietijoje taikomą sistemą apskaičiuoti mokesčiai nelabai atsilieka nuo Airijos skaičiavimo rezultatų, tačiau čia matyti didesnis atotrūkis tarp mažesnes ir didesnes pajamas gaunančių asmenų apmokestinimo, t. y. labiau pasireiškia teigiami progresyvumo aspektai.

Vertinant Jungtinės Karalystės sistemos taikymo rezultatus matyti, kad lyginant tiek su esama, tiek su siūloma Lietuvos sistema, mažesnes pajamas gaunančių asmenų mokesčiai mažėja, o didesnes – auga, tačiau bendra mokesčių suma taikant šią sistemą yra didesnė. Atsižvelgus į tai, kad Lietuvoje siūlomas projektas kritikuojamas dėl to, jog nemažina mažesnes pajamas gaunančių asmenų mokamo gyventojų pajamų mokesčio, galima daryti išvadą, kad Lietuvoje siūloma įvesti progresinio gyventojų pajamų mokesčio sistema galėtų būti tobulinama atsižvelgus į Jungtinėje Karalystėje taikomą sistemą. Pažymėtina, kad ši sistema yra paprasta ir lengvai suprantama, o periodiškai peržiūrimas neapmokestinamasis dydis ir pajamų laipteliai suteikia galimybes valdžios organams juos koreguoti atsižvelgiant į šalies ekonominių rodiklių kitimą.

## **Išvados**

1. Valstybė, siekdama padidinti iš mokesčių gaunamas pajamas, turi siekti optimalaus tarifo kiekvieno mokesčio atveju bei bendros mokesčių sistemos. Daugiausia diskutuojama dėl paties tarifo ir jo pobūdžio. Siekiant šalyje įvesti progresinį mokesčio tarifą reikia tinkamai argumentuoti ir skaičiavimais bei empiriniais tyrimais pagrįsti parengtą progresinio tarifo sistemą, nes ji gali turėti tiek teigiamą (trumpuoju laikotarpiu), tiek ir neigiamą (ilguoju laikotarpiu) įtaką šalies ekonomikai.

2. Lietuvoje netiesioginiai mokesčiai sudaro 45,6 % mokesčių pajamų, o tiesioginiai – tik 17,0 %. Tačiau ekonomiškai stipresnėms valstybėms būdingas atvirkštinis rezultatas. Atsižvelgus į tai galima teigti, jog Lietuvos dar laukia ilgas kelias iki stabilios ir subalansuotos mokesčių sistemos. Vienas iš pirmųjų žingsnių šiame kelyje turėtų būti tiesioginių mokesčių tobulinimas, t. y. turėtų būti siekiama, kad tiesioginių mokesčių dalis bendroje mokesčių sistemoje šalies įplaukose sudarytų didesnę dalį. Pagrindiniai tiesioginiai mokesčiai Lietuvoje yra gyventojų pajamų

mokestis, pelno mokestis, nekilnojamojo turto mokestis ir žemės mokestis. Daugiausia mokesčių įplaukų surenkama iš gyventojų pajamų mokesčio, todėl turėtų būti svarstomos šio mokesčio tobulinimo galimybės.

3. Įvertinus Lietuvoje siūlomo įvesti progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo projektą ir pritaikius jį 2 skirtingose įmonėse nustatyta, kad daugiau kvalifikuotų darbuotojų turinčių įmonių mokamas gyventojų pajamų mokestis išaugtų apie 22 %. Tačiau žinant, kad Lietuvoje vidutinis bruto darbo užmokestis yra 2 253 Lt (2013 m. 2 ketvirčio duomenimis) ir apie 60 proc. (2012 m. duomenimis) šalies gyventojų gauna mažesnę nei vidutinis darbo užmokestį, kyla pagrįstų abejonių, ar siūlomas gyventojų pajamų mokesčio įstatymo pakeitimo projektas padėtų pasiekti norimo rezultato, t. y. didesnių šalies biudžeto pajamų.

4. Palyginus Lietuvoje siūlomą progresinio gyventojų pajamų mokesčio tarifo įvedimo projektą su kitose ES šalyse veikiančiomis sistemomis nustatyta, kad siūloma Lietuvos sistema galėtų būti tobulinama. Pagrindinis trūkumas, dėl kurio ši sistema kritikuojama, yra tai, kad ji nemažina mažesnes pajamas gaunančių asmenų mokamo gyventojų pajamų mokesčio. Remiantis skaičiavimų rezultatais nustatyta, kad siekiant patobulinti šią sistemą vertėtų atsižvelgti į Jungtinėje Karalystėje taikomą sistemą. Pažymėtina, jog ši sistema yra paprasta ir lengvai suprantama, o periodiškai peržiūrimas neapmokestinamasis dydis ir pajamų laipteliai suteikia galimybes valdžios organams juos koreguoti atsižvelgiant į šalies ekonominių rodiklių kitimą.

## Literatūra

- Buškevičiūtė, E. (2008). Viešieji finansai. Kaunas: Technologija. 441 p.
- Dubauskas, G. (2011). Finansų valdymo teorijos. Vilnius. 147 p.
- EUROSTAT (2013). Taxation Trends in the European Union. Liuksemburgas. 316 p.
- IT1 - Tax Credits, Reliefs and Rates for the Tax Years 2012 and 2013 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.revenue.ie/>
- Kalendienė, J.; Pukelienė, V. (2011). Taxation And Economic Sustainability // *Ekonomika*, t. 90 (4), p. 63–75.
- Kriščiūnaitė, K. (2011). Mokesčiai ir šalies patrauklumas investuotojams [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.taikomojipolitika.lt/>
- Kvedrytė, R. (2009). Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas. Magistro baigiamasis darbas, Akademija: LŽŪU. 73 p.
- Lietuvos Respublikos įstatymai [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.lrs.lt/>
- Martinkus, B.; Žilinskas, V. (2001). Ekonomikos pagrindai. Kaunas: Technologija. 792 p.
- Oficialiosios statistikos portalas [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://osp.stat.gov.lt/>
- Rakauskienė, O. G. (2006). Valstybės ekonominė politika. Vilnius: Technologija. 756 p.
- Rosen, H. S.; Gayer, T. (2008). Public Finance. Singapūras. 560 p.
- Salanie, B. (2002). The Economics of Taxation. Anglija. 204 p.
- Stačiokas, R.; Rimas, J. (2004) Mokesčiai: teorija ir praktika. Kaunas: Technologija. 196 p.
- Tamašauskienė, Z.; Žadvidaitė, A. (2011). Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis įvertinimas // *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, t. 1 (21), p. 44–57.
- Tax Calculation For Taxable Income For The Years 1958-2013 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.bmf-steuerrechner.de/>
- UK Tax Rates 2013-2014 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.scopus.co.uk/>

# ASSESSMENT OF BRINGING IN THE PROGRESSIVE INCOME TAXATION IN LITHUANIA

Monika Melnykaitė, Agnė Ramanauskaitė

## Summary

Lately discussions of bringing in the progressive income taxation in Lithuania are increasing. Consensus on this issue in the society is not reached, thus this article aims to reveal the need for the reform of direct taxation in the Republic of Lithuania and to consider aspects of the project of proposed input of the progressive income tax rate and possible consequences of implementing. *The aim of the research* is to assess the need and initiatives of bringing in the progressive income taxation in Lithuania. This paper describes the theoretical basis for progressive taxation and discloses the need for the reform of direct taxation in the Republic of Lithuania; and assesses the aspects of the project of proposed input of the progressive income tax rate in Lithuania as well as compares them with other countries in the European Union. *The results of the research*. It is found that the bringing in the progressive income tax rate should be properly reasoned, and the system of the progressive tax rate establishment should be based on calculations and empirical studies; because it can have both positive (short-term) and negative (long-term) impact on the national economy. After the comparison of the proposed system of the progressive tax rate establishment in Lithuania with systems in other countries of the European Union it was revealed that the Lithuanian one could be improved. The main disadvantage of this system is that it does not reduce the payable income tax of lower-income people. Based on the results of the calculations it was established that in order to improve the system of Lithuania it should be taken into the account the system of United Kingdom. Because it is simple and easy to understand, and the government gets the opportunity to correct the non-taxable amount and income ranges according to the tendencies of economic ratios.