

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Džiugo Palijansko V kurso,
finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**Pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai: palyginimas,
Lietuvos padėtis**

Vadovas: Lekt. Dr. Gediminas Užubalis

Recenzentas: Prof. Dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius 2023

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojami pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai. Aptariamas pajamų apmokestinimas progresiniu ir plokščiuoju tarifu. Apžvelgiama kokius apmokestinimo modelius taiko Vokietijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Ukrainos ir Lietuvos valstybės. Taip pat tarpusavyje lyginami išvardintose valstybėse vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai. Darbe aprašoma Lietuvos padėtis ir ji palyginama su kitomis valstybėmis.

Pagrindiniai žodžiai: pajamos, pajamų mokestis, gyventojų pajamų mokestis, progresinis tarifas, plokščias tarifas, dualistinės sistema.

This paper analyses the models of income taxation that prevail in global practice. It discusses progressive and flat-rate income taxation. It looks at the tax models used by Germany, the United States, Ukraine and Lithuania. It also compares the prevailing models of income taxation in these countries. The paper describes the situation in Lithuania and compares it with other countries.

Key words: income, income tax, personal income tax, progressive rate, flat rate, dualist system.

Turinys

IŽANGA.....	2
1. PASAULINĖJE PRAKTIKOJE VYRAUJANTYS GYVENTOJŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO MODELIAI	5
1.1 Planinė apmokestinimo sistema:.....	6
1.2 Globali sistema:	10
1.3 Dualistinė sistema:	13
1.4 Plokščiasis (proporcinis) modelis	15
1.5 Progresinis apmokestinimas:	18
2. VALSTYBĖSE TAIKOMA PRAKTIKA	20
2.1 Vokietija:	20
2.2 Jungtinės Amerikos Valstijos:	24
2.3 Ukraina:	32
2.3 Lietuvos padėtis:	36
2.4 Palyginimas:	40
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	43
Šaltinių sąrašas	44
SANTRAUKA.....	48
SUMMARY	49

IŽANGA

Darbo temos aktualumas. Pajamų apmokestinimo modeliai yra viena iš svarbiausių valstybių fiskalinės politikos priemonių. Jie leidžia valstybei surinkti reikiamus finansus ir teikti paslaugas piliečiams bei įgyvendinti kitas socialines programas. Yra daug skirtingų pajamų apmokestinimo modelių, kuriuos taiko skirtingos šalys visame pasaulyje. Pajamų apmokestinimo modeliai yra sudėtingi ir įvairūs, todėl daugelyje šalių jie yra nuolat keičiami ir pritaikomi prie ekonominės ir socialinės situacijos. Pagrindinis pajamų apmokestinimo tikslas yra surinkti pajamas, reikalingas valstybės biudžetui finansuoti ir teikti viešąsias paslaugas bei socialines programas. Be to, pajamų apmokestinimo sistemos taip pat yra svarbios siekiant ekonominio augimo, nelygybės mažinimo ir socialinio teisingumo. Šiame darbe bus apžvelgti pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai ir bus palyginti jų privalumai bei trūkumai. Be to, bus atliktas Lietuvos pajamų apmokestinimo modelio palyginimas su kitomis šalimis ir bus aptariama, ar Lietuva turi efektyvų pajamų apmokestinimo modelį. Darbe bus išsamiai aptarta kiekvieno modelio struktūra, t. y., kokie yra mokesčių tarifai, pajamų ribos, lengvatos, lengvatinis mokesčių režimas ir pan. Be to, bus nagrinėjami apmokestinimo modelių atsiradimai ir jų istorija. Šiame darbe bus nagrinėjamas progresyvusis mokesčių režimas, pagal kurį mokesčių tarifai didėja kartu su padidėjusiomis pajamomis. Tai reiškia, kad turtingesniems žmonėms mokesčių tarifai yra aukštesni nei mažesnes pajamas turintiems žmonėms. Toks mokesčių režimas siekia mažinti socialinę nelygybę ir padidinti socialinį teisingumą. Šį mokesčių režimą taiko dauguma Vakarų Europos šalių ir Jungtinės Amerikos Valstijos. Taip pat bus analizuojamas plokščias mokesčių modelis, kuriame visi mokesčių tarifai yra vienodi nepriklausomai nuo pajamų lygio. Šis modelis reiškia, kad turtingesniems ir mažesnes pajamas turintiems žmonėms mokesčių tarifai yra vienodi. Toks mokesčių režimas siekia sumažinti biurokratiją ir padidinti ekonomikos augimą. Šį mokesčių režimą taiko Ukraina ir kitos pasaulio valstybės. Taip pat darbe bus aptariamos Vokietijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Ukrainos ir Lietuvos gyventojų pajamų apmokestinimo sistemos. Mokestinių santykių reguliavimas yra vienas iš daugiausiai besikeičiančių sferų. Šis darbas bus naudingas visiems, kurie nori giliau suprasti pajamų apmokestinimo sistemų ypatumus ir gauti aiškesnį vaizdą apie tai, kaip šios sistemos veikia praktikoje. Be to, ši analizė galėtų padėti Lietuvos valdžios institucijoms suprasti, kaip tobulinti šalies pajamų apmokestinimo sistemą ir padidinti jos efektyvumą.

Šio darbo **tikslas** yra atskleisti pasaulinėje praktikoje vyraujančius pajamų apmokestinimo modelius ir įvertinti jų privalumus bei trūkumus. Taip pat išanalizuoti Lietuvos padėtį ir palyginti su kitų šalių pajamų apmokestinimo modeliais. Pagrindinis darbo tikslas yra sudaryti aiškesnę vaizdą apie skirtingus pajamų apmokestinimo modelius ir padėti suprasti, kaip jie veikia skirtingose šalyse.

Darbo uždaviniai. Siekiant įgyvendinti nusistatytus tikslus, buvo iškelti šie uždaviniai:

1. Nustatyti populiariausius pasaulyje taikomus gyventojų pajamų apmokestinimo modelius.
2. Palyginti skirtingų mokesčių režimų taikymą skirtingose šalyse.
3. Įvertinti Lietuvos pajamų apmokestinimo sistemą ir palyginti ją su kitų šalių pajamų apmokestinimo modeliais.
4. Aptarti gyventojų pajamų apmokestinimo sistemas taikomas pasirinktose šalyse.

Šio tyrimo objektas. Pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai.

Tyrimo metodai. Rašant šį darbą buvo naudojami įvairūs mokslinio tyrimo metodai: aprašomasis, istorinis, loginės analizės, lyginamasis.

Aprašomasis metodas darbe buvo naudojamas siekiant atskleisti pasaulinėje praktikoje vyraujančius pajamų apmokestinimo modelius bei siekiant atskleisti, kaip tie modeliai yra taikomi valstybėse.

Istorinis metodas taikytas analizuojant pajamų apmokestinimo modelių atsiradimus bei apžvelgiant mokesčių sistemos reguliavimą.

Loginės analizės metodas buvo naudojamas analizuojant Lietuvos ir užsienio šalių mokesčių įstatymus bei juose numatytas taisykles.

Lyginamasis metodas buvo naudojamas lyginant skirtingų šalių gyventojų apmokestinimo praktikas.

Darbo originalumas. Pajamų apmokestinimo sistema yra svarbi visų šalių ekonominės ir socialinės politikos dalis, taigi tokio darbo tema yra svarbi ir aktuali visame

pasulyje. Pajamų apmokestinimo sistema yra labai politizuota tema, taigi šis darbas gali padėti suprasti, kaip skirtingi mokesčių režimai įtakoja visuomenės gyvenimą ir politines diskusijas. Taip pat valstybės dažnai keičia savo mokesčius įstatymus, todėl yra svarbu išanalizuoti šiuo metu vyraujančias pajamų apmokestinimo aktualijas.

Svarbiausi šaltiniai. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos analizės ir ataskaitos. Jungtinių Amerikos Valstijų, Vokietijos, Ukrainos ir Lietuvos teisės aktai, reguliuojantys pajamų apmokestinimą, buvo naudojami sudarant bendrą pajamų apmokestinimo vaizdą. Taip pat Europos Komisijos ir Pasaulio banko analizės bei ataskaitos. Jungtinių Amerikos Valstijų ir Vokietijos teismų praktika buvo naudojama analizuojant pajamų apmokestinimo teisingumą.

1. PASAULINĖJE PRAKTIKOJE VYRAUJANTYS GYVENTOJŲ PAJAMŲ APMOKESTINIMO MODELIAI

Mokesčiai buvo svarbi žmonių bendruomenės sritis nuo seniausių laikų. Įvairių mokesčių formų pavyzdžiai randami senovės civilizacijose visame pasaulyje. Senovės Egipto faraonai taikė įvairias mokesčių formas savo gyventojams, įskaitant mokestį už derlių, gyvulius ir nuosavybę. Taip pat jie reikalavo darbo ar paslaugų įvairiems viešųjų darbų projektams. Senovės Romos imperija savo piliečiams įvedė įvairius mokesčius, įskaitant mokesčius už nuosavybę, turtą ir prekes bei paslaugas. Mokesčių sistema buvo administruojama mokesčių surinkėjų, vadinamų publikanais, kurie dažnai buvo nepopuliarūs tarp gyventojų. Senovės Kinijos dinastijos savo subjektams taikė mokesčius už žemę, derlių ir prekes. Taip pat jie reikalavo darbo iš savo subjektų įvairiems viešųjų darbų projektams, pvz., Didžiosios Kinijos sienos statybai. Senovės Graikijos miestai savo piliečiams taikė įvairias mokesčių formas, įskaitant mokesčius už nuosavybę, prekybą ir importą bei eksportą. Taip pat jie reikalavo kariuomenės tarnybos iš savo piliečių kaip mokesčio formos. Mokesčiai senovėje dažnai buvo naudojami vyriausybės projektams finansuoti ir palaikyti valdžią turinčius subjektus ar jų šeimas. Mokesčių sistemos galėjo būti sudėtingos ir tai buvo našta gyventojams, kartais sukelianti ir maištus. Tačiau nepaisant visko, mokesčiai buvo laikomi būtina visuomenės gyvavimo dalimi. Įvairios mokesčių formos laikui bėgant toliau evoliucionavo ir galiausiai atvedė prie šiuolaikinių mokesčių sistemų, naudojamų šiandien.

Gyventojų pajamų apmokestinimas remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau EBPO) apibrėžiamas kaip mokesčiai, kuriais apmokestinamos asmenų grynosios pajamos (bendrosios pajamos atėmus leistinas mokesčių lengvatas) ir kapitalo prieaugis. Šis rodiklis susijęs su visa valdžia (visais valdžios lygmenimis) ir matuojamas procentais tiek BVP, tiek visų mokesčių atžvilgiu. (OECD (2023), Tax on personal income) Pasaulinėje praktikoje vyrauja dualistinė pajamų apmokestinimo sistema, kurioje yra išskiriamos darbo pajamos ir korporatyvinės pajamos, pastarajai dažniausiai taikant plokščiąjį (proporcinį) tarifą.

1.1 Planinė apmokestinimo sistema:

Pirmuosius planinio apmokestinimo atsiradimo požymius galima pastebėti Anglijos istorijoje. XVIII a. augant Anglijos vyriausybės išlaidoms, reikėjo rasti naujų būdų, kaip finansuoti valstybės išdą. Tuo metu apmokestinimo sistema buvo gana archajiška. Tai parodo, kokių priemonių ėmėsi Anglijos vyriausybė, siekdama finansuoti skylėtą biudžetą: įvestas langų mokestis (1696 m.), karietų, furgonų ir vežimų mokesčiai (1746 m. ir 1776 m.), tarnų mokestis (1777 m.), gyvenamųjų namų mokestis (1778 m.), arklių mokestis (1784 m.) ir parduotuvių mokesčiai (1786 m.) Kai kurie iš jų iš tiesų atrodė kaip desperatiški fiskaliniai bandymai padidinti pajamas tuo metu, kai išlaidos didėjo, ir jie buvo akivaizdžiai nepajėgūs išspręsti ilgalaikės fiskalinės problemos. (Ronald Max Hartwell. 1981 m. TAXATION IN ENGLAND DURING THE INDUSTRIAL REVOLUTION). Iš šių mokesčių matome, kad Anglijos vyriausybė bandė ieškoti įvairių būdų surinkti mokesčiams. Šie mokesčiai laikinai padėjo spręsti nepakankamas pajamas gaunančio Anglijos biudžeto problemas. Tačiau vėliau 1793 m. Anglija įsivėlė į karinį konfliktą su Revoliucine Prancūzija ir šalies išlaidos dėl to stipriai išaugo. Tuo metu Anglijos Ministras Pirmininkas buvo Pittas jaunesnysis. Padidintų netiesioginių mokesčių ir naujo "paveldimo turto mokesčio" nepakako karui finansuoti, todėl 1799 m. Pittas įvedė naują pajamų mokestį, dar vadinamą „mokesčiu įveikti Napoleoną“. Pagal šį naująjį mokestį visos metinės pajamos, viršijančios 200 svarų sterlingų, buvo apmokestinamos 10 proc. tarifu, o pajamos nuo 60 iki 200 svarų sterlingų buvo apmokestinamos diferencijuotu tarifu nuo šiek tiek mažiau nei 1 proc. iki 10 proc. Mažesnės nei 60 svarų sterlingų pajamos per metus nebuvo apmokestinamos (neapmokestinamas pajamų dydis).(<https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/private-lives/taxation/overview/incometax/>).

Jau tuo metu galime matyti besiformuojantį šiais laikais ganėtinai populiarų progresinį tarifą. Netgi galime įžvelgti nustatytą neapmokestinamą pajamų dydį, kuris tuo metu siekė 60 svarų sterlingų (šiuo metu tai siektų apie 8 768 svarus remiantis (<https://www.in2013dollars.com/uk/inflation /1799?amount=60>)). Palyginimui - dabar Anglijos neapmokestinamas pajamų dydis lygus 12 570 svarų per metus. Taip pat matome, kad Anglija tuo metu taikė globalų pajamų apmokestinimo modelį, apmokestinantį visas asmens gaunamas pajamas. Vėliau, pasikeitus valdžiai, pokyčiai atėjo ir į mokesčių sistemą. Buvo atsisakyta globalinio pajamų apmokestinimo taikant progresinį tarifą. Naujas Ministras Pirmininkas įvedė visiškai priešingą apmokestinimo modelį - planinę

apmokestinimo sistemą. Addingtono įstatyme dėl pelno, gaunamo iš nuosavybės, profesijų, amatų ir biurų, žodžių "pajamų mokestis" sąmoningai buvo vengiama, nes tuo metu visuomenė nepalankiai vertino prieš tai Pitto jaunesniojo įvestus pajamų mokesčius. Buvo įvesti du svarbūs pakeitimai. Pirmasis leido apmokestinti prie pajamų šaltinio, pavyzdžiui, Anglijos bankas išskaičiuodavo sumą, kuri buvo mokama kaip mokestis, iš palūkanų, mokamų auksu padengtų vertybinių popierių savininkams. Antruoju buvo įvesti planinei sistemai būdingi grafikai, kurie suskirstė pajamas pagal rūšis:

A sąrašas (pajamų iš Jungtinės Karalystės žemės mokestis);

B sąrašas (mokestis už komercinį žemės naudojimą);

C sąrašas (mokestis už pajamas, gaunamas iš viešųjų vertybinių popierių)

D sąrašas (mokestis nuo prekybos pajamų, pajamų iš profesijų ir pašaukimų, palūkanų, pajamų iš užsienio ir atsitiktinių pajamų)

E sąrašas (pajamų iš darbo santykių mokestis)

Pajamos, nepatenkančios į šiuos sąrašus, nebuvo apmokestinamos. Vėliau buvo pridėtas šeštasis sąrašas.

F sąrašas - pajamų iš dividendų Jungtinėje Karalystėje mokestis. (Griaznov A.G. 2004 m. Finansovo-kreditnij ensiklopedičeskij slovar.)

Ši Addingtono sistema Anglijoje veikė dar geriau nei prieš tai buvusi globali apmokestinimo sistema, kuria apmokestinamos visų rūšių asmenų ir įmonių gaunamos pajamos, neskirstant jų pagal šaltinį ar pobūdį. Ji beveik 50 procentų pakėlė į biudžetą surenkamų pajamų dydį. Tai padėjo finansuoti karus su Napoleonu ir dengti susidariusias skolas. Ši pajamų mokesčių sistema primena kai kurių šalių dabar taikomas sistemas, kuriose taikomi keli atskiri tarifai, skirtingų rūšių pajamų apmokestinimui. Taip per mažiau nei per du dešimtmečius Anglija išbandė dvi šiuo metu pasaulyje populiariausias gyventojų pajamų apmokestinimo sistemas. Tačiau tai tęsėsi neilgai, ir nors atrodytų, kad Anglijai pavyko efektyviai surinkti pajamas į biudžetą, 1816 m. pasibaigus karams su Prancūzija, pajamų mokestis buvo panaikintas. Visuomenės patriotiškumas mokėti mokesčius pasibaigus karui dingo. Pajamų apmokestinimas į Angliją grįžo nuo 1842 m. ir daugiau panaikintas nebuvo. Buvo taikoma 7 svarų sterlingų rinkliava didesnėms nei 150 svarų sterlingų pajamoms. Taip pat remiantis Anglijos archyvu - kai Napoleonas buvo nugalėtas,

kancleriu buvo Nikolajus Vansitartas. Jis buvo linkęs išlaikyti tam tikrą pajamų mokestį, tačiau visuomenės nuotaikos ir opozicija buvo prieš jį. Praėjus metams po Vaterlo mūšio, pajamų mokestis buvo panaikintas "griausmingai plojant", o Parlamentas nusprendė, kad visi su juo susiję dokumentai turi būti surinkti, supjaustyti į gabalus ir sudraskyti. Pajamų mokesčio kritikai nugalėjo, tačiau patirtis parodė, kad tai buvo praktiška pajamų surinkimo priemonė, kad pajamų mokestį galima taikyti teisingai ir kad susirūpinimas dėl privatumo pažeidimo iš esmės buvo nepagrįstas. Kritikai taip pat buvo nusivylę įrašų sunaikinimu, nes nežinojo, kad jų dublikatai jau buvo išsiųsti Karaliaus atmintininkui prieš tai nespėjus jų galutinai sunaikinti. (<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa>

/20130127153155/ <http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis1.htm>). Taigi apžvelgę Anglijos istorinį laikotarpį XVII a. pabaigoje ir XVIII a. Pradžioje, galime suprasti, kaip formavosi planinis apmokestinimo modelis.

Planinė apmokestinimo sistema pasižymi tuo, kad visos asmens gaunamos pajamos apmokestinamos skirtingai, asmens gaunamos pajamos skirstomos į pajamų kategorijas ir kiekvienai pajamų kategorijai yra priskiriamas atskiras pajamų apmokestinimo tarifas. Tai reiškia, kad vietoj to, kad visoms asmens gaunamoms pajamoms būtų taikomas vienas tarifas, pajamos apmokestinamos taikant skirtingus tarifus. Pavyzdžiui valstybėje, kurioje yra taikoma planinė pajamų apmokestinimo sistema, darbo pajamoms gali būti taikomas vienas tarifas, pajamoms, gautoms iš investicijų, kitas, o pajamoms, gautoms iš nuomos veiklos, dar vienas atskiras tarifas ir t.t. Kiekviena pajamų rūšis apmokestinama skirtingu tarifu. Tai gali reikšti, kad asmuo turės pildyti ne vieną deklaraciją, kad galėtų deklaruoti savo įgytas pajamas. Atskyrus asmens pajamas į daugiau nei vieną kategoriją, gali būti sunku arba neįmanoma nustatyti progresinį apmokestinimą ir numatyti asmenines mokesčių lengvatas, tokias kaip atleidimas nuo mokesčių, atskaitymai ar nuolaidos. Progresinis apmokestinimas paprastai laikomas veiksmingiausiu būdu nustatyti mokesčius atsižvelgiant į asmens gebėjimą mokėti. Asmens gebėjimą mokėti rodo bendro ekonominio pajėgumo didėjimas, mokestis turėtų būti imamas nuo visų mokesčių mokėtojo pajamų. Taikant planinę sistemą, progresinio ribinio tarifo struktūra gali būti taikoma tik kai kurių kategorijų pajamoms, todėl gali atsirasti nelygybė tarp mokesčių mokėtojų, gaunančių skirtingų rūšių pajamas. Panašiai taikant planinę sistemą, gyventojų pajamų mokesčio lengvatos turi būti taikomos tik vienos kategorijos pajamoms. Todėl lengvatos gali būti ne visiškai veiksmingos. Tai didina mokesčių administravimo sudėtingumą (Victor Thuronyi 1998 m. Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund: Chapter 14, Individual Income Tax,). Taigi toks apmokestinimo modelis, nors ir atrodytų paprastas,

yra sunkiau administruojamas. Taikant šį modelį, sunkiau valdyti ekonominę situaciją valstybėje, taikant lengvatas nukreipti asmenų ekonomines veiklas į kurią nors kryptį. Taip pat dar vienas šios sistemos minusas yra tai, kad šiai sistemai yra labai svarbus pajamų rūšių suskirstymas, pajamos turi būti aiškiai išskirstytos kategorijomis. Nes dviejų panašių kategorijų skirtingas apmokestinimas gali sukelti neaiškumą pasirenkant, kurį tarifą taikyti. Taip pat reikia atsižvelgti ir į tai, kad mokesčių sistema tiesiogiai reguliuoja ekonominę rinką. Vienas ar kitas palankus tarifas gali pastūmėti mokesčių mokėtojus pasirinkti mažesniu tarifu ar palankiau apmokestinamą pajamų rūšį ir užsiimti ta ekonomine veikla. O tai gali sukelti ekonominius nukrypimus nuo įprasto kurso, kadangi didesnė dalis mokesčių mokėtojų gali pasirinkti ne būtinai reikalingą ar pelningą veiklą, o tiesiog palankesnę mokesčių tarifą. Taip pat jei didžioji dalis mokesčių mokėtojų rinksis palankiausiai apmokestinamą veiklą, gali nukentėti ir valstybių biudžetai. Vienas iš planinės mokesčių sistemos privalumų yra tas, kad mokesčių mokėtojams gali būti lengviau suprasti savo mokesčines prievoleles ir jų laikytis. Pajamas suskirsčius į skirtingas kategorijas, mokesčių mokėtojams gali būti lengviau apskaičiuoti savo mokesčines prievoleles ir suprasti, kokie atskaitymai ir kreditai taikomi kiekvienos rūšies pajamoms. Apibendrinant galime matyti, kad planinė sistema pasižymi sunkesniu mokesčių administravimu, taip pat ši sistema nepasižymi lankstumu, t. y. norint taikyti lengvatas dar labiau yra didinama apkrova administravimui. Dar galima paminėti ir tai, kad šios sistemos dalyviai gali bandyti perkėlinėti savo pajamas iš nustatyto tarifo į tarifus, kur pajamos apmokestinamos palankiau. Tačiau mokesčių mokėtojams yra aiški apmokestinimo tvarka ir numatyti tarifai.

1.2 Globali sistema:

Pirmuosius modernaus Globalaus apmokestinimo modelio požymius galime pamatyti analizuojant Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau - Amerikos) gyventojų pajamų apmokestinimą. Kaip ir daugumoje to metų valstybių įvairūs mokesčiai dažniausiai atsiradavo kilus kokiam nors kariniui konfliktui. Ne išimtis ir Amerikos atveju. 1861 m. kilęs pilietinis karas privertė ieškoti būdų kaip papildyti biudžetą karui finansuoti. To pasėkoje atsirado Amerikos pirmasis federalinis pajamų mokestis. Amerikiečių gaunamos pajamos tuo metu buvo apmokestinamos proporciniai 3 procentų tarifu, jeigu pajamos viršijo 800 dolerių per metus (*Act of August 5, 1861, Chap. XLV, 12 Stat. 292*). Taip pat 1862 m. Kongresas priėmė Vidaus mokesčių įstatymą, kuriuo buvo įsteigtas Vidaus mokesčių biuras - šiuolaikinės mokesčių inspekcijos pirmtakas. Vidaus pajamų biuras nustatė akcizo mokesčius viskam - nuo tabako iki juvelyrinių dirbinių. Vėliau Pajamų mokesčio nuostata buvo panaikinta 1862 m. pajamų įstatymu, kuris pakeitė fiksuotą tarifą progresiniu 3 procentu tarifu metinėms pajamoms, viršijančioms 600 Amerikos dolerių (3,4 karto daugiau nei 1862 m. nominalus bendrasis vidaus produktas vienam gyventojui, kuris tuo metu buvo 177,69 JAV dolerio (2021 m. atitinkama suma siekė 234 tūkst. Amerikos dolerių), ir 5 procentų tarifu pajamoms, viršijančioms 10 000 Amerikos dolerių (56 kartus daugiau nei 1862 m. nominalus bendrasis vidaus produktas vienam gyventojui), (2021 m. atitinkamos pajamos yra 3,9 mln. JAV dolerių). Tai, kad mokestis turėjo padėti finansuoti valstybės biudžetą karinio konflikto metu, nurodo ir tai, kad įstatyme buvo numatyta, jog pajamų mokestis nustos galioti 1866 m. Pasibaigus pilietiniam karui, pajamų mokestis nesulaukė didelio palaikymo ir 1872 m. buvo panaikintas. Matome, kad pirmieji bandymai apmokestinti pajamas siekė tik aukščiau vidurinės klasės esančių asmenų kišenes. Pajamų mokestis Amerikoje vėl trumpam atsirado 1894 m. Kongresas priėmė Vilsono-Gormano įstatymą, kuriuo buvo nustatytas 2 % mokesčio tarifas didesnėms nei 4 000 JAV dolerių metinėms pajamoms. Tačiau Charles Pollockas iš Niujorko pateikė ieškinį kitų Farmers Loan and Trust Company akcininkų vardu (*The case of Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company*), siekdamas, kad bankas nemokėtų mokesčio. Banko advokatai teigė, kad įstatymas pažeidė Konstitucijos II straipsnio 9 skirsnio nuostata, kad joks tiesioginis mokestis negali būti nustatomas, nebent apmokestinami visi. Kitaip tariant, federaliniai mokesčiai turi taikyti vienodą tarifą kiekvienam piliečiui, nenustatant jokių išimčių dėl

pajamų. (Irons, Peter 1999 m. A People's History of the Supreme Court. New York, Penguin). Teismas šioje byloje nusprendė, kad Vilsono-Gormano tarifas yra nekonstitucinis ir jį pašalino. Kongresas dar du dešimtmečius neįvedė jokio gyventojų pajamų mokesčio, bijodamas, kad Aukščiausiasis teismas vėl jį paskelbs nekonstituciniu. Galiausiai, mažėjant spaudimui iš visuomenės, 1913 m. buvo priimta šešiolikta Jungtinių Amerikos Valstijų Konstitucijos pataisa. Pataisoje buvo numatyta, kad kongresas turi teisę nustatyti ir rinkti mokesčius už pajamas, nepriklausomai nuo jų šaltinio, neskirstant jų tarp atskirų valstijų ir neatsižvelgiant į jokią surašymą ar suskaičiavimą. (**Amendment XVI**). Tai atvėrė kelią šiuolaikinei globalinei progresinei Amerikos mokesčių sistemai. 1916 m. Mokesčių įstatymu buvo pradėta koreguoti mokesčių tarifus ir pajamų skalę. Iš pradžių pajamų mokestis buvo 1 procentas žemiausiam pajamų lygiui, kurį sudarė pajamos iki 20 000 Amerikos dolerių, ir 7 procentai aukščiausiam pajamų lygiui, kurį sudarė pajamos, viršijančios 500 000 Amerikos dolerių. Pajamų įstatymu viršutinė riba buvo padidinta iki 2 000 000 JAV dolerių, o mokesčių tarifai padidinti - iki 2 procentų apatinei ribai ir iki 25 procentų viršutinei ribai.

Globalinė pajamų mokesčio sistema - tai mokesčių sistema, kuria apmokestinamos visų rūšių asmenų ir įmonių gaunamos pajamos, neatsižvelgiant į jų šaltinį ar pobūdį. Pagal tokią sistemą apmokestinami visi pajamų šaltiniai, įskaitant atlyginimus, darbo užmokesťį, pelną, kapitalo prieaugį, dividendus, palūkanas, nuomos pajamas ir kitas pajamų formas. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO) išplečia globalaus apmokestinimo sąvoką ir nurodo, kad esant globaliai gyventojų pajamų apmokestinimo formai visos pajamos ar didžioji jų dalis (grynaisiais pinigais) (atėmus išskaitymus) apmokestinama remiantis ta pačia mokesčio tarifų sistema, t. y. tiek darbo užmokesčio, tiek kapitalo pajamos yra apmokestinamos tais pačiais tarifais (paprastai progresinių tarifų sistema), o mokesčių lengvatų vertė mokesčių mokėtojams didėja didėjant pajamoms ((OECD, 2006). Tax policy studies. Fundamental reform on personal income tax. No. 13). Globalinės pajamų apmokestinimo formos elementai yra taikomi daugelyje šalių. Ši sistema laikoma paprastesne apmokestinimo forma, nes apmokestina absoliučiai visas asmenų gautas pajamas. Taip pat ši forma mažina galimybę asmenims sumažinti mokesčių tarifą vienai ar kitai gaunamų pajamų rūšiai jas keičiant, kadangi bus apmokestinamos visos asmens pajamos. Kalbant apie globalinę pajamų apmokestinimo formą, galime matyti, kad ją naudojančios šalys dažnai į apmokestinimo procedūrą įtraukia skirtingus dažniausiai progresinių pajamų apmokestinimo tarifus. Dar ši sistema pasižymi įvairiomis mokesčių lengvatomis ar išlygomis, kaip aukojimas labdarai ar mokėjimai į pensinius fondus. Tačiau

tokie globalios pajamų sistemos iškraipymai gali komplikuoti jos administravimą. Globalus pajamų apmokestinimas taikomas daugumoje EBPO valstybių, tačiau skiriasi įvairiais aspektais. Kaip konstatuoja J. Owens (2006), daugelis EBPO šalių naudoja globalų pajamų apmokestinimą, nes ši forma patrauklesnė dėl šių priežasčių: užtikrina horizontaliojo teisingumo įgyvendinimą. Ši forma, pasitelkdama progresinius pajamų tarifus, užtikrina efektyvesnį pajamų perskirstymą. Be to, globali forma sukelia sunkumų, t. y., tampa sunkiau išvengti, mokesčių perkeliant pajamas (keičiant vienos rūšies pajamas kitomis), o tai, kad nėra pajamų perkėlimo galimybių, sumažina administravimo išlaidas. (Egidijus Bikas, Rasa Subačienė, Greta Keliuonytė - Staniulienė, Ieva Astrauskaitė, Gyventojų pajamų apmokestinimas: mokslo studija / Vilnius : Vilniaus Universitetas. 2015.) Globalinis pajamų apmokestinimo modelis laikomas kaip padedantis išlaikyti horizontalųjį teisingumą, nes apmokestinamos visos asmens gautos pajamos neatsižvelgiant, iš kokios rūšies pajamų jos buvo gautos. Apibendrinant galima teigti, kad globalinė gyventojų pajamų apmokestinimo forma yra svarbus įrankis valstybėms surinkti lėšas į biudžetą, ir nenukrypti nuo horizontalaus teisingumo, tačiau reikia pripažinti, kad geram tokios sistemos veikimui užtikrinti sklandžiai veikiančią mokesčių administravimo mechanizmą yra sunkiau, kadangi šioje sistemoje pajamos dažniau apmokestinamos taikant progresinį tarifą, kas sunkina mokesčių administravimą.

1.3 Dualistinė sistema:

XX a. devintajame dešimtmetyje Skandinavijos šalys buvo susirūpinusios dėl to, kad vidaus investuotojai perkelti portfelines investicijas (pavyzdžiui, bankų indėlius, akcijas, įmonių ir vyriausybių obligacijas) į užsienį. Atsižvelgiant į didelius mokesčių tarifus, su kuriais susidurdavo fiziniai asmenys (didžiausi ribiniai gyventojų pajamų mokesčio tarifai aštuntojo dešimtmečio viduryje svyravo nuo 66 % Norvegijoje iki 87 % Švedijoje), vidaus investuotojai buvo skatinami perkelti investicijas į užsienį, kad išvengtų vidaus mokesčių, o dėl didėjančios kapitalo rinkų globalizacijos buvo lengviau steigti ir išlaikyti investicijas ir banko sąskaitas užsienyje. (Richard M. Bird 2010 m. *Dual Income Taxation: A Promising Path to Tax Reform for Developing Countries*). Iš aprašytos situacijos matome, kad augant ekonomikai ir didėjant kapitalo judėjimui Skandinavijos šalys susidūrė su problema, kai dideli tarifai vertė vidaus investuotojus trauktis iš rinkos ir persikelti kitur, kur pajamos, gaunamos iš kapitalo, būdavo apmokestinamos palankiau. Tai privertė Skandinavijos šalis daryti pokyčius mokesčių sistemoje, kas lėmė dualistinės sistemos atsiradimą ir darbo pajamų atskyrimą nuo pajamų, gautų iš kapitalo. Dvigubą pajamų mokestį 1980 m. pirmą kartą pasiūlė danų ekonomistas Nielsas Christianas Nielsenas. Jis siūlė, kad globalinį pajamų mokestį pakeistų sistema, apimanti fiksuotą kapitalo pajamų mokesčio tarifą - įmonių pajamų mokesčio tarifo dydžio - ir progresinį visų mokesčių mokėtojo pajamų iš kitų šaltinių apmokestinimą. 1985 m. pavasarį mažumos vyriausybė siūlė įvesti dualistinę sistemą, tačiau opozicija nenorėjo pašalinti progresinių tarifų. Bet po dviejų metų dvigubas pajamų mokestis pirmą kartą buvo įvestas keturiose Šiaurės šalyse (Danijoje, Suomijoje, Norvegijoje ir Švedijoje), 1987-1993 m. įvykdžius kelias mokesčių reformas. Todėl dvigubas pajamų mokestis dar vadinamas Šiaurės šalių mokesčių sistema arba Šiaurės šalių dvigubu pajamų mokesčiu. Vėliau ir kitos Europos šalys sekė Skandinavijos pavyzdžiu ir pradėjo taikyti dualistinę sistemą.

Dualistinė sistema yra plačiausiai taikoma apmokestinimo forma. Dažniausiai valstybės taiko ir visapusiškos sistemos apmokestinimo elementus ir planinės apmokestinimo sistemos elementus. Teoretikai dažniausiai nesutaria, kuri sistema yra geresnė, tai yra, ar darbas ir iš kapitalo gaunamos pajamos turėtų būti apmokestinama kartu ar atskirai. Didžioji dauguma dabar valstybėse veikiančių mokesčių sistemų pasižymi kaip abiejų prieš tai aptartų sistemų mišinys. Dažniausiai valstybės taiko globalų apmokestinimą

darbo pajamoms joms pritaikant progresinį mokesčių tarifą ir kapitalo pajamas apmokestina tokiomis taisyklėmis, kurios būdingos planinei pajamų apmokestinimo sistemai. Taip pat toks sistemų susijungimas šiais laikais atrodo neišvengiamas, kai vyksta toks spartus kapitalo judėjimas. Šiais laikais kaip niekada lengva perkelti kapitalą, tačiau iš darbinės veiklos gaunamos pajamos nėra perkeliamos taip lengvai kaip kapitalas, todėl sunku taikyti kurią vieną sistemą, nenukrypstant nuo vertikalios ir horizontalios teisingumo. Iš tiesų, sunkumai, su kuriais susiduriama apmokestinant labai mobilią mokesčių bazę, nesiimant kenksmingų priemonių, kiekybinės kontrolės, jau paskatino daugelį šalių aiškiai atsisakyti horizontalios teisingumo ir siekti diferencijuoto (planinio) darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo bei siekti diferencijuoto (planinio) darbo ir kapitalo pajamų apmokestinimo, kai pastarosioms tenka daug mažesnė mokesčių našta. Atrodo kad globalinio pajamų apmokestinimo patrauklumas mažėja globalizuotame pasaulyje. (. Howell H. Zee 2005 m. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments.). Dualus pajamų apmokestinimas dažniausiai remiasi darbo pajamų apmokestinimu taikant progresinį tarifą, ir kapitalo pajamų apmokestinimu taikant plokščiąjį tarifą. Tai suponuoja, kad nei viena nei kita sistema, veikiančios atskirai, negali užtikrinti mokesčių neutralumo nenukrypstant nuo vertikalios ir horizontalios teisingumo. Taikant tik vieną sistemą, sudėtinga užtikrinti vienodą apmokestinimą pajamoms, gautoms iš darbo ir kapitalo, kadangi kapitalo pajamos yra daug mobiliosnės, negu pajamos gaunamos iš darbo. Tokiu būdu asmuo perkeldamas pajamas iš kapitalo į kitą valstybę, kuri palankiau apmokestina pajamas gautas iš kapitalo, galėtų susimąžinti mokesčines naštas. Taip pat tik vienos sistemos taikymas lemia tai, kad vienos ar kitos rūšies pajamos gali būti vertinamos palankiau, ar atvirkščiai. Todėl įstatymų leidėjai, reguliuojantys mokesčių taisykles, dažniausiai nukrypsta nuo vienos ar kitos sistemos ir nustato taisykles, kurios yra hibridinės. Įstatymų leidėjai taiko abi sistemas, tačiau tai daro dalinai, vienoms pajamų rūšims numato vienai sistemai būdingas taisykles, kitos rūšies pajamas apmokestina vadovaujantis kitos sistemos taisyklėmis. Pavyzdžiui, numato planinei sistemai būdingą proporcinį tarifą pajamoms, gautoms iš kapitalo, ir globalinei sistemai būdingą progresinį tarifą iš darbo santykių gaunamoms pajamoms. Taip siekiama išlaikyti neutralumą. Dvigubas pajamų mokestis leidžia šalims išlikti konkurencingomis tarptautinėje arenoje dėl kapitalo apmokestinimo, nereikalaujant, kad jos taikytų tuos pačius mažesnius tarifus iš darbo gaunamoms pajamoms. Taigi matome kad anksčiau aptartos sistemos nebuvo tobulos ir vis dar kelia diskusijas mokslininkų tarpe. Tačiau dabar galime stebėti tendenciją, kad šiuo metu didžioji dalis valstybių taiko dualistinę ar beveik dualistinę sistemą.

1.4 Plokščiasis (proporcinis) modelis

Plokščiojo tarifo mokesčio formos koncepcija remiasi tuo, kad mokesčio tarifas yra toks pats visoms asmens gaunamoms pajamoms. Šiuo būdu apmokestinamos pajamos nėra skirstomos pagal tai, kokia veikla užsiimdamas asmuo jas gauna, taip pat nėra atsižvelgiama į gaunamų pajamų dydį. Visos asmens gaunamos pajamos proporcingai apmokestinamos tuo pačiu fiksuotu tarifu, kuris nekinta atsižvelgiant į gaunamų pajamų dydį ir veiklos pobūdį.

Praėjusiame XX amžiaus pradžioje plokščiasis tarifas buvo plačiai taikomas Rytų Europoje ir netgi Baltijos šalyse visoms gyventojų gaunamoms pajamoms. Viena iš pirmųjų šalių Europoje įsivedusių plokščiąjį mokesčių tarifą buvo Estija. 1994 metais numatytas tarifas siekė 26 procentus, po to 2008 metais tarifas buvo sumažintas iki 22 procentų, o 2012 metais tarifas buvo dar kartą sumažintas viena procentine dalimi iki 21 procento. Tokia tendencija taikyti plokščiąjį tarifą Rytų Europoje anot Sue Piper ir Carol Murphy publikuoto straipsnio „Flat personal income taxes: systems in practice in Eastern European economies“ atsiranda dėl šių priežasčių:

1. Kai kurios iš šių šalių mokesčių sistemos negeneravo pakankamai pajamų, kad būtų galima finansuoti reikiamas valdžios sektoriaus išlaidas.
2. Kai kuriose šalyse mokesčių administravimo sistema buvo labai silpna, o neoficiali ekonominė veikla buvo vykdoma už mokesčių sistemos ribų. Pavyzdžiui, apskaičiuota, kad 1994-1995 m. šešėlinė ekonomika sudarė apie pusę visos ekonominės veiklos Gruzijoje ir Ukrainoje. Dėl to, kad kai kuriose šalyse nebuvo išskaitymo prie pajamų šaltinio sistemos, taip pat buvo sunku administruoti mokesčius, o sankcijos už jų nesilaikymą taip pat buvo įvairios.
3. Kai kurių šalių ekonomikoje dėl skirtingų mokesčių tarifų ir prasto visuomenės švietimo mokesčių mokėtojams sunku suprasti savo mokesčines prievoles.
4. Kai kurios šalys, kurios neseniai perėjo prie vienodo gyventojų pajamų mokesčio sistemos, įstojo arba turėtų įstoti į Europos Sąjungą ir ėmėsi platesnių mokesčių reformų, kad atitiktų Europos Sąjungos reikalavimus. Pavyzdžiui, Estija ir Slovakija

suderino svarbius savo mokesčių sistemos elementus su Europos Sąjungos mokesčių teise, įskaitant tiesioginius mokesčius, savitarpio pagalbą, administracinį bendradarbiavimą ir pridėtinės vertės mokestį.

Galime matyti, kad autorių išvardytos problemos tiksliai apibūdina tuo metu Rytų Europoje ir Baltijos šalyse tvyrančias tendencijas, kai didelė dalis pajamų lieka šešėlyje. O taip pat rytinių valstybių bloką sudarė valstybės, neseniai atgavusios nepriklausomybę, kas suponavo silpną ekonominę padėtį. Pagal ekonomikos teoriją, taikant proporcinio tarifo sistemą, kai sumažinami dideli ribiniai mokesčių tarifai ir atsisakoma mokesčių tarifų gradacijos, gyventojai renkasi daugiau dirbti ir vartoti, o įmonės didinti investicijas. To padarinys yra ūkio plėtra, kuri didina bendras biudžeto pajamas. (Andrius Paulauskas 2008 m. VIENODAS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO TARIFAS ISSN 1392-1274. Teisė 2008 68). Taip pat iš naujo kuriamos valstybės dar neturėjo stipriai ir efektyviai veikiančio mokesčių administravimo, kontroliavimo aparato, kuris galėtų padėti mažinti šešėlinę ekonomiką. Reikia nepamiršti ir to, kad tuo metu Baltijos šalių siekis buvo kuo greičiau jungtis prie Europos Sąjungos ir taip įsilieti į bendrą Europos rinką, todėl įstatymų leidėjai stengėsi kaupti valstybės mokesčių rinkimo aparatą, taip kad atitiktų bent jau minimalius Europinius standartus. Taip tokią Baltijos šalių reformą prisitaikant plokščią mokesčių tarifą galima paaiškinti tuo, kad šalis stengėsi būti konkurencingos, norėjo kurti palankesnes sąlygas verslui, pritraukti daugiau investicijų, mažinti darbuotojų apmokestinimą. O būtent toks apmokestinimo modelis plokščiuoju tarifu leidžia supaprastinti apmokestinimą. Taikant plokščiąjį modelį yra nustatomas vienas tarifas ir stengiamasi atsisakyti esančių mokesčių lengvatų, taip palengvinant mokesčio administravimą. Toks apmokestinimas padeda supaprastinti mokesčių sistemą, nėra skirtingo dydžio tarifų, visos pajamos apmokestinamos vienodu tarifu, nepriklausomai nuo jų dydžio ar pobūdžio. Proporcinės sistemos propaguotojai aiškina, kad proporcinis pajamų apmokestinimas skatina asmenų lygybę todėl, kad visi asmenys moka santykinai tokio paties dydžio mokestį nuo gaunamų pajamų. Vertinant šį apmokestinimo modelį reikia apžvelgti ir jo sąveikavimą su horizontaliu ir vertikalium teisingumu. Vertinant iš horizontaliojo teisingumo prizmės, proporcinis mokestis atitinka vieną iš pagrindinių horizontalaus teisingumo taisyklių, kad kiekvienas asmuo turi mokėti proporcingai gaunamoms pajamoms. Tačiau iš dalies prieštarauja vertikaliam teisingumo taisyklėms, kurios remiasi (ability to pay) principu, kai didesnes pajamas gaunantys asmenys turėtų mokėti didesnius mokesčius. Bet reikia pažymėti ir tai, kad ekonomistai neranda sutarimo, kaip konkrečioje situacijoje matuoti, skaičiuoti asmens padėtį horizontalaus teisingumo

požiūriu, kuo asmens padėties vertikalus teisingumo požiūriu skaičiavimas (vertinimas) skirtųsi nuo vertinimo horizontalaus teisingumo atžvilgiu. (Gediminas Užubalis. 2012 m. Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė.) Atsižvelgiant į autoriaus pastebėjimus, galime matyti, kad šiais laikais sunku tiksliai įvardyti, kas atitinka vertikalus ar horizontalus teisingumo sampratas.

Mokesčių administravimas naudojant plokščiąjį tarifą sąlyginai lengvesnis ir paprastesnis, nei naudojant kitus apmokestinimo modelius. Toks apmokestinimo būdas leidžia mokesčių mokėtojams negalvoti, kaip keisis apmokestinimas didėjant jo pajamoms. Tai yra asmuo yra suinteresuotas gauti daugiau pajamų žinodamas, kad visos gaunamos pajamos bus apmokestinamos vienodu proporciniu tarifu. Tačiau šis modelis nebūtinai reikš, kad valstybės surinks daugiausiai pajamų į biudžetą. Atsižvelgiant į tai, kad plokščiajam tarifui nebūdingas lengvatų taikymas, toks apmokestinimas kelia santykinai didesnę našta mažesnes pajamas gaunantiems asmenims. Nors ir vienodas gyventojų pajamų apmokestinimo tarifas suponuoja visų asmenų lygybę taikant tokį patį tarifą visoms asmenų gaunamoms pajamoms, dažniausiai valstybės taikančios plokščią apmokestinimo tarifą nustato neapmokestinamų pajamų dydį ar kitokias gyventojų išlaidas, iš kurių buvo galimi atskaitymai nuo mokesstinės bazės. Pavyzdžiui, Ukrainoje galima atskaityti dalį sumos, paaukotos Ukrainos registruotoms labdaros ir pelno nesiekiančioms organizacijoms. 2022 mokesčiais metais ši riba siekė 16 %. Taip pat išlaidos studijoms, būsto paskoloms, jeigu būstas yra pagrindinė asmens gyvenamoji vieta ir įmokos į pensijų fondus.

1.5 Progresinis apmokestinimas:

Substancialiu požiūriu teisingumas reikalauja, kad pareigos mokėti mokesčius mastas visiems turi būti lygus, tačiau formali lygybė nėra pakankamas matas – šiuolaikinė jurisprudencija iš lygybės principo išveda „galimybės mokėti“ principą. Šis principas reiškia, kad tik įvertinus realias asmens galimybes mokėti, galima išmatuoti pareigos lygybę. Be to, saiko (arba proporcingumo) principas svarbus ieškant kompromiso tarp individo intereso ir viešojo intereso. Todėl, pavyzdžiui, nustatant mokesčių pareigos mastą (išleidžiant atitinkamą mokesčių įstatymą) politinis sprendimas turi atitikti teisingumo kriterijų. (Gediminas Užubalis 2011 m. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. ISSN 1392–1274. TEISĖ 2011 81). Jau nuo XVIII a. škotų švietėjas, moralės filosofas Adamas Smithas paminėjo mokesčių teisingumą - mokesčiai turi būti proporcingi asmens gaunamoms pajamoms. Pagrindė progresinio mokesčio idėja yra tai, kad asmens pajamos turi būti apmokestinamos proporcingai, tai yra kuo daugiau pajamų asmuo gauna, tuo tas asmuo turi didesnes galimybes mokėti mokesčius. Šiuolaikinėje visuomenėje atsirandanti turtinė nelygybė yra viena iš problemų, skatinanti progresinių mokesčių atsiradimą. Remiantis naujausiais federalinio rezervo duomenimis, 1 proc. didžiausią turtą turinčių amerikiečių bendra grynojo turto vertė siekia 34,2 trilijono JAV dolerių arba 30,4 proc. viso JAV namų ūkių turto, o 50 proc. mažiausią turtą turinčių gyventojų turi tik 2,1 trilijono JAV dolerių arba 1.9 proc. turto. (<https://www.federalreserve.gov/releases/z1/dataviz/dfa/distribute/table/#quarter:0;seriesNet%20worth;demographic:networth;population:1,3,5,7;units:levels;range:2005.2,2020.2>). Pagrindinis progresinio apmokestinimo siekis yra socialinė lygybė. Ši sistema teigiamai veikia gyventojų vartojimą, santaupas, darbo pasiskirstymą, taip pat kuria socialinę lygybę, ko ir siekia valstybės. Tačiau sistema turi ir trūkumų – ji gali iškraipyti gyventojų norą gauti daugiau pajamų, kilti pareigose, gauti didesnę algą ar didinti kapitalą. Taikant progresinio apmokestinimo taisykles, renkant mokesčius svarbu yra rasti kompromisinį sprendimą, kuris leistų mažesnes pajamas gaunantiems gyventojams neužkelti per didelės naštos, lengvatų, ir taip pat per daug neužkrauti didesnes pajamas gaunančių gyventojų. Vienas iš progresinio apmokestinimo bruožų yra lengvatų numatymas. Įprastai valstybės numato neapmokestinamą pajamų dydį, neapmokestina gyvybės draudimo įmokų, įmokų į pensijų fondus ar įmokų, sumokėtų už mokslus.

Skaičiuojant pagal progresinį tarifą, pasitelkiama mokesčio tarifų skalė. Progresinis tarifas gali būti sudarytas pagal paprastą ir sudėtingą (laipsniuotą) progresiją. Pagal paprastą progresiją padidėję tarifai taikomi visam mokesčio objektui, o pagal sudėtingą progresiją objektas skirstomas į dalis, ir kiekvienai tolesnei objekto daliai skiriamas vis didėjantis tarifo dydis. Sudėtingos progresijos tarifas sušvelnina mokesčio progresiją ir jo našta. (Gediminas Dubauskas 2011 m. *Finasų valdymo teorijos*). Analizuojant progresinį apmokestinimą matome, kad nebūtinai visos gaunamos pajamos bus apmokestinamos įprastu progresiniu tarifu. Galima situacija kai pajamos apmokestinamos progresiniu tarifu, bet didėjantis progresinis tarifas taikomas tik tai pajamų daliai, kuri viršija numatytą progresinį tarifą. Taip bandant nenukrypti nuo teisingo apmokestinimo idėjos. Dažnai kylantis klausimas yra kaip stipriai reikėtų apmokestinti turtingiausius ir kokios naudos tai atneš valstybės biudžetui. Kai įstatymais nustatyti ribiniai mokesčių tarifai yra labai aukšti, didesnes pajamas gaunantys mokesčių mokėtojai siekia sumažinti savo mokesčius įsipareigojimus investuodami į turtą, kuriam taikomos mokesčių lengvatos. Turtingi mokesčių mokėtojai taip pat gali pasinaudoti aukštais ribiniais mokesčių tarifais sumažindami skolinimosi išlaidas, kad skolinimosi išlaidos po apmokestinimo būtų mažesnės už investicijų grąžą prieš apmokestinimą. Investicijų portfelio sudėties pokyčiai, reaguojant į mokesčių pokyčius, yra plačiai paplitę, faktinis apmokestinimo progresyvumas gali būti daug mažesnis už įstatymais nustatytų mokesčių tarifų progresyvumą. (Scholz, J. K. 1996 m. *Tax progressivity and household portfolios: descriptive evidence from the Survey of Consumer Finances. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge*, p. 219–267.)

Atsižvelgiant į tai reikia įvertinti ir tai, kad turtingiausių žmonių klasei priklausantys asmenys dažniau savo pajamas gauna iš kapitalo pajamų, o ne darbo pobūdžio pajamų, taip pat didesnes pajamas gaunantys asmenys dažnai turi daugiau galimybių pakeisti savo pajamų pobūdį į palankiau apmokestinamas pajamas.

2. VALSTYBĖSE TAIKOMA PRAKTIKA

2.1 Vokietija:

Vokietijos apmokestinimo sistemai būdingas dualistinis apmokestinimo modelis. Pajamų apmokestinimo sistema išskiria pajamas, gautas iš darbo santykių, ir pajamas iš kapitalo. Kuriantis Vokietijos apmokestinimo sistemai, didelį vaidmenį joje turėjo Vokietijos Konstitucinis Teismas. Vienas iš svarbiausių sprendimų formuojant Vokietijos gyventojų pajamų apmokestinimo sistemą buvo susijęs su Konstitucijos 2 straipsniu - Teisė į asmens laisvę. Konstitucinis teismas paaiškino, kad valstybė negali apmokestinti asmens pajamų, kurios yra būtinos minimaliam gyvenimo standartui užtikrinti. (BVerfG, decision of the Second Senate of September 25, 1992 - 2 BvL 5/91 -, Rn. 1-97, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/1s19920925_2bvl000591.html). Kai XIX a. atsirado globalinis pajamų mokestis, jis jau buvo grindžiamas idėja, kad pajamomis pirmiausia galima užtikrinti pajamų gavėjo ir jo šeimos pragyvenimą, o tik po to jas apmokestinti (Murhard 1834 m, Theorie und Politik der Besteuerung,.) Matome, kad tokia praktika jau formavosi nuo XIX a. Teoretikai pirma numatė būtinybę aprūpinti šeimos pragyvenimą, o po to pajamas, viršijančias minimalius standartus išgyvenimui, kaip galimas apmokestinimui. Taip pat kitas svarbus Konstitucinio teismo sprendimas buvo kilęs dėl pajamų apmokestinimo, kurias asmuo gauna iš darbdavio darbinės kelionės metu, kelionės išlaidoms dengti. Konstitucinis teismas išaiškino, kad įstatymų leidėjas turi teisę numatyti apmokestinamus dalykus ir apmokestinamą tarifą. Teismas paminėjo, kad pagrindinė įstatymų leidėjo teisė nustatyti tuos faktus, kuriems įstatymas sukelia vienodas teises pasekmes ir kurie dėl to kvalifikuojami kaip teisiškai lygiaverčiai, čia ribojama, ypač pajamų mokesčio teisės srityje, visų pirma dviem glaudžiai susijusiomis gairėmis: reikalavimu mokesčių našta derinti su finansinio pajėgumo principu ir nuoseklumo reikalavimu. Remiantis tuo, siekiant konstituciškai reikalaujamos mokesinės naštos lygybės, turi būti siekiama apmokestinti vienodo lygio mokesčių mokėtojus (horizontalus mokesčių teisingumas), tuo tarpu (vertikaliaja kryptimi) didesnių pajamų apmokestinimas turi būti pagrįstas palyginant su mažesnių pajamų apmokestinimu. (Federal Constitutional Court, judgment of the Second Senate of December 9, 2008 - 2 BvL 1/0 paras.1-91, https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/12/1s20081209_2bvl000107.html). Iš esmės

mokesčių įstatymų leidėjui nedraudžiama siekti papildomų mokesčių ir kontrolės tikslų dėl bendrojo gėrio. Kita vertus, grynai fiskalinis tikslas didinti valstybės pajamas nėra pripažįstamas ypatinga objektyvia priežastimi daryti išimtis, susijusias su mokesčių įstatymų sprendimų įgyvendinimu ir konkretizavimu. Vien tik valstybės finansinių poreikių ar riboto biudžeto nepakanka, kad būtų galima pateisinti nevienodą našta, priėmus konkrečius pagrindinius mokesčių teisės sprendimus. Net jei valstybė yra priklausoma nuo taupymo priemonių, ji turi užtikrinti, kad našta būtų paskirstyta tolygiai. (Gitana Albaitytė 2021 Seimo kanceliarijos Informacijos ir komunikacijos departamento Tyrimų skyrius, Pajamų įvertinimas ir apmokestinimas Vokietijoje ir Austrijoje, Analitinė apžvalga 21/118). Taigi matome, kad Vokietijos Konstitucijos teismas laikosi pozicijos, kad įstatymų leidėjas, norėdamas apmokestinti, turi nenukrypti nuo pagrindinių apmokestinimo principų. Įstatymų leidėjas, ruošdamas naujus mokesčius, turi būti tikras, kad mokesstinė našta visuomenei pasiskirsto lygiai, nėra diskriminuojami atskiri subjektai.

Vokietijos pajamų mokesčio įstatyme išskiriamos kelios pajamų kategorijos, įskaitant pajamas iš darbo santykių, savarankiškos veiklos, investicijų, verslo ir nekilnojamojo turto. Kiekvienos kategorijos pajamos gali būti sumuojamos, o bendros apmokestinamosios pajamos nustatomos atėmus specialius atskaitymus. Tačiau pajamos iš investicijų paprastai apmokestinamos prie pajamų šaltinio taikant fiksuotą mokesčio tarifą. (Abgabenordnung vert. Vokietijos mokesčių kodeksas (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61). Pagal Pajamų mokesčio įstatymą pajamų mokesčiu apmokestinamos šios fizinių asmenų pajamos:

iš žemės ūkio ir miškininkystės gautos pajamos;

iš komercinės verslo veiklos gautos pajamos;

iš individualios veiklos gautos pajamos;

iš darbo santykių gautos pajamos;

iš kapitalo gautos pajamos;

iš nuomos ir išperkamosios nuomos gautos pajamos;

taip pat, kitos pajamos (pavyzdžiui, pensijų pajamos arba privačių pardavimo sandorių pajamos).

Apmokestinamąsias pajamas sudaro visos pajamos likusios po kiekvienos kategorijos atskaitymų. Tai yra mokesčio bazę sudaro visos pajamos iš prieš tai išvardytų pajamų rūšių, kurios lieka pasinaudojus įmanomomis lengvatomis, kiekvienai pajamų rūšiai. Visoms pajamoms, išskyrus korporatyvines pajamas, taikomi įprasti progresiniai tarifai. Iš komercinės verslo veiklos gautos pajamos apmokestinamos plokščiu 25 procentų tarifu + 5,5 procento solidarumo mokestis. Likusios pajamos apmokestinamos progresiniu tarifu. Vokietijoje šiuo metu galioja 4 tarifai. Pajamos iki 10 632 eurų per metus apmokestinamos 0 procentų tarifu. Pajamos, viršijančios 10 632 eurus bet nesiekiančios 61 971 eurų per metus, apmokestinamos nuo 14 iki 42 procentų tarifu. Tikslėsniam tarifui nustatyti naudojama geometrinė progresija. Pajamoms nuo 61 971 euro iki 277 825 eurų per metus taikomas 42 procentų tarifas. O virš šios sumos gaunamoms pajamoms taikomas 45 procentų tarifas.

Taip pat Vokietijos mokesčių sistema turi dar du mokesčius, kuriuos išskaičiuoja iš asmenų gaunamų pajamų. Tai solidarumo mokestis ir bažnyčios mokestis. Solidarumo mokestis - tai papildomas mokestis gaunamoms pajamoms. Jis atsirado 1991 m. Laikoma kad šio mokesčio atsiradimui turėjo įtakos Rytų ir Vakarų Vokietijos suvienijimo kaštai bei Persijos įlankoje vykstantis konfliktas. Pradžioje šis mokestis atsirado kaip laikinas prieš tai aptartų problemų sprendimo būdas. Tačiau vėliau jo nebuvo atsisakyta. Nors buvo bandymų ir Federaliniame Finansų Teisme ir Federaliniame Konstituciniame Teisme. Pradžioje pajamos būdavo apmokestinamos 7,5 procentų tarifu. Dabar tarifas sumažintas 2 procentinėmis dalimis ir siekia 5,5 procento. Bažnyčios mokestį moka asmenys, priklausantys Krikščionių bendruomenei. Mokesčiui numatytas 9 procentų tarifas visai Vokietijai, išskyrus Bavarijos regioną, kur apmokestinama mažesniu 8 procentų tarifu. Beveik pusė Vokietijos gyventojų moka šį mokestį.

Vokietijos darbuotojai, dirbantys pagal darbo sutartis, yra suskirstyti į šešias klases:

I klasė – vieniši, gyvenantys registruotoje civilinėje partnerystėje, išsituokę, našliai arba vedę asmenys, išskyrus priskiriamus II, III arba IV mokesčių kategorijoms;

II klasė – vienišas asmuo, turintis teisę gauti vienišų tėvų pašalpą;

III klasė – susituokęs asmuo, kurio situoktinis negauna atlyginimo arba situoktinis uždirba atlyginimą, bet yra priskiriamas V mokesčio klasei abiejų situoktinių prašymu, arba dirbantys našliai kalendoriniais metais po situoktinio mirties, jei abu gyveno Vokietijoje ir nebuvo išsiskyre situoktinio mirties dieną;

IV klasė – vedę, abu sutuoktiniai uždirba darbo užmokestį, gyvena Vokietijoje ir nėra išsiskyre;

V klasė – vedę, bet vienas iš sutuoktinių abiejų sutuoktinių prašymu priskiriamas III mokesčio klasei;

VI klasė – darbuotojai, gaunantys kelis atlyginimus iš daugiau nei vieno darbdavio, kad būtų išskaičiuotas darbo užmokesčio mokestis už antrą ir visas papildomas darbo sutartis.

Šios klasės turi reikšmės, kiek darbdavys išskaičiuoja pajamų mokesčio nuo asmens gaunamo atlyginimo. Kiekviena klasė turi vienokių ar kitokių lengvatų, padedančių tai klasei priskirtiems asmenims. Tai gali būti numatytas kitoks neapmokestinamas pajamų dydis ar vienišų tėvų lengvata, ar vaiko lengvata ir t. t. Tačiau į tokias klases yra suskirstyti tik darbuotojai. Asmenys dirbantys individualiai (self - employed) į klases neskirstomi.

Apibendrinant Vokietijos gyventojų pajamų mokesčių sistemą galima teigti, kad Vokietijos mokesčių sistema yra dualistinė, t. y. joje yra ir globalinės, ir planinės sistemos elementų. Vokietijoje pajamos skirstomos į įvairias rūšis, pavyzdžiui, pajamos iš darbo santykių, pajamos iš savarankiškos veiklos, kapitalo prieaugis ir kt. Kiekvienai kategorijai taikomi skirtingi mokesčių tarifai ir taisyklės, o tai yra planinis sistemos elementas. Kartu Vokietijoje taikomas ir globalinis apmokestinimo metodas, kai apskaičiuojant mokestinę prievolę atsižvelgiama į visas fizinio ar juridinio asmens pajamas. Tai reiškia, kad pajamos iš įvairių šaltinių sujungiamos ir apmokestinamos bendrai, taip pat taikomi įvairūs atskaitymai, lengvatos ir kreditai, kad būtų gauta galutinė mokesčio suma. Apskritai, Vokietijos mokesčių sistema yra ir globalinės, ir planinės sistemos elementų derinys, kai pajamos iš skirtingų šaltinių apmokestinamos skirtingai, bet taip pat vertinamos bendrai, siekiant nustatyti bendrą mokestinę prievolę.

2.2 Jungtinės Amerikos Valstijos:

Amerikoje federalinių mokesčių sistemą sudaro kelios sudedamosios dalys: gyventojų pajamų mokestis, socialinio draudimo mokesčiai, korporatyviniai mokesčiai ir kiti. Didžiausia sudedamoji dalis, vertinant pagal surenkamus mokesčius, yra fizinių asmenų pajamų mokestis. 2021 m. iš fizinių asmenų pajamų mokesčių buvo surinkta 2 trilijonų Amerikos dolerių arba 50,5 procento biudžeto pajamų. (Office of Management and Budget (OMB), Historical Tables, Table 2.1, <https://www.whitehouse.gov/omb/historical-tables/>.)

Per daugiau nei 100 metų trukusią šiuolaikinio federalinio pajamų mokesčio istoriją (trumpalaikiai pajamų mokesčiai egzistavo ir prieš Kongresui ratifikuojant 16-ąją pataisą 1913 m.), pajamų mokesčio lygių ir tarifų skaičius keitėsi labai dažnai ir smarkiai. Iš pradžių federalinis pajamų mokestis buvo nustatytas septyniose pakopose, tačiau iki 1920 m. jų skaičius išaugo iki daugiau kaip penkiasdešimties pakopų. Nuo tada iki XX a. aštuntojo dešimtmečio pabaigos niekada nebuvo mažiau kaip 20 tarifų grupių. Paskutinė didelė federalinė mokesčių reforma - 1986 m. Mokesčių reformos įstatymas - sumažino tarifų grupių skaičių nuo šešiolikos iki dviejų, tačiau per pastaruosius tris dešimtmečius jų skaičius išaugo iki esamų septynių. Didžiausias ribinis federalinis pajamų mokesčio tarifas laikui bėgant labai kito. XX a. septintojo dešimtmečio pradžioje aukščiausiasis tarifas siekė 91 procentą, o po Kenedžio ir Džonsono mokesčių sumažinimo jis sumažėjo iki 70 procentų. Pirmasis R. Reigano mokesčių sumažinimas 1981 m. dar labiau sumažino viršutinį tarifą iki 50 procentų, o 1986 m. mokesčių reforma jį sumažino iki 28 procentų. Vėlesniais teisės aktais 1991 m. jis buvo padidintas iki 31 procento, o 1993 m. - iki 39,6 procento. Džordžo Bušo mokesčių mažinimas sumažino viršutinį tarifą iki 35 procentų, tačiau 2012 m. priėmus Amerikos mokesčių mokėtojų lengvatų įstatymą, jis vėl tapo 39,6 procento. Vėliau mokesčių mažinimo ir darbo vietų kūrimo įstatymu nuo 2018 m. aukščiausias tarifas buvo sumažintas iki 37 procentų. (<https://taxfoundation.org/historical-income-tax-rates-brackets/>).

Jungtinėse Amerikos Valstijose asmenys kasmet privalo pateikti mokesčių deklaraciją Vidaus pajamų tarnybai (IRS), kuri yra federalinė agentūra, atsakinga už mokesčių įstatymų rinkimą ir vykdymą, t. y. Valstybinės mokesčių inspekcijos atitikmuo Amerikoje. Mokesčių deklaracijoje apskaičiuojamas asmens mokestinis įsipareigojimas,

kuris priklauso nuo jo pajamų, atskaitymų ir kreditų. Tada atsižvelgiama, kiek mokesčių asmuo jau yra sumokėjęs metų eigoje, t. y. kai mokesčius už asmenį sumoka darbdavys ar kitos panašios situacijos. Ir galiausiai asmuo arba gauna grąžinamąją išmoką, arba privalo sumokėti papildomus mokesčius.

Jungtinių Amerikos Valstijų teisės aktuose numatyta, kas sudaro pajamų mokesčių bazę: darbo užmokestis, atlyginimai, arbatpinigiai, apmokestinamos palūkanos ir dividendų pajamos, verslo ir ūkio pajamos, realizuotas grynasis kapitalo prieaugis, apmokestinamos pensijos ir pajamos, pajamos iš nuomos, autorinių atlyginimų, patikėjimo, turto ir partnerystės pajamos. Taip pat yra pajamų, kurios specialiai neįtraukiamos į apmokestinamas pajamas, pvz. pavyzdžiui, darbdavio teikiama sveikatos priežiūra, karių pajamos, gautos kovos zonose ir t.t. (Exclusions are a form of “tax expenditure.” Tax expenditures are revenue losses associated with targeted provisions that move the income tax away from a “theoretical normal” tax system.). Mokestinė prievolė priklauso nuo mokesčių mokėtojo statuso. Yra keturios pagrindinės mokesčių deklaravimo kategorijos:

1. susituokę ir vedantys bendrą šeimos biudžetą,
2. susituokę ir vedantys du atskirus šeimos biudžetus,
3. namų ūkio galva,
4. vienišas asmuo.

2022 m. neapmokestinamas pajamų dydis vienišiemis mokesčių mokėtojams yra 12 950 Amerikos dolerių, o susituokusiems mokesčių mokėtojams, teikiantiems bendrą deklaraciją, yra dvigubai didesnis, t. y. 25 900 Amerikos dolerių. Namų ūkio galvos standartinis atskaitymas yra 19 400 Amerikos dolerių. Pagyvenusiems (65 metų ir vyresniems mokesčių mokėtojams) ir akliesiems taikoma papildoma standartinė atskaita. Neapmokestinamas pajamų dydis yra indeksuojamas atsižvelgiant į infliacijos svyravimus. Amerikos pajamų mokesčių sistema yra progresinė, o įstatymais nustatyti ribiniai mokesčių tarifai didėja, didėjant pajamoms. Esant tam tikram teisės aktais nustatytam ribiniam mokesčio tarifui, visi to tarifo ribose esantys asmenys, kuriems taikomas įprastas pajamų mokestis, neatsižvelgiant į bendrą jų pajamų lygį, moka vienodą mokesčio tarifą už apmokestinamas pajamas toje grupėje. Kai mokesčių mokėtojų pajamos viršija ribinį lygį, dėl kurio jie patenka į aukštesnę ribinę mokesčio grupę, aukštesnis ribinis mokesčio tarifas taikomas tik toms pajamoms, kurios viršija tą ribinę vertę. 2022 m. individualių pajamų mokesčio sistemoje yra septyni ribiniai pajamų mokesčio tarifai: 10 procentų, 12 procentų, 22 procentai, 24 procentai, 32 procentai, 35 procentai ir 37 procentai.

(<https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2022>). Šie ribiniai pajamų mokesčio tarifai taikomi apmokestinamosioms pajamoms, kad būtų apskaičiuota mokesčių mokėtojo bendroji pajamų mokesčio prievolė. Su tarifų intervalais susijusios ribos priklauso nuo pareiškėjo statuso.

1 lentelė. Jungtinių Amerikos Valstijų tarifai, asmenų kategorijos ir sumos

Mokesčių tarifas	Vienišas	Namų ūkio galva	Susituokę vendantys bendrą biudžetą
10%	\$0 iki \$10,275	\$0 iki \$14,650	\$0 iki \$20,550
12%	\$10,276 iki \$41,775	\$14,651 iki \$55,900	\$20,551 iki \$83,550
22%	\$41,776 iki \$89,075	\$55,901 iki \$89,050	\$83,551 iki \$178,150
24%	\$89,076 iki \$170,050	\$89,051 iki \$170,050	\$178,151 iki \$340,100
32%	\$170,051 iki \$215,950	\$170,051 iki \$215,950	\$340,101 iki \$431,900
35%	\$215,951 iki \$539,900	\$215,951 iki \$539,900	\$431,901 iki \$647,850
37%	\$539,901 ir daugiau	\$539,901 ir daugiau	\$647,851 ir daugiau

Šaltinis: Sudaryta autoriaus remiantis: (<https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2022>)

Apžvelgiant lentelėje nurodytus duomenis, galime susidaryti bendrą vaizdą apie Jungtinių Amerikos Valstijų gyventojų pajamų mokesčių progresyvumą ir gyventojų suskirstymą į grupes. Daugelio mokesčių mokėtojų, ypač mažesnes pajamas gaunančių mokesčių mokėtojų, vidutinis mokesčių tarifas yra neigiamas. Nemažos dalies mokesčių mokėtojų vidutinis mokesčių tarifas (sumokėtas gyventojų pajamų mokestis, padalytas iš pajamų) yra mažesnis už teisės aktais nustatytą mokesčių tarifą. Taip yra dėl progresyvaus mokesčių sistemos pobūdžio ir įvairių mokesčių lengvatų (kreditų, atskaitymų, išimčių ir pan.). Iliustruoti šiai situacijai, galime paimti paprastą pavyzdį. Jeigu 2022 m. asmuo yra vienišas ir gauna 100 000 Amerikos dolerių apmokestinamųjų pajamų, pirmieji 10 275 JAV doleriai apmokestinami 10 procentų tarifu ir sudaro 1028 Amerikos dolerius. Kitos 31 500 Amerikos dolerių pajamos (suma nuo 10 276 iki 41 775 Amerikos dolerių) apmokestinamos 12 procentų tarifu ir sudaro dar 3 780 Amerikos dolerių mokesčio. Po to kitos 47 300 Amerikos dolerių pajamos (nuo 41 776 Amerikos dolerių iki 89 075 Amerikos dolerių) apmokestinamos 22 % tarifu ir sudaro 10 406 Amerikos dolerių mokesčio. Lieka tik 10 925 Amerikos dolerių apmokestinamųjų pajamų (suma, viršijanti 89 075 Amerikos dolerių), kurios apmokestinamos 24 % tarifu, t. y. dar 2 622 Amerikos dolerių mokesčių.

Viską susumavus, bendra 2022 m. mokesčių suma yra tik 17 836 Amerikos dolerių (tai 6 164 Amerikos dolerių mažiau nei tuo atveju, jei 24 % tarifas būtų taikomas visai 100 000 Amerikos dolerių sumai).

Taip pat lygiagrečiai įprastam pajamų mokesčiui Jungtinės Amerikos Valstijose yra naudojama Alternatyvaus minimalaus mokesčio sistema. Ji buvo įvesta 1969 m. ir iš pradžių buvo skirta nustatyti ir surinkti mokesčius, kuriuos turi sumokėti ribotas skaičius turtingų asmenų ir šeimų, kitaip vengiančių mokėti pajamų mokesčius. (U.S. Government of Accountability Office. "Alternative Minimum Tax: An Overview of Its Rationale and Impact on Individual Taxpayers <https://www.gao.gov/assets/ggd-00-180.pdf>). Alternatyvus minimalus mokestis nustato minimalią mokesčių procentinę dalį, kurią mokesčių mokėtojas turi sumokėti neatsižvelgiant į mokesčių mokėtojui galiojančias lengvatas. Alternatyvaus minimalaus mokesčio paskirtis - neleisti mokesčių mokėtojams išvengti teisingos mokesčių prievolės dalies taikant mokesčių nuolaidas. Šis mokestis pagrinde yra orientuotas į labiau pasiturinčius mokesčių mokėtojus. (Topic No. 556 Alternative Minimum Tax <https://www.irs.gov/taxtopics/tc556>). Kadangi alternatyvūs minimalus mokestis niekada nebuvo skirtas taikyti mažesnes ir vidutines pajamas gaunantiems mokesčių mokėtojams, kurie neturi tokių didelių galimybių koreguoti savo pajamas taip, kad gautų maksimalią naudą iš lengvatų, buvo numatyti atskaitymai. Norint apskaičiuoti minimalaus alternatyvaus mokesčio bazę reikia prie asmens įprastinės mokesčių bazės pridėti asmens pasinaudotų lengvatų sumą, tada gaunamas preliminarus minimalus mokestis. Jei preliminarus minimalus mokestis po leidžiamų atskaitymų yra didesnis už mokesčių mokėtojo įprastinę mokestinę prievolę tais metais, jis moka įprastinį mokestį ir sumą, kuria preliminarus minimalus mokestis viršija įprastinį mokestį. Kitaip tariant, mokesčių mokėtojas sumoka visą preliminarų minimalų mokestį. Įprastai Amerikos mokesčių mokėtojai mokestinių metų gale pildo įprastinę 1040-SR formą (GPM deklaracijos analogas Jungtinėse Amerikos Valstijose), tačiau jeigu mokesčių mokėtojai per metus gauna daugiau pajamų negu 75 900 Amerikos dolerių (suma gali skirtis atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo statusą), jis papildomai turi pildyti 6251 formą. (Donald J. Marples May 10, 2016 m. The Alternative Minimum Tax for Individuals: In Brief). Amerikos mokesčių sistemoje skaičiuojant alternatyvųjį minimalų mokestį yra išskiriami 3 statusai:

1. susituokęs asmuo,
2. namų ūkio galva arba vienišas asmuo,
3. susituokę asmenys, bet deklaracijas pildantys atskirai.

Kiekvienam statusui yra numatytas skirtingas gaunamų pajamų dydis (kiekvienas metais keičiasi atsižvelgiant į infliacijos lygį), kuri viršijus pradedamas skaičiuoti alternatyvus minimalus mokestis:

1. Vienišas arba namų ūkio galva pradeda mokestį skaičiuoti nuo 75 900 Amerikos dolerių.
2. Susituokę asmenys, pildantys formą atskirai, pradeda mokestį skaičiuoti nuo 59 050 Amerikos dolerių.
3. Susituokę asmenys, pildantys formą kartu, pradeda mokestį skaičiuoti nuo 118 100 Amerikos dolerių. (The American Taxpayer Relief Act of 2012 (P.L. 112-240)).

Svarbu paminėti, kad aukščiau išvardintos gaunamų pajamos ribos peržengimas, nebūtinai reiškia, kad asmens pajamos apmokestinamos alternatyviu minimaliu mokesčių tarifu. Po deklaracijų užpildymo bus lyginamos 1040-SR forma ir 6251 forma, asmuo mokės mokesčius remdamasis ta forma, kurioje mokestinė našta bus didesnė. Pildydamas 1040-SR formą, asmuo gali naudotis visomis lengvatomis numatytomis teisės aktuose. O pildant 6251 formą, siekiant užtikrinti, kad turtingesni asmenys mokėtų pakankamą mokesčių sumą, nepiktnaudžiaudami lengvatomis, įstatymų leidėjai nustato viršutinę ribą, kiek pajamų gali būti atskaityta. Jei asmuo po 6251 formos užpildymo gauna didesnę apmokestinamą pajamų sumą negu 1040 - SR formoje, vietoj standartinių pajamų mokesčių moka alternatyvų minimalų mokestį. Taip pat alternatyvus minimalus mokestis turi du tarifus 26 procentų ir 28 procentų tarifą. 26 procentų tarifas taikomas pajamoms nesiekiančioms 206 100 Amerikos dolerių vienišam asmeniui, namų ūkio galvai ar susituokusiems asmenims, vedantiems bendrą šeimos biudžetą. Susituokusiems asmenims, vedantiems du atskirus biudžetus, 26 procentų tarifas galioja pajamoms neperžengus 103 050 Amerikos dolerių. Jeigu asmens pajamos viršija anksčiau išvardintas ribas, tada pajamos apmokestinamos dar didesniu 28 procentų fiksuotu tarifu. Taip pat šiam alternatyvaus minimalaus mokesčio skaičiavimui papildomai yra numatytos ribos, kurias peržengus proporcingai mažėja galimi atskaitymai. Įprasti atskaitymai sutampa su prieš tai išvardintomis pajamų sumomis, nuo kurių pradedamas skaičiuoti alternatyvus minimalus mokestis. Tačiau viršijus Kongreso numatytas ribas 539 900 Amerikos dolerių vienišam asmeniui, namų ūkio galvai ar susituokusiems asmenims, vedantiems du atskirus biudžetus, ir 1 079 800 Amerikos dolerių susituokusiems, vedantiems bendrą biudžetą. Neapmokestinamoji suma mažinama vienu doleriu už kiekvienus keturis dolerius, viršijančius ribinę sumą pagal mokesčių mokėtojo deklaravimo statusą. Galima atskaitymų

suma mažėja iki tol, kol pasiekia 843 500 Amerikos dolerių sumą vienišam asmeniui ar namų ūkio galvai, 1 552 222 Amerikos dolerių sutuoktiniams, vedantiems bendrą biudžetą, ir 776 100 Amerikos dolerių sutuoktiniams, vedantiems atskirus biudžetus. (The American Taxpayer Relief Act of 2012 (P.L. 112-240)). Viršijus šias išvardintas sumas, skirtingų kategorijų asmenims atskaitymai nuo alternatyvaus minimalaus mokesčio nebegalimi. Pajamų mokesčio tarifai Jungtinėse Amerikos Valstijose paprastai yra progresiniai, todėl didesnės pajamos yra paprastai apmokestinamos didesniais tarifais. Apskaičiavus preliminarią mokestinę prievolę, mokestinei prievolei sumažinti galima pasinaudoti mokesčių lengvatomis. Mokesčių lengvatos ir mokesčių kreditai - tai įstatymų leidėjų turimos priemonės, leidžiančios padidinti arba sumažinti konkrečių veiklų apmokestinimo dydžius. Asmenims, kurių atskaitymų ir kreditų lygis, palyginti su pajamomis, yra didelis, gali būti taikomas alternatyvus minimalus mokestis.

Toliau kalbant apie Jungtinių Amerikos Valstijų gyventojų apmokestinimo sistemą reikia atkreipti dėmesį į tai, kaip yra apmokestinamas kapitalo padidėjimas. Pajamos gautos iš kapitalo prieaugio, gauto pardavus akcijas, obligacijas, kriptovaliutas, nekilnojamąjį turtą ir kitą kapitalą, nebūtinai apsimokestina pirmiau minėtais mokesčių tarifais, taikomais darbo užmokesčiui, palūkanoms ir kitoms "įprastoms" pajamoms. Nustatant kapitalo prieaugio mokestį, taikomi tarifai paprastai priklauso nuo to, kiek laiko laikėte kapitalo turtą prieš jį parduodami. Jei ilgalaikį turtą asmuo turi vienerius metus ar trumpiau, bet koks pardavimo pelnas laikomas trumpalaikiu kapitalo prieaugiu ir apmokestinamas taikant pirmiau išvardytus įprastinių pajamų tarifus. Tačiau jei asmuo ilgalaikį turtą laiko ilgiau nei vienerius metus, pelnas laikomas ilgalaikiu kapitalo prieaugiu ir apmokestinamas mažesniu tarifu - 0 procentų, 15 procentų arba 20 procentų tarifais. (PUBLIC LAW 115–97—DEC. 22, 2017) Kaip ir įprastinių mokesčių tarifų grupių atveju, konkretus ilgalaikio kapitalo prieaugio mokesčio tarifas priklauso nuo asmens apmokestinamųjų pajamų. Tačiau ilgalaikio kapitalo prieaugio mokesčio tarifai nustatyti taip, kad paprastai asmuo mažesnius mokesčius nei tuo atveju, jei būtų taikomi įprasti mokesčių tarifai.

2. lentelė. Jungtinių Amerikos Valstijų kapitalo apmokestinimo asmenų kategorijos ir sumos.

Sutuoktiniai vedantys		Vienišas asmuo		Namų ūkio galva	
Pajamos	Mokesčio tarifas	Pajamos	Mokesčio tarifas	Pajamos	Mokesčio tarifas
Iki 83,350 \$	0%	Iki 41.675 \$	0%	Iki 55.800 \$	0%
nuo 83,350 \$ iki 517.200 \$	15%	Nuo 41.675 \$ iki 459.750 \$	15%	Nuo 55.800 \$ iki 488.500 \$	15%
Virš 517.200 \$	20%	Virš 459.750 \$	20%	Virš 488.500 \$	20%

Sudaryta autoriaus remiantis: Internal Revenue Code §1 and Internal Revenue Service (IRS) Rev. Proc. 2021-45.

Taip pat dar yra numatytas papildomas 3,8 procento tarifas. Jis pradėtas taikyti nuo 2013 m. Mokestis buvo įtrauktas į Sveikatos priežiūros įstatymą (e Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 (HCERA, P.L. 111-152), kaip pajamų didinimo įrankis. Šis mokestis vadinasi Grynujų investicijų mokesčiu. Šio mokesčio bazė apima palūkanas, dividendus, anuitetus, autorinius atlyginimus, tam tikrus nuompinigius ir tam tikras kitas pasyvaus verslo pajamas, kurios nėra apmokestinamos pelno mokesčiu. Grynosios investicinės pajamos taip pat apima kapitalo prieaugio sumą, gautą iš būsto pardavimo, kuri viršija sumą, kuri gali būti neįtraukta į pajamas. Šis mokestis taikomas tik tiems mokesčių mokėtojams, kurių modifikuotos pakoreguotos bendrosios pajamos viršija 200 000 Amerikos dolerių, jei jie yra vieniši arba namų ūkio galva, ir 250 000 Amerikos dolerių, jei susituokę asmenys teikia bendrą deklaraciją. (Mark P. Keightley. 2021 m. CRS In Focus IF11820, The 3.8% Net Investment Income Tax: Overview, Data, and Policy Options). Pridėjus šį mokesčio tarifą prie maksimalaus 20 procentų tarifo iš kapitalo gautoms pajamoms, matome, kad maksimalus tarifas pajamoms gautos iš kapitalo Jungtinėse Amerikos Valstijose sudaro 23,8 procento.

Aptariant matoma, kad Jungtinių Amerikos Valstijų įstatymų leidėjai atskiria pajamas, gautas iš darbo ir kitų santykių, nuo pajamų, gautų iš kapitalo padidėjimo. Ir šioms pajamos taip pat taiko progresinį tarifą. Tačiau kitaip nei įprastas asmens gaunamas pajamas, pajamas iš kapitalo apmokestina mažesniais tarifais. Vietoj didžiausio įprasto 37 procentų tarifo nustatytas 20 procentų arba 23,8 procentų (retesniu atveju) didžiausias

tarifas pajamoms gautos iš ilgalaikio kapitalo. Apžvelgiant Jungtinių Amerikos Valstijų pajamų apmokestinimą, galime matyti, kad asmens gaunamos pajamos apsimokestina progresiniais tarifais. Kitaip nei daugumoje pasaulio valstybių, kurios taiko plokščią tarifą pajamoms gautoms iš kapitalo, Jungtinės Amerikos Valstijos ir pajamoms gautoms iš kapitalo naudoja 3 slenksčių progresinį tarifą.

2.3 Ukraina:

Ukrainos gyventojai privalo mokėti gyventojų pajamų mokestį nuo visų gaunamų pajamų. Gyventojų pajamų mokestis yra mokamas Ukrainos piliečių ir kitų šalyje gyvenančių asmenų. Prievolė mokėti gyventojų pajamų mokestį iš esmės nustatoma pagal gyvenamosios vietos kriterijų. Asmuo, kuris yra Ukrainos mokesčių rezidentas, privalo mokėti gyventojų pajamų mokestį nuo savo pasaulinių pajamų. Mokesčių rezidavimo vietą lemia keli veiksniai. Jei asmuo atitinka vieną iš jų, jis laikomas Ukrainos mokesčių rezidentu. Sąlygos yra šios:

1. jeigu nuolatinė gyvenamoji vieta yra Ukrainoje,
2. jeigu asmuo gyvena ir Ukrainoje, ir kitoje šalyje, tada Ukrainos mokesčių rezidento statusą sprendžia gyvybinių interesų centro buvimo vieta,
3. jeigu gyvybinių interesų centro buvimo vietos neįmanoma nustatyti, asmuo laikomas Ukrainos mokesčių rezidentu, jeigu Ukrainoje gyvena ne mažiau kaip 183 dienas per metus.

Asmuo, kuris nelaikomas nuolatiniu gyventoju, turi tik ribotą atsakomybę, todėl mokesčius turi mokėti tik nuo Ukrainoje gaunamų pajamų. Gyventojų pajamų mokestis Ukrainoje yra proporcinis mokestis. Pajamos gali būti apmokestinamos 0 procentų, 5 procentų, 9 procentų, 18 procentų tarifais ir priklauso nuo pajamų rūšies. Pavyzdžiui, pajamų iš darbo santykių mokesčio tarifas yra 18 %. Kai kuriais atvejais mokesčio tarifas priklauso nuo mokesčių mokėtojo statuso. Pavyzdžiui, pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, apmokestinamos 5 procentų tarifu rezidentams ir 18 procentų tarifu ne rezidentams. Be to, nuo kiekvieno fizinio asmens pajamų, kurios apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu, taip pat taikomas karinis mokestis. Jo tarifas yra 1,5 procentų. (Law No. 2755-VI Tax Code of Ukraine.).

Pajamų apmokestinimas pagal pajamų rūšis:

1. Iš darbo ar panašių santykių gautos pajamos.

Gyventojų su darbo santykiais susijusias pajamas sudaro visos pinigais ar natūra gautos kompensacijos, nepriklausomai nuo to, ar pajamos gautos Ukrainoje, ar užsienyje. Iš darbo santykių gaunamos pajamos apmokestinamos 18 procentų tarifu. Į fizinio asmens apmokestinamąsias pajamas taip pat įtraukiamos pašalpos, mokamos dėl gyvenimo Ukrainoje (pašalpos už sunkumus ir pragyvenimo išlaidas), ir kompensacijos, gautos už

vaikų mokslą, maitinimą ir atostogų keliones mokesčių mokėtojo šeimai į gimtąją šalį. Tam tikros išmokos, kurias darbuotojams teikia Ukrainos darbdavys ir kompensacijos už tokias išmokas (pavyzdžiui, apgyvendinimas ar tarnybiniai automobiliai) gali būti neapmokestinamos pagal mokesčių įstatymą. Taip pat Ukrainos mokesčių mokėtojai iš savo gaunamų pajamų gali atskaityti:

1. Sumas, kurias darbdaviai sumoka Ukrainos švietimo įstaigoms, kad padengtų savo darbuotojų mokymo išlaidas, susijusias su darbdavio verslo veikla.
2. Darbdavių mokamos sumos darbuotojo medicininėms išlaidoms apmokėti.
3. Bendrovės įmokos pagal ne valstybines pensijų sutartis darbuotojų naudai.

2. Pasyvios pajamos.

Pasyviosios pajamos, autorinių atlyginimų ir kapitalo prieaugio, taip pat fizinių asmenų gaunamos palūkanų pajamos iš indėlių Ukrainos bankuose, apmokestinamos taikant 18 procentų tarifą. Fizinių asmenų iš Ukrainos bendrovių, kurios moka pelno mokesčius Ukrainoje, gauti dividendai yra apmokestinami taikant 5 procentų tarifą. O fizinių asmenų gauti dividendai, iš įmonių kurios nėra pelno mokesčio mokėtojai, kolektyvinio investavimo institucijų ir ūkio subjektų, apmokestinami taikant 9 procentų tarifą.

3. Pajamos iš kilnojamojo ir nekilnojamojo turto perleidimo.

Pajamos, gautos iš nekilnojamojo turto perleidimo, apmokestinamos taikant 0 procentų, 5 procentų arba 18 procentų tarifus, priklausomai nuo šių aplinkybių: tokio turto nuosavybės trukmės, perleidimo dažnumo, nekilnojamojo turto rūšies ir mokestinės rezidavimo vietos statuso. Pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą (namą, butą, tokio namo, buto, kotedžo dalį arba nebaigtą statyti tokio turto objektą), neapmokestinamos, jei tai yra pirmas turto perleidimas tais metais ir turtas buvo fizinio asmens nuosavybėje ilgiau nei trejus metus (pastaroji sąlyga netaikoma paveldėto turto pardavimui). Vėlesniam nekilnojamojo turto pardavimui per kalendorinius metus taikomas 5 procentų tarifas asmenims turintiems rezidento statusą ir 18 procentų tarifas asmenims neturintiems rezidento statuso. Pajamos, gautos pardavus kilnojamąjį turtą, paprastai apmokestinamos 5 procentų tarifu. Vienas automobilio, motociklo ar motorolerio pardavimas per kalendorinius metus neapmokestinamas. Mokesčių rezidentams antrą kartą per kalendorinius metus parduodant tokį turtą taikomas 5 procentų tarifas, trečią kartą ir vėliau

per tuos pačius kalendorinius metus parduodant tokį turtą taikomas 18 procentų tarifas. Be to, tokioms pajamoms taikomas 1,5 procentų karinis mokestis, jei jos buvo apmokestintos pajamų mokesčiu.

4. Pajamos iš kapitalo padidėjimo.

Kapitalo prieaugis paprastai apskaičiuojamas kaip skirtumas tarp pajamų, kurias mokesčių mokėtojas gauna iš investicinio turto ir išlaidų, patirtų įsigyjant tokį turtą, ir išlaidų, patirtų įsigyjant šį turtą. Kapitalo prieaugis, gautas perleidus investicinį turtą, pvz. vertybinių popierių ir kitų įmonių teisių, yra įtraukiamas į apmokestinamąsias pajamas jeigu investicinės pajamos viršija 3 470 grivinių (87,50 Eurų) per metus. Jei investicinio turto perleidimas nuostolingas, toks nuostolis gali būti atimtas iš pajamų. Toks nuostolis gali būti perkeltas į ateinančius metus be apribojimų. Ukrainoje reziduojančių ir nereziduojančių fizinių asmenų gaunamiems honorarams, investicinėms pajamoms ir palūkanų pajamoms taikomas 18 procentų mokesčio tarifas. 9 procentų mokesčio tarifas taikomas dividendams, kuriuos fiziniai asmenys gauna iš įmonių, kolektyvinio investavimo įstaigų ir ūkio subjektų, kurie nėra pelno mokesčio mokėtojai. Dividendams, gaunamiems iš bendrovių mokančių pelno mokestį Ukrainoje, taikomas 5 procentų mokesčio tarifas.

5. Karinis mokestis

Nuo 2014 m. rugpjūčio 3 d. taikomas karinis mokestis, kurio dydis 1,5 % nuo Ukrainos darbo užmokesčio, kompensacijų, taip pat loterijų ir azartinių lošimų prizų. Buvo tikimasi, kad šis mokestis galios iki 2015 m. sausio 1 d. Tačiau jo taikymas pratęstas neribotam laikui. Be to, mokesčio bazė yra išplėsta iki bet kokių asmeninių pajamų (įskaitant pajamas, gautas užsienyje), kurioms taikomas pajamų mokestis. (<https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/individual> ir https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide)

Apibendrinant Ukrainos gyventojų pajamų mokesčių sistemą, galime matyti, kad Ukrainos mokesčių sistema turi ir globalaus ir planinio apmokestinimo modeliui būdingų savybių. Taip pat, reikia pažymėti ir tai, kad Ukrainos įstatymų leidėjai yra numatę fiksuotus, o ne progresinius pajamų tarifus gyventojų gaunamoms pajamoms apmokestinti. Ukrainos mokesčių sistema dalinai atskiria darbo pajamų apmokestinimui ir kapitalo apmokestinimui naudojamus mokesčių tarifus. Ukrainos gyventojai nuo visų savo gaunamų pajamų moka 1,5 procento karinį mokestį, o įprastas gyventojų pajamų mokesčio tarifas yra 18 procentų, iš to galima prieiti prie išvados, kad dabartinėmis sąlygomis

Ukrainos mokesčių mokėtojai mokesčius moka 19,5 procentų tarifu nuo savo gaunamų pajamų.

2.3 Lietuvos padėtis:

Pirmuosius bandymus įvesti pajamų mokestį Lietuvoje galime pamatyti tarpukario laikotarpiu. Iki 1932 m. laisvųjų profesijų atstovai nebuvo apmokestinami. 1931 m. spaudoje rašyta: „Laisvųjų profesijų pajamos dar iki šiol nepateisinamais sumetimais yra mokesčiais nepalietos. Vadinamąjį laisvųjų profesijų mokestį turėjo mokėti tik prisiekusiųjų advokatų padėjėjai ir privatūs advokatai: po 300 litų už teisę vesti bylas taikos teisme ir apygardos teisme ir po 500 litų už teisę vesti bylas Vyriausiajame Tribunole. Spaudoje pažymėta, kad tai net ne mokestis, o kažkokia leidimų rinkliava. Taip pat iki darbo pajamų apmokestinimo buvo asmens verslo mokestis, kurį sumokėdavo neapyskaitinių įmonių tarnautojai išpirkdami asmens verslo liudijimus, mokestis priklausė nuo įmonės rūšies ir galėjo sudaryti nuo 20 iki 175 litų. Apyskaitinių įmonių tarnautojai mokėdavo 03-9 proc. nuo per metus gaunamo atlyginimo.“ Šio mokesčio pajamos didėjo augant įmonių ir tarnautojų skaičiui. Trečiajame dešimtmetyje buvę laisvųjų profesijų ir asmens verslo mokesčiai buvo panaikinti įvedus darbo pajamų mokestį. (Dalia Buklevičiūtė. 2020 m. Mokesčių administravimo istorija 1918 m. - 1940 m.). 1932 metais buvo įvestas darbo pajamų mokestis, kažkas panašaus į dabar Lietuvoje esantį gyventojų pajamų mokestį. Mokesčio administravimas buvo gana sudėtingas. Mokestis galiojo savarankiškai ir nesavarankiškai dirbantiems asmenims, gaunantiems pensijines išmokas ar kitus atlyginimus. Neapmokestinamas pajamų dydis tuo metu buvo 2400 litų kauniečiams ir 1800 litų kitiems Lietuvos gyventojams. Taip pat buvo numatyti galimi atskaitymai nuo nuomojamų patalpų, elektros, šildymo ir kitų išlaidų. Taip pat kas labai įdomu, kad jau tuo metu Lietuvoje galiojo progresinis tarifas. Pirmi 6000 litų buvo apmokestinami 4 procentų tarifu, kiti 4000 litų buvo apmokestinami 6 procentų tarifu, o dar kitų 4000 litų 8 procentų tarifu.

Šiuo metu Lietuvoje gyventojų pajamų apmokestinimą reguliuoja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Lietuvos gyventojų pajamų sistema yra dualistinė ji turi ir planinę, ir globalinę sistemai būdingų bruožų. Joje yra išskiriamos pajamos iš darbo santykių, arba jų esmę atitinkančių santykių, ir kapitalo. Pajamos iš darbo santykių yra apmokestinamos progresiniu 20 ir 32 procentų tarifais. 20 procentų tarifas taikomas pajamoms, neviršijančioms 60 vidutinių šalies darbo užmokesčių, (šiuo metu 101 094 eurų). Pajamoms, viršijančioms 60 vidutinių darbo užmokesčių taikomas 32 procentų tarifas. Pajamoms, gautoms iš dividendų, taikomas plokščias 15 procentų tarifas. Taip pat 15 procentų tarifas taikomas pajamoms, gautoms iš ligos išmokos (įskaitant išmokamas

darbdavio), motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokos. Fizinio asmens verslo pajamos, gautos iš individualios veiklos, įskaitant pajamas, gautas iš su individualia veikla susijusio turto nuomos, pardavimo ar perleidimo (neatsižvelgiant į nekilnojamojo turto objektus), apmokestinamos priklausomai nuo gautų pajamų sumos. Gyventojų pajamų mokestis, apskaičiuojamas taikant 15 proc. fiksuotąjį tarifą nuo apmokestinamųjų pajamų. Tačiau yra išimčių: 5 procentų tarifas taikomas, jei apmokestinamosios pajamos neviršija 20 000 eurų per kalendorinius metus. Proporcingai didėjantis tarifas nuo 5 procentų iki 15 procentų taikomas apmokestinamosioms pajamoms, viršijančioms 20 000 eurų, bet neviršijančioms 35 000 eurų, gautoms per kalendorinius metus. Pajamoms, viršijančioms 35 000 eurų, taikomas 15 procentų tarifas. Pajamoms, gautoms su verslo liudijimu, taikomas fiksuotas mokesčio dydis, kuris priklauso nuo veiklos rūšies ir savivaldybės. Fiksuotas dydis taikomas iki 45 000 eurų per metus. Suma, kuri viršija 45 000 eurų, apmokestinama 15 procentų tarifu. Apmokestinamosios pajamos, gautos pardavus turtą, apskaičiuojamos kaip pardavimo kainos ir įsigijimo kainos skirtumas, o apmokestinamajam pelnui taikomas 15 procentų tarifas, kai pajamų suma neviršija 202 188 eurų per kalendorinius metus. Viršijanti dalis apmokestinama taikant 20 procentų tarifą. Pajamos, gautos iš atliekų pardavimo, yra apmokestinamos fiksuotu 5 procentų tarifu. (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas Valstybės žinios, 2002-07-19, Nr. 73-3085). Apibendrinant Lietuvos gyventojų pajamų sistemą, matome, kad sistema yra dualistinė. Darbo pajamų apmokestinimas turi globaliniam apmokestinimo modeliui būdingų požymių. Taip pat yra ir planinio apmokestinimo modelių bruožų. Skirtingos pajamos yra išskirstomos į skirtingas kategorijas, kiekvienai kategorijai pritaikant tam tikrus tarifus. Lietuvos gyventojų pajamų apmokestinimas yra dalinai progresinis. Kai kurios pajamos, pavyzdžiui iš darbo santykių, apsimokestina progresiniais tarifais. O kai kurios apmokestinamos taikant plokščiąjį tarifą, pavyzdžiui pajamos iš dividendų.

Taip pat darbe vertėtų aptarti ir šiuo metu aktualią, visuomenėje kritikuojamą, artėjančią mokesčių reformą. Naujoji mokesčių reforma labiausiai orientuota į individualia veikla besiverčiančius asmenis. Šiuo metu fiksuotas pajamų mokestis gali būti taikomas individualios veiklos pajamoms iki 45 000 eurų. Naujasis pasiūlymas būtų šią ribą sumažinti iki 20 000 eurų. Ir sumą, viršijančią 20 000 eurų ribą, siūloma apmokestinti 15 procentų tarifu. Pajamos iš darbo santykių dabar yra apmokestinamos 20 procentų ir 32 procentų tarifais. Reformoje siūloma įvesti papildomą 25 procentų tarifą pajamoms, viršijančioms 60 vidutinių darbo užmokesčių, bet nesiekiančioms 120 vidutinių darbo

užmokesčių per metus, ir papildomą 7 procentų tarifą pajamoms, viršijančioms 120 vidutinio darbo užmokesčių. Taip pat reformoje siūloma sumažinti numatomų sąnaudų dydį, kuris dabar siekia 30 procentų. Jį norima sumažinti 10 procentų iki 20 procentų. Kitas siūlymas yra perpus sumažinti sumą, kuriai taikomas 5 procentų tarifas. Šiuo metu individualia veikla besiverčiančių asmenų pajamos iki 20 000 eurų apmokestinamos 5 procentų tarifu. Reforma siūloma sumą sumažinti iki 10 000 eurų. Dar norima nuo 2025 m. padidinti individualios veiklos apmokestinimo tarifą nuo 15 procentų iki 17 procentų, o nuo 2026 m. jį padidinti dar 3 procentinėmis dalimis iki 20 procentų. Taip pat reforma papildomai siūloma mokėti nedarbo išmokos mokestį individualia veikla besiverčiantiems asmenims, kuris siektų 1,31 procentą nuo apmokestinamųjų pajamų. Dar viena siūloma naujovė apmokestinti dovanas iš artimųjų: iš sutuoktinių, tėvų, vaikų, senelių, vaikaičių – viršijančias 300 tūkst. eurų, iš brolių, seserų – daugiau 150 tūkst. eurų per metus. Šiuo metu tokios dovanos neapmokestinamos, nepriklausomai nuo jų vertės. Įprastai dovanoms taikomas 15 proc. mokesčio tarifas. Taip pat reforma planuoja atsisakyti leidimo gyventojams susigrąžinti dalies įmokų sumokėtų į trečios pakopos pensijų fondus bei pagal gyvybės draudimo sutartis. (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 2, 6, 8, 131, 16, 17, 18, 182, 20, 21, 24, 25, 27, 34, 35 ir 37 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 121 straipsniu įstatymas). Darbo santykiai ir individuali veikla iš esmės skiriasi prisiimamos rizikos lygiu, mažesnėmis socialinėmis garantijomis, todėl apmokestinimo suvienodinimas yra nelogiškas, nesąžiningas, diskriminacinis. Atsižvelgiant į šiuos skirtumus, matyti, kad savarankišką veiklą vykdančias asmenys patiria savo veiklai vykdyti reikalingų papildomų išlaidų, tačiau neturi stabilių pajamų (kaip darbo santykiuose) arba kapitalo (kaip įmonės) ir kuriems dar tektų našta sumokėti didesnius mokesčius, įgyvendinus Finansų ministerijos siūlomą mokesčių reformą. Todėl pateikti mokesčių pasiūlymai yra ne kas kita, o tik esminės mokestinės naštos didinimas. (Mindaugas Kukaitis, Lietuvos advokatūros pirmininkas 2023 m.)

Apibendrinant reformą, galime matyti įstatymo leidėjo siekį didinti mokestinę naštą individualia veikla besiverčiantiems asmenims. Tokiu būdu siekiant suvienodinti mokestinę naštą asmenims besiverčiantiems individualia veikla ir darbuotojams. Tačiau reikia nepamiršti, kad darbuotojai yra labiau socialiai apsaugoti subjektai, jiems numatytos išmokos ligos laikotarpiu, apmokamos atostogos ir kitos socialinės garantijos. Kai tuo tarpu individualia veikla besiverčiantys asmenys tokių garantijų neturi. O reformoje nenumatytas tokių garantijų užtikrinimas individualia veikla besiverčiantiems asmenims, išskyrus naują pasiūlymą mokėti nedarbo išmokas. Taip pat reiktų įvertinti ir tai, ar individualia veikla

besiverčiantys asmenys turėtų būti prilyginami darbuotojams ar verslo subjektams. Mano nuomone individualia veikla besiverčiantiems asmenims mokestinė našta turėtų panašėti į juridiniams asmenims būdingą mokestinę našta, o ne į darbuotojų pajamų apmokestinimą.

2.4 Palyginimas:

Trijų iš aptartų šalių pajamos iš darbo ar jiems prilyginamų santykių yra apmokestinamos progresiniu tarifu. Vokietijos, Jungtinių Amerikos Valstijų ir Lietuvos gyventojų gaunamos pajamos iš darbo santykių apmokestinamos progresiniu tarifu, o Ukrainoje naudojamas plokščias tarifas. Lietuvoje galioja 2 tarifai 20 procentų ir 32 procentų. Amerikoje taikomi 7 tarifai 10 procentų, 12 procentų, 22 procentų, 24 procentų, 32 procentų, 35 procentų ir 37 procentų. Vokietijoje pajamos iki 10 347 eurų per metus apmokestinamos 0 procentų tarifu. Pajamos, viršijančios 10 632 eurus per ir nesiekiančios 61 971 eurų per metus, apmokestinamos nuo 14 iki 42 procentų tarifu. Tikslėniam tarifui nustatyti naudojama geometrinė progresija. Pajamoms nuo 61 971 euro iki 277 825 eurų taikomas 42 procentų tarifas. O virš šios sumos gaunamoms pajamoms taikomas 45 procentų tarifas. Ukrainoje taikomas 18 procentų plokščias tarifas. Lyginant apmokestinimą matome, kad Lietuva ir Jungtinės Amerikos Valstijos yra nustačiusios tikslius progresinius tarifus atitinkamoms pajamų sumoms. O Vokietijoje tarifas nustatomas taikant geometrinę proporciją. Taip pat Vokietija ir Jungtinės Amerikos Valstijos yra nustačiusios daugiau progresinio tarifo ribų negu Lietuva. O Ukrainoje galioja vienas 18 procentų tarifas visoms iš darbo santykių gaunamoms pajamoms. Taip pat Vokietijoje papildomai taikomi bažnyčios ir solidarumo mokesčiai, o Ukrainoje karinis mokestis.

Trys iš lyginamų šalių Vokietija, Lietuva ir Ukraina taiko fiksuotus tarifus korporatyvinėms pajamoms. Vokietija taiko plokščią 25 procentų tarifą su papildomu bažnyčios ir solidarumo mokesčiu, Lietuva taiko fiksuotą 15 procentų tarifą, o Ukraina taiko 5 procentų tarifą, jeigu įmonės moka pelno mokestį valstybėje, ir 9 procentų tarifą, jeigu pajamos gaunamos iš įmonių nemokančių pelno mokesčio Ukrainoje, ir papildomai taiko karinį mokestį. O Jungtinėse Amerikos Valstijose korporatyvinėms pajamoms taikomi tokie patys progresiniai tarifai, kaip ir įprastoms pajamoms. Nebent pajamos gaunamos iš ilgalaikio turto, turėto ilgiau nei metus, pardavimo. Tada pajamos apmokestinamos 0, 15 ir 20 procentų tarifais priklausomai nuo pajamų kiekio.

Lyginant mokesčių mokėtojo statusus galime pažymėti, kad Jungtinės Amerikos Valstijos ir Vokietijos mokesčių sistemos skirsto gyventojus pagal jų šeimyninį statusą ir atitinkamai pagal tai leidžia vienokius ar kitokius atskaitymus nuo pajamų. Lietuvos ir Ukrainos sistemos tokio skirstymo nenaudoja.

Taip pat verta išskirti Jungtinių Amerikos Valstijų naudojama priemonę Alternatyvų minimalųjį mokestį, kurio dėka, turtingesnės klasės mokesčių mokėtojai negali susimąžinti savo pajamų piktnaudžiaudami mokesčių lengvatomis.

Lietuva yra viena iš nedaugelio Ekonominio bendradarbiavimo plėtros organizacijos šalių, kuri taiko skirtingą gyventojų pajamų apmokestinimą pagal veiklos formas ir pajamų rūšis. Daugelis ES šalių taiko tam tikrus diferencijuotus tarifus tik dividendams ir palūkanoms. Be to, Lietuvoje veikianti apmokestinimo pagal veiklos formas ir pajamų rūšis sistema yra labai sudėtinga - mokesčių tarifai ir lengvatos nustatomi pagal pajamų rūšį, veiklos formą ir mokesčių mokėtojo kategoriją. Pavyzdžiui, GPM deklaracijos formoje nurodomi 97 pajamų rūšių kodai, iš kurių 25 priskiriami neapmokestinamiesiems, neapmokestinamiesiems, jei neviršijamos ribos arba neapmokestinamiesiems, jei atitinka sąlygas. Vis dėlto, esant 72 apmokestinamų pajamų kategorijoms ir skirstant tarifus pagal pajamų rūšis ir mokesčių mokėtojų tipus, tarifų sistema tampa tokia fragmentuota, kad neleidžia užtikrinti horizontaliojo teisingumo, kai visos pajamos vertinamos vienodai. Dėl to mokesčių mokėtojai patiria didesnes mokestinių reikalavimų laikymosi sąnaudas, mokesčių administravimo sąnaudos taip pat didėja. (Mokesčių optimizavimo ir įmonių „sangrūdų“ masto ir poveikio mikrosimuliacinė analizė. Ataskaita ir rekomendacijos, Pasaulio bankas ir Europos komisija). Aptariant Pasaulio banko ir Europos komisijos analizę galime matyti, kad Lietuvos gyventojų apmokestinimo sistema skiriasi nuo kitų Ekonominio bendradarbiavimo plėtros organizacijos šalių. Lietuvos apmokestinimo sistema išsiskiria sudėtingumu, nuolaidų taikymu, ir apmokestinimu pagal veiklos formas, kas apsunkina efektyvų mokesčių surinkimą.

Apžvelgiant aukščiau aptartų valstybių gyventojų apmokestinimo sistemas, galime pastebėti, kad Amerikos sistemai labiau būdingi globalinio apmokestinimo modelio elementai, pajamos nuo darbo santykių ir korporatyvinių pajamų beveik neatskiriamos, su keletą išimčių. Vokietijos sistema taip pat pasižymi dualistiniu apmokestinimo modeliu su dominuojančiais globalaus apmokestinimo elementais. Mokesčiu apmokestinami objektai, iš kurių gaunamos pajamos, suskirstomi į kategorijas, o po to apjungiami ir apmokestinami progresiniais tarifais, atskiriant pajamas gautas iš kapitalo, kurioms taikomas plokščias tarifas. Ukrainos sistema taip pat yra mišri, tačiau labiau pasižymi planinės sistemos požymiais. Pajamos yra skirstomos į kategorijas ir po to apmokestinamos plokščiais tarifais. Lietuvoje taip pat taikomi ir planinei, ir globalinei sistemai būdingi elementai. Darbo ir korporatyvinės pajamos atskiriamos pastarosioms taikant proporcinį tarifą, o iš darbo santykių gaunamos pajamos apmokestinamos progresiniais tarifais. Bendrai apėmus

visas analizuojamas valstybes, galime pastebėti, kad šiuo metu pasaulinėje praktikoje vyrauja dualistinis pajamų apmokestinimas, atskiriant darbo ir korporatyvinės pajamas.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Pasaulinėje praktikoje vyrauja dualistinis apmokestinimo modelis. Atskiriamos pajamos, gautos iš darbo ar jų esmę atitinkančių santykių, ir pajamos, gautos iš kapitalo. Darbo santykių pajamos dažniausiai apmokestinamos progresiniais tarifais. Korporatyvinėms pajamoms dažniausiai taikomas plokščias tarifas.
2. Valstybėse, kuriose yra prastesnis mokesčių administravimas, didelė šešėlinė ekonomika, mokesčius lengviau administruoti taikant plokščiąjį tarifą. Plokščiojo tarifo taikymas yra lengviau administruojamas ir juo efektyviau renkamos pajamos.
3. Progresinis pajamų apmokestinimas gali padėti užtikrinti tolygesnį mokesčių naštos paskirstymą. Išlyginti mokestinę naštą tarp skirtingas pajamas gaunančių žmonių grupių. Tačiau taip pat daryti neigiamą įtaką ekonomikos augimui.
4. Dažniausiai progresiniu mokesčių apmokestinamos iš darbo santykių gaunamos pajamos. Tačiau didžiausias pajamas gaunančių asmenų grupės pagrindinis pajamų šaltinis yra iš kapitalo gaunamos pajamos.
5. Lietuvos mokesčių sistema taiko skirtingus apmokestinimus asmenų pajamoms pagal pajamų rūšis, asmenų kategorijas ar veiklos formas. Tokia sistema iškraipo valstybės apmokestinimo sistemą ir nukrypsta nuo horizontalaus teisingumo.
6. Lietuvos mokesčių sistema taiko tik du progresinius tarifus ir jų ribos ganėtinai atitolusios vieną nuo kitos. o tai reiškia, kad daugelis mokesčių mokėtojų, gaunančių palyginti didelį atlyginimą, vis tiek moka mokesčius mažesniu tarifu. Siūlyčiau Lietuvos gyventojų apmokestinimo sistemai įvesti papildomų slenkstinių tarifų.
7. Valstybės, taikančios globalinės sistemos modelius kartu su progresiniais tarifais, apmokestinant asmenų pajamas, didžiąją biudžeto dalį surenka iš tiesioginių mokesčių.
8. Pasaulinėje praktikoje išsivysčiusios valstybės retai kada taiko vien tik progresinį ar plokščiąjį tarifą.

Šaltinių sąrašas

Teisės norminiai aktai:

1. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas. Valstybės žinios, 2002-07-19, Nr. 73-3085
2. 2002 m. spalio 1 d. paskelbta Vokietijos mokesčių kodekso redakcija (Federalinis įstatymų leidinys [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 m. I p. 61), su paskutiniais pakeitimais, padarytais 2017 m. liepos 17 d. įstatymo 17 straipsniu (Federalinis įstatymų leidinys I p. 2541).
3. Title 26—Internal Revenue Code. Jungtinių Amerikos Valstijų Vidaus pajamų kodeksas.
4. ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС УКРАЇНИ. Ukrainos mokesčių kodeksas.
5. Act of August 5, 1861, Chap. XLV, 12 Stat. 292.
6. Amendment XVI.
7. The American Taxpayer Relief Act of 2012 (P.L. 112-240)
8. PUBLIC LAW 115-97—DEC. 22, 2017
9. GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO ĮSTATYMO NR. IX-1007 2, 6, 8, 131, 16, 17, 18, 182, 20, 21, 24, 25, 27, 34, 35 IR 37 STRAIPSNIŲ PAKEITIMO IR ĮSTATYMO PAPILDYMO 121 STRAIPSNIU ĮSTATYMAS

Specialioji literatūra:

10. Griaznov A.G. 2004 m. Finansovo-kreditnij ensiklopedičeskij slovar.
11. Ronald Max Hartwell 1981 m. TAXATION IN ENGLAND DURING THE INDUSTRIAL REVOLUTION
12. Victor Thuronyi 1998 (Tax Law Design and Drafting volume 2; International Monetary Fund Chapter 14, Individual Income Tax, 1998)
13. Irons, Peter. 1999 m. A People's History of the Supreme Court. New York, Penguin, p. 244.)
14. Egidijus Bikas, Rasa Subačienė, Greta Keliuonytė - Staniulienė, Ieva Astrauskaitė, - Vilnius : Vilniaus Universitetas. 2015. Gyventojų pajamų apmokestinimas: mokslo studija

15. Richard M. Bird 2010 m. Dual Income Taxation: A Promising Path to Tax Reform for Developing Countries.
16. . Howell H. Zee 2005 m. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments.
17. Sue Piper and Carol Murphy 2005 m. Flat personal income taxes: systems in practice in Eastern European economies.
18. Andrius Paulauskas 2008 m. Teisė VIENODAS GYVENTOJŲ PAJAMŲ MOKESČIO TARIFAS. ISSN 1392-1274.
19. Gediminas Užubalis. 2012 m. Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos apmokestinimo teorijų kritinė analizė.
20. Gediminas Užubalis 2011m. Mokesčiai demokratinėje valstybėje. ISSN 1392–1274. TEISĖ
21. Scholz, J. K. 1996 m. Tax progressivity and household portfolios: descriptive evidence from the Survey of Consumer Finances. Tax Progressivity and Income Inequality. Cambridge
22. Murhard, 1834 m. Theorie und Politik der Besteuerung.
23. Gitana Albaitytė. 2021 m. Seimo kanceliarijos Informacijos ir komunikacijos departamento Tyrimų skyrius, Pajamų įvertinimas ir apmokestinimas Vokietijoje ir Austrijoje, Analitinė apžvalga 21/118.
24. Gediminas Dubauskas 2011 m. Finansų valdymo teorijos.
25. Mark P. Keightley 2021m. CRS In Focus IF11820, The 3.8% Net Investment Income Tax: Overview, Data, and Policy Options.
26. Dalia Buklevičiūtė. 2020 m. Mokesčių administravimo istorija (1918 m. - 1940 m.)
27. Donald J. Marples May 10, 2016 m. The Alternative Minimum Tax for Individuals: In Brief.

Teismų praktika:

28. The case of Pollock v. Farmers' Loan & Trust Company
29. BVerfG, decision of the Second Senate of September 25, 1992 - 2 BvL 5/91 -, Rn. 1-97,
https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1992/09/ls19920925_2bv1000591.html
30. (Federal Constitutional Court, judgment of the Second Senate of December 9, 2008 - 2 BvL 1/07 -, paras. 1-91,

https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2008/12/Is20081209_2bvl000107.html

Kiti šaltiniai:

31. OECD (2023), Tax on personal income (indicator). doi: 10.1787/94af18d7-en (Accessed on 04 March 2023)
32. <https://www.parliament.uk/about/living-heritage/transformingsociety/private-lives/taxation/overview/incometax/>
33. <https://www.in2013dollars.com/uk/inflation/1799?amount=60>
34. <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20130127153155/http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis1.htm>
35. ((OECD, 2006). Tax policy studies. Fundamental reform on personal income tax. No. 13.)
36. <https://www.federalreserve.gov/releases/z1/dataviz/dfa/distribute/table/#quarter:0;series:Net%20worth;demographic:networth;population:1,3,5,7;units:levels;range:2005.2,2020.2>
37. <https://taxfoundation.org/historical-income-tax-rates-brackets/>
38. Exclusions are a form of “tax expenditure.” Tax expenditures are revenue losses associated with targeted provisions that move the income tax away from a “theoretical normal” tax system.
39. <https://www.irs.gov/newsroom/irs-provides-tax-inflation-adjustments-for-tax-year-2022>
40. U.S. Government of Accountability Office. "Alternative Minimum Tax: An Overview of Its Rationale and Impact on Individual Taxpayers <https://www.gao.gov/assets/ggd-00-180.pdf>
41. Topic No. 556 Alternative Minimum Tax <https://www.irs.gov/taxtopics/tc556>.
42. Mindaugas Kukaitis, Lietuvos advokatūros pirmininkas, https://www.alfa.lt/kita/komentarai/siuloma-mokesciu-reforma-parengta-slapta-nesazininga-diskriminuojanti/284559/?fbclid=IwAR1AmPilqKNkxpGwahdc_qj2-miIcftZhOiaqpYpjmiajC-pxZ8pldI4I
43. Mokesčių optimizavimo ir įmonių „sangrūdų“ masto ir poveikio mikrosimuliacinė analizė. Ataskaita ir rekomendacijos, Pasaulio bankas ir Europos komisija 2022 m.
44. <https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/individual>
45. <https://taxsummaries.pwc.com/lithuania/individual>

46. https://taxsummaries.pwc.com/united_states/individual
47. <https://taxsummaries.pwc.com/germany/individual>
48. https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-personal-tax-and-immigration-guide

SANTRAUKA

Pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai: palyginimas, Lietuvos padėtis

Džiugas Palijanskas

Magistro darbe „Pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai. Lietuvos padėtis. Palyginimas“ aptariami pasaulinėje praktikoje vyraujantys pajamų apmokestinimo modeliai. Darbe nagrinėjant planinės ir globalinės sistemos formas, atskleidžiama, kaip formuojasi šiais laikais mums žinomos mokesčių sistemos. Analizuojant mokesčių sistemas atskleidžiama, kad pasaulinėje praktikoje dažniausiai taikoma dualistinė pajamų apmokestinimo sistema. Pajamoms, gautoms iš darbo santykių ar jų prasmę atitinkančių santykių, dažniausiai taikomas progresinis tarifas, o pajamoms, gautoms iš kapitalo, dažniau taikomas proporcinis tarifas. Taip pat analizuojant mokslininkų darbus, atskleidžiama, kad proporcinio tarifo taikymas yra veiksmingesnė ir efektyvesnė priemonė rinkti pajamas besivystančiose šalyse, kur mokesčių administravimo sistema yra silpnesnė ir šalyje klesti šešėlinė ekonomika. O apmokestinimas progresiniais tarifais padeda valstybėms priartėti prie horizontalaus ir vertikalios teisingumo ir skatina socialinę lygybę. Taip pat pastebima, kad numatant progresinius tarifus, įstatymų leidėjai linkę numatyti daugiau mokesčių lengvatų. Darbe lyginant Vokietijos, Jungtinių Amerikos Valstijų, Ukrainos ir Lietuvos mokesčių sistemas, matomi jų skirtumai ir panašumai. Didžioji dalis valstybių atskiria pajamas, gautas iš kapitalo, ir pajamas, gautas iš darbo santykių, bei jas apmokestina skirtingais tarifais. Darbe analizuojant Lietuvos ir kitų šalių mokesčių sistemas ir atsižvelgiant į Europos komisijos ir Pasaulio banko ataskaitas pastebima, kad Lietuvos gyventojų pajamos gautos ne iš korporatyvinės veiklos apmokestinamos tik dviem tarifais ir leidžia priėti prie išvadų, kad reikėtų taikyti į daugiau kategorijų suskirstytų tarifų.

SUMMARY

Income tax models prevailing in global practice: a comparison, the Lithuanian situation

Džiugas Palijanskas

Master's thesis on "Income tax models in global practice. The Lithuanian situation. Comparison" discusses the models of income taxation prevailing in the world practice. The thesis examines the planned and global forms of the system and shows how the tax systems that we know today have developed. The analysis of tax systems reveals that the most common system of income taxation in global practice is the dualist system. Income derived from employment or its equivalent is usually subject to a progressive rate, while income derived from capital is more often subject to a proportional rate. This analysis of scholarly work reveals that the application of the proportional rate is a more efficient and effective means of collecting revenue in developing countries where the tax administration system is weaker and the informal economy thrives. However, progressive taxation helps countries to move towards horizontal and vertical equity and promotes social equality. It is also observed that legislators tend to provide more tax incentives when progressive rates are envisaged. The paper compares the tax systems of Germany, the United States of America, Ukraine and Lithuania, showing their differences and similarities. Most countries distinguish between capital and labour income and tax them at different rates. The analysis of the tax systems of Lithuania and other countries, taking into account the reports of the European Commission and the World Bank, shows that Lithuanian residents' non-corporate income is taxed at only two rates, which leads to the conclusion that the application of more categorised rates is appropriate.