

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto

Viešosios teisės katedra

Justinos Sušinskaitės

V kurso, finansų ir mokesčių teisės

studijų šakos studentės

Magistro darbas

Progresinis apmokestinimas Lietuvos Respublikoje

Progressive Taxation in the Republic of Lithuania

Vadovas: prof. dr. Bronius Sudavičius

Recenzentas: partnerystės prof. dr. Vitas Vasiliauskas

Vilnius

2021

ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Darbe tiriama progresinio apmokestinimo samprata, jo taikymas Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje ir problemos. Tiriama progresinių tarifų įtaka Lietuvos Respublikos fiskaliniams, ekonominiams ir socialiniams reiškiniams bei potencialus poveikis jiems, reglamentavus progresinius gyventojų pajamų mokesčio tarifus.

Pagrindiniai žodžiai: progresiniai tarifai, nacionalinis biudžetas, ekonomikos augimas, pajamų nelygybė.

This work analyses a conception of progressive taxation, its application in the tax system of Republic of Lithuania and problems. The consequences of the progressive rates on fiscal, economic and social phenomena of the Republic of Lithuania and the potential effects on these policies by applying progressive personal income tax rates shall be examined in this work.

Keywords: progressive tax rates, national budget, economic growth, income inequality.

Turinys

Įvadas.....	2
1. Progresinis apmokestinimas ir jo apraiškos Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje.....	5
1.1. Progresinis apmokestinimas: jo samprata ir lyginimas su proporcinio apmokestinimu.....	5
1.2. Nekilnojamojo turto progresinio apmokestinimo įtvirtinimas ir raida.....	7
1.3. Paveldimo turto mokesčio progresyvumas.....	13
2. Gyventojų pajamų apmokestinimo analizė.....	18
2.1. Gyventojų pajamų mokesčio reikšmė nacionaliniam biudžetui ir šalies ekonomikai.....	18
2.2. Proporcinis gyventojų pajamų mokesčio modelis ir jo raida Lietuvoje.....	21
2.3. Gyventojų pajamų mokesčio progresinių tarifų siūlymų analizė.....	24
3. Progresinio apmokestinimo vertinimas.....	28
3.1. Gyventojų pajamų progresinio apmokestinimo privalumai ir trūkumai.....	28
3.2. Progresinių tarifų modelių lyginimas ir bendras vertinimas Lietuvoje.....	31
Išvados.....	39
Naudotų šaltinių sąrašas.....	41
SANTRAUKA.....	50
SUMMARY.....	51

Ivadas

Darbo aktualumas. Progresinių mokesčių įvedimas Lietuvos Respublikoje – tai ilgas metus trunkanti diskusija politikų, ekonomistų, teisininkų ir kitų visuomenės atstovų grupėse. Viešojoje erdvėje didžiausio dėmesio sulaukia fizinių asmenų gaunamų pajamų apmokestinimas progresiniais tarifais. Ši mokesstinės reformos idėja dažnai pasitelkiama kaip politikų įrankis pelnyti visuomenės palankumą rinkiminiu laikotarpiu, teigiant, jog mažiau uždirbantys mokės mažesnius mokesčius, o turtingieji mokės daugiau. Tačiau iki šiol gyventojų pajamų progresinio apmokestinimo siūlymas nesulaukė reikiamo palaikymo. Visgi, progresinių tarifų tema apima ne tik asmeninių pajamų apmokestinimo klausimą, bet ir nekilnojamojo turto bei paveldimo turto mokesčių klausimus. Nors pastarieji kiek rečiau yra aptariami žiniasklaidoje ir nagrinėjami mokslinėje literatūroje, tačiau šie mokesčiai yra reikšmingi fiskalinės politikos, orientuotos į nacionalinio biudžeto stiprinimą, ekonomikos augimą ir turtingesniems visuomenėse mažinimą, formavimui. Pastebėtina, kad Lietuvos teisės mokslinėje literatūroje trūksta išsamios ir argumentuotos progresinio apmokestinimo teorinės analizės, kuri galėtų būti pritaikoma, vertinant progresinių tarifų įtvirtinimo viename ar kitame mokesčio įstatyme potencialią naudą ar žalą Lietuvos Respublikos biudžeto pajamų sistemai, ekonomikai ir panašiai.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išanalizuoti progresinio apmokestinimo reglamentavimo problematiką ir šio reguliavimo poveikį (potencialų poveikį) valstybės fiskaliniams, ekonominiams ir socialiniams reiškiniams.

Darbo uždaviniai:

1. pristatyti progresinio apmokestinimo sampratą, palyginant ją su proporcinio tarifo taikymu;
2. išanalizuoti nekilnojamojo turto bei paveldimo turto mokesčiuose taikomus progresinius tarifus, jų raidą ir reikšmę valstybės fiskalinei ir ekonominei politikai;
3. išanalizuoti gyventojų pajamų mokesčio reikšmę Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje, taip pat kartu išnagrinėti šio mokesčio tarifo raidą ir probleminius aspektus bei pristatyti pagrindines progresinių tarifų asmeninių pajamų apmokestinime idėjas, reformų motyvus ir argumentus, grindžiančius atsisakymą pritarti šių mokesčių siūlymų įgyvendinimui;
4. išnagrinėti pagrindinius gyventojų pajamų progresinio apmokestinimo privalumus ir trūkumus, taip pat galimybę pritaikyti Lietuvoje siūlytus ir šiuo metu Suomijoje taikomus progresinius tarifus asmens pajamų apmokestinimo reguliavime, juos

palyginti bei išanalizuoti galimas šio mokesčio progresinių tarifų įvedimo pasekmės mokestinėje, ekonominėje ir socialinėje srityse.

Darbo objektas. Magistro darbe nagrinėjamas progresinis apmokestinimas, progresinio apmokestinimo samprata, šio modelio taikymas Lietuvos mokesčių sistemoje ir galimos pasekmės, įtvirtinus progresinius tarifus gyventojų pajamų apmokestinime.

Tyrimo metodai. Magistro darbe taikomas aprašomasis metodas, kuriuo apibrėžiama nagrinėjamų Lietuvos Respublikos mokesčių įstatymų – nekilnojamojo turto, paveldimo turto, gyventojų pajamų – tarifų raida, dydžiai, jais apmokestinamų metinių pajamų sumos ir konkrečių tarifų dydžių taikymo sąlygos. Naudojant loginės analizės metodą, darbe nagrinėjama progresinio apmokestinimo samprata, analizuojami minėtų turto mokesčių įstatymų progresiniai tarifai bei gyventojų pajamų apmokestinimo progresyvumo elementai. Teleologinis metodas naudojamas nagrinėjant įstatymų leidėjo tikslus, reglamentuojant atskirus minėtų mokesčių struktūrinius darinius, ir pavienių iniciatorių idėjas įtvirtinti progresinių tarifų modelį gyventojų pajamų apmokestinime bei šių iniciatyvų priežastis ir tikslus. Be šių metodų darbe dar naudojamas lyginamasis metodas, kuris pritaikomas, lyginant paskutinį Lietuvoje siūlytą progresinių tarifų ir proporcinio tarifo modelius bei lyginant siūlytą progresinių tarifų variantą su Suomijoje šiuo metu taikomais progresiniais tarifais asmeninių pajamų apmokestinime. Paskutinis tyrime naudojamas sisteminės analizės metodas, kuriuo yra reziumuojami pagrindiniai gyventojų pajamų progresinio apmokestinimo trūkumai ir privalumai, susisteminius mokslinėje literatūroje analizuotą ir lyginimo pagrindu gautą informaciją.

Darbo originalumas. Progresinio apmokestinimo problematika kelis dešimtmečius išlieka užsienio mokslininkų diskusijų ir tyrimų objektu, todėl yra išleistas ne vienas mokslinis straipsnis, kritiškai vertinantis progresinių tarifų naudą ir žalą valstybių viešųjų pajamų surinkimui, ekonominiam augimui, pajamų nelygybės problemos sprendimui. Šios temos pavieniai aspektai tiriami ir tarptautinių organizacijų apžvalgose, rekomendacijose bei kituose informaciniuose leidiniuose. Progresinis apmokestinimas yra sulaukęs ir ne vieno lietuvių ekonomisto, teisininko dėmesio, o ypač šis dalykas yra nagrinėjamas studentų magistriniuose darbuose. Tačiau per pastaruosius penkerius metus keliuose magistro darbuose buvo koncentruojamasi tik į gyventojų pajamų apmokestinimą progresiniais tarifais. Paskutinis žinomas magistro darbas, išsamiai tiriantis asmeninių pajamų progresinį apmokestinimą, apgintas 2017 m. Nuo to laiko buvo išleista naujesnė mokslinė literatūra, apžvalgos, rekomendacijos ir pateikti aktualūs statistiniai duomenys, kurie aptariami bei analizuojami šiame magistro darbe, nagrinėjant gyventojų pajamų apmokestinimą. Be to, per pastaruosius penkerius metus tik viename 2019 m. pristatytame

magistro darbe trumpai aptariami nekilnojamojo turto mokesčio progresiniai tarifai. Tuo tarpu šiame tiriamajame darbe bandoma kuo išsamiau išnagrinėti minėto mokesčio tarifus, jų raidą, atsiradimo priežastis, kritiką ir siūlymus. Pažymėtina, kad nerasta lietuvių mokslinių darbų, nuodugniai tiriančių paveldimo turto mokesčio progresyvumą. Todėl šio magistro darbo originalumas taip pat pasireiškia tuo, jog jame analizuojami minėto turtinio mokesčio įstatyme reglamentuojami progresiniai tarifai, remiantis rasta užsienio mokslinė literatūra.

Svarbiausi šaltiniai, naudojami darbe yra Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio, paveldimo turto mokesčio ir gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) įstatymai, kurie analizuojami, siekiant aptarti ir įvertinti progresinio apmokestinimo elementus, reglamentuotus šiuose teisės aktuose. Kartu su jais darbe nagrinėjami ir vertinami minėtų įstatymų keitimo projektai ir jų aiškinamieji raštai, siekiant atskleisti, kaip keitėsi įstatymų leidėjo valia, kokios priežastys skatino imtis reformų ir kokių rezultatų buvo siekiama šiomis mokesčinėmis pertvarkomis. Taip pat darbe remiamasi Europos ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros (toliau – EBPO), Europos Komisijos ir Lietuvos Banko rekomendacijomis, apžvalgomis ir ataskaitomis, lietuvių (A. Paulausko, B. Sudavičiaus, A. Novošinskienės ir kitų) ir užsienio mokslininkų (S. Barrios, A. Johansson, Ch. E. Weller ir M. Rao bei kitų) doktrinomis, kuriose nagrinėjami tam tikri progresinio apmokestinimo ekonominiai, socialiniai ir/ar kiti aspektai, svarbūs analizuojant magistro darbo temos problematiką. Aptariami EBPO ir Lietuvos oficialiosios statistikos portalo statistiniai duomenys, Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) pateikti valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų duomenys, kuriais pasiremama darbe atliekant palyginimus ir darant atitinkamas išvadas.

1. Progresinis apmokestinimas ir jo apraiškos Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje

1.1. Progresinis apmokestinimas: jo samprata ir lyginimas su proporciniu apmokestinimu

Visuotinai pripažįstama, kad mokesčiai yra svarbiausias viešųjų pajamų gavimo būdas, istoriškai atsiradęs kartu su pačia valstybe. Mokesčių pavidalu surenkamos lėšos valstybės ir savivaldybių institucijoms išlaikyti bei viešųjų funkcijų atlikimui finansuoti. Kita vertus, mokesčiai – vienas iš svarbiausių nacionalinių pajamų perskirstymo būdų. Formuojant viešąsias pajamas, svarbiausia atsižvelgti į tai, kad mokesčiai yra susiję ir su pačios valstybės, ir beveik visų krašto ūkio subjektų bei gyventojų interesais. Todėl teisę nustatyti mokesčius turi tik įstatymų leidžiamosios valdžios institucija, veikianti valstybės vardu. Priimdamas mokesčių įstatymus, Lietuvos Respublikos Seimas ne tik įteisina valstybės mokesčių sistemą, bet ir nustato atitinkamų mokesčių mokėtojus, mokesčio objektus, tarifus bei sureguliuoja kitus svarbiausius su apmokestinimu susijusius santykius (Sudavičius, 2020, p. 95-96). Įstatymų leidėjas, siekdamas užtikrinti tvarų valstybės išlaikymą ir jos patrauklumą tarptautinėje erdvėje, nustato mokesčių sistemą, kuri padėtų surinkti kuo daugiau nacionalinių lėšų, skirtų kokybiškų viešųjų paslaugų teikimui, šalies socialinių iššūkių sprendimui, ekonomikos stabilumo palaikymui ar jo augimo skatinimui, bei kuri būtų patraukli užsienio investuotojams kurti ir/ar plėsti verslą vidaus rinkoje.

Atsižvelgdama į iškeltus tikslus, įstatymų leidžiamosios valdžios institucija parenka, jos manymu, tinkamiausią apmokestinimo modelį. Šis sudaromas iš daugelio mokesčio struktūrinių elementų, kurių vienas svarbiausių yra mokesčio tarifas. Tai mokesčio įstatymo nustatyta mokėjimo nuo mokesčio bazės (dydžio prasme) norma, kurią mokesčio mokėtojas privalo sumokėti į biudžetą (Sudavičius, 2020, p. 100). Mokesčio tarifai skirstomi į pastovius, t.y. kada nustatomi absoliučiais dydžiais, ir procentinius, kai dydis išreiškiamas procentais (Melnykaitė, Ramanauskaitė, 2013, p. 99). Praktikoje procentinis tarifas dar skirstomas į kitas rūšis: 1) regresinis – kai apmokestinimo procentas mažėja didėjant pajamoms (regresinio apmokestinimo mechanizmą atitinka GPM įstatyme įtvirtintas neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD), kuris mažėja didėjant gyventojų gaunamoms pajamoms. Regresiniais mokesčiais pripažįstami ir vartojimo mokesčiai, pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) (Musgrave, 1993, p. 352)); 2) proporcinis – mokestis apskaičiuojamas pagal vienodą procentą nuo bendros

apmokestinamojo objekto apimties; 3) progresinis – tarifai didėja augant apmokestinamojo objekto apimčiai. Pasitelkiama mokesčio tarifų skalė, kuri gali būti sudaryta pagal paprastąją ar sudėtingąją progresiją. Pagal paprastąją progresiją padidėję tarifai taikomi visam mokesčio objektui, o pagal sudėtingąją progresiją objektas skirstomas į dalis ir kiekvienai tolesnei objekto daliai taikomas vis didesnis tarifas (Buškevičiūtė, 2008, p. 441). Konkretaus tarifo modelio parinkimas atitinkamam mokesčiui gali nulemti tam tikrų pasekmių atsiradimą tiek trumpalaikėje, tiek ilgalaikėje perspektyvoje, pavyzdžiui, tokių kaip biudžeto pajamų sumažėjimas ar padidėjimas, neefektyvus jų perskirstymas, sudėtingas šių mokesčių administravimas ir daugelį kitų. Atsižvelgus į rašto darbo temą ir apimtį, toliau jame bus nagrinėjamos kai kurios progresinio apmokestinimo modelio įvedimo galimos pasekmės fiskalinei, ekonominei ir socialinei politikai.

Mokesčių sistema neegzistuoja be bendrųjų apmokestinimo principų. Vienas iš jų teisingumo principas, o kalbant būtent apie progresinį apmokestinimą, tai šis yra siejamas su vertikaliuoju teisingumu. Vertikalusis teisingumas suprantamas kaip reikalavimas, kad asmenys, turintys skirtingas ekonomines galimybes, būtų traktuojami skirtingai (Užubalis, 2012, p. 106). Anksčiau šia teisingumo samprata buvo siekiama pateisinti didesnę mokesčių našta, tenkančią turtingesnėms visuomenės grupėms. Šiais laikais vertikalus teisingumas dažnai suprantamas kaip priemonė mažinti ekonominę nelygybę (Elkins, 2006, p. 51). Kartu yra išskiriamas ir horizontalusis teisingumas, kuris suprantamas kaip reikalavimas, kad asmenys, esantys vienodoje padėtyje, būtų traktuojami vienodai (Užubalis, 2012, p. 106). Pastarajai teisingumo sampratai galima priskirti apmokestinimo proporcinio tarifų modelį. Šis skirstymas pasireiškia ne tik teorijoje, bet ir praktikoje. Tai rodo valstybių mokesčių sistemų pavyzdžiai. Išskirtinai kalbant apie gyventojų pajamų apmokestinimą, šalys taiko skirtingus šio mokesčio tarifų modelius. Europos mastu daugelis valstybių yra įsivedusios progresinius mokesčius ir tik kelios Centrinės bei Rytų Europos šalys taiko proporcinį (vienodo tarifo) mokestį, apmokestinant gyventojų pajamas. XX a. pabaigoje prasidėjo ekonomiškai besivystančių šalių perėjimas nuo progresijos link proporcijos. Įvardijamos dvi proporcinio tarifo įtvirtinimo valstybių mokesčių sistemose bangos. Pirmoji prasidėjo būtent Baltijos šalyse, t.y. Estija ir Lietuva įvedė proporcinio tarifo mokestį 1994 m., Latvija – 1997 m., antroji – 2001 m., kai šią mokesčių sistemą įvedė Rusija, o vėliau ir kitos Rytų Europos valstybės: Rumunija, Bulgarija ir Vengrija. Proporcinį tarifą nuspręsta įvesti, siekiant supaprastinti pačią mokesčių sistemą (Barrios *et al.*, 2018, p. 5-6).

Pažymėtina, kad proporcinio mokesčio sistema laikoma ne tik paprastesnė, ji atitinkamai siejama ir su sumažėjusia laiko bei pinigine našta, tenkinant mokesčių

apskaičiavimo ir administravimo reikalavimus. Be to, proporcinės sistemos šalininkai ir gynėjai teigia, kad proporcinis mokestis skatina asmenų lygybę, nes visi subjektai moka tokio pat santykinio dydžio mokestį. (Paulauskas, 2008, p. 65). Taip pat vienodo tarifo mokestis skatina darbą, investavimą, inovaciją ir taip potencialiai padidina ekonomikos augimą ilgalaikėje perspektyvoje. Tačiau proporcinio modelio priešininkai mano, kad tokia sistema veda į biudžeto deficitą, padidina socialinę nelygybę ir neturi jokio efekto ekonomikos augimui (Wheaton, 2020, p. 1-2). Progresinė apmokestinimo sistema dėl diferencijuotų tarifų yra laikoma sudėtinga ir dėl to išauga mokesčio administravimo kaštai ir mokesčių administratoriui, ir mokesčių mokėtojams – gyventojams bei mokesčių išskaičiuojantiems asmenims (Ramanauskienė, 2007, p. 846). Tačiau, remiantis ekonomikos teorija, visuomenėje, kurioje vyrauja aukšta pajamų nelygybė, būtų tikslinga įvesti tam tikrą progresyvumo laipsnį gyventojų pajamų apmokestinimo sistemoje. Progresyvumas gali prisidėti prie geresnio pajamų perskirstymo ir, žinoma, bendros nelygybės sumažinimo. Be to, jei valstybėje siekiama išspręsti neigiamą regresinių mokesčių poveikį, tokiu atveju vėlgi rekomenduojama įtvirtinti tam tikrą progresyvumo laipsnį (Zubařová, *et. al.*, 2020, p. 228). Paminėtina, kad regresinių mokesčių neigiamas poveikis suprantamas taip, jog jų padidėjimas lemia viduriniajam ir neturtingajam gyventojų sluoksniui tenkančią didesnę mokesčių naštos dalį, nes PVM ir kiti vartojimo mokesčiai labiau slegia neturtingųjų pečius (Paulauskas, 2008, p. 80).

Taigi, progresinis apmokestinimas nuo proporcinio skiriasi tuo, jog progresiniams mokesčiams būdinga tarifų gradacija, t.y. augant mokestinei bazei, didėja ir jai taikomas tarifas, o proporciniams – apmokestinimo objektui taikomas pastovaus dydžio tarifas. Šių modelių taikymą valstybių mokestinėse sistemose lemia įvairios priežastys, dėl kurių gali atsirasti ir skirtingos pasekmės. Dalis jų aptarta šiame poskyryje. Tačiau, norint tinkamai atskleisti rašto darbo temą, tiek šie, tiek kiti argumentai ir rezultatai, sąlygoti progresinio apmokestinimo įtvirtinimo, bus analizuojami ir kituose magistro darbo skyriuose.

1.2. Nekilnojamojo turto progresinio apmokestinimo įtvirtinimas ir raida

Nors diskusijos apie progresinio apmokestinimo įtvirtinimą daugiau siejamos su individo pajamų progresiniais mokesčiais, tačiau tam tikrą progresyvumo laipsnį galima išvelgti ir kituose mokesčių įstatymuose. Vienas iš jų būtų Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas.

Aktualu paminėti mokesčių rūšinį suskirstymą ir šiuo atveju būtent skirstymą į tiesioginius ir netiesioginius mokesčius. Tiesioginius mokesčius (kurių yra daugiausia

Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje) tiesiogiai moka atitinkamo apmokestinamojo objekto turėtojai ar naudotojai, t.y. asmenys, mokesčių įstatymuose įvardijami kaip atitinkamo mokesčio mokėtojai. Tuo tarpu netiesioginiam apmokestinimui (jam priskiriamas PVM, akcizai) būdinga tai, kad mokestis sudaro prekės arba paslaugos kainos priedą ir nėra susijęs su mokesčio mokėtojo turtu arba pajamomis. Netiesioginius mokesčius faktiškai sumoka prekių (paslaugų) vartotojai, o mokesčio mokėtojas pagal įstatymą (gamintojas, tiekėjas) tik perveda surinktus mokesčius į biudžetą (Sudavičius, 2020, p. 104). Savo ruožtu tiesioginiai mokesčiai dar skirstomi į asmeninius (pajamų, pelno) ir turto (realinius) (Užubalis, 2012, p. 142). Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta bendra taisyklė, kad šį mokestį sumoka nekilnojamojo turto savininkai – fiziniai ir juridiniai asmenys, o remiantis 4 straipsniu, mokesčio objektu laikytinas nekilnojamas turtas, esantis Lietuvos Respublikoje (išskyrus tam tikras išimtis) (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio..., 2005). Taigi, pagal aukščiau pateiktą mokesčių skirstymo ir įstatymo analizę, matyti, kad nekilnojamojo turto mokestis priklauso realiniams (turto) ir tiesioginiams mokesčiams, kadangi mokesčio objektas būtent yra nekilnojamas turtas ir šį mokestį tiesiogiai sumoka turto savininkas arba naudotojas.

Remiantis Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 6 straipsnio 1 ir 2 dalimis, mokesčio tarifas gali būti nuo 0,5 proc. iki 3 proc. nekilnojamojo turto mokestinės vertės. Bendra tvarka tokia, jog konkretų mokesčio tarifą nustato savivaldybių tarybos, kadangi pagal įstatymo 14 straipsnį nekilnojamojo turto mokestis įskaitomas į savivaldybės, kurios teritorijoje yra turtas, biudžetą. Tačiau šio mokesčio progresyvumas pasireiškia tuomet, kada apmokestinami fiziniams asmenims nuosavybės teise priklausantys ar jų išigyjami gyvenamosios, sodų, garažų, fermų, ūkio paskirties statiniai ir kiti statiniai, išvardinti Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 6 punkte (toliau – nekomercinės paskirties nekilnojamas turtas). Įstatymo nuostatoje nurodytas nekomercinės paskirties nekilnojamas turtas nėra apmokestinamas šiuo mokesčiu, jeigu jo bendra vertė neviršija 150 000 eurų. Vadinasi, tokiam turtui taikomas neapmokestinamas dydis. Tačiau, jeigu turto bendra vertė viršija šią sumą, taikomi progresiniai tarifai, nustatyti Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 6 straipsnio 4 dalyje. Jeigu fiziniam asmeniui priklausančio nekomercinės paskirties turto mokestinės vertės dalis viršija:

- 1) neapmokestinamąjį dydį, bet neviršija 300 000 eurų, taikomas 0,5 proc. mokesčio tarifas;
- 2) 300 000 eurų, bet neviršija 500 000 eurų, taikomas 1 proc. mokesčio tarifas;
- 3) 500 000 eurų, taikomas 2 proc. mokesčio tarifas.

Paminėtina, kad pagal Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalies 7 punktą progresiniai tarifai nustatomi ir nekilnojamajam turtui, kuris valdomas asmenų, auginančių tris ir daugiau vaikų (įvaikių) iki 18 metų, ir asmenų, auginančių vaiką (įvaikį), turintį negalią, iki 18 metų, taip pat vyresnį vaiką (įvaikį), turintį negalią, kuriam nustatytas specialus nuolatinės slaugos poreikis. Tokiu atveju pagal įstatymo 6 straipsnio 5 dalį taikomi šie tarifai:

- 1) 0,5 proc. – kai turto mokestinė vertė nuo 200 000 eurų iki 390 000 eurų (nekilnojamojo turto bendra vertė, neviršijanti 200 000 eurų, yra neapmokestinama);
- 2) 1 proc. – kai turto mokestinė vertė nuo 390 000 eurų iki 650 000 eurų;
- 3) 2 proc. – kai turto mokestinė vertė viršija 650 000 eurų.

Pažymėtina, kad progresiniai nekilnojamojo turto mokesčio tarifai įvesti nuo 2018 m. Iki tol buvo taikomas fiksuotas 0,5 proc. tarifas mokestinės vertės daliai, viršijančiai neapmokestinamąjį dydį, t.y. kai fiziniams asmenims priklausančio nekomercinės paskirties turto vertė viršijo 220 000 eurų. O asmenims, auginantiems tris ir daugiau vaikų (įvaikių) ar negalią turintį vaiką (įvaikį), neapmokestinamoji nekilnojamojo turto vertė buvo didinama 30 proc., t.y. viršijus šią ribą, būtų taikomas 0,5 proc. mokesčio tarifas (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio... 2016 m. sausio 1 d. – 2017 m. gruodžio 31 d.). Motyvai, paskatinę inicijuoti progresinių tarifų įvedimą, atskleisti Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo projekto aiškinamajame rašte. Pagrindinė priežastis – užtikrinti Lietuvos mokesčių sistemos progresyvumą, apmokestinant nekilnojamąjį turtą. Siekiama padidinti fizinių asmenų nekomercinės paskirties nekilnojamojo turto apmokestinimą ir perkelti mokesčių našta ant ekonomikos augimui palankesnių mokesčių. Numatyta, jog nustačius šį progresinio apmokestinimo modelį, valstybės biudžeto pajamos iš nekilnojamojo turto mokesčio padidėtų apie 1,6 mln. eurų (Aiškinamasis raštas dėl nekilnojamojo turto..., 2017). Taigi, 2018 m. sausio 1 d. įsigaliojus naujai Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo redakcijai, buvo nustatyti trijų laiptelių progresiniai tarifai fizinių asmenų nekomercinės paskirties nekilnojamajam turtui, atsižvelgiant ir į labiau socialiai pažeidžiamų asmenų interesus. Nekomercinio nekilnojamojo turto neapmokestinamoji vertė buvo 220 000 eurų, o socialiai jautresnėms asmenų kategorijoms taikyta 30 proc. didesnė neapmokestinamoji vertė vietoje procentinės išraiškos buvo paversta į skaitinę ir tokiems asmenims neapmokestinamasis turto dydis siekė 286 000 eurų. Progresinių tarifų skaičius ir dydžiai buvo įtvirtinti tokie patys, kokie yra išlikę ir šiai dienai (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio... 2018 m. sausio 1 d. – 2019 m. gruodžio 31 d.).

Nekilnojamojo turto mokesčio progresiniams tarifams, taikomiems fizinių asmenų nekomercinės paskirties nekilnojamajam turtui, prieštaravo Lietuvos laisvosios rinkos institutas (toliau – LLRI). Iš tikrųjų LLRI kritikuoja patį nekilnojamojo turto mokestį: teigia, kad tai istorinių aplinkybių nulemtas, bet ne ekonomiškai pagrįstas objektas; neatitinkantis „galimybės mokėti“ principo – tokias galimybes parodo tik asmens pajamos, o jų subjektas gali neturėti nekilnojamojo turto mokesčiui sumokėti; šis mokestis nėra efektyvi priemonė socialinei atskirčiai mažinti, nes nekilnojamojo turto vertė neatspindi turto turėtojų socialinės padėties (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2009). Tuo tarpu LLRI išsakydamas savo poziciją, paneigiančią progresinių tarifų įvedimo reikalingumą ir tikslingumą, rėmėsi šiais argumentais: 1) priėmus pakeitimus, išaugtų mokestinė našta 500 šalies mokesčių mokėtojų; 2) progresinio mokesčio įvedimas nepagrįstas – nepaaiškinta, kodėl nekilnojamojo turto mokesčio augimas yra palankesnis ekonomikos augimui; 3) neįvardyta, kokia mokestinė našta yra mažinama, ją perkeliant nekilnojamojo turto savininkams; 4) neįvertinta, kiek pabrangs mokesčio administravimas (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2017). Šioms pastaboms nebuvo pritarta, įvertinus pastovius tarptautinių organizacijų siūlymus. Tarptautiniai įrodymai grindžia, kad nekilnojamojo turto mokestis gali būti palankesnis nei kitos mokestinės priemonės dėl jo poveikio ilgalaikiam ekonominiam augimui. Pagal EBPO atliktus tyrimus, daugiausiai paremtus plačia literatūros apžvalga, periodiniai nekilnojamojo turto mokesčiai laikomi mažiausiai iškraipiančia mokestine priemone, nes jie mažiausiai kenkia bendrojo vidaus produkto (toliau – BVP) augimui vienam gyventojui ilgalaikėje perspektyvoje nei vartojimo, asmeninių pajamų ar kiti mokesčiai (Norregaard, 2015, p. 200). Namų ūkiai yra linkę mažiau reaguoti į nekilnojamojo turto mokesčio pokyčius, kadangi pats turto mokestis skiriasi nuo pajamų ar pelno mokesčių tuo, jog pastarųjų mokestinės reformos paveikia subjektų sprendimus dirbti, taupyti ir investuoti (Blöchliger, 2015, p. 13). O tuo tarpu progresiniai turtinių mokesčių tarifai tik dar labiau sustiprintų iš šių mokesčių gaunamų pajamų perskirstymą (Possible reforms of real estate..., 2012, p. 22). Anot Slack ir Bird, efektyvesniam perskirstymo funkcijos įgyvendinimui gali padėti ne tik diferencijuoti tarifai, bet ir kiti progresyvumo elementai, kaip pavyzdžiui, atleidimas nuo mokesčio ar mokesčio kreditai (pagrįsti subjekto pajamomis) mažas pajamas gaunantiems namų ūkiams (Slack, Bird, 2015, p. 15). Iš dalies būtų galima pritarti kai kuriems LLRI argumentams, t.y. dėl administravimo kaštų neapskaičiavimo, ekonomikos augimo nepagrindimo. Tačiau šie teiginiai yra grindžiami užsienio ir lietuvių mokslinėje literatūroje. Visgi, priimant Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo pakeitimus, trūksta išsamios ir pagrįstos informacijos anksčiau minėtais aspektais, o ypatingai konkrečių progresinių tarifų dydžių

nustatymo klausimais. Kitaip tariant, prieš priimant teisės akto pakeitimus, nėra pateikiama detalių paaiškinimų, kodėl įtvirtinama tokia tarifų gradacija ir kokių rezultatų atsiradimą ji galimai nulems valstybės biudžetinėje sistemoje, verslo srityje, socialinėje aplinkoje ir kitur.

2019 m. inicijuotas naujas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo pakeitimo projektas, kuriuo buvo siūloma sumažinti nekilnojamojo turto neapmokestinamąją vertę nuo 220 000 eurų iki 100 000 eurų, toliau taikant tuos pačius galiojančius progresinių tarifų intervalus, o 7 straipsnio 1 dalies 7 punkte nurodytiems asmenims – iki 200 000 eurų (Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo..., 2019). Remiantis EBPO 2018 m. Lietuvos ekonomine apžvalga, kaip vienas iš variantų, siekiant sumažinti mokesstinę naštą mažesnes pajamas uždirbantiems asmenims, gali būti perėjimas nuo darbo jėgos apmokestinimo prie platesnės nekilnojamojo turto mokesčio bazės ir jos apmokestinimo. Kadangi turto mokestis laikomas turinčiu mažesnę neigiamą poveikį ekonominiam augimui, valdžia turėtų siekti didesnės turto mokesčio dalies, praplečiant mokesčio bazę, bet nenustatant aukštesnių apmokestinimo tarifų ir išimčių mažesnes pajamas gaunantiems namų ūkiams (EBPO Lietuvos ekonominė apžvalga, 2018 p. 28-29). 2016 m. skaičiavimais mokesčiai nuo nekilnojamojo turto sudarė kiek daugiau nei 0,3 proc. BVP, lyginant su kitomis EBPO šalimis. Tai yra žemiau nei EBPO vidurkis (EBPO duomenys, 2016). Inicijuojant Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo pakeitimus, buvo remtasi šioje EBPO apžvalgoje iškelto siūlymu, praplečiant mokesčio bazę ir paliekant galioti tuos pačius tarifus. Tačiau vėlgi, pakeitimas sulaukė kritikos dėl itin sumažėjusios neapmokestinamosios vertės dydžio nekomercinės paskirties nekilnojamam turtui. Pavyzdžiui, LLRI teigimu, toks kartelės sumažinimas prisidės prie tendencijos pereiti prie visuotinio nekilnojamojo turto apmokestinimo, be to ne visi turintys tokios vertės turto yra pajėgūs mokėti šį mokestį (Lietuvos laisvosios rinkos institutas, 2019). Tuo tarpu Lietuvos verslo konfederacijos manymu, toks neapmokestinamosios vertės mažinimas daugiau nei du kartus lems tai, kad bus apmokestinamas nebe prabangus, bet jau vidurinei klasei priklausantis būstas. Paminėtina, jog kritika atkreipė Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komiteto dėmesį ir buvo nuspręsta padidinti neapmokestinamąjį dydį, taikomą fizinių asmenų nekomercinės paskirties nekilnojamam turtui, iki 150 000 eurų (Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo..., 2019). Vis dėlto mokesčio bazės išplėtimui ir jo progresyvumui pritaria Lietuvos Bankas. Šis pasisako už platesnės apimties visuotinį, progresyvų nekilnojamojo turto mokestį, išplečiant apmokestinamųjų nekilnojamojo turto objektų ratą. Jo siūlymu mažiausiu 0,2 procento tarifu reikia apmokestinti nekilnojamąjį turtą, kurio vertė siekia iki 10 000 eurų. Maksimalus tarifas būtų 1 proc., taikomas

nekilnojamajam turtui, kurio vertė viršija 150 000 eurų. Remiantis Lietuvos Banko pozicija, taikant šį tarifą, būtų vykdoma socialiai atsakinga politika, kadangi mažiausios vertės būstus valdantys asmenys nepatirtų reikšmingos finansinės naštos (Dėl mokesčių ir pensijų sistemos..., 2018). Taikant progresinius turto mokesčio tarifus, dažniausiai didesnė mokestinė našta tenka vidutinės ir didelės pajamas gaunantiems asmenims. Visgi nekilnojamojo turto mokestis yra lengviau administruojamas nei kiti mokesčiai, pavyzdžiui, pajamų, todėl taip galėtų prisidėti prie vertikalios teisingumo problemų sprendimo (Norregaard, 2015, p. 203).

Nors nekilnojamojo turto mokestis ir sulaukia kritikos, tačiau pripažįstama, kad turto mokesčiai yra efektyvi ir pagrįsta priemonė renkant mokestines pajamas, tik šis pajamų potencialas daugelyje valstybių dar nėra išnaudotas. Vis dėlto, turto mokesčiai surenka gana kuklią pajamų sumą (Norregaard, 2015, p. 191). Tiek iki progresinių tarifų įtvirtinimo, tiek juos nustačius, fizinių asmenų sumokami nekomercinio nekilnojamojo turto mokesčiai įskaitomi į valstybės biudžetą (Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio... 2016 m. sausio 1 d. – 2017 m. gruodžio 31 d., 2018 m. sausio 1 d.). Įdomumo dėlei verta palyginti, kiek pajamų buvo surenkama prieš progresinių tarifų įvedimą ir po jų įtvirtinimo. Remiantis VMI duomenimis, 2017 m. į valstybės biudžetą surinkta 1 354 tūkst. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2017); 2018 m. – įvedus progresinius tarifus, biudžetas pasipildė 1 715 tūkst. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2018); 2019 m. – 2 872 tūkst. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2019); 2020 m. – įvykus paskutiniams įstatymo pakeitimams, surinkta apie 5 133 tūkst. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2020). Nors šios pajamos santykinai mažos palyginus, pavyzdžiui, su pajamomis, gaunamomis iš GPM, tačiau nekilnojamojo turto mokestis yra patikimas pajamų šaltinis, kadangi yra sunkiai nuslepiamas dėl privalomosios teisinės registracijos ir menkos galimybės išvengti šio mokesčio mokėjimo. Žinoma, kiek valstybės biudžeto pajamų padidėjimą lėmė įvesti progresiniai tarifai, yra sunku pasakyti. Matyti, kad praėjus metams po šių tarifų įvedimo, pajamos padidėjo, tačiau tam įtakos galėjo turėti ir nekilnojamojo turto vertės pakilimai. Ryškus pajamų padidėjimas matomas 2020 m. valstybės biudžete, tačiau to priežastinis ryšys, būtų galima teigti, yra gerokai išsiplėtusi mokesčių bazė ir mokesčių mokėtojų skaičiaus išaugimas. Vis dėlto, remiantis EBPO 2019 m. duomenimis, nekilnojamojo turto mokesčiai sudarė 0,3 proc. šalies BVP (EBPO duomenys, 2019). Vadinasi, šis mokestis vis dar gali būti tobulinamas.

Apibendrinant, nekilnojamojo turto mokesčių tarifų progresyvumas sulaukia tiek teigiamų, tiek neigiamų atsiliepimų. Kol vieni kritikuoja patį nekilnojamojo turto mokestį kaip tokį (pavyzdžiui, dėl to, jog jis neatspindi realaus pinigų srauto, todėl nebūtinai

atspindi ir tikrąją subjektų turtinę situaciją (Possible reforms of real estate..., 2012, p. 22), kiti išvelgia palankų jo progresinių tarifų taikymo pokytį, didinant valstybės pajamas ir nekenkiant šalies ekonominiam augimui. Todėl tikėtina, kad ateityje nekilnojamojo turto mokesčio progresyvumo laipsnis tik didės.

1.3. Paveldimo turto mokesčio progresyvumas

Paveldimo turto mokestis – kitas Lietuvos Respublikos mokesčių sistemą sudarantis tiesioginis mokestis, pasižymintis progresyvumu. Paveldimo turto mokestis egzistuoja daugelyje pasaulio valstybių. Tai gana sena mokesstinė prievolė, sulaukianti nemažai užsienio mokslininkų dėmesio. Turto perdavimo kitoms kartoms apmokestinimas užsienio literatūroje vertinamas gana skirtingai. Palikimo apmokestinimo šalininkai pabrėžia, kad ši apmokestinimo forma gali būti naudinga didinant pajamas ir kartu mažinant galimybių nelygbę ateities kartoms. (Scheve, Stasavage, 2012, p. 81). Paminėtina, kad galimybių lygybė suprantama kaip pamatinis principas, palaikantis paveldimo turto apmokestinimą. Šio principo idėja ta, jog paveldėtas turtas suteikia nepateisinamą materialinį pranašumą kai kuriems subjektams kitų asmenų atžvilgiu (Alstott, 2007 p. 470). Marterbauer ir Schürz paveldimo turto apmokestinimo kontekste išskiria šeimos principą, kuris pabrėžia šios rolę ryšium su individualia nuosavybe ir jos perdavimu palikimo forma. Paveldimo turto mokesčio priešininkai laikosi nuostatos, jog velionio turtas laikomas šeimos nuosavybe ir valdžia neturi teisės kištis į šiuos disponavimo reikalus (Jestl, 2018, p. 1).

2002 m. gruodžio 10 d. priimtas Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas, galiojantis iki šiandien. Iki šio teisės akto taikymo pradžios, t.y. 2003 m. sausio 1 d., galiojo Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas. Pagal ankstesnį reglamentavimą paveldimo turto mokestis buvo apskaičiuojamas procentais nuo paveldimo turto apmokestinamosios vertės, tačiau mokesčio tarifai priklausė ne tik nuo vertės, bet ir nuo giminystės ryšio. Turtui, kurio apmokestinamoji vertė siekė iki 0,5 mln. litų, buvo taikomi 1, 2 ir 10 procentų tarifai. Minimaliu 1 proc. tarifu buvo apmokestinami turtą paveldėję vaikai (įvaikiai), tėvai (itėviai), 2 proc. – senoliai, vaikaičiai, broliai ir seserys, 10 proc. – kiti asmenys. Jeigu paveldimo turto apmokestinamoji vertė buvo didesnė nei 0,5 mln. litų, tokiu atveju mokesčio tarifai atitinkamai didėjo iki 2, 4 ir 20 procentų. Tuo tarpu, sutuoktinis, paveldėjęs mirusio sutuoktinio santuokos metu įgytą turtą, buvo atleistas nuo šios mokesstinės prievolės vykdymo. Šiuo mokesčiu nebuvo apmokestinamas paveldimas turtas, jeigu jo apmokestinamoji vertė neviršijo 30 000 litų (Lietuvos Respublikos paveldimo ar

dovanojamo...,1995). 2003 m. įsigaliojus naujam Paveldimo turto mokesčio įstatymui, progresinių tarifų sistema išliko, tačiau kito jų dydžiai, apmokestinamoji vertė, nuo kurios jie taikomi, panaikintas paveldėtojų skirstymas pagal giminystės ryšį. Dabar paveldimo turto mokesčio mokėtojai yra nuolatiniai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai (2 straipsnio 2-3 dalys). Tokie asmenys, paveldintys turta, kurio apmokestinamoji vertė ne didesnė kaip 150 000 eurų, apmokestinami 5 proc. dydžio tarifu. Jeigu paveldimo turto vertė viršija šią minėtą sumą, taikomas 10 proc. tarifas (Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio..., 2002). Iki 2015 m. įstatymo pakeitimų 5 proc. tarifas buvo taikomas turtui, kurio vertė buvo ne didesnė kaip 0,5 mln. litų, 10 proc. tarifas – didesnės nei 0,5 mln. eurų vertės turtui (Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio..., 2003 m. sausio 1 d. – 2014 m. gruodžio 31 d.). Kaip jau minėta, nebeliko apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu pagal giminystės ryšius. Įstatymo 7 straipsnyje įtvirtintos mokesčio lengvatos, kuriose nustatyta, jog šįkart mokesčiu neapmokestinamas nebe tik sutuoktinio paveldimas mirusio sutuoktinio turtas, bet taip pat ir vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų bei kitų įstatyme nurodytų įpėdinių paveldimas turtas. Pažymėtina ir tai, kad sumažinta neapmokestinamoji paveldimo turto vertė iki 3 000 eurų, kuri iki 2015 m. įstatymo pakeitimų buvo 10 000 litų.

Matyti, kad Paveldimo turto mokesčio įstatymas pasižymi stabilumu (nuo priėmimo jis buvo keistas tik vieną kartą, kas nėra būdinga daugeliui kitų mokesčių įstatymų). Deja, konkrečių ir išsamių motyvų, paskatinusių pasirinkti paveldimo turto progresinio apmokestinimo modelį, teisės akto rengėjai ir įstatymų leidėjas nepateikia. Galima būtų preziumuoti, jog šio apmokestinimo būdo reglamentavimą lėmė užsienio šalių praktika. Apskritai nėra bendro sutarimo, ar palikimas iš viso turėtų būti apmokestinamas, ir jeigu turėtų, tuomet kaip (Pedersen, 2018, p. 1). Pavyzdžiui, Švedijoje paveldimo turto apmokestinimas netgi buvo panaikintas 2004 m. Šio sprendimo lemiamas argumentas buvo tas, kad turtingiesiems pavyksta išvengti šio mokesčio, o tuo tarpu didėjantys mokesčio tarifai užkrauna mokesstinę naštą vidurinės klasės gyventojams. Be to, šis mokeskis surinkdavo itin žemas mokesčines pajamas, dėl to jo perskirstymo tikslas ir efektyvumas buvo kvestionuojami (Drometer *et. al.*, 2018, p. 53). Visgi paveldimo turto mokeskis taikomas daugelyje šalių ir dažniausiai jam yra būdingas progresyvus apmokestinimo modelis. Tačiau šio mokesčio režimai pasižymi ir tam tikru išskirtinumu. Kai kuriose valstybėse taikomas progresinis apmokestinimas dar gali būti laikomas dvigubai progresyviu. Tai reiškia, kad mokesčio tarifai gali didėti ne tik priklausomai nuo paveldimo turto vertės (kas būdinga įprastiniam progresiniam apmokestinimui), tačiau ir nuo įpėdinių klasės (kuo tolimesnis giminystės ryšys, tuo mokesčio tarifas yra aukštesnis). Tai gana

populiarus apmokestinimo modelis, taikomas Belgijoje, Suomijoje, Prancūzijoje, Vokietijoje, Liuksemburge, Olandijoje, Ispanijoje (Drometer *et. al.*, 2018, p. 52). Pavyzdžiui, Belgijoje įpėdinių klasės suskirstytos į 1) sutuoktinio, vaikų, tėvų klasę; 2) brolių, seserų klasę; 3) dėdžių, tetų, dukterėčių ir sūnėnų klasę ir 4) kitų subjektų klasę. Pirmai klasei taikomas minimalus ribinis mokesčio tarifas yra 3 proc., skaičiuojant iki 50 000 eurų paveldėto turto vertės. 8 proc. tarifas taikomas, turto vertei viršijus 50 000 eurų vertę ir t.t. Maksimalus mokesčio tarifas šiai klasei yra 30 proc., kai turto vertė viršija 500 000 eurų. Tuo tarpu antrai klasei minimalus tarifas yra 20 proc., kai turto apmokestinamoji vertė siekia iki 12 500 eurų. Maksimalus tarifas – 65 proc., kai paveldėto turto vertė viršija 250 000 eurų. Paminėtina, kad tarifų dydžiai priklauso ir nuo Belgijos regionų (Rates in the Brussels capital..., 2021). Belgijoje taikomas paveldėto turto apmokestinimo reguliavimas turi panašumo į ankstesnį Lietuvos paveldimo turto mokesčio reglamentavimą, galiojusį iki 2003 m. sausio 1 d. Tuo metu taip pat buvo sureguliuotas skirstymas pagal giminystės ryšį, tačiau kiekvienai klasei buvo taikomi tik du skirtingi tarifai priklausomai nuo paveldėto turto apmokestinamosios vertės, o be to, jie buvo kur kas mažesni, palyginus su dabar Belgijoje reglamentuotais paveldėto turto mokesčio tarifais. Žemų tarifų įtvirtinimą būtų galima pateisinti, pavyzdžiui, tuo, kad tada Lietuvos ekonomika buvo tik neseniai pradėjusi augti, asmenų vidutinis darbo užmokestis, palyginus su Vakarų Europos šalyse asmenų gaunamu darbo užmokesčiu, buvo mažas, o taip pat ir nekilnojamojo turto vertė dabar yra kur kas didesnė negu buvo XX a. pabaigoje, kai galiojo Paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas. Todėl, atsižvelgus į tuo metu buvusią valstybės ekonominę ir gyventojų finansinę padėtį, didesnių paveldimo turto mokesčio tarifų nustatymas galėtų būti vertinamas kaip neatitinkantis proporcingumo ir teisingumo reikalavimų. Dabartinis paveldimo turto mokesčio reguliavimas panašus į Turkijoje taikomą progresinio apmokestinimo režimą – joje taip pat taikoma įprastinė progresija, t.y. kada tarifai kyla, didėjant paveldimo turto mokesčiai vertei. Visgi, Lietuvoje galioja tik du tarifų laipteliai – 5 ir 10 proc. Tuo tarpu Turkijai būdinga penkių tarifų laiptelių gradacija: minimalus paveldimo turto mokesčio tarifas yra 1 proc., maksimalus – 10 proc. (Paveldėjimo ir dovanų mokesčio tarifas, 2021). Kiekvienos valstybės suvereni teisė yra sureguliuoti paveldėjimo apmokestinimą ir tarifų dydžių nustatymą taip, kad būtų didinamos biudžeto pajamos, atsižvelgus į daugelį reikšmingų aplinkybių, tokių kaip bendra šalies ekonominė padėtis, gyventojų realios finansinės galimybės ir kita. Lietuvoje nustatyti tarifai, palyginus su kai kuriomis valstybėmis, atrodo žemi. Tačiau, atsižvelgus į paveldėtojo finansinę padėtį, mokėtina suma gali pasirodyti ir ne itin maža, priklausomai nuo to, kokios vertės turtas yra paveldimas. Todėl atitinkamas mokesčio dydis gali priversti

asmenį atsisakyti palikimo arba ieškoti kitų būdų susimokėti, pavyzdžiui, prašant savivaldybės tarybos atidėti mokesčio sumokėjimo terminą.

Progresyvus mokesčio tarifas paprastai suponuoja aukštą biudžeto pajamų potencialą. Vis dėlto mokesčių lengvatos taip pat daro įtaką mokesčio bazei ir potencialių pajamų surinkimui (Jestl, 2018, p. 10). Plati lengvatų apimtis ir/ar didesnės neapmokestinamosios vertės nustatymas laikui bėgant gali nulemti mažesnių mokestinių pajamų gavimą. Be to, progresinio modelio nustatymas, kai paveldėtas didesnės vertės turtas apmokestinamas aukštesniais mokesčio tarifais, atitinka teorijoje sutinkamą vertikalios teisingumo principą (Gross *et. al.*, 2016, p. 99) Bendrai, pajamos iš paveldimo turto mokesčio sudaro mažą dalį nacionalinio biudžeto pajamų (Drometer *et. al.*, 2018, p. 49). 2020 m. VMI duomenimis į savivaldybių biudžetus surinkta virš 1,9 mln. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2020). Reformavus paveldimo turto mokesčio sistemą ir pritaikius kitokį apmokestinimo modelį (pavyzdžiui, sumažinus lengvatų skaičių, praplėtus mokesčių mokėtojų ratą) ir/ar nustačius didesnius tarifų dydžius, tikėtina, kad ilgainiui pajamos iš šio mokesčio savivaldybių biudžetuose didėtų.

Pažymėtina, kad remiantis socialinio teisingumo siekiu – turtinės nelygybės mažinimu – 2021 m. vasario 19 d. inicijuotas Paveldimo turto mokesčio įstatymo keitimo įstatymo projektas. Juo siūloma apmokestinti 5 proc. tarifu paveldimą turtą, kurio apmokestinamoji vertė ne didesnė kaip 300 000 eurų, o šią sumą viršijus būtų taikomas 20 proc. tarifas. Taip pat projekte numatoma panaikinti mokesčio lengvatą artimiesiems giminaičiams (vaikams, tėvams ir kitiems įstatymo 7 straipsnio 2 punkte nustatytiems asmenims), įtvirtinant šiems subjektams prievolę mokėti paveldimo turto mokestį, jeigu turto vertė viršija 1 mln. eurų (Paveldimo turto mokesčio įstatymo..., 2021). Įstatymo projekto aiškinamajame rašte nurodoma ir tai, kad reforma siekiama padidinti savivaldybių biudžetų pajamas iš šio mokesčio (Aiškinamasis raštas dėl paveldimo turto..., 2021). Visgi Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvadoje pažymima, kad praktikoje galimai susidarytų situacijos, kada padaugėtų dovanojimo sandorių 1 mln. eurų viršijančiam turtui, siekiant išvengti apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu. Atitinkamai svarstyti, ar projekto iniciatorių tikslai – surinkti didesnę pajamų dalį ir mažinti turtinę nelygybę – būtų pasiekiami (Teisės departamento išvada dėl Paveldimo..., 2021). Neaiškumą kelia ir iniciatorių sprendimas nepanaikinti lengvatos sutuoktiniui, paveldinčiam mirusio sutuoktinio turtą, t.y. kodėl padaryta tokia išimtis šiai subjektų kategorijai ir kaip tai padėtų įgyvendinti projekte įtvirtintus tikslus. Vis dėlto, kiek savivaldybių biudžetų pajamos padidėtų iš šio mokesčio, gana sunku prognozuoti, atsižvelgiant į tai, jog jis nėra periodinis ir kad paveldimo turto apmokestinamosios vertės

gali labai varijuoti. Be to, jeigu padaugėtų dovanojimo sandorių, siekiant išvengti šio mokesčio mokėjimo, biudžetai taip pat netektų dalies potencialių pajamų. Dėl tų pačių priežasčių abejotina ir tai, ar būtų mažinama turtinė nelygybė visuomenėje. Autorės nuomone, ryškaus pokyčio šioje srityje nebūtų. Turtinei nelygybei įveikti reikėtų imtis platesnių ir nuoseklesnių priemonių, pavyzdžiui, darbo jėgos apmokestinimo pertvarkymų, darbo vietų kūrimo, platesnio ir kokybiškesnio gyventojų švietimo ar kitų būdų, kurie ilgalaikėje perspektyvoje labiau prisidėtų prie socialinės nelygybės mažinimo.

Trumpai apibendrinus, paveldimo turto progresinių tarifų modelis prisideda prie savivaldybių biudžetų didinimo, nors ir ne itin žymia dalimi. Atitinkamai mažesnių mokesčių biudžeto pajamų gavimas iš šio mokesčio lemia neefektyvesnę perskirstymo funkcijos įgyvendinimą. Priėmus naują Paveldimo turto mokesčio įstatymą, nuspręsta neapmokestinti artimiausių pagal giminystės ryšį įpėdinių. Nors toks lengvatos nustatymas sąlygoja tai, kad dalis potencialių biudžeto pajamų nėra surenkamos, visgi tokį reguliavimą būtų galima vertinti kaip socialiai priimtina ir mažiausiai sulaukiantį visuomenės priešiško.

2. Gyventojų pajamų apmokestinimo analizė

2.1. Gyventojų pajamų mokesčio reikšmė nacionaliniam biudžetui ir šalies ekonomikai

GPM – tai vienas iš Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje įtvirtintų mokesčių, formuojančių Lietuvos Respublikos biudžeto pajamas. GPM priskiriamas tiesioginių mokesčių rūšiai, kadangi mokesčių tiesiogiai sumoka asmuo nuo savo uždirbamų pajamų. Mokesčiai sudaro viešąsias pajamas, kuriomis valstybė ir savivaldybės finansuoja viešąsias paslaugas, teikiamas, pavyzdžiui, švietimo, sveikatos apsaugos ir kitose teisės aktų nustatytose srityse. Viešosios pajamos yra kaupiamos valstybės (savivaldybių) biudžete, kuris yra vertinamas kaip svarbiausia valstybės viešųjų finansų sistemos dalis, socialinės ir ekonominės politikos įrankis, leidžiantis paskirstyti BVP, atsižvelgiant į visuomenės reikmes (Sudavičius, 2020, p. 126). Kadangi didžiąją nacionalinio biudžeto dalį sudaro surenkami mokesčiai, yra itin svarbu suregulmentuoti mokesčių įstatymus taip, kad visa mokesčių sistema būtų veiksminga ir efektyvi, patenkintų kiekvienų metų mokesčių įplaukų prognozes ir suformuotų tokį biudžetą, kurio lėšos būtų tinkamai paskirstomos viešosioms funkcijoms finansuoti ir kartu būtų užtikrinami teisėti mokesčių mokėtojų lūkesčiai viešųjų paslaugų sektoriuje.

GPM sudaro vieną reikšmingiausių nacionalinio biudžeto dalių. Tai yra antras pagal dydį surenkamas mokestis, kurį lenkia tik PVM. Remiantis 2020 m. Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktais duomenimis, GPM sudarė 27,2 proc. visų nacionalinių pajamų (Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų..., 2020), o pagal VMI pateiktą mokesčių ir kitų įmokų į biudžetą apyskaitą, matyti, kad 2020 m. į biudžetą iš viso įplaukė kiek daugiau nei 3,5 mlrd. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2020). Remiantis GPM įstatymo 38 straipsniu, GPM yra įskaitomas į valstybės ir savivaldybės biudžetus (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų..., 2002). Išskirtinai fiksuoto dydžio pajamų mokestis už pajamas, gautas iš veiklos, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą, yra įskaitomas į tos savivaldybės, kurios tarybos sprendimu nustatytas konkretus fiksuoto dydžio pajamų mokestis, biudžetą. Didžiausią dalį savivaldybių biudžetų pajamų sudaro būtent pajamos iš GPM. Kiekvienais metais GPM yra paskirstomas pagal atitinkamų metų Lietuvos Respublikos biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo nustatytą GPM paskirstymo tvarką, t.y. į kiekvienos savivaldybės biudžetą paskirstoma nustatyta GPM dalis nuo bendros mokesčio sumos (Lietuvos Respublikos 2021 metų valstybės..., 2020). 2020 m. VMI duomenimis savivaldybių biudžetams iš

bendrų GPM įplaukų paskirstyta 1,6 mlrd. eurų (VMI nacionalinio biudžeto pajamos, 2020). Kadangi asmenų, užsiimančių individualia veikla pagal verslo liudijimus, Lietuvos mastu yra kur kas mažiau palyginus su kitais mokesčių mokėtojais (remiantis 2020 m. VMI duomenimis, užregistruota apie 90 tūkst. asmenų, įgijusių verslo liudijimus (VMI statistika, 2020)), tai ir savivaldybių biudžetų pajamos vien tik iš fiksuoto GPM būtų itin nedidelės ir neužtikrintų tinkamo viešųjų funkcijų finansavimo bei atitinkamai teikiamų viešųjų paslaugų kokybės. Būtų galima teigti, jog GPM surinkimas turi kur kas didesnę reikšmę būtent savivaldybių biudžetams ir jų viešųjų funkcijų efektyviam vykdymui.

Kaip minėta, biudžetas yra įrankis, leidžiantis paskirstyti ir perskirstyti BVP, atsižvelgiant į visuomenės poreikius. BVP yra pagrindinis rodiklis, apibrėžiantis šalies ekonomikos augimą ir apibūdinantis gyvenimo lygį (Mackevičius, Moliënė, 2009, p. 29). Išskiriamas mokesčių ir BVP santykis kaip rodiklis, lyginant šalies mokesčių pajamas su jos ekonomikos dydžiu, matuojamu pagal BVP. Kuo didesnės biudžeto pajamos, tuo didesnis jų santykis su BVP, o tai reiškia, kad valstybė gali išleisti daugiau lėšų, investuojant į šalies infrastruktūrą, sveikatos apsaugą, švietimą ir kitas visuomenines reikmes. Remiantis 2019 m. Eurostat duomenimis, mokesčių pajamos (įskaitant ir socialinio draudimo įmokas) sudarė 30,4 proc. BVP, o iš jų asmeninių pajamų mokesčio pajamos – apie 7 proc. BVP (10 proc. BVP sudaro socialinio draudimo įmokos). Tuo tarpu mokesčių ir BVP santykio vidurkis Europos Sąjungoje apėmė 41,1 proc. (Eurostat pranešimas spaudai, 2020). Taigi, pagal surenkamas valdžios sektoriaus pajamas Lietuva užima vieną paskutiniųjų vietų tarp ES valstybių narių. 2020 m. Europos Komisijos ataskaitoje nurodoma, jog kalbant apie pajamų struktūrą, Lietuva daugiausiai remiasi netiesioginiais mokesčiais ir socialinio draudimo įmokomis (Europos Komisijos ataskaita Lietuvai, 2020, p. 22). Vis dėlto, siekiant didinti valdžios sektoriaus mokestines pajamas, pirmiausia nereikėtų skubėti atlikti tam tikrų mokesčių įstatymų reformų, o bandyti ieškoti kitų priežasčių, lemiančių šių pajamų ir BVP žemą santykį. Nuo atitinkamų mokesčių įstatymų pakeitimų priklauso ne tik šalies mokesčių pajamų ir BVP santykis, tačiau bendrai visos valstybės BVP pokyčiai, o kartu ir BVP, tenkančio vienam gyventojui, kitimas. Pažymėtina, kad BVP vienam gyventojui parodo visuminį ekonomikos efektyvumą ir šalies socialinę raidą, kuri neatsiejama nuo ekonominės raidos (Mackevičius, Moliënė, 2009, p. 29). Asmeninių pajamų mokestis pripažįstamas vienu iš labiausiai žalingų ekonomikos augimui mokesčių (McBride, 2012, p. 2). Todėl atitinkami šio mokesčio įstatymo pakeitimai turi būti atliekami, atsižvelgus ne tik į siekį didinti šalies mokestines pajamas, bet ir į galimą valstybės ekonominio augimo pokytį. Valdžios sektoriaus mokestinių pajamų didėjimą gali lemti GPM bazės išplėtimas, tarifų kėlimas, neapmokestinamųjų

pajamų sąrašo siaurinimas ar kitų mokestinių lengvatų mažinimas arba panaikinimas, tačiau toks vienas ar kitas pertvarkymas turi įtakos ne tik valstybės ekonominiams, bet ir socialiniams rezultatams. Žinoma, jog bet koks mokestinės naštos padidinimas gali sukelti visuomenės nepasitenkinimą ir turėti neigiamų pasekmių, atsiradusių dėl atitinkamų gyventojų sprendimų, valstybės mastu. Pavyzdžiui, anot Johansson ir kitų bendraautorių, aukštas progresyvumo lygis, įtvirtintas gyventojų pajamų apmokestinime, gali padidinti subjektų paskatas vengti šio mokesčio mokėjimo arba slėpti gaunamas pajamas, o visa tai prisideda prie šešėlinės ekonomikos didėjimo, kuris mažina bendrąjį šalies BVP, o kartu ir BVP, tenkantį vienam gyventojui. Be to, yra galimybė, kad aukšti viršutiniai ribiniai tarifai padidins vidutinius mokesčio tarifus, kuriuos moka aukštos kvalifikacijos ir didelės pajamas gaunantys asmenys, tokiu mastu, jog šie subjektai emigruos į valstybes, turinčias mažesnius mokesčio tarifus, o visa tai nulems „protų nutekėjimą“, kuris sumažins novatorišką veiklą ir produktyvumą šalyje (Johansson *et. al.*, 2008, p. 29). Atitinkamai tai sukurtų mažesnę darbo vietų skaičių ir į biudžetą surenkamų GPM pajamų dydį. Visgi, kiek progresinių tarifų įvedimas mokesčių sistemoje turėtų įtakos biudžeto pajamų didėjimui, yra sunku pasakyti, nes tai priklauso, pavyzdžiui, ir nuo tarifų skaičiaus, tarifų dydžių ir kitų mokesčio struktūrinių elementų. Galimai ryškesnis pokytis matytųsi po tam tikro ilgo laiko tarpo, kurio metu būtų taikoma ši sistema, tačiau tiksliai tam nustatyti, reikėtų atlikti išsamius tyrimus. GPM reformų, o ypač progresinių tarifų įvedimo įtaka šalies ekonominiam, taip pat ir socialiniam gyvenimui, plačiau bus nagrinėjama kituose magistro darbo skyriuose.

Vis dėlto, siekiant padidinti biudžeto pajamas, nereikėtų pradėti nuo drastiškų (apmokestinimo sistemą reikšmingai keičiančių) mokestinių pertvarkų, tokių kaip progresinių tarifų įvedimas, apmokestinant gyventojų pajamas. Europos Komisija 2020 m. ataskaitoje pažymėjo, jog žemas pelno mokesčio, kapitalo prieaugio ir turto apmokestinimas prisideda prie gana kuklaus biudžeto pajamų didėjimo bei mažina valstybės galimybes finansuoti viešąsias paslaugas ir padidinti mokesčių-išmokų korekcinę galią (Eurostat pranešimas spaudai, 2020). Bet vėlgi tam tikri, pavyzdžiui, pelno mokesčio koregavimai gali atsiliepti šalies ekonomikai, kadangi, padidinus pelno mokesčio tarifą, tikėtina, jog sumažės užsienio ir vidaus rinkos subjektų susidomėjimas investuoti valstybės viduje. Todėl šio mokesčio struktūrinių elementų reformos ir jų galimos pasekmės taip pat turėtų būti kritiškai ir visapusiškai įvertinamos. Atitinkamai Lietuvos Bankas, atsižvelgdamas į pagrindines problemas, nulėmusias valdžios sektoriaus mokestinę padėtį, siūlo jas spręsti gerinant PVM administravimą, atsisakant netikslingų mokestinių lengvatų. O žinant tai, kad turto mokesčiai sudaro tik nežymią biudžeto pajamų dalį, Lietuvos Bankas

siūlo įvesti visuotinį ir progresinį nekilnojamojo turto apmokestinimą (Lietuvos mokesčių sistemos pagrindinės problemos, 2020, p. 14). Turto mokesčių iškraipomasis poveikis, paskirstant išteklius, laikomas švelnesniu, palyginus su pajamų ar vartojimo mokesčiais. Pastebėta, kad periodiniai nekilnojamojo turto mokesčiai daro mažiausią neigiamą poveikį BVP vienam gyventojui (Johansson *et. al.*, 2008, p. 43).

Apibendrinus, galima padaryti išvadą, kad GPM yra vienas svarbiausių mokesčių, formuojančių nacionalinį biudžetą. Reikšmingi GPM apmokestinimo struktūros pakeitimai yra glaudžiai susiję su valdžios sektoriaus mokesčių pajamų ir šalies ekonomikos augimo pokyčiais, kurie atitinkamai gali nulemti valstybės ir savivaldybių viešųjų funkcijų finansavimą, teikiamų viešųjų paslaugų kokybę bei bendrą visuomenės ekonominę ir socialinę gerovę.

2.2. Proporcinis gyventojų pajamų mokesčio modelis ir jo raida Lietuvoje

Kaip jau minėta anksčiau, Lietuva tapo viena pirmųjų Europos valstybių, įsivedusių proporcinį GPM tarifą, t.y. 1994 m. balandžio 22 d. įsigaliojo Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimas, kuriuo įtvirtintas 33 proc. tarifas, taikomas subjekto gautoms pajamoms, susijusioms su darbo santykiais, pagrindinėje darbovietėje (Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų..., 1994). Šis naujas reguliavimas pakeitė Lietuvoje galiojusį progresinį gyventojų pajamų apmokestinimą, o įvestas proporcinio tarifo dydis buvo vertinamas kaip gana aukštas, nes siekė beveik viršutinę anksčiau taikomų progresinių tarifų ribą. Lietuvoje, kaip ir kitose Centrinės ir Rytų Europos valstybėse, proporcinio mokesčio tarifas buvo nustatytas, siekiant ne tik supaprastinti mokesčių sistemą, bet ir sumažinti mokesčių slėpimą bei sustiprinti ekonominį efektyvumą, mažinant mokesčių iškraipymus (Barrios *et. al.* 2020, p. 2). Perėjus prie proporcinio apmokestinimo, pajamos iš GPM padidėjo. Remiantis Keen ir bendraautorijų atlikta analize, 2006 m. prieš mokesstinę reformą pajamos iš GPM siekė 5 proc. BVP, o įtvirtinus proporcinį mokesčio tarifą, pajamos padidėjo iki 5,4 proc. BVP (Keen *et. al.*, 2006, p. 7, 46). Vis dėlto, bendrą mokesčių pajamų padidėjimą sunku tiesiogiai priskirti proporcinės mokesčių sistemos įvedimui, kadangi vyko daug struktūrinių ekonominių ir mokesčių administravimo sistemos pokyčių (Paulauskas, 2008, p. 77).

2008 m. gruodžio 30 d. įsigaliojo 15 proc. GPM tarifas, kuris vis dar taikomas iki šiol (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2008 m. gruodžio 30 d.). Toks tarifas sumažinimas nuo prieš tai taikyto proporcinio 24 proc. tarifo laikytinas gana drastiška priemone, tačiau tai buvo padaryta, siekiant sušvelninti tuometinės pasaulinės ekonominės

krizės padarinius. Vis dėlto mokesstinės reformos (paminėtina, kad tuo metu buvo pakeistas ir PVM tarifas) buvo sutiktos prieštaringai. Dalis visuomenės manė, jog tokia mokesčių politika tik gilina krizę bei apsunkina ir taip sudėtingoje situacijoje atsidūrusią šalies ekonomiką, tuo tarpu kita dalis visuomenės buvo įsitikinusi, jog tokie veiksmai buvo neišvengiami, siekiant ekonominio stabilumo šalyje (Koncėvičienė, Priėvelis, 2012, p. 13, 18). Tačiau siūlymai sumažinti GPM tarifą buvo teikiami ir anksčiau. Anot A. Novišinskienės ir A. Slavickienės, tarifo sumažinimas iki 15 proc. ne visada reiškia mažesnes mokesčines pajamas. Tai yra prielaida šešėlinės ekonomikos mažinimui. Autorių manymu, tokia reforma skatintų verslo ekonominį efektyvumą (Novišinskienė, Slavickienė, 2005, p. 47). Be to, toks GPM tarifo sumažinimas leistų Lietuvai lygiuotis kartu su labiausiai konkurencingomis regiono valstybėmis, paskatintų investicijas ir tuo padėtų sumažinti darbo jėgos emigraciją iš šalies (Ramanauskienė, 2007, p. 846).

Nors GPM įstatymas yra vienas dažniausiai keičiamų mokesčių įstatymų, tačiau 15 proc. proporcinis tarifas išliko iki šiandien. Todėl būtų galima daryti prielaidą, jog šis asmeninių pajamų apmokestinimo modelis susilaukė visuomeninio palaikymo. Vis dėlto, abejotina, ar Lietuvos GPM sistemą tikslinga įvardinti kaip griežtai proporcinę mokesčių sistemą. Proporcinis mokesčių tarifas suprantamas kaip tarifas, kuris išlieka pastovus keičiantis mokesčio bazei, t.y. jis yra vienodas visiems pajamų lygiams. Tačiau dažniausiai proporcinio apmokestinimo sistemoje vyrauja netiesioginė progresija, siekiant užtikrinti gyventojų pragyvenimo minimumą (Durovic-Todorovic, Dornevic, 2012, p. 40). Taip pat dėl taikomų mokesčio lengvatų ar mokesčio kreditų negalima teigti, jog egzistuoja teoriškai gryna proporcinio apmokestinimo sistema (Barrios *et. al.* 2020, p. 100). Dabartinis GPM reguliavimas kaip mokesčines lengvatas nustato itin platų neapmokestinamųjų pajamų sąrašą, kurį kartu papildo ir įstatyme įvardintos išlaidos, atimamos iš asmens apmokestinamųjų pajamų. Nors apskritai mokesčių lengvatos nustatomos pagal valstybės vykdomą socialinę-ekonominę politiką ir yra skirtos, siekiant palengvinti mokesčių našta pavieniams mokesčių mokėtojams ar jų grupėms (Sudavičius, 2010, p. 104-105), vis dėlto GPM lengvatos, advokato A. Paulausko nuomone, iškreipia šio mokesčio bazę ir taip nukrypstama nuo vienodo tarifo taikymo (Paulauskas, 2008, p. 66). Be to, kai kurios GPM lengvatos vertinamos kaip netikslingos, dėl kurių nacionalinis biudžetas netenka dalies pajamų, pavyzdžiui, įmokos į investicinį gyvybės draudimą ir III pakopos pensijų fondus (Lietuvos mokesčių sistemos pagrindinės problemos, 2020, p. 8) bei jų išmokos, kuriomis sumažinamos apmokestinamosios pajamos (Dėl mokesčių ir pensijų sistemos..., 2018, p. 11).

Tai, kad nuo 2019 m. sausio 1 d. pradėti taikyti progresiniai tarifai gyventojų pajamoms iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių ir kitoms GPM įstatymo 6 straipsnio 1 dalies 1¹ punkte nustatytoms pajamoms (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2019 m. sausio 1 d. – 2019 m. balandžio 24 d.), taip pat leidžia daryti nukrypimo nuo visiškos proporcinės apmokestinimo sistemos prielaidą. Įstatymų leidžiamoji valdžia įtvirtino, jog metinė pajamų dalis, neviršijanti 120 vidutinių šalies darbo užmokesčių (toliau – VDU) dydžio sumos, apmokestinama 20 proc. tarifu, o šią sumą viršijus, taikomas 27 proc. tarifas. Tuo tarpu iš individualios veiklos pagal pažymą gautos pajamos, viršijančios 45 000 eurų sumą per mokestinį laikotarpį, buvo apmokestinamos 15 proc. tarifu. Pateikus pirminį įstatymo projektą, Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamentas savo išvadoje taip pat pabrėžė, kad atitinkama pajamų apmokestinimo pajamų mokesčiu diferenciacija turėtų būti taikoma visų gyventojų pajamų atžvilgiu – nepriklausomai nuo to, ar šios pajamos būtų gautos iš su darbo santykiais susijusios ar jų esmę atitinkančių santykių vykdomos veiklos, ar iš kitos veiklos, kuri nėra susijusi su minėtais santykiais (Teisės departamento išvada dėl Gyventojų..., 2018). Vis dėlto lieka neaišku, kodėl pasirinkti būtent tokie tarifų dydžiai ir jais apmokestinamų metinių pajamų sumos. Be to, įtvirtinta tik dviejų tarifų laiptelių gradacija, kas suponuoja gana silpną progresyvumo laipsnį. Pats progresinis apmokestinimo modelis buvo priimtas, argumentuojant socialinio teisingumo siekimu, valstybinio socialinio draudimo įmokų lubų poveikio įvertinimu (Lietuvos Respublikos finansų ministerijos konsultacinis..., 2018, p. 5), pajamų nelygybės problemos sprendimo, socialinės atskirties mažinimo ir proporcingo apmokestinimo tikslais (Pasiūlymas dėl Gyventojų pajamų mokesčio..., 2018). Nuo 2020 m. mažėjant VDU, kito ir tarifų dydžiai. Metinei pajamų daliai, neviršijančiai 84 VDU, buvo taikomas tas pats 20 proc. tarifas, tačiau viršijus šią sumą, pajamos buvo apmokestinamos padidintu 32 proc. tarifu (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2020 m. sausio 1 d.). Nuo šių metų VDU sumažėjo iki 60, tačiau tarifų dydžiai išliko tie patys (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio..., 2021 m. sausio 1 d.). Socialinis teisingumas ir daugiau uždirbančiųjų solidarizavimasis su mažesnes pajamas gaunančiais gyventojais buvo motyvai, paskatinę pritarti siūlymui padidinti tarifą iki 32 proc. (Pagrindinio komiteto išvada dėl Gyventojų..., 2019).

GPM įstatymo 20 straipsnyje įtvirtintas NPD taip pat prisideda prie tam tikro progresyvumo laipsnio sukūrimo proporcinėje mokesčio sistemoje. Ši mokestinė lengvata taikoma tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms, o jos tikslas – padidinti minimalų metinį užmokestį gaunančių gyventojų pajamas (Bikas *et. al.*, 2014, p. 85). Tiek dėl šios, tiek ir dėl kitų anksčiau minėtų GPM

įstatyme įtvirtintų mokesčių lengvatų taikymo, advokato A. Paulausko manymu, esame nutolę nuo plačios gyventojų mokesčių bazės idealo ir dėl šių iškreipimų nebūtų galima teigti, kad Lietuvoje egzistuoja vienodo pagrindinio mokesčių tarifo sistema (Paulauskas, 2008, p. 71).

Apibendrinant GPM reguliavimo raidą, matyti, jog proporcinio tarifo sistema sėkmingai veikia ne vieną dešimtmetį. Nuo jo įvedimo pradžios laikui bėgant tarifo dydis mažėjo, atsižvelgus į šio pokyčio naudą gyventojams, valstybės ekonominiam gyvavimui ir, žinoma, reaguojant į pasaulyje vykčius reiškinis finansų sferoje. Apžvelgus kai kurias GPM įstatymo mokesčines struktūras, būtų galima teigti, jog Lietuvos Respublikoje įvesta proporcinė GPM sistema neatitinka teoriškai idealaus proporcinio apmokestinimo modelio, kada vienodo dydžio tarifas taikomas visoms asmeninėms pajamoms, neišskiriant jų pagal rūšis ar pagal jas gaunančių asmenų kategorijas. Proporcinio tarifo sistemai tam tikrą progresyvumo laipsnį suteikia dviejų tarifų laiptelių nustatymas, o jį dar labiau sustiprino 2021 m. sumažėjusi metinė VDU suma, nuo kurios šie tarifai skaičiuojami. Autorės nuomone, kai kurios mokesčinės konstrukcijos, tokios kaip NPD, taip pat leidžiančios nukrypti nuo absoliutaus proporcinio tarifo taikymo, yra būtinos, užtikrinant ne tik tinkamą valstybės ekonominę, bet ir socialinę politikos vykdymą gyventojų atžvilgiu. Šie progresyvumo turintys mokesčio struktūriniai elementai apsaugo mažesnes pajamas gaunančius asmenis nuo jiems tenkančios didesnės mokesčinės naštos.

2.3. Gyventojų pajamų mokesčio progresinių tarifų siūlymų analizė

Įtvirtinus GPM apmokestinimą proporciniu tarifu, pradėjo megztis diskusijos, ar nebūtų teisingiau asmenines pajamas apmokestinti progresiniais tarifais ir lygiuoti į Vakarų Europos valstybes, kuriose ši sistema gyvuoja seniai. Matyti, kad šią idėją labiausiai propaguoja politikai, o ypač rinkiminiu laikotarpiu, žadant, jog įvedus tokį apmokestinimo būdą, Lietuvoje sumažės pajamų nelygybė ir išaugs nacionalinio biudžeto pajamos. Šiame poskyryje trumpai bus pristatomi keli GPM įstatymo keitimo projektų, siūlančių įvesti progresinį apmokestinimą, variantai ir pagrindiniai motyvai, lėmę nepritarti šiems pokyčiams.

Nuo proporcinės mokesčių sistemos taikymo pradžios Lietuvos Respublikos Seime buvo įregistruotas ne vienas įstatymo projektas, siūlantis progresinių tarifų įtvirtinimą. Pavyzdžiui, 2009 m. siūlyta apmokestinti visas gyventojų pajamas, įvedant keturis progresinių tarifų dydžius: 15, 18, 25 ir 40 proc. (Gyventojų pajamų mokesčio 6 straipsnio..., 2009). Vėliau tas pats GPM įstatymo keitimo projektas buvo tobulinamas –

siūlyta įtvirtinti tris tarifų gradacijas, įvedant 20 proc. tarifą, bet paliekant mažiausią ir didžiausią tarifus tokio paties dydžio (Gyventojų pajamų mokesčio 6 straipsnio..., 2009). Kaip nurodoma projekto aiškinamajame rašte, pagrindinis šios mokestinės reformos siekis – sumažinti biudžeto deficitą, apmokestinant didesnes pajamas gaunančius asmenis (Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų..., 2009). Vis dėlto, šiems projektams nebuvo pritarta. 2015 m. dar kartą inicijuotas progresinių tarifų įvedimas GPM įstatyme. Šįkart tarifų gradacija vėl apsiribojo trimis dydžiais, tačiau antrąjį tarifo laiptelį padidino nuo 20 iki 25 proc. (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo..., 2015). Šis siūlymas taip pat nesulaukė palaikymo. 2017 m. bandyta vėl pakeisti proporcinį GPM tarifą progresiniais, nustatant 12 ir 19 proc. tarifus (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo..., 2017), o tais pačiais metais buvo įregistruotas ir kitas įstatymo keitimo projektas, tačiau pastarajame siūlyta įvesti 4 laiptelius su 15, 16, 17 ir 20 proc. dydžio tarifais (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo..., 2017). Išanalizavus paminėtų įstatymo keitimo projektų aiškinamuosius raštus, galima daryti išvadą, jog apskritai progresinių tarifų įvedimo idėja siejama su fiskaliniais ir socialiniais tikslais: siekiu padidinti valstybės ir savivaldybių mokestines pajamas bei sumažinti socialinę (pajamų) nelygybę Lietuvoje. Vis dėlto, šių įstatymo keitimo projektų autoriai nepateikė išsamių paaiškinimų, kodėl siūloma nustatyti būtent tokius tarifų dydžius ir atitinkamas metines pajamų dalis, kuriems būtų taikomi šie tarifai. Apsiribota informuoti, kokia suma būtų papildytas nacionalinis biudžetas, tačiau neanalizuota, kokie potencialūs jo dydžio pokyčiai galimi ateityje. Be to, nurodoma, kad šie pakeitimai neturėtų arba turėtų teigiamą įtaką verslo plėtrai, bet neįvardijama, kokios įmanomos teigiamos pasekmės galėtų atsirasti šioje srityje. Taip pat, bendrai atsižvelgus į aiškinamuosiuose raštuose pateiktą informaciją, pastebėtina, jog koncentruojamasi tik į kelių problemų sprendimą, tačiau nenagrinėjami tokie klausimai kaip darbo vietos kaštai, šešėlinė ekonomika, demografinės tendencijos ir kiti aktualūs veiksniai, kurių pokyčiams įtaką daro mokestinės reformos. Šie klausimai bus plačiau aptariami toliau, kalbant apie progresinio apmokestinimo sistemos privalumus ir trūkumus. Šiuo atveju norėta pažymėti, kad siūlant GPM įstatymo tarifų reformą, projektuose akcentuojamos vienos opiausių visuomeninių problemų, kurios plačiausiai diskutuojamos viešojoje erdvėje. Tačiau projektų iniciatoriai neturėtų išskirti tik teigiamų, jų manymu, mokestinių reformų aspektų. Teikiant įstatymo keitimo siūlymus, visuomenė turėtų būti informuojama ir apie galimus pokyčius kitose srityse, taip pat reikšmingose šalies mastu. Kitu atveju galima manyti, jog kai kurių valdžios atstovų pasisakymai ir veiksmai yra išimtinai politiniai, siekiant sukurti sau palankų įvaizdį prieš gyventojus. Be to, tęstinė tarifų dydžių ir jų laiptelių skaičiaus kaita sukuria neapibrėžtumo situaciją ir kelia klausimus: kokiais kriterijais remiamasi,

siūlant konkrečius tarifų dydžius, ir kokia visgi yra optimali progresinio apmokestinimo sistema.

Kaip minėta, progresinių tarifų modelio įvedimas gyventojų pajamų apmokestinime sėkmės nesulaukė. Pagrindinės priežastys, paskatinusios Lietuvos Respublikos Vyriausybę nepritarti įstatymo keitimo projektams, yra šios: progresyvumo laipsnis užtikrinamas per NPD, kai mažesnes pajamas gaunantiems asmenims taikomas didesnis NPD, o daugiau pajamų uždirbantiems asmenims – mažesnis NPD; galimybė vengti didinti darbo užmokestį virš tos ribos, nuo kurios būtų taikomas didesnis šio mokesčio tarifas (Dėl Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų..., 2009); progresyvumas užtikrinamas apmokestinant gyventojų nekomercinės paskirties nekilnojamąjį turtą; siekiama išlaikyti aukštos kvalifikacijos darbo jėgą ir dar papildomai ją pritraukti, o progresinis GPM tarifas galėtų neigiamai paveikti Lietuvos pozicijas regione konkuruojant dėl atitinkamų investicijų; pasyvios veiklos pajamų (kapitalo prieaugio, dividendų ir kitų) apmokestinimas progresiniais tarifais gali lemti jų perkėlimą į kitas valstybes (Dėl Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų..., 2018). Autorės nuomone, galima pritarti Vyriausybės argumentui, jog darbdaviai bus mažiau linkę didinti darbo užmokestį darbuotojams, motyvuodami išaugusiais darbo vietos kaštais. Žinoma, jog vienas iš aspektų, atkreipiančių investuotojų dėmesį, steigiant verslo įmones kitose valstybėse, yra būtent jose galiojantys darbuotojų mokami mokesčiai. Todėl tokie subjektai renkasi teritorijas, kuriose nustatyta patrauklesnė mokestinė aplinka, lemianti mažesnius darbo vietos kaštus. Atitinkamai išaugusi mokestinė našta darbuotojui sąlygoja didesnę darbdaviui tenkančią darbo vietos kainą.

2020 m. inicijuotas paskutinis GPM įstatymo keitimo projektas, kuriame siūloma sumažinti socialinę atskirtį ir užtikrinti įvairias pajamas gaunančių darbuotojų lygybę, panaikinant NPD ir įvedant progresyvų bei tolydžiai kintantį GPM, didėjantį pagal logistinės funkcijos formulę, augant pajamoms (Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo..., 2020). Tolydinė funkcija pasirinkta, siekiant išvengti problematikos, susijusios su mokestiniais laipteliais. Logistinės funkcijos forma leidžia iki nulio sumažinti GPM tarifą mažas pajamas gaunantiems, o vidutines pajamas gaunantiems jis išlieka žemas ir auga palengva, vėliau padidėdamas iki 30 proc. tiems, kurie gauna dideles pajamas. Formulė susideda iš kelių reikšmių ir kai kurios iš jų yra kintamos. Pavyzdžiui, didinant vieną formulės koeficientą, mažinama mokestinė našta mažiausias bei vidutines pajamas gaunantiems gyventojams. Didinant kitą formulėje esantį koeficientą, labiau apmokestinami aukštesnes pajamas gaunantys asmenys. Aiškinamajame rašte pateikiama kreivė, kuri parodo, kokių tarifų galima būtų apmokestinami gyventojai, atsižvelgus į jų gaunamas pajamas. Kreivė sudaryta, atsižvelgiant į tuometinį GPM pasiskirstymą, taikant

NPD, ir pagal tai atitinkamai parinktus koeficientus. Išanalizavus grafiką, matyti, kad asmenys, gaunantys kiek daugiau nei 3 755 eurų, būtų apmokestinami vos 5 proc. GPM tarifu (Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų... 2020). Anot P. Saudargo, įstatymo keitimo projekto iniciatoriaus, formulė būtų taikoma skaičiuojant pajamas, gaunamas iš darbo santykių arba jų esmę atitinkančių santykių, tačiau neatmetama galimybė ją pritaikyti, apmokestinant ir kitas pajamas. Šis įstatymo projektas yra parodomasis, o konkrečius koeficientus turėtų nustatyti Finansų ministerija ir Seimo Biudžeto ir finansų komitetas (Seime siūlymas, kuri grąžins į..., 2020). Apibendrinus, galima daryti išvadą, kad mokestinė našta itin sumažės vidutinį darbo užmokestį, kuris 2020 m. IV ketv. siekė 1 524 eurų (bruto), gaunantiems asmenims (Pagrindiniai socialiniai rodikliai, 2021). Remiantis aiškinamajame rašte pateiktu grafiku, tokie subjektai būtų apmokestinami maždaug 3 proc. GPM tarifu. Todėl kyla rimtų abejonių, ar įtvirtinus tokią sistemą, mokestinės biudžeto pajamos padidėtų iš surenkamo GPM, kai didžioji dalis šalies gyventojų būtų apmokestinami itin mažais tarifais. Nors tokia pertvarka ir sudaro įspūdį, kad socialinė nelygybė galimai šalyje sumažės, tačiau tokiu atveju prarastas biudžeto lėšas tektų kompensuoti kitais būdais, kurie, tikėtina, pasireikš kitų mokesčių tarifų didinimu, bazės plėtimu ar lengvatų naikinimu. Tokios priemonės atitinkamai vėl gali privesti prie gyventojų pajamų nelygybės didėjimo. Visgi, šis siūlymas skiriasi nuo tradicinio progresinio apmokestinimo – tarifų laipteliais – todėl toliau jis magistro darbe nebus nagrinėjamas.

Taigi, atsižvelgus į tai, kad buvo inicijuotas ne vienas GPM įstatymo projektas, siūlantis nustatyti progresinius mokesčio tarifus, ir į tai, kad nei vienas pasiūlymas nesulaukė pritarimo, matyti, jog Lietuva vis dar nėra pasirengusi iškeisti proporcinio apmokestinimo modelio. Tikėtina, kad įstatymų leidžiamoji valdžia ir toliau nesiryš keisti mokesčio struktūros motyvuodama konkurencijos didinimu regione ir bandydama gyventojų pajamų nelygybę mažinti kitais būdais. Visgi, neatmetama galimybė, kad esantis progresyvumas dabartiniame GPM reglamentavime gali būti stiprinamas, darant atitinkamus pakeitimus esančiuose GPM struktūriniuose dariniuose (pavyzdžiui, NPD), arba nustatant naujas, didesnę progresyvumo laipsnį GPM sistemai suteikiančias, mokestines konstrukcijas.

3. Progresinio apmokestinimo vertinimas

3.1. Gyventojų pajamų progresinio apmokestinimo privalumai ir trūkumai

Progresinio modelio taikymas gyventojų pajamų apmokestinime – vienas iš labiausiai nagrinėjamų klausimų mokslinėje literatūroje. Nors progresinis apmokestinimas ilgus metus taikomas daugumoje užsienio valstybių, visgi jis sulaukia ne vienos specialistų kritikos. Todėl siekiant vėliau rašto darbe įvertinti galimą progresinio gyventojų apmokestinimo efektyvumą Lietuvoje, šiame poskyryje trumpai bus pristatomos pagrindinės progresinio modelio silpnosios ir stipriosios pusės bei jas grindžiantys argumentai, kurie daugiausiai pasižymi socialiniais-ekonominiais požymiais.

Atsižvelgus į jau aptartus GPM reformos siūlymus, įvedant progresinius tarifus, matyti, kad šios iniciatyvos rėmėsi idėja sumažinti pajamų nelygybę visuomenėje. Plačiai paplitęs sutarimas, kad pagrindinė priemonė pajamų perskirstymo politikoje yra būtent progresinis asmeninių pajamų mokestis. Jo konstrukcija leidžia reguliuoti mokestinę našą, atsižvelgiant į individualius mokesčio mokėtojo ir jo namų ūkio bruožus (Mazurek-Chwiejczak, 2016, p. 183).

Pastebima, kad pajamų nelygybė yra didesnė Centrinėje ir Rytų Europos šalyse, kurios taiko proporcinį GPM apmokestinimą, nors perėjimo nuo progresinio prie proporcinio modelio ryšys pajamų nelygybei nėra pakankamai aiškus (Barrios *et. al.*, 2020, p. 2). Atliktos analizės, daugiausiai JAV, leidžia daryti prielaidą, jog progresyvi pajamų struktūra *per se* negarantuoja, kad ji užtikrins pajamų nelygybės mažėjimą (Chen, 2012, p. 28). Pavyzdžiui, Duncan ir Sabirianova Peter atlikdami tyrimą pasitelkė valstybės lygio Gini koeficientų duomenų rinkinį, apskaičiuotą atskirai grynosioms pajamoms ir vartojimui. Rezultatai parodė, kad nors progresyvumas mažina pastebimą (teorinę) pajamų nelygybę, tačiau jis turi nereikšmingą poveikį faktinei pajamų nelygybei, pagrįstai vartojimu. Be to, skirtumas tarp pastebimos pajamų nelygybės ir faktinės taip pat susijęs su paplitusiu mokesčių slėpimu (Duncan, Sabirianova Peter, 2016, p. 764, 781). Faktinis mokesčio progresyvumas iš tikrųjų gali būti kur kas mažesnis, palyginus su įstatyme nustatytais progresinių tarifų dydžiais. Kai ribiniai mokesčio tarifai yra labai aukšti, mokesčių mokėtojai, priklausantys didesnes pajamas gaunančių asmenų grupei, siekia sumažinti savo mokestinę prievolę investuodami į turtą, kuriam taikomos mokestinės lengvatos (Bikas, 2014, p. 87). Taigi, teoriškai pajamų nelygybė visuomenėje gali būti

maža, tačiau tokie prieš tai minėti veiksniai gali iškreipti tikrąjį socialinės nelygybės paplitimą gyventojų gretose.

Autorės nuomone, progresinis gyventojų pajamų apmokestinimas nėra efektyviausia priemonė kovai su visuomenėje egzistuojančia pajamų nelygybe. Sutiktina, kad didesnis daugiau uždirbančiųjų apmokestinimas sumažins pajamų nelygybės skirtumą tarp skirtingo dydžio pajamas gaunančių asmenų grupių. Visgi, tokios mokestinės pertvarkos galimi rezultatai būtų trumpalaikiai. Pritartina pozicijai, jog didesnius atlyginimus gaunantys subjektai, siekdami apsisaugoti nuo padidėjusios mokestinės naštos, ieškos būdų jai sumažinti. Tai iškreips tikrąją pajamų nelygybės situaciją šalyje ir galiausiai socialinės nelygybės procentas valstybėje bus nežymiai pakitęs. Todėl manytina, kad norint pasiekti efektyvių ir ilgalaikių rezultatų, reikėtų spręsti gilesnes problemas, pavyzdžiui, gyventojų nedarbas ir švietimas. Prie didelės pajamų nelygybės prisideda ir tai, jog nemažą dalį visuomenėje sudaro ir bedarbiai, gaunantys žemas nedarbo išmokas. Todėl reikėtų imtis atitinkamų skatinamųjų priemonių gyventojų užimtumui didinti, kvalifikacijai kelti arba, jei įmanoma, padėti persikvalifikuoti, atsižvelgiant į dabartinius rinkos poreikius. Kadangi Lietuva šiuo metu orientuojasi į aukštųjų technologijų diegimą rinkoje, atitinkamai galėtų būti suteikiamas gyventojams finansiškai lengviau prieinamas švietimas, nukreiptas į tokių inovatyvių darbuotojų ruošimą. Naujų darbo vietų kūrimui turėtų būti sukuriama investicijoms palanki verslo aplinka, o tai padaryti įmanoma per prognozuojamą ir patrauklią valstybės mokesčių politiką.

Vis dėlto, Barrios ir kiti bendra autoriai, išanalizavę progresinio modelio taikymo mokesčių sistemoje hipotetinius scenarijus, nustatė, kad progresinio mokesčio reformos, apmokestinant gyventojų pajamas, valstybėse, taikančiose gana skirtingas mokestines sistemas, turėtų reikšmingų teigiamų pokyčių pajamų perskirstyme ir galėtų papildomai surinkti biudžetinių pajamų (Barrios *et. al.*, 2020, p. 22). Tačiau kalbant apie papildomų lėšų surinkimą į nacionalinį biudžetą, vėlgi nuomonės išsiskiria. Prognozuojama, jog valstybės, kurios siekia padidinti biudžeto pajamas, vietoje proporcinio pajamų mokesčio tarifo įvesdamos progresinį pirmajame etape surinktų didesnes mokestines įplaukas. Tačiau manoma, kad vėliau prasidėtų netiesioginis poveikis – investicijų stabdymas, gyventojų emigracija ir šešėlinės ekonomikos stiprėjimas. Dėl to ilgalaikėje perspektyvoje progresinio pajamų mokesčio tarifo įvedimo rezultatas būtų neigiamas (Kriščiūnaitė, 2011 cituota Melnykaitė, Ramanauskaitė, 2013, p. 100).

Tuo tarpu, anot Fieldhouse, progresinis mokestis padidina biudžeto pajamas gerindamas valstybės skolą ir spręsdamas pajamų nelygybės klausimą, nedarant neigiamo poveikio ekonomikos augimui. Autoriaus teigimu, statistiniai duomenys ir ekonomikos

teorija rodo, kad optimali mokesčio sistema yra būtent progresinė (Fieldhouse, 2013, cituota Elshani, Ahmeti, 2017, p. 18).

Kadangi, kaip jau minėta, nuomonių įvairovė dėl progresinio modelio taikymo yra plati. Matyti, kad diskusijos liečia ir valstybės ekonomikos augimo klausimą. Anot Paulausko, progresinių mokesčių įvedimas gali sulėtinti ekonomikos augimą, nukreipti investicijas į kitas valstybes, sumažinti vartojimą, o tai gali turėti neigiamą įtaką biudžeto pajamoms (Paulauskas, 2008, p. 80). Progresinis pajamų apmokestinimas gali nulemti tai, jog nekvalifikuoti darbuotojai nustos lavinti savo įgūdžius, kitaip tariant – nebus suinteresuoti kelti savo kvalifikaciją (kadangi juos tenkins gaunama atlyginimo dalis po apmokestinimo, o pajamų augimas lems ir mokesčio dydžio augimą), o tai gali prisidėti prie ekonomikos augimo lėtėjimo (Weller, Rao, 2010, p. 632). Taip pat progresiniai tarifai sumažina ir asmenų iniciatyvą dirbti. Šis atgrasantis poveikis yra stipriausias gyventojų grupėse, kurios pasižymi didžiausiu darbo pajėgumu ir polinkiu taupyti (Chen, 2012, p. 28). Be to, kaip aptarta anksčiau, tokie veiksniai, kaip padidėjusi šešėlinė ekonomika ir mokesčių slėpimas, gali slopinti valstybės ekonominį augimą, kadangi dėl jų į biudžetą yra surenkama kur kas mažiau mokesčių pajamų (nei prognozuojama) ir atitinkamai mažiau lėšų yra perskirstoma (tuo pačiu suprastėja viešųjų paslaugų teikimo mastas ir kokybė), o tai gali nulemti šalies BVP stagnaciją arba kritimą. Vis dėlto, pastebima, kad valstybės, taikančios progresinius tarifus asmeninių pajamų apmokestinime, nors ir nepatiria staigaus ekonominio augimo, tačiau jis yra laipsniškas ir saugus (Elshani, Ahmeti, 2017, p. 18).

Weller ir Rao kaip progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo privalumą išskiria tai, jog progresinis modelis leidžia sukurti didesnę vidaus taupymą, kuris pakeistų užsienio kapitalo įplaukas ir sustiprintų teisingesnę pajamų paskirstymą. Tačiau šie autoriai pabrėžia ir tai, kad potencialūs progresinių mokesčių trūkumai gali lemti, kaip jau minėta, padidėjusį mokesčio slėpimą, taip pat išaugusias valdžios išlaidas, kurios mažintų vidinį taupymą ir skatintų užsienio kapitalų įplaukų telkimą (Weller, Rao, 2010, p. 630).

Progresinis pajamų mokestis turi įtakos ir namų ūkio taupymui, t.y. pritaikius progresinį modelį, gali mažėti namų ūkio santaupos. Manoma, kad kiekvienas namų ūkio tikslas – subalansuoti savo gyvenimo išlaidas. Todėl pradžioje namų ūkiai didina savo skolinius įsipareigojimus, siekdami kartu padidinti savo išlaidas ir tikėdamiesi, jog ateityje uždirbtos pajamos leis jiems gražinti praeities skolas. Suprantama, kad ateityje pajamos galiausiai sumažės, todėl dalis jų atidedama išlaidoms, kurių prireiks išėjus į pensiją. Progresinio pajamų apmokestinimo našta labiausiai slegia tuos namų ūkius, turinčius stiprų polinkį taupyti (Wołowiec *et. al.*, 2014, p. 59).

Taigi, literatūroje pateikiama nemažai tiek teorinių, tiek empirinių progresinio modelio ir jo taikymo gyventojų pajamų apmokestinime teigiamų ir neigiamų rezultatų. Tačiau šios analizės daugiausiai apsiriboja tyrimais šalies ar kelių valstybių mastu arba atsižvelgiant į reikšminius faktorius, kaip pavyzdžiui, mokesčių prievolių vykdymas ar darbo jėgos pasiūla. Todėl yra sunku išskirti kategoriškus progresinio apmokestinimo privalumus ir trūkumus, kadangi šio taikymo pasekmės kiekvienos valstybės atžvilgiu gali skirtis dėl jos mokesčių sistemos, ekonominio išsivystymo, socialinės politikos ir įstatymų leidėjo valios.

3.2. Progresinių tarifų modelių lyginimas ir bendras vertinimas Lietuvoje

Įvedus proporcinį gyventojų pajamų apmokestinimą Centrinėje ir Rytų Europos valstybėse, kai kuriose iš jų išaugo nacionalinės pajamos, tačiau šis reiškinys tiesiogiai nesiejamas su vienodo tarifo pritaikymu. Veikiau mokesčių sistemos reformos tikslai ir pačio mokesčio struktūra turėjo įtakos pajamų dydžio pokyčiams. Laikui bėgant valstybės pradėjo mažinti šio tiesioginio mokesčio tarifus (atitinkamai mažėjo ir pajamos iš GPM) dėl didelės mokesčių naštos asmenims, tačiau šalių patirtis rodo, jog tokie veiksmai davė teigiamų rezultatų valstybės konkurencingumui ir ekonomikos augimui (Saavedra *et. al.*, 2007, p. 271-272).

Vis dėlto, kaip jau buvo aptarta anksčiau, proporcinė GPM sistema siejama su didele pajamų nelygybe visuomenėje, kuri, palyginus su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis, Lietuvoje išlieka viena iš didžiausių (Europos Komisijos ataskaita Lietuvai, 2020, p. 30). Todėl atitinkamai politinės valdžios atstovai, keldami tikslus padidinti nacionalines pajamas ir sumažinti pajamų nelygybę tarp gyventojų, imasi rengti GPM įstatymo keitimo projektus, siūlydami progresinį asmeninių pajamų apmokestinimą. Tačiau kyla klausimas, ar progresinių tarifų sistema išties gali sėkmingai įgyvendinti šiuos tikslus tiek trumpalaikėje, tiek ilgalaikėje perspektyvoje.

Šiuo metu egzistuojanti teoriškai proporcinė GPM sistema pasižymi tam tikru progresyvumo laipsniu, pasireiškiančiu dviejų tarifų laiptelių taikymu pajamoms, gaunamoms iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių ir kitoms pajamoms, reglamentuojamoms GPM įstatymo 6 straipsnyje, bei NPD, kuris taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms. Maksimalus taikytinas NPD darbingam asmeniui yra 400 eurų, kai jo pajamos per mėnesį neviršija minimalios mėnesinės algos (toliau – MMA), galiojusios einamųjų kalendorinių metų

sausio 1 dieną, vieną dydį, t.y. 642 eurų bruto. Jeigu asmens gaunamos pajamos per mėnesį yra didesnės nei MMA, NPD apskaičiuojamas pagal GPM įstatyme pateiktą formulę, t.y. didėjant pajamoms, mažėja NPD. Jeigu skaičiuojant pagal formulę NPD yra lygus nuliui, vadinasi, jog gyventojų pajamoms NPD nebėra taikomas. Taigi, maksimalus NPD taikomas mažiausias pajamas gaunantiems asmenims, siekiant apsaugoti juos nuo galimo skurdo, kadangi tokie asmenys savo uždirbamas pajamas daugiausiai išleidžia eilinėms pragyvenimo išlaidoms (vartojimui). Kartu NPD padeda siaurinti pajamų nelygybės atskirtį tarp šių asmenų ir gyventojų, uždirbančių didesnes pajamas. Lietuvoje daugiausiai GPM surenkama iš pajamų, gaunamų iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių, todėl nemažai daliai pritaikomas NPD, dėl kurio valstybė netenka 875 mln. eurų (Skaistė: bus svarstoma galimybė atsisakyti..., 2021). Tačiau atsisakius šios mokesstinės lengvatos, sumažėtų ir GPM sistemos progresyvumas, kuris Europos Komisijos teigimu, Lietuvoje ir taip yra neryškus (Europos Komisijos ataskaita Lietuvai, 2020, p. 53).

Didžioji dalis gyventojų apmokestinama 20 proc. tarifu, kadangi pagal 2020 m. ketvirto ketvirčio duomenis, vidutinis mėnesinis bruto darbo užmokestis siekė apie 1 524 eurus (neįskaitant individualiųjų įmonių) (Oficialiosios statistikos portalo duomenys, 2020). Vadinasi, gyventojai, uždirbantys tokio dydžio pajamas, į biudžetą sumoka 304,8 eurus GPM, o pritaikius NPD – 241,24 eurus. Tuo tarpu, asmenys, gaunantys MMA – 642 eurus, pritaikius NPD, sumoka 48,4 eurus GPM. 32 proc. GPM tarifu apmokestinamos pajamos, kurios viršija 6 763,5 eurus mėnesinio darbo užmokesčio dydį. Viršijus šią sumą, perviršiu taikomas didesnis tarifas. Atsižvelgus į Lietuvos oficialiosios statistikos portale pateiktą 2020 m. ketvirto ketvirčio informaciją apie darbo užmokestį, susidaro išvada, kad didesnis progresinis tarifas praktiškai nėra taikomas. Žinoma, ši tendencija, tikėtina, negalioja kitoms GPM įstatymo 6 straipsnyje išvardintoms pajamoms. Vis dėlto didžiąją pajamų dalį iš GPM sunėša vidurinės klasės gyventojai, kurių gaunamas darbo užmokestis apmokestinamas 20 proc. tarifu, o 32 proc. tarifas paliečia tik nedidelę dalį gyventojų (Europos Komisijos ataskaita Lietuvai, 2020, p. 23). Todėl įstatymų leidėjo iškeltas socialinio teisingumo siekis faktiškai yra įgyvendinamas nežymia apimtimi. Atsižvelgus į tokį mastą, būtų galima manyti, kad pagrindiniu GPM tarifu turėtų būti laikomas ne 15, bet 20 proc. tarifas.

Tuo tarpu subjektų, dirbančių pagal individualios veiklos pažymą, apmokestinamosioms pajamoms taikomas 15 proc. tarifas, tačiau mokėtinas GPM į biudžetą gali būti mažinamas GPM įstatyme reglamentuotu mokesčio kreditu priklausomai nuo to, kokią metinę pajamų sumą asmuo uždirba iš šios veiklos, ir leidžiamais atskaitymais. Tiek mokesčių kreditas, tiek atskaitymai suteikia tam tikrą progresyvumo

laipsnį šių pajamų apmokestinimo tvarkai. Taip pat gyventojų individualios veiklos pagal verslo liudijimą metinės pajamos, neviršijančios 45 000 eurų sumos, gali būti apmokestintos fiksuotu tarifu, kurio dydis priklauso nuo veiklos rūšies, veiklos vykdymo laikotarpio ir teritorijos.

Trumpai apžvelgus esminius gyventojų pajamų apmokestinimo momentus, matyti, kad GPM sistema nėra orientuota tik į biudžeto pajamų didinimą. Akivaizdu, kad dėl mokestinių lengvatų taikymo, mokesčių kredito, tarifų skirtumų veiklos rūšims ir nacionalinį biudžetą nepatenka gana didelė dalis potencialių pajamų. Tačiau tokios priemonės sumažina minimalias ir vidutines pajamas uždirbančių asmenų mokestinę naštą ir leidžia užtikrinti socialiai teisingesnę fiskalinę politiką. Vis dėlto tam tikromis mokestinėmis nuolaidomis gali pasinaudoti net tik žemas, bet ir didesnes pajamas gaunantys asmenys, tad kiek šios priemonės efektyviai prisideda prie pajamų nelygybės mažinimo visuomenėje, sunku pasakyti. Šiuo tikslu reikėtų atlikti išsamius empirinius tyrimus. Visgi pripažįstama, kad proporcinė mokesčio sistema su tam tikromis lengvatinėmis mokestinėmis priemonėmis, kaip minėtos aukščiau, nors ir yra paprastesnė ir sukelia mažiau mokestinių iškraipymų nei kitos sistemos, tačiau yra silpniau orientuota į pajamų perskirstymą (Johansson *et.al.*, 2008, p. 29). Mokesčių lengvatų ir mokesčių kreditų perskirstymo poveikis priklauso tiek nuo jų pačių charakteristikos, tiek nuo visos bendros mokestinės sistemos. Panašūs instrumentai gali turėti labai skirtingą efektą priklausomai nuo to, kokioje mokesčių sistemoje jie veikia (Avram, 2018, p. 284).

Siekiant preliminariai atskleisti, koks tikėtinas poveikis gali atsirasti šalies biudžetui įvedus progresinius GPM tarifus, palyginama dabar galiojanti asmeninių pajamų apmokestinimo tvarka su 2017 m. rugpjūčio 24 d. GPM įstatymo keitimo projektu pasiūlytais progresiniais tarifais (15, 16, 17 ir 20 procentų). Reikia paminėti, kad lyginami nominalūs tarifai. Efektyvus (realus) mokesčio tarifas priklauso ir nuo kitų veiksnių: mokesčio lengvatų, mokesčio kreditų, socialinio draudimo įmokų, kurie lemia realią mokestinę naštą. Tačiau dėl aiškumo ir paprastumo, lyginama nominali mokestinė GPM našta. Progresiniai tarifai skaičiuojami pagal GPM įstatymo keitimo projekte nustatytas metines pajamas, o atlyginimo dydis parinktas, atsižvelgus į maždaug vyraujančią darbo užmokestį Lietuvoje pagal oficialiosios statistikos portalo 2020 m. duomenis. Į mėnesį mokamas GPM apvalinamas eurai.

1 lentelė. Į mėnesį sumokamo GPM suma pagal proporcinio ir progresinio GPM tarifų modelius

Atlyginimas bruto, eur	Proporcinė GPM sistema		Progresinė GPM sistema				Iš viso į mėnesį mokamas GPM, eur
	Mokamas GPM (20 proc.)	Mokamas GPM (15 proc.)	Metinės pajamos ir tarifai				
			Iki 20 000 – 15 proc.	20 001- 30 000 – 16 proc.	30 001- 40 000 – 17 proc.	40 001 ir daugiau – 20 proc.	
642	128	96	96	-	-	-	96
1000	200	150	150	-	-	-	150
1524	305	229	229	-	-	-	229
2000	400	300	250	53	-	-	303
2500	500	375	250	133	-	-	383
3000	600	450	250	133	85	-	468
3500	700	525	250	133	142	33	558

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis: GPM įstatymu ir 2017 m. rugpjūčio 24 d. GPM įstatymo keitimo projektu.

Remiantis lentelėje pateiktais duomenimis, matyti, kad skaičiuojant GPM pagal progresinius tarifus, progresyvumas prasideda nuo 2 000 eurų sumos. Lyginant sumokamą GPM pagal nominalius tarifus, matyti, kad šiuo metu darbuotojas, kuriam taikomas 20 proc. GPM tarifas, į biudžetą perveda daugiau negu pervestų pagal progresinę sistemą. Tačiau pagal galiojantį reglamentavimą, pritaikius darbuotojui NPD, realus mokėtinas GPM būtų mažesnis, palyginus su progresinio mokesčio sistema. Jeigu įtvirtinus progresinius GPM tarifus, kartu būtų panaikinamas NPD, tokiu atveju darbuotojo mokesstinė našta išaugtų. Tačiau pasiekus 3 000 eurų ribą, darbuotojui NPD nebebūtų taikomas ir tokiu atveju progresinio mokesčio tarifai jam būtų palankesni. Tuo tarpu savarankiškai dirbantys pagal individualios veiklos pažymą asmenys progresinių tarifų atveju pradėtų mokėti didesnę GPM, jeigu jų gaunamos pajamos į mėnesį siektų 2 000 eurų. Todėl įtvirtinus „gryną“ progresinę GPM sistemą be atitinkamų mokesčių nuolaidų, tokie gyventojai būtų apkraunami didesne mokesutine našta nei dabar. Nors progresiniai tarifai dažnai siejami su turtingųjų didesniu apmokestinimu, akivaizdu, kad ir pagal proporcinio mokesčio sistemą daugiau uždirbantys asmenys į nacionalinį biudžetą sumoka didesnę dalį GPM.

Minėtame 2017 m. GPM įstatymo keitimo projekte ir jo aiškinamajame rašte nenurodoma, kodėl parinktos tokios metinės pajamų sumos ir progresinių tarifų dydžiai, skaičiuojami nuo šių sumų. Todėl įdomumo dėlei galima palyginti lietuviškų progresinių tarifų ir Suomijoje taikomų progresinių tarifų įtaką Lietuvos gyventojų pajamoms ir jo sumokamam GPM. Šiuo metu Suomijoje galiojantys tarifai yra 6, 17,25, 21,25 ir 31,25

procentai. Visiško Suomijos pajamų apmokestinimo modelio nėra tikslinga pritaikyti lietuviškam variantui, kadangi šios šalies gyventojai dalį pajamų mokesčio sumoka vietos valdžiai ir dalį valstybei pagal minėtus progresinius tarifus. Be to, tam tikras procentas nuo pajamų sumokamas ir bažnyčiai. Valstybei pajamų mokestis pradedamas mokėti tada, jei metinės asmens pajamos viršija 18 600 eurų (PWC Worldwide Tax Summaries Finland..., 2021). Todėl Suomijoje galiojantys tarifai lyginime taikomi metinėms pajamos, nustatytoms 2017 m. GPM įstatymo keitimo projekte. Suomija pasirinkta dėl tarifų skaičiaus ir jų dydžių, kurie, palyginus su kitomis Vakarų Europos valstybėmis, santykinai mažesni, bet lietuviškam modeliui priimtini, atsižvelgus į Lietuvoje rekomenduotus tarifų dydžius. Lentelėje nurodomas į mėnesį sumokamas GPM yra apvalinamas eurais.

2 lentelė. Į mėnesį sumokamo GPM suma, pritaikius Suomijoje reglamentuotus progresinius tarifus, apmokestinant asmenines pajamas

Atlyginimas bruto, eur	Progresinė GPM sistema (Suomijos tarifai)				Iš viso į mėnesį mokamas GPM, eur
	iki 20 000 - 6 proc.	20 001- 30 000 – 17,25 proc.	30 001 iki 40 000 – 21,25 proc.	40 001 ir daugiau – 31,25 proc.	
624	37	-	-	-	37
1000	60	-	-	-	60
1524	91	-	-	-	91
2000	100	58	-	-	158
2500	100	144	-	-	244
3000	100	144	106	-	350
3500	100	144	177	52	473

Šaltinis: Sudaryta autorės, remiantis PWC Worldwide Tax Summaries. Prieiga per internetą: <<https://taxsummaries.pwc.com/finland/individual/taxes-on-personal-income>>.

Palyginus Lietuvoje siūlytus ir Suomijoje taikomus progresinius tarifus, būtų galima manyti, jog suomiškas asmeninių pajamų apmokestinimo variantas Lietuvos biudžetui nebūtų itin palankus, nes kaip matyti, vidutinės pajamas gaunantys asmenys sumokėtų kur kas mažiau GPM negu pagal Lietuvoje rekomenduotus tarifų dydžius. Tokiu atveju tektų priimti sprendimus, pavyzdžiui, susijusius su metinių pajamų sumos ar mokestinių lengvatų mažinimu. Tikėtina ir tai, kad sumažėjus šių tiesioginių mokesčių naštai, išaugtų kitų mokesčių našta, siekiant kompensuoti mokestinių biudžeto pajamų praradimus. Kita vertus, suomiškų progresinių tarifų taikymas gali paraginti užsienio investuotojus vykdyti veiklą Lietuvoje ir sukurti daugiau darbo vietų dėl sumažėjusio darbo jėgos apmokestinimo. Bet

vėlgi negalima apsiriboti tik GPM tarifų reformomis, kadangi darbo vietos kainai turi įtakos ir socialinio draudimo įmokos, kurios koreguoja efektyvųjį darbo mokesčių naštos tarifą ir atitinkamai gali jį mažinti arba didinti.

Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2018 m. kovo 14 d. nutarimu nepritarė analizuotam GPM įstatymo projektui, nurodė, kad įtvirtinus siūlomą progresinio apmokestinimo sistemą, papildomai būtų buvę surinkta apie 105 mln. eurų. Tačiau šis galimas tiesioginis poveikis susidaro dėl taikomo diferencijuoto NPD, kuris įstatymo projektu nebuvo keičiamas, o pagal tarptautinę praktiką toms pačioms pajamoms taikomas vienas progresyvumo elementas (tarifai arba diferencijuotas NPD). Vyriausybės manymu, atsisakius diferencijuoto NPD ir nustatius visiems bendrą NPD, tiesioginis poveikis valstybės ir savivaldybių biudžetams sumažėtų arba net būtų neigiamas priklausomai nuo to, koks būtų pasirinktas NPD dydis (Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų..., 2018). Be to, kaip pastebėta Vyriausybės ir kaip buvo aptarta ankstesniame skyriuje, galimas netiesioginis progresinio mokesčio įvedimo poveikis. Palyginus proporcinę ir progresinę mokesčių sistemas, matoma tikimybė, jog mokestinė našta išaugs didesnes pajamas uždirbantiems asmenims. Todėl atsižvelgus į rašto darbe aptartą literatūrą ir kitas išvalgas, manytina, kad gyventojai, gaunantys didesnę darbo užmokestį ar kitas pajamas, pavyzdžiui dividendus, bus linkę mažiau rodyti dalį savo atlyginimo, pradės jį kitaip įforminti arba nukreips į mažų mokesčių valstybes. Be to, išaugus mokamam GPM, tikėtina, kad išaugs ir darbo vietos kaina, kas gali nulemti užsienio investuotojų sprendimus kurti darbo vietas ne Lietuvoje, bet kitose valstybėse, kur su darbu susiję mokesčiai yra mažesni. Atitinkamai tai pakenktų valstybės konkurencingumui regione. Emigracija ir gambiausių protų nutekėjimas gali būti kiti neigiami veiksniai, atsiradę dėl padidėjusios mokestinės naštos, įvedus progresinius tarifus. Visi šie faktoriai po vieną ir kartu ilgalaikėje perspektyvoje gali paveikti šalies ekonomikos augimą, nulemti mažesnę produktų ir paslaugų sukūrimą, kurie turi įtakos šalies ir vienam gyventojui tenkančiam BVP lygiui.

Kalbant apie pajamų nelygybę, tai Bird ir Zolt akcentuoja, kad net ir esant pačioms progresyviausioms prielaidoms skirtinguose mokesčiuose, šie nėra laikomi efektyviausia priemone ją mažinant. Viena iš priežasčių yra ta, kad nelygybė atsiranda dėl daugelio veiksnių, kurie nėra susiję su mokestinėmis prievolėmis (Bird, Zolt, 2005, p. 20). Taip pat pajamų slėpimas ir padidėjusi šešėlinė ekonomika gali iškreipti faktinę pajamų nelygybę tarp asmenų ir tokiu atveju progresinė mokesčio sistema netektų savo prasmės. D. Coady ir bendraautorių teigimu, socialinės išlaidos (socialinio draudimo, švietimo, sveikatos) yra pagrindinė priemonė, naudojama daugelyje valstybių, norint pasiekti persikirstymo tikslus. Šių išlaidų didesnis efektyvumas gali pasireikšti tuomet, jeigu aiškiai išskiriami jų

panaudojimo tikslai ir sumažinamas neigiamas poveikis darbo rinkai. Visgi autoriai pripažįsta, kad tiek mokesčių politika, tiek valstybės išlaidos turi būti derinamos kartu, siekiant sukurti efektyvų fiskalinį perskirstymą (Coady *et. al.*, 2015, p. 44). Paulausko nuomone, valstybės socialiniai tikslai turi būti įgyvendinami ne mokesčių politika ir lengvatomis, bet valstybės išlaidų politika (Paulauskas, 2008, p. 81). Anot Romo Lazutkos, palyginus išlaidas socialinei apsaugai ir pajamų nelygybės rodiklį (Gini koeficientą), matyti, kad šalyse, kuriose išlaidos socialinei apsaugai yra didžiausios, Gini koeficientai yra mažiausi (Lazutka, 2003, p. 27). Tai suponuoja, kad pajamų nelygybės mažinimas nebus efektyvus, remiantis tik skirtingų mokesčių reformomis.

Autorės nuomone, būtų galima pritarti šiems aukščiau išdėstytiems teiginiams. Kaip jau buvo aptarta anksčiau, mokestinės reformos nelaikytinos tinkamiausiomis priemonėmis socialinei nelygybei sumažinti. Anksčiau analizuoti progresyvumo turintys GPM elementai tik tam tikra dalimi prisideda prie efektyvesnio mokestinių pajamų perskirstymo ir pajamų nelygybės mažinimo visuomenėje. Kai kurie iš šių mokesčio struktūrinių darinių, kaip antai dviejų tarifų laiptelių gradacija, taikoma pajamoms, gaunamoms iš darbo santykių ar jų esmę atitinkančių santykių, sukuria tik nedidelį progresyvumo laipsnį, kadangi ši mokestinė konstrukcija paliečia tik nedidelę dalį visuomenės. Atitinkamai tai prisideda prie silpnesnės perskirstymo funkcijos įgyvendinimo. Todėl doktrinoje ir teigiama, kad valstybės išlaidų politika yra nemažiau reikšmingas įrankis šiai socialinei problemai mažinti. Svarbu aiškiai iškelti pajamų nelygybės mažinimo tikslą ir jo siekimui tinkamai išskirti prioritetingas sritis bei paskirstyti reikiamo dydžio asignavimus.

Taigi, nors esame GPM reglamentavime ir yra progresyvumo elementų, siekiant sukurti socialiai teisingesnę apmokestinimo sistemą, visgi manoma, kad ji nėra pakankama įveikti pajamų nelygybę visuomenėje. Šis ir biudžetinių pajamų padidinimo siekiai yra pagrindiniai motyvai, skatinantys pertvarkyti GPM struktūrą, nustatant progresinius tarifus. Nors buvo pastebėta, jog įtvirtinus progresinį apmokestinimą, galimas tiesioginis jo poveikis – mokestinių pajamų biudžete padidėjimas, tačiau išvelgiamas ir netiesioginis poveikis, kuris ateityje galimai darytų įtaką neigiamų rezultatų atsiradimui. Tai gali pasireikšti šešėlinės ekonomikos padidėjimu, emigracija, investicijų stabdymu ir kita, o visa tai gali nulemti neigiamus ekonomikos augimo pokyčius ir atitinkamai biudžetinių pajamų mažėjimą. Todėl optimalus progresinis apmokestinimas neturėtų itin apkrauti našiausių visuomenės grupių. Žymiai padidėjusi mokestinė našta gali sukelti gyventojų neigiamą reakciją ir priversti imtis atitinkamų veiksmų, kurie galėtų būti žalingi šalies biudžetui, ekonomikai ir kartu socialinei sričiai. Taip pat progresinio GPM įtvirtinimas

negarantuoja, kad pajamų nelygybė tarp gyventojų sumažės. Siekiant išspręsti šią socialinę problemą, reikia derinti ir atitinkamų mokesčių reformas, ir valstybės išlaidų politikos tikslingumą.

Išvados

1. Progresiniai tarifai (kada tarifo dydis auga priklausomai nuo mokesčio bazės dydžio), įtvirtinti Nekilnojamojo turto mokesčio įstatyme apmokestinant fiziniams asmenims priklausančią nekomercinės paskirties nekilnojamąjį turtą, yra ir kritikuojami, ir sulaukiantys palaikymo. Teigiama, kad toks apmokestinimas neatitinka kai kurių mokesčio mokėtojų galimybių vykdyti šią mokestinę prievolę. Tuo tarpu kiti siūlo įtvirtinti visuotinę progresinę nekilnojamojo turto mokestį, atsižvelgiant į socialiai jautresnes asmenų grupes. Nustačius progresinius tarifus minėtam fizinių asmenų turtui, biudžetinės pajamos padidėjo gana nežymiai. Visgi tarptautinėje praktikoje pripažįstama, kad turto mokestis yra ne tik potencialus viešųjų pajamų didinimo šaltinis, bet kartu yra ir mažiau žalingas ekonomikos augimui. O progresinių tarifų nustatymas tik sustiprintų pajamų perskirstymo funkcijos vykdymą. Tuo tarpu paveldimo turto mokesčio progresinių tarifų įtvirtinimo priežastys nėra pateikiamos, todėl manytina, kad tokį reglamentavimą sąlygojo užsienio šalių praktika. Savivaldybių biudžetinės pajamos, surenkamos iš šio mokesčio, yra itin mažos. Jų padidėjimą galima nulemtų lengvatos, kada mokesčiu neapmokestinami vaikai, tėvai ir kiti artimi giminaičiai, panaikinimas, t.y. šio mokesčio bendrosios bazės išplėtimas.
2. GPM yra vienas reikšmingiausių nacionalinio biudžeto stiprinimui ir ekonomikos augimui žalingiausių mokesčių. Atitinkamai ryškesnės mokesčio tarifo reformos gali nulemti viešųjų pajamų padidėjimą arba sumažėjimą, ekonomikos augimą arba smukimą. Lietuvos Respublikoje GPM įstatyme įtvirtintas proporcinis tarifas siejamas su dideliu biudžetinių pajamų surinkimu ir ekonomikos augimu šalyje. Vienodas tarifas sukuria patrauklią erdvę užsienio investicijoms, kurios skatina darbo vietų kūrimą ir atitinkamai sukuriama prekių ir paslaugų kiekį bei kokybę. Todėl nepritariama siūlymams įtvirtinti progresinius tarifus, apmokestinant visas gyventojų pajamas, kadangi toks modelis gali lemti pajamų perkėlimą į mažesnių tarifų valstybes, užsienio investicijų stabdymą ir kitus neigiamus reiškinius. Be to, dabartinis GPM reglamentavimas pasižymi tam tikru progresyvumo laipsniu, užtikrinančiu mažesnę mokestinę naštą mažiausias pajamas gaunantiems asmenims, kurie didžiąją dalį savo uždarbio išleidžia eilinėms pragyvenimo išlaidoms.
3. Įvertinus mokslinėje literatūroje pateiktus asmeninių pajamų progresinio apmokestinimo privalumus ir trūkumus, negalima daryti vienos kategoriškos išvados, ar tokia apmokestinimo sistema yra naudinga ar žalinga valstybės

fiskalinei, ekonominei ir socialinei politikai. Šių reiškinių teigiami ir neigiami pokyčiai priklauso ne tik nuo progresinių tarifų įtvirtinimo GPM, bet ir nuo konkrečios valstybės visos mokestinės sistemos, ekonominio išsivystymo, socialinės politikos ir kitų priežasčių. Vis dėlto, atlikus dabartinių GPM įstatyme reglamentuotų ir progresinių nominalių tarifų palyginimą, pastebėtina, kad progresinis apmokestinimas lemia vidutines ir didesnes pajamas gaunantiems asmenims tenkančią didesnę mokestinę naštą. Dėl jos išaugimo tokie asmenys gali emigruoti į mažesnių mokesčių valstybes, slėpti dalį pajamų ir panašiai, o tai turėtų įtakos biudžetinių pajamų iš GPM surinkimui, šešėlinės ekonomikos padidėjimui ir kitiems darbe aptartiems reiškiniams. Be to, progresinis apmokestinimas negarantuoja, kad tarp asmenų sumažės faktinė pajamų nelygybė. Mokslinėje literatūroje vyrauja nuomonė, jog mokesčių reformų ir valstybės išlaidų politikos derinimas yra efektyvesnė priemonė, kovojant su pajamų nelygybe šalyje, nei tik atitinkamo mokesčio elemento pertvarkymai.

Naudotų šaltinių sąrašas

Teisės aktai:

Įstatymai:

1. Lietuvos Respublikos įstatymas dėl Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo pakeitimo ir papildymo (1994). Valstybės žinios, 30-531.
2. Lietuvos Respublikos paveldimo ar dovanojamo turto mokesčio įstatymas (1995). Valstybės žinios, 52-1277.
3. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, 73-3085.
4. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymas (2002). Valstybės žinios, 123-5531.
5. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (2005). Valstybės žinios, 76-2741.
6. Lietuvos Respublikos 2021 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas (2020). TAR, 28951.

Vyriausybės nutarimai:

7. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2009 m. gegužės 28 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“. Valstybės žinios, 62-2481.
8. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2018 m. kovo 16 d. nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto“. TAR, 4094.

Specialioji literatūra:

9. Alstott, A. L. (2007). Equal Opportunity and Inheritance Taxation. *Harvard Law Review*, 121, 2, p. 469-542 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.jstor.org/stable/40042666?seq=1#metadata_info_tab_contents [žiūrėta 2021 m. sausio 18 d.].
10. Avram, S. (2018). Who benefits from the ‘hidden welfare state’? The distributional effects of personal income tax expenditure in six countries. *Journal of European Social Policy*, 28(3), p. 271-293, <https://doi.org/10.1177%2F0958928717735061>.
11. Barrios et. al. (2018). Progressive tax reforms in flat tax countries. *JRC Working Papers on Taxation and Structural reforms*, 02/2018, 1-53.

12. Bikas, E. et. al. (2014). Evaluation of The Personal Income Progressive Taxation and The Size of Tax-Exempt Amount in Lithuania. *Ekonomika* 93(3), p. 84-101, <https://doi.org/10.15388/Ekon.2014.0.3882>.
13. Bird, R. M. ir Zolt, E. M. (2005). Redistribution via Taxation: the Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries. *UCLA Law Review*, 52, p. 1-57 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=804704 [žiūrėta 2021 m. kovo 12 d.].
14. Blöchliger, H. (2015). Reforming the Tax on Immovable Property: Taking Care of the Unloved. *OECD Economics Department Working Papers*, 1205, p. 1-31, <https://doi.org/10.1787/18151973>.
15. Buškevičiūtė, E. (2008). *Viešieji finansai*. Kaunas: Technologija.
16. Chen, Y. K. (2012). The progressivity of the Malaysian personal income tax system. *Kajian Malaysia*, 30, 2, p. 27-43 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: [http://web.usm.my/km/30\(2\)2012/KM%2030\(2\)%20ART%202%20\(27-43\).pdf](http://web.usm.my/km/30(2)2012/KM%2030(2)%20ART%202%20(27-43).pdf) [žiūrėta 2021 m. kovo 3 d.].
17. Coady, D. et. al. (2015). Inequality and Fiscal Redistribution in Advanced Economies. In: Clements, B., Mooij de, R., Gupta, S., Keen, M. (eds.) (2015). *Inequality and fiscal policy*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, <http://dx.doi.org/10.5089/9781513567754.071>.
18. Drometer, M. et. al. (2018). Wealth and Inheritance Taxation: An Overview and Country Comparison. *Econstor*, 16, 2, p. 45-54 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/181281/1/dice-report-2018-2-5000000002761.pdf> [žiūrėta 2021 m. sausio 21 d.].
19. Duncan, D. ir Sabirianova Peter, K. (2016). Unequal inequalities: Do progressive taxes reduce income inequality? *Int Tax Public Finance*, 23, p., <https://doi.org/10.1007/s10797-016-9412-5>.
20. Durović-Todorović, J. ir Dorņević, M. (2012). The Connection Between Progressivity and Sufficiency in the Personal Income Tax System. *Economic Themes*, 1, p. 33-45 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=f2623b17-6467-4018-8afb-618d1124aa7a%40pdc-v-sessmgr03> [žiūrėta 2021 m. vasario 10 d.].
21. Elkins, D. (2006). Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory. *Yale Law and Policy Review*, 24, 1, p. 43-90 [interaktyvus]. Prieiga per internetą:

- https://www.jstor.org/stable/40239652?seq=1#metadata_info_tab_contents [žiūrėta 2021 m. sausio 20 d.].
22. European Commission (2012). Possible reforms of real estate taxation: Criteria for successful policies. *European Economy Occasional Papers*, 119, <https://doi.org/10.2765/24556>.
 23. European Commission (2020). Country Report Lithuania 2020 [interaktyvus], European Commission. Prieiga per internetą: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2020-european_semester_country-report-lithuania_en.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 10 d.].
 24. Gross, C. et. al. (2016). Attitudes towards inheritance taxation – results from a survey experiment. *The Journal of Economic Inequality*, 15, p. 93-112 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10888-016-9344-4> [žiūrėta 2021 m. sausio 20 d.].
 25. Jestl, S. (2018). Inheritance Tax Regimes: A Comparison. *Econstor*, 152, p. 1-16 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://wiiw.ac.at/inheritance-tax-regimes-a-comparison-p-4690.html> [žiūrėta 2021 m. sausio 20 d.].
 26. Johansson, A. et al. (2008). Tax and Economic Growth. *Economics Department Working Paper*, 620, p. 81-85 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.ecn.ulaval.ca/~sgor/cit/johansson_oecd_2008/johansson_oecd_2008.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 18 d.].
 27. Keen, M. et. al. (2006). The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence. *International Monetary Fund Working Paper*, 06/218, p. 1-48 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/The-Flat-Tax-es-Principles-and-Evidence-19892> [žiūrėta 2021 m. vasario 22 d.].
 28. Koncevičienė, I. ir Prievelis, M. (2012). Lietuvos mokesčių sistemos efektyvumo vertinimas. *Taikomoji ekonomika: sisteminiai tyrimai* 2012.6/2, p. 13-27, <https://doi.org/10.7220/AESR.1822.7996.2012.6.2.1>.
 29. Lazutka, R. (2003). Gyventojų pajamų nelygybė. *Filosofija. Sociologija*, 2, p. 22-29 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://mokslozurnalai.lmaleidykla.lt/publ/0235-7186/2003/2/F-22.pdf> [žiūrėta 2021 m. kovo 13 d.].
 30. Lietuvos Banko 2018 m. balandžio 30 d. raštas „Dėl mokesčių ir pensijų sistemos pokyčių“.
 31. Mackevičius, J. ir Molienė, O. (2009). Bendrojo vidaus produkto vienam gyventojui analizės metodika, p. 27-42, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/mackevicius_4.pdf [žiūrėta 2021 m. sausio 23 d.].

32. Mazurek-Chwiejczak, M. (2016). Trends in Personal Income Tax Progression in OECD Countries in the Context of Income Redistribution. *Folia Oeconomica* 4(324), p. 181-193, <http://dx.doi.org/10.18778/0208-6018.324.12>.
33. McBride, W. (2012). What Is the Evidence on Taxes and Growth. Tax Foundation Special Report, 207, p. 1-10, [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://taxfoundation.org/what-evidence-taxes-and-growth/> [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].
34. Melnykaitė, M. ir Ramanauskaitė, A. (2013). Progresinio gyventojų pajamų apmokestinimo įvedimo Lietuvoje vertinimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 14, 96-109.
35. Musgrave, R. A. (1993). *Progressive taxation, equity, and tax design*. Cambridge University Press., <https://doi.org/10.1017/CBO9780511571824>.
36. Norregaard, J. (2015). Taxing Immovable Property: Revenue Potential and Implementation Challenges. In: Clements, B., Mooij de, R., Gupta, S., Keen, M. (eds.) (2015). *Inequality and fiscal policy*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, <http://dx.doi.org/10.5089/9781513567754.071>.
37. Novošinskienė, A. ir Slavickienė, A. (2005). Lietuvos mokesčių sistemos problemos. *LŽŪU mokslo darbai*, 67 (20), p. 44-52 [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2005~1371477105613/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content> [žiūrėta 2021 m. vasario 22 d.].
38. OECD. (2018) *Economic Surveys Lithuania* [interaktyvus]. Prieiga per internetą: <http://www.oecd.org/economy/surveys/Lithuania-2018-OECD-economic-survey-overview.pdf> [žiūrėta 2021 m. sausio 27 d.].
39. Paulauskas, A. (2008). Vienodas gyventojų pajamų mokesčio tarifas. *Teisė*, 68, 65-84.
40. Pedersen, J. (2018). *Just inheritance taxation*. University of Bergen, <https://doi.org/10.1111/phc3.12491>.
41. Saavedra, P. et. al. (2007). "Flat Income Tax Reforms." In: Grey, Ch., Lane, T. ir Varoudakis, A. (eds.) (2007). *Fiscal Policy and Economic Growth. Lessons for Eastern Europe and Central Asia*. The World Bank, p. 253-281, <https://doi.org/10.1596/978-0-8213-7181-7>.
42. Scheve, K. ir Stasavage, D. (2012). Democracy, War, and Wealth: Lessons from Two Centuries of Inheritance Taxation. *American Political Science Review*, 106, 1, p. 81-102, <https://doi.org/10.1017/S0003055411000517>.

43. Slack E., Bird, R. M. (2015). How to Reform the Property Tax: Lessons from around the World [interaktyvus]. Institute on Municipal Finance and Governance. Prieiga per internetą: <https://tspace.library.utoronto.ca/handle/1807/81246> [žiūrėta 2021 m. vasario 18 d.].
44. Sudavičius, B. (2010). Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste. *Teisė*, 2010, 76, p. 100-114 <https://doi.org/10.15388/Teise.2010.0.222>.
45. Sudavičius, B. ir Endrijaitis, M. (2020). *Viešųjų finansų teisė. Vadovėlis*. Vilnius: Vilniaus universiteto leidykla.
46. Ramanauskienė E. (2007). Gyventojų pajamų mokesčio tarifo mažinimas, kaip priemonė didinti Lietuvos mokesčių sistemos konkurencingumą. *Ekonomika ir vadyba*, 12, 843-848.
47. Užubalis, G. (2012). Liberalių permainų (XVII–XIX a.) poveikis mokesčių teisinio reguliavimo kryptims. *Socialinių mokslų studijos*, 4(1), 139-156.
48. Užubalis, G. (2012). Mokesčių teisės paskirtis ir funkcijos (apmokestinimo teorijų kritinė analizė). Daktaro disertacija, socialiniai mokslai, teisė (01S), Mykolo Romerio universitetas. Vilnius: Mykolo Romerio universitetas.
49. Zubařová, A. et. al. (2020). Effectivity of Progressive Taxation From the Micro and Macroeconomic Perspective. *Danube: Law, Economics and Social Issues Review*, 11, p. 228-238, <https://doi.org/10.2478/danb-2020-0013>.
50. Weller, Ch. E. ir Rao, M. (2010). Progressive Tax Policy and Economic Stability, *Journal of Economic Issues*, 44:3, p. 629-659, <https://doi.org/10.2753/JEI0021-3624440304>.
51. Wheaton, B. (2020), The Macroeconomic Effects of Flat Taxation: Evidence from a Panel of Transition Economies [interaktyvus], Harvard University. Prieiga per internetą: https://scholar.harvard.edu/files/wheaton/files/flat_tax.pdf [žiūrėta: 2021 m. vasario 17 d.].
52. Wołowiec, T. et. al. (2014). Income taxes, public fiscal policy and economic growth. *Econstor*, 10, p. 52-64, http://dx.doi.org/10.14636/1734-039X_10_3_001.

Travaux preparatoires:

53. Aiškinamasis raštas dėl Paveldimo turto mokesčio įstatymo Nr. IX-1239 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto.
54. Aiškinamasis raštas dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo Nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Dokumento. nr.: XIIP-1238. Reg. data: 2017-10-17.

55. Aiškinamasis raštas dėl Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6 straipsnio pakeitimo ir 20 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymo projekto. Dokumento nr.: XIIP-4433. Reg. data: 2020-01-15.
56. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto aiškinamasis raštas. Dokumento nr.: XIP-442. Reg. data: 2009-03-19.
57. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas. Dokumento nr.: XIIP-730(2). Reg. data: 2015-06-08.
58. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas. Dokumento nr.: XIIP-770. Reg. data: 2017-05-29.
59. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 6 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas. Dokumento nr.: XIIP-321(2). Reg. data: 2017-08-24.
60. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nr. IX-1007 6 straipsnio pakeitimo ir 20 straipsnio pripažinimo netekusiu galios įstatymo projektas. Dokumento nr.: XIIP-4433. Reg. data: 2020-01-15.
61. Lietuvos Respublikos Seimo Biudžeto ir finansų komitetas. Pagrindinio komiteto išvada dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo nr. XIII-1335 4 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Dokumento nr.: XIIP-3614. Reg. data: 2019-11-22.
62. Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo nr. IX-1239 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas. Dokumento nr. XVP-236. Reg. data: 2021-02-19.
63. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo. Dokumento nr.: XIIP-2215. Reg. data: 2018-05-30.
64. Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos Teisės departamento išvada dėl Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčio įstatymo nr. IX-1239 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Dokumento nr.: XVP-236. Reg. data: 2021-03-03.
65. Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projektas. Reg. nr.: XIIP-4078. Reg. data: 2019-10-22.
66. Pagrindinio komiteto išvada dėl Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nr. X-233 6 ir 7 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto. Dokumento nr.: XIIP-4078(2). Reg. data: 2019-11-28.
67. Pasiūlymas dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nr. IX-1007 2, 6, 16, 20, 21 ir 27 straipsnių pakeitimo įstatymo projekto (patikslintas). Dokumento nr.: XIIP-2215. Reg. data: 2018-06-19.

Elektroniniai leidiniai:

68. Lietuvos Laisvosios rinkos institutas. Pozicija. Dėl nekilnojamojo turto mokesčio taikymo tikslingumo [interaktyvus] (modifikuota 2021-02-17). Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/mokesciai-biudzetas/pozicija-del-nekilnojamojo-turto-mokescio-taikymo-tikslingumo/lrinka> [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].
69. Lietuvos Laisvosios rinkos institutas. Ekspertizė. Nekilnojamojo turto mokesčio pokyčiai siūlomi skubotai, vertinimas atliktas atmetinai [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. vasario 17 d.). Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/35517/lrinka> [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].
70. Lietuvos Laisvosios rinkos institutas. Ekspertizė. Progresinio nekilnojamojo turto mokesčio įvedimas – nepagrįstas [interaktyvus] (modifikuota 2021-02-17). Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-del-nekilnojamojo-turto-mokescio/lrinka> [žiūrėta 2021 m. vasario 17 d.].
71. Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerija. Pagrindiniai socialiniai rodikliai [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. kovo 2 d.). Prieiga per internetą: <https://socmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/socialine-statistika/pagrindiniai-socialiniai-rodikliai> [žiūrėta 2021 m. kovo 2 d.].
72. LRT. Seime siūlymas, kuris grąžins į mokyklos suolus: GPM siūlo skaičiuoti taikant eksponentinės funkcijos formulę [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. kovo 2 d.). Prieiga per internetą: <https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1135119/seime-siulymas-kuris-grazins-i-mokyklos-suolus-gpm-siulo-skaiciuoti-taikant-eksponentines-funkcijos-formule> [žiūrėta 2021 m. kovo 2 d.].
73. LRT. Skaistė: bus svarstoma galimybė atsisakyti lengvatų ir paskatų kaupiantiems pensiją papildomai [interaktyvus] (modifikuota 2020 m. kovo 8 d.). Prieiga per internetą: https://www.lrt.lt/naujienos/verslas/4/1350576/skaiste-bus-svarstoma-galimybe-atsisakyti-lengvatu-ir-paskatu-kaupiantiems-pensija-papildomai?utm_medium=Social&utm_source=Facebook&fbclid=IwAR2yTIEEj1OJnHFts9K3z_fCIoX1E5p2zDjaEdG4nBaOP1DDaqnYVukkICQ#Echobox=1614083697 [žiūrėta 2021 m. kovo 8 d.].

Kita praktinė medžiaga:

74. Deloitte. Veraset ve Īntikal Vergisi Tarifesi (2021) [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. sausio 20 d.). Prieiga per internetą: <https://www.verginet.net/dtt/1/Veraset-ve-Intikal-Vergisi-Tarifesi.aspx> [žiūrėta 2021 m. sausio 20 d.].

75. Eurostat. Newsrelease [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. vasario 12 d.). Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/11469100/2-29102020-BP-EN.pdf/059a7672-ed6d-f12c-2b0e-10ab4b34ed07> [žiūrėta 2021 m. vasario 12 d.].
76. Inheritance Tax Rates in Brussels Capital Region (2021) [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. sausio 20 d.). Prieiga per internetą: <https://finance.belgium.be/en/private-individuals/family/death/inheritance-tax/brussels-wallonia/brussels> [žiūrėta 2021 m. sausio 20 s.].
77. Lietuvos Bankas. Lietuvos mokesčių sistemos pagrindinės problemos [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. sausio 27 d.). Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/files/Lietuvos%20mokes%C4%8Di%C5%B3%20sistemos%20pagrindin%C4%97s%20problemos%202020-03-03%20v2.pdf?fbclid=IwAR29kgQmcz-GYMLfJHWXu3LzoaaIMpYgBp_VA4bRPJlcknACNT1X7nA0P2U [žiūrėta 2021 m. sausio 27 d.].
78. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Konsultacinis dokumentas dėl mokesčių ir šešėlinės ekonomikos mažinimo priemonių [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. vasario 20 d.). Prieiga per internetą: https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/LT_ver/%C5%BDiniasklaida/Konsultacinis_MPD_04_17_final.pdf [žiūrėta 2021 m. vasario 20 d.].
79. OECD duomenys [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. vasario 15 d.). Prieiga per internetą: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-property.htm> [žiūrėta 2021 m. vasario 15 d.].
80. Oficialiosios statistikos portalo duomenys [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. kovo 8 d.). Prieiga per internetą: <https://osp.stat.gov.lt/pagrindiniai-salies-rodikliai#BVP%20vienam%20gyventojui> [žiūrėta 2021 m. kovo 8 d.].
81. PWC Worldwide Tax Summaries Finland (2021) [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. kovo 9 d.). Prieiga per internetą: <https://taxsummaries.pwc.com/finland/individual/taxes-on-personal-income> [žiūrėta 2021 m. kovo 9 d.].
82. VMI. Nacionalinio biudžeto pajamos 2017 m., 2018 m., 2019 m. [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. vasario 19 d.). Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/ataskaitu-archyvas> [žiūrėta 2021 m. vasario 19 d.].
83. VMI. Nacionalinio biudžeto pajamos 2020 m. [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. vasario 19 d.). Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/biudzeto-pajamos> [žiūrėta 2021 m. vasario 19 d.].

84. VMI. 2019-2020 m. mokesčių mokėtojų duomenų suvestinės [interaktyvus] (modifikuota 2021 m. sausio 23 d.). Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/cms/mokesciu-moketoju-registravimo-statistika-2020-m> [žiūrėta 2021 m. sausio 23 d.].

SANTRAUKA

Progresinis apmokestinimas Lietuvos Respublikoje

Justina Sušinskaitė

Magistro darbe analizuojama progresinio apmokestinimo tema, nagrinėjant mokslininkų doktriną, įstatymus, jų projektus, aiškinamuosius raštus, tarptautinių organizacijų ataskaitas ir kitus šaltinius. Viešojoje erdvėje dažnai diskutuojama, ar progresinio apmokestinimo modelis yra efektyviausias, siekiant tam tikrų fiskalinių, ekonominių ir socialinių tikslų įgyvendinimo. Ypač ši tema aktuali, kalbant apie gyventojų pajamų apmokestinimą.

Magistro darbe nagrinėjama progresinio apmokestinimo samprata, jo privalumai ir trūkumai, apraiškos Lietuvos Respublikos mokesčių sistemoje, vertinama galimybė įtvirtinti progresinius tarifus, apmokestinant visas gyventojų gaunamas pajamas. Darbe siekiama kuo išsamiau atskleisti įstatymo leidėjo motyvus ir tikslus, nustatant tam tikrus progresinio apmokestinimo elementus Nekilnojamojo turto, Paveldimo turto, Gyventojų pajamų mokesčių įstatymuose. Pristatomos pagrindinės įstatymų projektų iniciatorių idėjos padidinti nacionalinio biudžeto pajamas ir sumažinti pajamų nelygybę visuomenėje, įtvirtinus progresinius tarifus Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme. Įvardijami dažniausiai doktrinoje apibrėžiami progresinio apmokestinimo teigiami ir neigiami rezultatai valstybių mokestinei sistemai, ekonomikos augimui ir socialinei politikai. Taip pat darbe bandoma išvelgti potencialias pasekmes minėtiems veiksniams, įtvirtinus progresinius tarifus asmeninių pajamų apmokestinime. Atlikta analizė leidžia daryti išvadas, jog visų gyventojų pajamų apmokestinimas progresiniais tarifais kelia potencialią grėsmę šalies ekonominiam augimui ir didesnių mokestinių pajamų surinkimui. Dažnai keliama mintis, jog progresinio apmokestinimo modelio įtvirtinimas asmeninių pajamų apmokestinime sumažins visuomenėje vyraujančią socialinę nelygybę, tikėtina yra klaidinga. Išnagrinėjus mokslinę doktriną, susidaro išvada, kad mokesčių reforma ir valstybės išlaidų politika yra efektyvesnė priemonė, siekiant išspręsti šią socialinę problemą.

SUMMARY

Progressive Taxation in the Republic of Lithuania

Justina Sušinskaitė

Master`s thesis analyses the topic of the progressive taxation by examining doctrine, laws, their drafts, explanatory notes, reports of the international organizations and other sources. It is often discussed whether the progressive taxation model is the most effective in achieving certain fiscal, economic and social objectives. This topic is particularly relevant when it comes to personal income taxation.

The work analyses the concept of the progressive taxation, its advantages and disadvantages, its elements in the tax system of the Republic of Lithuania, and assesses the possibility to establish progressive rates by taxing all personal income. The work aims to reveal as much as possible the reasons and objectives of the legislator by establishing certain elements of progressive taxation in real estate, heritage and personal income taxation. The main ideas of the initiators of draft laws are presented to increase the income of the national budget and reduce income inequality in society by establishing progressive rates in personal income taxation. The most frequent positive and negative effects of progressive taxation on the tax system, economic growth and social policy of states defined in the doctrine are identified in the work. The work also presents the potential consequences of the mentioned factors by establishing progressive tax rates in the personal income taxation. The analysis concludes that taxation of all personal income at progressive tax rates poses a potential threat to economic growth of the country and collection of higher budget revenues. The idea that the introduction of progressive taxation in personal income taxation will reduce social inequalities prevailing in society is often mistaken. The examination of scientific doctrine leads to the conclusion that the tax reform and public spending policy are a more effective mean to address this social problem.