

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto
Viešosios teisės katedra**

Nikitos Pčelnikovo,
V kurso, finansų ir mokesčių teisės
studijų šakos studento

Magistro darbas

**DARBO JĖGOS APMOKESTINIMO PROBLEMATIKA IR GALIMI
SPRENDIMO BŪDAI**

Vadovas: Partnerystės Prof. Dr. Vitas Vasiliauskas

Recenzentas: Lekt. Dr. Andrius Paulauskas

Vilnius

2018

TURINYS

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS	2
ĮVADAS	3
1. DARBO JĖGOS APMOKESTINIMO FUNDAMENTALŪS PAGRINDAI	6
1.1. Mokesčių sistemos svarba šalies ekonomikai ir socialinei sanglaudai	6
1.2. Darbo jėga, jos apmokestinimas ir darbo vietos kaina	8
1.3. Darbo jėgos apmokestinimui reikšmingi apmokestinimo principai	14
2. DABARTINIO DARBO JĖGOS APMOKESTINIMO REGULIAVIMO NEIGIAMA ĮTAKA	18
2.1. Šešėlinė ekonomika	18
2.2. Mokestinė moralė ir pasitikėjimas valstybės valdžia ir jos institucijomis	24
2.3. Darbo jėgos emigracija	27
2.4. Skurdas, socialinė atskirtis ir pajamų nelygybė	30
2.5. Įtaka verslo aplinkai ir investiciniam klimatui	35
3. GALIMI PROBLEMŲ SPRENDIMO BŪDAI	39
3.1. Gyventojų pajamų mokesčio ir Socialinio draudimo sistemų reformos	39
3.1.1. Gyventojų pajamų mokesčio tarifo progresyvumas ir neapmokestinamojo pajamų dydžio didinimas	41
3.1.2. Socialinio draudimo įmokų “lubų” įteisinimas	43
3.1.3. Socialinio draudimo įmokų konsolidavimas	46
3.2. Mokesčių bazės išplėtimas, tarifų didinimas ir lengvatų pertvarkymas	48
3.2.1. Aplinkosauginių mokesčių bazės išplėtimas	49
3.2.2. Akcizų didinimas	51
3.2.3. Mokesčių lengvatų pertvarkymas	52
3.3. Mokesčių administravimo ir pajamų iš PVM surinkimo gerinimas	57
IŠVADOS	62
LITERATŪROS SĄRAŠAS	64
SANTRAUKA	72
SUMMARY	73

SANTRUMPŲ SĄRAŠAS

BVP – Bendrasis vidaus produktas

ES – Europos Sąjunga

Eur. – Eurai

GPM – Gyventojų pajamų mokestis

GPMĮ – LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas

LR – Lietuvos Respublika

MAĮ – LR mokesčių administravimo įstatymas

NPD – Neapmokestinamasis pajamų dydis

PSD – Privalomasis sveikatos draudimas

VDU – Vidutinis darbo užmokestis

VSD – Valstybinis socialinis draudimas

IVADAS

Darbo aktualumas. Mokesčių sistema yra vienas pagrindinių mechanizmų, leidžiančių surinkti nacionalinio biudžeto ir įvairių fondų pajamas bei panaudoti jas bendroms valstybės paslaugoms, ekonomikos reguliavimui, sveikatos apsaugai, švietimui, socialinei apsaugai ir kitoms viešosioms “gėrybėms”, kitaip tariant, užtikrinti viešųjų funkcijų vykdymą. Natūralu, kad tam, kad mokesčių sistema būtų ekonomiškai efektyvi ir socialiai teisinga, turi būti užtikrintas subalansuotas mokestinės naštos ir akcentų pasiskirstymas. Priešingu atveju, jos disbalansas, kartu su kitomis problemomis (pvz. švietimo, infrastuktūros plėtros ir pan.), gali sukelti visuomenės nepasitenkinimą ir neigiamai paveikti daugelį šalies ekonominių ir socialinių rodiklių. Lietuvoje, nepaisant spartaus ekonomikos augimo tempo, dabartinė mokesčių sistema iki šiol nėra subalansuota ir priklauso nuo darbo jėgos apmokestinimo bei netiesioginių mokesčių, kurie, be kita ko, labiausiai paveikti ekonominio šešėlio. Be to, didelis, nepakankamai progresyvus ir painus darbo jėgos apmokestinimas paliečia kiekvieną šalyje dirbantį asmenį, t.y. paveikiama absoliuti dauguma Lietuvos gyventojų, neišvengiamai susiduriama su šešėlinės ekonomikos, emigracijos, pajamų nelygybės, skurdo, mokestinės moralės ir kitomis socialinėmis ir ekonominėmis problemomis. Šių probleminių klausimų pagrindu visuomenėje kyla nemažai diskusijų ir yra siūlomi įvairūs įstatymų projektai ir reformų kryptys. Sprendžiant dėl galimų mokesčių sistemos reformų, svarbu turėti omenyje, jog tam, kad jos būtų efektyvios, tikslingos ir ekonomiškai bei socialiai naudingos, prieš mažinant arba didinant mokesčių ir įmokų tarifus, plečiant mokestines bazes, taip pat naikinant arba įteisinant mokesčių lengvatas, būtina atlikti kompleksinį jų poveikio įvertinimą ir nustatyti, kokią įtaką potencialios reformos turės šalies gyventojams, mokestinėms pajamoms ir viešųjų “gėrybių” užtikrinimui. Priešingu atveju, jų vykdymas gali būti neefektyvus arba net žalingas tiek šalies ekonomikai, tiek socialinei gerovei.

Darbo tikslas. Šio magistro darbo tikslas yra išanalizavus Lietuvoje esančią mokesčių sistemą, įskaitant darbo jėgos apmokestinimo sistemą, taip pat jos daromą neigiamą įtaką, pateikti galimas reformų kryptis ir sprendimo būdus.

Darbo uždaviniai. Siekiant išanalizuoti darbo jėgos apmokestinimo problematiką ir pateikti galimus sprendimo būdus, keliami uždaviniai yra:

1. Nustatyti darbo jėgos apmokestinimo svarbą šalies ekonomikai ir socialinei gerovei;
2. Nustatyti su darbo santykiais susijusią mokestinę naštą ir darbo vietos kainą;

3. Atskleisti ir įvertinti dabartinio darbo jėgos apmokestinimo problematiką ir jos daroma neigiamą įtaką;
4. Išnagrinėti ir pateikti galimas darbo jėgos apmokestinimo reformas;
5. Išnagrinėti ir pateikti kitas pagalbines mokesčių sistemos reformų kryptis.

Darbo objektas. Šio magistro darbo objektas yra darbo jėgos apmokestinimo sistema, jos problematika ir galimi sprendimo būdai.

Tyrimo metodologija. Iškeltiems darbo uždaviniams įgyvendinti, tyrimo metu kompleksiskai naudojami įvairūs mokslinio pažinimo metodai. Lyginamasis metodas yra naudojamas lyginant Lietuvos ir ES, Europos bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos valstybių narių, taip pat kitų valstybių darbo užmokesčius, šešėlinės ekonomikos dydžius, pajamų nelygybę ir kitus rodiklius. Be lyginamojo, šiame darbe taip pat yra naudojami sisteminis, analitinis ir loginis metodai, kuriais yra kompleksiskai analizuojama dabartinė mokesčių sistema, jos poveikis šalies ekonomikai ir socialinei sanglaudai, taip pat mokslininkų, įvairių institucijų ir tarptautinių organizacijų pateiktos išvados ir rekomendacijos, susijusios su priežastinio ryšio tarp reguliavimo ir neigiamų pasekmių nustatymu, bei jų šalinimu. Šalia aukščiau išvardintų metodų, darbe taip pat yra naudojamas istorinis ir statistinis metodai. Istorinio metodo pagalba siekiama nustatyti, koks teisinis reglamentavimas bei ekonominiai ir socialiniai rodikliai buvo Lietuvoje skirtingais laikotarpiais. Galiausiai statistinio metodo pagalba yra pateikiami ir analizuojami Eurostat, Lietuvos statistikos departamento ir kitų subjektų parengti statistiniai duomenys ir apklausa, susijusios su migracijos bei šešėlinės ekonomikos priežastimis ir mastais, mokesčių tarifų įtaka viešųjų pajamų surinkimui ir pan.

Darbo originalumas. Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjama tema 21 a. 2 dešimtmetyje yra plačiai aptarinėjama tiek nacionaliniu, tiek ES ir tarptautiniu lygiu, bei sulaukia nemažai dėmesio iš Lietuvos ir užsienio ekonomikos, teisės ir kitų mokslų atstovų, tam tikros pavienės jos struktūrinės dalys yra atskleistos įvairiuose moksliniuose darbuose, įvairių organizacijų ir institucijų išvadose, rekomendacijose, tyrimuose ir pan. Visgi analogiškai susistemintų ir koncentruotų mokslinių darbų, kuriuose būtų atliktos darbo jėgos apmokestinimo problemos ir galimų jų sprendimo būdų analizė, nėra. Be to, darbas yra ypatingas tuo, kad jame yra paliečiami ne tik teisiniai, bet neatsiejamai svarbūs socialiniai, ekonominiai ir psichologiniai aspektai, be kurių, darbo autoriaus nuomone, tinkamai atskleisti temą – neįmanoma.

Tiriamąjį darbo šaltiniai. Šalia norminių teisės aktų (GPMĮ, VSDĮ, MAĮ ir pan.), atliekant mokslinį tyrimą, yra naudojami Europos Komisijos, Europos Sąjungos Tarybos ir Tarptautinio valiutos fondo nuomonės ir rekomendacijos Lietuvai, Pasaulio banko

komentarai, Statistikos departamento ir Eurostat statistiniai duomenys, LR valstybės kontrolės, Lietuvos laisvosios rinkos instituto ir Investuotojų forumo išvados ir rekomendacijos, taip pat Ž. Maurico, J. Bivainio, I. Skačkauskienės, A. Paulausko, V. Žukausko, B. Sudavičiaus, R. Lazutkos, Friedrich Schneider, Leandro Medino ir kitų autorių moksliniais darbais. Taip pat, tyrimo metu yra remiamasi LR finansų ministerijos ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie finansų ministerijos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalgomis bei valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūromis.

1. DARBO JĖGOS APMOKESTINIMO FUNDAMENTALŪS PAGRINDAI

1.1. Mokesčių sistemos svarba šalies ekonomikai ir socialinei sanglaudai

Mokesčių sistema yra viena svarbiausių valstybės ekonominės politikos ir socialinės srities reguliavimo ir įgyvendinimo priemonių, kadangi jos pagalba yra formuojamos nacionalinio biudžeto pajamos, kurios vėliau yra panaudojamos valstybės viešiesiems tikslams pasiekti ir funkcijoms vykdyti. Remiantis LR valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymu bei LR finansų ministerijos parengta valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetu konsoliduotos visumos asignavimų struktūra, biudžetų lėšomis yra finansuojama šalies ekonomika, bendros valstybės paslaugos, švietimas, socialinė apsauga, sveikatos priežiūra, gynyba, aplinkos apsauga ir kitos sritys¹.

Rinkos sąlygomis tai yra itin efektyvi ekonomikos reguliavimo ir kontrolės priemonė. Būtent nuo to, kaip yra sureguliuota mokesčių sistema, priklauso veiksmingas visos šalies ekonomikos veikimas ir socialinė gerovė. Kadangi rinkos ekonomikos sąlygomis administracinė subordinacija ir pavaldumas yra svetimi reiškiniai, vienu pagrindinių instrumentų, leidžiančių veikti verslininkystę ir užtikrinti viešojo ir privataus sektorių sąveiką, tampa mokesčių sistema. Įgaliotos valstybės institucijos, įtakodamos mokesčius, jų tarifus, lengvatas, sankcijas, apmokestinimo tvarkas ir kitus elementus, veikia tam tikras sritis ir užtikrina ekonomikos stabilumą, vystymąsi ir strateginių tikslų įgyvendinimą.

Mokesčių reikšmę ir svarbą pagrindžia faktas, kad pagrindinės nacionalinio biudžeto pajamos yra surenkamos mokesčių pavidalu. Remiantis LR finansų ministerijos parengta valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūra², į valstybės biudžetą ir savivaldybių biudžetus per 2016 metus, pridėjus ES finansinės paramos lėšas, iš viso įplaukė 9 011 830 tūkst. Eur. pajamų, iš kurių mokesčių pavidalu buvo gauti 6 801 807 tūkst. Eur. - t.y. 75,47%. Maža to, atėmus ES finansinių paramos lėšas, mokesčių, kaip biudžeto pajamų, procentinė išraiška sudaro net 89,82%. Atlikus analogiškus skaičiavimus 2017 ir 2018 m. LR finansų ministerijos parengtomis

¹ Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos asignavimų struktūra. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-23]. Prieiga per internetą: <<http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/KV%20asignavimai.pdf>>.

² Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūra. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-23]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20KV%20pajamos%202017%20planas.pdf>>.

valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūromis³, mokesčių, kaip pajamų šaltinio, procentinė išraiška sudaro atitinkamai 72,7% ir 71,44%, o atėmus ES finansinės paramos lėšas – atitinkamai 92,01% ir 90,56%. Šie skaičiai neabejotinai patvirtina, kad mokesčiai yra svarbiausias biudžeto formavimo instrumentas, todėl labai svarbu užtikrinti efektyvų mokesčių sistemos reguliavimą ir jos įgyvendinimą.

Mokesčių sistemą sudaro didelė įvairovė mokesčių grupių, kurių sumą tam tikra apimtimi planuojama surinkti ir paskirstyti į valstybės ir savivaldybių biudžetus. Iš LR valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymo⁴ matyti, kad svariausias vaidmuo biudžetų formavime atitenka PVM, GPM ir akcizams. Šis faktas, be kita ko, buvo akcentuojamas:

- 1) Europos Komisijos rekomendacijoje dėl 2015 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2015 m. Lietuvos stabilumo programos⁵, kurioje buvo pasisakyta, jog “dabartinę fiskalinę sistemą reikėtų toliau tobulinti, kadangi Lietuvos mokesstinės pajamos labai priklauso nuo netiesioginių mokesčių ir darbo jėgos apmokestinimo”;
- 2) Tarptautinio valiutos fondo 2016 m. išvadoje “*Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release and Staff Report*”⁶, kurioje taip pat buvo pasisakyta dėl Lietuvos priklausomybės nuo darbo jėgos apmokestinimo ir netiesioginių mokesčių.

Iš LR finansų ministerijos parengtos valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūros⁷ matyti, kad 2018 m., įskaitant ES finansinės paramos lėšas, planuojama surinkti 10 911 368 tūkst. Eur. pajamų. Tuo tarpu iš darbo jėgos apmokestinimui reikšmingo GPM - 1 816 923 tūkst. Eur. pajamų, kas sudaro 16,7% visų nacionalinio biudžeto pajamų, o atėmus ES finansinės paramos lėšų dalį – net 21,1%. Ne ką mažesnis vaidmuo atitenka ir PSD ir VSD įmokoms, kurių į fondus 2018

³ *Ibid.*

⁴ Lietuvos Respublikos 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas. *TAR*, 2017, Nr. 20572.

⁵ 2015 m. gegužės 13 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2015 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2015 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2015 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2015 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0264&from=LT>.

⁶ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 18, 2016 Washington.

⁷ Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūra. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-23]. Prieiga per internetą: <https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20pajamos%202017%20planas.pdf>.

m. planuojama surinkti atitinkamai 1 763 809 tūkst. Eur.⁸ ir 4 252 832 tūkst. Eur.⁹ pajamų. Todėl akivaizdu, kad šiuo metu darbo jėgos apmokestinimas yra viena pagrindinių priemonių, leidžiančių užtikrinti nacionalinio biudžeto pajamas, valstybės funkcijų įgyvendinimą, ekonomikos stabilumą ir vystymąsi.

1.2. Darbo jėga, jos apmokestinimas ir darbo vietos kaina

Remiantis Ekonomikos terminų ir sąvokų žodynu, darbo jėga yra suprantama kaip fiziniai ir protiniai žmonių gebėjimai, kuriuos galima panaudoti ekonominėje ar kitoje visuomeniškai naudingoje veikloje. Tai yra visi šalies dirbantys ir norintys dirbti (ieškantys darbo) gyventojai. Darbo jėgos pagrindą sudaro žmogaus darbingumas, t.y. sveikatos būklė, žinios ir įgūdžiai, kuriuos naudojant galima atlikti tam tikro sudėtingumo ir apimties darbą. Pagal tarptautinius standartus sąvokos darbo jėga ir ekonomiškai aktyvūs gyventojai yra sinonimai. Taigi sąvoka “darbo jėga” vartojama dvejopa prasme:

- 1) Kaip visuminis žmonių gebėjimas dirbti;
- 2) Kaip statistinis rodiklis, apibūdinantis ekonomiškai aktyvių gyventojų skaičių¹⁰.

Atliekant su darbo jėgos apmokestinimu susijusios mokesstinės naštos vertinimą yra aktualūs:

- 1) Gyventojų pajamų mokestis;
- 2) Valstybinio socialinio draudimo įmokos;
- 3) Privalomojo sveikatos draudimo įmokos;
- 4) Įmokos į Garantinį ir Ilgalaikio darbo išmokų fondus.

Gyventojų pajamų mokestis. Remiantis LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 3 straipsniu, pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs nuolatinis arba nenuolatinis Lietuvos gyventojas¹¹. Pajamų mokesčio objektu (gyventojų pajamomis) yra laikomas visas per mokestinį laikotarpį gyventojas gautas atlygis už jo atliktus darbus, suteiktas paslaugas, perduotas ar suteiktas teises, parduotą, kitaip perleistą ar investuotą turtą ar lėšas, taip pat nutraukus gyvybės draudimo sutartis

⁸ Lietuvos Respublikos 2018 metų Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymas. TAR, 2017, Nr. 20563.

⁹ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. TAR, 2017, Nr. 20569.

¹⁰ BAGDANA VIČIUS, J.; STANKEVIČIUS, P.; LUKOŠEVIČIUS, L. *Ekonomikos terminai ir sąvokos*. Vilnius: 1999, p. 31. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <<http://www.biblioteka.vpu.lt/elvpu/15260.pdf>>.

¹¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), pozityviosios pajamos bei, kita natūra ar pinigais gauta nauda, išskyrus tam tikras išimtis¹².

Su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra apmokestinamos taikant 15% pajamų mokesčio tarifą.

Pagrindiniai skiriamieji darbo santykių bruožai yra pavaldumas, drausminės atsakomybės priemonių taikymo galimybė bei susitarimo dėl tęstinių rūšiniais požymiais apibrėžtų darbo funkcijų vykdymo, jų nesiejant su konkrečiu, apčiuopiamu rezultatu, buvimas¹³. Vadovaujantis GPMĮ 2 str. 31 d. darbo santykiai arba jų esmę atitinkantys santykiai – santykiai, kai darbas atliekamas pagal darbo sutartis, taip pat bet kokia kita veikla, vykdoma teisinių santykių, kurie iš esmės (susitarimu dėl darbo apmokėjimo sąlygų, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės ir kt.) atitinka darbo sutarties sukuriamus darbdavio ir darbuotojo santykius, pagrindu¹⁴. Esminės sąlygos būdingos darbo sutarčiai – darbuotojas įsipareigoja dirbti tam tikros profesijos, specialybės ar kvalifikacijos darbą arba eiti tam tikras pareigas pagal darbo vietoje nustatytą tvarką, o kita šalis (darbdavys) įsipareigoja sumokėti už atliekamą darbą, užtikrinti tinkamas darbo sąlygas ir pan. Darbo santykiai yra įforminami darbo sutartimi. Tačiau sprendžiant, ar tam tikra veikla yra susijusi su darbo arba jų esmę atitinkančiais santykiais reikia vadovautis ne tik formaliais požymiais, t.y. darbo sutarties buvimu arba nebuvimu, o faktiškai atliekamo darbo pobūdžiu, t.y. reikia atsižvelgti į atliekamos veiklos organizavimo savarankiškumo laipsnį, į tai, ar tarp šalių faktiškai yra pavaldumo santykiai. Jei jo vykdomos funkcijos yra analogiškos toms, kurias vykdo kiti toje įmonėje, įstaigoje, ar organizacijoje gyventojai, su jomis susiję darbo santykiais, tai gali būti laikoma, kad gyventojas, nors ir nėra formaliai susijęs darbo santykiais su darbdaviu, yra laikomas susijusiu darbo santykių esmę atitinkančiais santykiais¹⁵.

Visgi ne visuomet visos su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos yra apmokestinamos, kadangi mokėtinam į biudžetą GPM yra taikomos GPMĮ įtvirtintos NPD apskaičiavimo taisyklės. Pagal GPMĮ 16 str. 1 d. 5 p. nuostatas, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų įstatymo nustatyta tvarka atimamas NPD, apskaičiuojant mokestinio laikotarpio vieno mėnesio apmokestinamąsias pajamas, arba metinis NPD, apskaičiuojant mokestinio laikotarpio

¹² *Ibid.*

¹³ Kauno apygardos teismo baudžiamųjų ir administracinių nusižengimų bylų skyriaus kolegija. 2015 m. vasario 27 d. sprendimas administracinių teisės pažeidimų byloje Nr. ATP-196-530/2015.

¹⁴ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

¹⁵ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 apibendrintas komentaras (2017-11-22 redakcija).

apmokestinamąsias pajamas, arba jo dalis¹⁶. Pabrėžtina, kad remiantis GPMĮ 20 str. nuostata, NPD taikomas tik su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusioms pajamoms¹⁷ ir apskaičiuojamas vadovaujantis principu, kad didėjant pajamoms taikomas vis mažesnis NPD arba išvis netaikomas. Taigi, NPD yra tam tikra asmens gautų pajamų suma, kuri gali būti atimta iš jo pajamų, susijusių su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais, taip sumažinant pajamų mokesčio bazę¹⁸. Pavyzdžiui (pagal naują 2018 m. GPMĮ redakciją), jeigu asmuo 2018 metais per mėnesį uždirbtų 700 Eur. pajamų “ant popieriaus”, NPD būtų skaičiuojamas remiantis GPMĮ 20 str. 2 d. 2 p. pateikta formule: $380 - 0,5 * (700-400) = 230$ Eur. Atsižvelgiant į tai, kad GPM bazė bus sumažinta iki 470 Eur. (700-230), bus mokomas 70,50 Eur. dydžio GPM. Bet kuriuo atveju, gyventojui, kurio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos per mėnesį neviršija minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vieno dydžio, taikomas mėnesio NPD yra 380 Eur.¹⁹, t.y. jei mėnesinis *bruto* darbo užmokestis yra ne didesnis kaip 400 Eur., tuomet taikomas mėnesio NPD bus 380 Eur. Tuo tarpu asmeniui gavus 1160 Eur. ar daugiau pajamų, mėnesio NPD bus 0 Eur.

Valstybinio socialinio draudimo įmokos. VSD fondo valdybos administruojamos įmokos taip pat yra priskiriamos prie su darbo jėgos apmokestinimu susijusių privalomų mokėjimų. Jų mokėjimo tvarką Lietuvoje reglamentuoja LR Valstybinio socialinio draudimo įstatymas, LR Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas ir kiti specializuoti draudimų įstatymai.

VSD yra valstybinio socialinio aprūpinimo ir valstybinės socialinės apsaugos sistemos dalis, kurios priemonėmis visiškai ar iš dalies kompensuojamos apdraustiesiems asmenims ir įstatymų nustatytais atvejais jų šeimos nariams dėl draudžiamųjų įvykių prarastos darbo pajamos arba įstatymų nustatytais atvejais šioje dalyje nurodytiems asmenims išmokamos įstatymų nustatyto dydžio išmokos²⁰. VSD įmokos yra apdraustųjų asmenų ir (ar) jų draudėjų mokamos įstatymu nustatyto dydžio įmokos į VSD fondą. Įstatyme nurodyta, kad draudėjo ir apdraustojo asmens VSD įmokas į fondą priskaičiuoja, išskaito ir moka draudėjas – juridinis asmuo, kita organizacija ar jos padalinys (filialas,

¹⁶ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Neapmokestinamųjų pajamų dydžių taikymas 2016 m. ir 2017 m. mokesčiais laikotarpiais. Vilnius: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-26]. Prieiga per internetą <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-8665/b2edba84-706d-406f-8817-178cdea7d518>>.

¹⁹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

²⁰ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 1991, Nr. 17-447.

atstovybė), taip pat fizinis asmuo, kuris įstatymų nustatyta tvarka privalo mokėti VSD įmokas²¹. LR Konstitucinis Teismas 2007-09-06 nutarime konstatavo, kad LR įstatymuose ir kituose teisės aktuose yra įtvirtintas toks finansavimo einamosiomis pajamomis VSD modelis (vadinamasis *pay as you go* modelis), pagal kurį VSD yra grindžiamas privalomosiomis įmokomis ir garantuojamas lėšomis, surenkamomis iš einamuoju laikotarpiu dirbančių asmenų, dalį savo uždirbtų lėšų skiriančių tiems visuomenės nariams, kuriems įstatyme numatytos išmokos turi būti mokamos dėl to, kad jie yra sulaukę senatvės pensijos amžiaus, jiems yra pripažintas invalidumas arba yra kitų įstatyme numatytų priežasčių (*inter alia* tada, kai tie visuomenės nariai dėl įstatyme numatytų objektyvių priežasčių negali dirbti ir užsidirbti)²².

VSD fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymu kasmet yra tvirtinami įmokų tarifai ir jų dydžiai tam tikrų rūšių socialiniam draudimui bei apdraustųjų asmenų, dalyvaujančių pensijų kaupime, pensijų socialinio draudimo įmokų tarifas. 2018 metų VSD fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymu²³, be apdraustųjų (darbuotojų) mokamo pensijų socialinio draudimo 3% dydžio tarifo įmokos, yra nustatyti sekantys draudėjų (darbdavių) į VSD Fondo biudžetą mokamų įmokų nuo kiekvienam apdraustajam asmeniui apskaičiuoto *bruto* darbo užmokesčio, dydžiai:

- 1) Pensijų socialiniam draudimui – 22,3%;
- 2) Ligos socialiniam draudimui – 1,4%;
- 3) Motinystės socialiniam draudimui – 2,2%;
- 4) Nedarbo socialiniam draudimui – 1,4% (terminuotoms darbo sutartims – 2,8%);
- 5) Nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų draudimui – nuo 0,18% (I grupė) iki 1,8% (IV grupė).

Taigi, VSD kontekste (neskaičiuojant PSD įmokų) mažiausias įmanomas draudėjų (darbdavių) bendrasis valstybinio pensijų, ligos ir motinystės, nedarbo ir nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokų tarifas yra 27,48%.

Privalomojo sveikatos draudimo įmokos. PSD yra valstybės nustatyta asmens sveikatos priežiūros ir ekonominių priemonių sistema, garantuojanti PSD draudžiamiesiems asmenims, įvykus draudiminiam įvykiui, sveikatos priežiūros paslaugų teikimą ir šių paslaugų išlaidų apmokėjimą, taip pat vaistų ir medicinos pagalbos priemonių įsigijimo

²¹ *Ibid.*

²² Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007-09-26 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio (2004 m. lapkričio 4 d. redakcija) 3 dalies, 8 straipsnio (2004 m. lapkričio 4 d. redakcija) 2 dalies, 34 straipsnio (2002 m. liepos 4 d., 2003 m. spalio 7 d. redakcijos) 3, 4 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.

²³ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. *TAR*, 2017, Nr. 20569.

išlaidų bei medicinos priemonių (prietaisų), būtinų apdraustųjų sveikatos priežiūrai namuose užtikrinti, nuomos išlaidų kompensavimą²⁴. Remiantis LR sveikatos draudimo įstatymo 17 str. normomis, draudėjai (darbdaviai) moka 3% dydžio PSD įmokas nuo VSD įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos, už asmenis, dirbančius pagal darbo sutartis arba jų esmę atitinkančiais santykiais. Tuo tarpu apdraustieji (darbuotojai) moka 6% dydžio PSD įmokas nuo asmeniui apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos socialinio draudimo įmokos²⁵.

Įmokos į Garantinį ir Ilgalaikio darbo išmokų fondus. LR garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymas²⁶ skirtas užtikrinti minimalų darbuotojų apsaugos lygį jų darbdaviui tapus nemokiam, taip pat nustatyti ilgą nepertraukiamo darbo stažą turinčių darbuotojų papildomas finansines garantijas juos atleidus. Pabrėžtina, kad pareiga mokėti įmokas į Garantinį ir Ilgalaikio darbo išmokų fondus atitenka būtent darbdaviui, o ne darbuotojui. Remiantis dabartiniu reguliavimu, į Garantinį ir Ilgalaikio darbo išmokų fondus yra mokamos atitinkamai 0,2% ir 0,5% nuo LR valstybinio socialinio draudimo įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuotų pajamų, nuo kurių skaičiuojamos VSD įmokos, dydžio įmokos.

Darbo vietos kaina. Skaičiuojant darbo vietos kainą svarbu turėti omenyje, kad darbuotojo mokami mokesčiai yra išskaičiuojami iš atlyginimo “ant popieriaus”, o darbdavio mokami mokesčiai – priskaičiuojami prie atlyginimo “ant popieriaus”. Todėl galutinė visos darbo vietos kaina žymiai viršija darbuotojo atlyginimą “ant popieriaus”.

Taigi, aukščiau pateiktą darbo jėgos mokestinę naštą galima padalinti į dvi grupes:

- 1) Mokesčiai, kurie yra išskaičiuojami iš atlyginimo “ant popieriaus”, dar vadinami darbuotojo mokami mokesčiai (viso – 24%):
 - 15% GPM;
 - 6% PSD įmoka;
 - 3% Pensijų ir socialinio draudimo įmoka.
- 2) Mokesčiai, kurie yra priskaičiuojami prie atlyginimo “ant popieriaus”, vadinamieji darbdavio mokami mokesčiai (viso – 31,18%):
 - 27,48% mažiausia įmanoma bendroji VSD įmoka;
 - 3% PSD įmoką;
 - 0,2% Įmoka į Garantinį fondą;
 - 0,5% Įmoka į Ilgalaikio darbo išmokų fondą.

²⁴ Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1996, Nr. 55-1287.

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Lietuvos Respublikos garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymas. *TAR*, 2016, Nr. 23708.

Remiantis aukščiau išdėstyta Lietuvoje esančia su darbo santykiais susijusia dabartine mokestine našta, paskaičiuokime darbo vietos kainą, kuomet darbuotojui yra nustatytas 1315,79 Eur. dydžio darbo užmokestis “ant popieriaus”, dirbant pagal neterminuotą darbo sutartį ir esant pirmai nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinio draudimo įmokos tarifų grupei.

1 lentelė. Darbo vietos kaina remiantis 2018 m. galiojančiais tarifais

Mokestis (įmoka)	Tarifas (%)	Mokesčio (įmokos) suma, esant 1315,79 Eur. dydžio “bruto” darbo užmokesčiui
GPM	15%	197,37 Eur.
PSD įmoka	6%	78,95 Eur.
Pensijų ir socialinio draudimo įmoka	3%	39,47 Eur.
Darbuotojui išmokamas “neto” darbo užmokestis - 1000 Eur.		
VSD įmoka	27,48%	361,58 Eur.
PSD įmoka	3%	39,47 Eur.
Įmoka į Garantinį fondą	0,2%	2,63 Eur.
Įmoka į Ilgalaikio darbo išmokų fondą	0,5%	6,58 Eur.
Bendras tarifas	55,18%	726,05 Eur.
Visa darbo vietos kaina – 1726,05 Eur.		

Šaltinis: sudaryta darbo autoriaus pagal LR GPMĮ, LR VSD fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymą, LR sveikatos draudimo įstatymą ir LR garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymą.

Taigi, 2018 metais, norint darbuotojui į rankas sumokėti 1000 Eur., reikės susimokėti 726,05 Eur. mokesčių, todėl visa darbo vietos kaina bus 1726,05 Eur., o mokesčiai nuo visos darbo vietos kainos sudarys - $726,05 * 100 / 1726,05 = 42,06\%$.

Kalbant apie mokesčių (įmokų) skirstymą į “darbuotojų” ir “darbdavių”, Ž. Mauricas pabrėžė, kad beveik nėra skirtumo, kas moka mokesčius, darbdavys ar darbuotojas, nes tiek “darbuotojo”, tiek “darbdavio” mokesčiai mokami iš to paties įmonės darbo užmokesčio fondo²⁷. Be to, toks skirstymas nėra teisingas, kadangi, nors faktiškai visus mokesčius (įmokas) sumoka darbdavys, tačiau vis vien visos su darbo santykiais susijusios darbdavio sąnaudos (įskaitant mokesčius ir įmokas) veikia ir mažina darbuotojo gaunamą atlyginimą “į rankas”.

²⁷ MAURICAS, Ž. *Mokesčių žirklys karmo darbuotojus*. Lietuvos mokslininkų sąjunga. Vilnius: 2012. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-29]. Prieiga per internetą: <<http://lms.lt/?q=lt/node/3032>>.

1.3. Darbo jėgos apmokestinimui reikšmingi apmokestinimo principai

Istoriškai mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, nes reikėjo lėšų jų institucijoms išlaikyti bei valdžios funkcijoms vykdyti. Joms plėtojantis, keičiantis valstybių visuomeninėms ekonominėms funkcijoms, kartu keitėsi ir imami mokesčiai, jų taikymo principai. Siekiant efektyvaus ekonominės ir fiskalinės politikos tikslų įgyvendinimo, mokesčių sistema turi būti paremta ne tik teisės normomis, bet ir bendraisiais apmokestinimo principais. Pagrindinis kriterijus, kaip galima būtų nustatyti efektyvią mokesčių sistemą, yra būtent apmokestinimo principai – pagrindinės taisyklės, kurias kūrė mąstytojai, visuomenės veikėjai, politikai ir kuriomis remiantis kuriamos ir šiuolaikinės mokesčių sistemos²⁸. Anot D. Rimkuvienės²⁹, siekiant parengti GPM surinkimo tobulinimo galimybes, reikia tinkamai įvertinti esamą mokesčio surinkimo šalyje situaciją. Mokesčių surinkimo galimybių vertinimo metodikų yra įvairių, tačiau vienu dažniausiai naudojamų vertinimo metodikų yra pasirinktų mokesčių kokybinių charakteristikų analizė arba apmokestinimo principų atitikimo analizė.

Nagrinėjant užsienio ir Lietuvos autorių mokslinę literatūrą bei teisės aktus, neišvengiamai susiduriama su daugybe apmokestinimo principų rūšimis bei jų interpretacijomis. Pavyzdžiui, LR MAĮ³⁰ bei LR finansų ministerija³¹ išskiria lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo ir turinio viršenybės prieš formą principus. Apmokestinimo principų raidos pradžia laikomas A. Smith 1766 m. kūrinys „Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrinėjimas“³², kuriame jis išskyrė lygybės ir teisingumo, aiškumo, patogumo ir ekonomiškumo principus. Lietuviškosios teisės doktrinos atstovai A. Novošiskienė ir A. Slavickienė³³ akcentuoja ekonominio efektyvumo ir elastingumo, administracinio paprastumo ir aiškumo, vienkartinio apmokestinimo ir mokesčių viešumo principus. Tuo tarpu A. Imbrasienė³⁴ pabrėžia

²⁸ LEVIŠAUSKAITĖ, K.; ŠINKŪNIENĖ, K. *Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, Viešoji politika ir administravimas. 2006, Nr. 15, p. 10.

²⁹ RIMKUVIENĖ, D. *Gyventojų pajamų mokesčio įtakos savivaldybių pajamoms įvertinimo ir prognozavimo modeliai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: 2010. p. 264. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-27]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf>.

³⁰ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

³¹ Lietuvos Respublikos finansų ministerija. Mokesčiai. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-29]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai>>.

³² SMITH, A. *Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrinėjimas*. London: 1776.

³³ NOVOŠINSKIENĖ, A., SLAVICKIENĖ, A. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas*, Vagos, 2007, Nr.76(29), p. 115.

³⁴ IMBRASIENĖ, A. *Mokesčių sistemos vertinimo metodika*. Jaunasis mokslininkas. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Lietuvos žemės ūkio universitetas. 2008, p. 160-161.

teisingumo ir mokumo, ekonominio efektyvumo, administracinio paprastumo, aiškumo, patogumo ir pigumo, mokesčių įplaukų produktyvumo ir elastingumo principų svarbą.

Analizuojant 21 amžiaus sociologijos, teisės, ir ekonomikos mokslų atstovų darbus, galima išskirti kelis pagrindinius ir mokesčių sistemos vertinimui reikšmingus mokesčių apmokestinimo principus, turinčius įtakos fiskalinės politikos įgyvendinimui ir darbo jėgos apmokestinimo formavimui:

Teisingumo principas. Šis principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais³⁵. Pasak Ž. Simanavičienės, mokesčių sistema turi užtikrinti teisingą, proporcingą mokesčių paskirstymą. Teisingas apmokestinimas užtikrinamas tada, kai kiekvienas subjektas sumoka valstybei proporcingą savo pajamų dalį. Šis principas reikalauja, kad mokesčiai būtų nustatomi, remiantis bendromis objektyviomis taisyklėmis, kurių dauguma pripažįstamos kaip teisingos ir protingos. Vienas iš teisingumo aspektų yra reikalavimas, kad mokesčius mokėtų tie, kurie naudojami valstybės teikiamomis paslaugomis, todėl privalo už tai atsilyginti valstybei, kuri galėtų toliau teikti šias paslaugas. Praktikoje ekonomistai nustato mokesčių sistemos teisingumą, nagrinėdami skirtingų mokesčių taikymo apimtį arba galutinį ekonominį poveikį skirtingoms socialinėms grupėms. Apmokestinant mokesčių objektą reikia atsižvelgti į mokėtojo gebėjimą mokėti. Teisingumo principo laikymosi pavyzdžiu gali būti kuro, automobilių mokesčiai, kurie skiriami keliams prižiūrėti ir taisyti. Kitas teisingumo aspektas yra reikalavimas, kad apmokestinant būtų atsižvelgta į mokėtojo mokumą³⁶. Be to, jis glaudžiai siejasi su teisingo apmokestinimo principu. Kadangi mokesčių mokėtojai yra nevienodi, jų ekonominės ir socialinės galimybės mokėti mokesčius yra skirtingos, todėl ne visuomet yra “teisinga” visus mokesčių mokėtojus apmokestinti vienodai arba proporcingai³⁷. Doktrinoje mokesčių teisingumo principas dažniausiai yra skirstomas į horizontalųjį ir vertikalųjį. Anot Bivainio ir Skauškauskienės³⁸, horizontalusis aspektas reiškia, kad asmenys, vykdančys veiklą vienodomis sąlygomis ir gaunantys vienodas pajamas, turi mokėti vienodo dydžio mokesčius, t.y. vienodi asmenys traktuojami vienodai. Tuo tarpu vertikalusis teisingumo

³⁵ PUŽINSKAITĖ, E., KLIŠAUSKAS, R. *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*. Vilnius: Jurisprudencija 2012, 19(2), p. 687.

³⁶ SIMANAVIČIENĖ, Ž. *Valstybinis verslo reguliavimas*. Kaunas: Technologija, 2002. p. 115.

³⁷ RIMKUVIENĖ, D. *Gyventojų pajamų mokesčio įtakos savivaldybių pajamoms įvertinimo ir prognozavimo modeliai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: 2010. p. 264. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-27]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf>.

³⁸ BIVAINIS, J., SKAČKAUSKIENĖ, I. *Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė*. Verslas: teorija ir praktika. Vilnius: Technika 2007, Nr. 8(2) p. 58.

taisyklė, reikalauja diferencijuotai apmokestinti nevienodas pajamas gaunančius asmenis, t.y. mokesčių tarifai turi priklausyti nuo gautų pajamų: augant mokesčio mokėtojo pajamoms, didėja ir mokesčių tarifas³⁹.

Ekonominio efektyvumo principas. Šis principas reikalauja, kad mokesčiai netrukdytų siekti ekonominių tikslų (ūkio stabilumo, jo augimo, visiško užimtumo), skatintų šiuos tikslus pasiekti, neiškreiptų išteklių paskirstymo, nepakenktų individų darbingumui, o priešingai – jį skatintų. Tam reikia siekti nustatyti tokius mokesčius, kurie mažiausiai iškreiptų krašto išteklių paskirstymą. Apmokestinimas neturėtų mažinti minimalaus vartojimo ar neigiamai veikti ekonomines motyvacijas⁴⁰. Be to, jo pagalba yra vertinama, kaip ir kokiais resursais surenkamos pajamos į nacionalinį biudžetą bei, kaip tai atsiliepia mokesčio mokėtojams. Akivaizdu, kad jei pastarųjų patiriami nuostoliai yra mažesni, nei visuomenės gaunama nauda per valstybės perskirstytas lėšas, tuomet mokestis, galima tvirtinti, yra efektyvus⁴¹.

Administracinio paprastumo principas. Pagal šį principą mokesčio ėmimas turi būti lengvai įgyvendinamas, nesudaryti mokėtojams rūpesčių, mokesčių ėmimo kaštai turi būti minimalūs ir sudaryti kuo mažesnę mokesčio dalį⁴². Taip pat administracinis paprastumas turėtų pasireikšti paprastumu, apibrėžtumu, pigumu ir patogumu mokėtojams, kadangi, pasak Gipienės ir Jefimovo, pernelyg dideli mokesčiai ir pernelyg griežtas jų administravimas sumažina galimybę valstybei sparčiau vystytis⁴³.

Mokestinių įplaukų produktyvumo bei jų elastingumo principas. Šio principo įgyvendinimo pagalba turi būti užtikrinta pajamų apimtis, kurios užtektų valstybės išlaidoms padengti⁴⁴. Elastingumas, arba mokestinių įplaukų automatinis reagavimas į ekonomikos sąlygas, naudingas ekonomikos augimo požiūriu. Mokestinių įplaukų automatinis didėjimas leidžia išvengti dažno mokesčių didinimo, į kurį mokesčių mokėtojai paprastai reaguoja neigiamai⁴⁵.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ LEVIŠAUSKAITĖ, K., RŪŠKYS, G. *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003., p. 82-83.

⁴¹ RIMKUVIENĖ, D. *Gyventojų pajamų mokesčio įtakos savivaldybių pajamoms įvertinimo ir prognozavimo modeliai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: 2010. p. 264. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-27]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf>.

⁴² LEVIŠAUSKAITĖ, K., RŪŠKYS, G. *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003., p. 82.

⁴³ GIPIENĖ, G., JEFIMOVAS, B. *Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai*. Vilnius: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas, Ekonomika ir vadyba, Nr. 1, 2000. p. 13-17.

⁴⁴ RAKAUSKAITĖ, R. *Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: 2006. p. 2. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-29]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf>.

⁴⁵ LEVIŠAUSKAITĖ, K., RŪŠKYS, G. *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003., p. 82.

Apibendrinant, galima teigti, kad nuo A. Smith laikų egzistuojantys ir iki šiol aktualūs apmokestinimo principai, kaip pamatinės nuostatos, atlieka ypatingai svarbų vaidmenį formuojant valstybės mokesčių sistemą ir siekiant fiskalinės bei ekonominės politikos tikslų. Apmokestinimo principų taisyklių pritaikymas ir laikymasis skatina ekonominę ir socialinę sanglaudą, žemės ūkį, užimtumą, darbo našumą, visuomenės pasitikėjimą sistema ir mokesčių mokėtojų sąžiningumą. Tuo tarpu jų nepaisymas ir ignoravimas neišvengiamai įtakoja šešėlinę ekonomiką, nepasitikėjimą mokesčių administravimu, emigraciją ir kitas socialines ir ekonomines problemas. Akivaizdu, kad visus aukščiau išdėstytus apmokestinimo principus, jų turinio tikslus ir uždavinius suderinti tarpusavyje nėra paprasta ir absoliutus jų vykdymas yra neįmanomas. Mokestinė politika, kurios pagalba neproporcingai daug pastangų skiriama vienos principų grupės įgyvendinimui, gali pakenkti kitai, todėl vienas pagrindinių kiekvienos valstybės fiskalinės politikos uždavinių yra užtikrinti tinkamą jų pritaikymo pusiausvyrą ir kompromisą. Kiekvieno apmokestinimo principo "integracija" į valstybės mokesčių sistemą neišvengiamai veikia jos ekonomiką ir darbo jėgos apmokestinimą, todėl nuo valstybės valdžios parinkto jų įgyvendinimo kompromiso priklausys bendra mokesčių mokėtojų mokestinė našta, mokesčių tarifai, jų surenkamumas, mokestinių lengvatų kiekis, užimtumas, gamyba, darbo našumas, šešėlinės ekonomikos mastas ir kiti ekonominiai ir socialiniai aspektai.

2. DABARTINIO DARBO JĖGOS APMOKESTINIMO REGULIAVIMO NEIGIAMA ĮTAKA

Mokesčių sistema turi būti formuojama ir įgyvendinama taip, kad skatintų socialinį teisingumą, aktyvumą ir šalies ekonomikos plėtrą. Ji turi įtakos užimtumui, vartojimui, taupymui, investicijoms, pajamų perskirstymui, mokesčių surinkimui ir jo sąnaudoms. Keičiantis valstybės ekonominei ir politinei situacijai, mokesčių sistema taip pat neišvengiamai turi keistis. Tinkamai vykdoma apmokestinimo politika plečia ir stiprina šalies ekonomiką, o per dideli mokesčiai gali lemti nenorą sąžiningai mokėti mokesčius⁴⁶. Švietimo politika ir jos kokybė, kaimo ir smulkesnių miestų pasyvi plėtra, mokesčių sistemos ypatumai ir kiti veiksniai turi įtakos pajamų nelygybei ir šešėlinei ekonomikai, taip pat veikia gyventojų pasitikėjimą politine šalies vadovybe, demografiją, užimtumą, kvalifikuotos darbo jėgos emigraciją, biudžeto pajamų surenkamumą ir kitas socialines, politines ir ekonomines sritis.

2.1. Šešėlinė ekonomika

Garsus šešėlinės ekonomikos tyrinėtojas Friedrich Schneider⁴⁷ akcentavo, kad kiekvienas individas yra lyg “racionalus skaičiuotuvus”, kuris kiekvieną kartą prieš pažeisdamas įstatymus įvertina teisei prieštaraujančio elgesio “naudą” ir “nuostolius”. Jo sprendimas dalinai arba visiškai veikti šešėlinėje ekonomikoje yra neužtikrintumo nulemtas pasirinkimas, nes jis apima kompromisą tarp galimos naudos, jei jo veikla nebus atskleista, ir nuostolių, jei jo veikla vis gi bus atskleista ir bus pritaikytos atitinkamos sankcijos.

Friedrich Schneider pateikia pakankamai išsamų šešėlinės ekonomikos apibrėžimą. Šešėlinė ekonomika – tai visa gamyba ir prekių, paslaugų teikimas, kuris yra slepiamas nuo valdžios institucijų siekiant išvengti pajamų, pridėtinės vertės ar kitų mokesčių ir socialinio draudimo įmokų mokėjimo, išvengti tam tikrų standartų vykdymo (pvz. minimalios algos) ar įvairių administracinių procedūrų laikymosi⁴⁸. Taigi, šešėlinė

⁴⁶ TAMAŠAUSKIENĖ, Z., ŽADVIDAITĖ, A. *Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas*. Šiaulių universitetas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2011, 1 (21). p. 44.

⁴⁷ Friedrich Schneider, Leandro Medina. *Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015*. 2017. p. 4.

⁴⁸ ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2016. p. 6. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/12/LSE-2015-versija-internetui.pdf>>.

ekonomika daugiausia dėmesio skiria produktyviai ekonominei veiklai, kuri paprastai būtų įtraukta į nacionalines sąskaitas, tačiau kurios išlieka “pogrindyje/šešėlyje” dėl mokestinės naštos ar kitų reguliavimo ypatumų⁴⁹. Pagal Žukauską⁵⁰, mokesčių šešėlis apima procesus, vykstančius teisės normomis reguliuojamoje rinkoje, kuriais daromas neigiamas poveikis valstybės mokestinėms pajamoms, ir apimantys priešingas teisei veikas, kai vengiama mokesčių prievolių ar siekiama kitokios neteisėtos mokesčių naudos. Specifinis tokios šešėlinės ekonomikos požymis tas, kad veikla vykdoma teisės aktais reguliuojamoje ekonomikoje, tačiau neteisėtu būdu, taip pat kėsiniama į valstybės finansinius interesus ir pajamas iš mokesčių (darbo rinkos šešėlio atveju – darbo santykių neįteisinimas darbo sutartimi ar kita forma, viso arba dalies atlygio mokėjimas “vokelyje”, darbo laiko apskaitos taisyklių nesilaikymas ir pan.). 2017 m. Europos Komisija, rekomendacijoje dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2017 m. Lietuvos stabilumo programos, vertindama Lietuvos mokesčių pajamas (kaip dalį BVP), kurios tebėra tarp mažiausių ES, pabrėžė, kad vienas pagrindinių veiksnių, lėmusių mažas mokesčių pajamas, yra būtent santykinai didelė šešėlinės ekonomikos dalis⁵¹.

Šešėlinės ekonomikos dydis priklauso nuo įvairių elementų. Vis gi dažniausiai yra akcentuojami sekantys šešėlinės ekonomikos dydį lemiantys rodikliai:

a) *Mokestinė našta*. Nors šešėlinės ekonomikos priežastys hierarchiškai nėra skirstomos pagal įtaką “šešėliui”, mokestinė našta yra kone dažniausiai sutinkamas priežastinis elementas šia tematika nagrinėjančioje literatūroje. Vokietijos profesorius D. H. Enste savo darbe “Šešėlinė ekonomika pramoninėse šalyse” (angl. “*Shadow economy in the industrial countries*”) rašo, kad daugybė empirinių tyrimų augančius mokesčius ir socialinio draudimo įmokas yra nurodę kaip vieną iš pačių svarbiausių šešėlinės ekonomikos vystymosi priežasčių. Beveik vienbalsiai teigiama, kad tarp mokesčių lygio ir šešėlinės ekonomikos egzistuoja tiesioginis priežastinis ryšys – augant mokesčiams (priežastis) lygiagrečiai plečiasi ir šešėlinės ekonomikos mastas (pasekmė), ir atvirkščiai

⁴⁹ Friedrich Schneider, Leandro Medina. *Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015*. 2017. p. 4.

⁵⁰ ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2016. p. 6. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/12/LSE-2015-versija-internetui.pdf>>.

⁵¹ 2017 m. gegužės 22 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2017 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2017 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-02]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_lithuania-lt.pdf>.

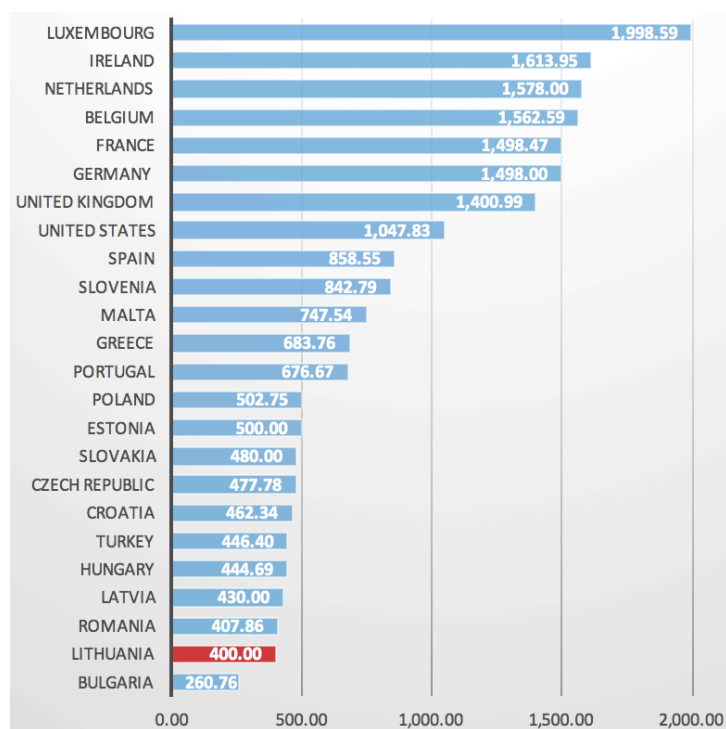
– mažėjantys mokesčiai paskui save “traukia” ir “šešėlio” dydžio parametrus⁵². 2015 m. Lietuvos laisvosios rinkos institutas kartu su organizacijomis partnerėmis atliko rinkos ir visuomenės nuomonės tyrimų kampaniją “Spinter tyrimai” Latvijoje, Lietuvoje, Estijoje, Lenkijoje, Švedijoje ir Baltarusijoje. Apklausos metu dalyvių buvo paklausta apie jų nuomone, pagrindines priežastis, nulemiančias darbą be darbo sutarties ar bent dalies atlyginimo gavimą “vokelyje”. Apklausos rezultatai parodė, kad pagrindinė priežastis, kodėl renkamasi dirbti šešėlyje, yra dideli mokesčiai. Ją nurodė didžioji dalis respondentų visose valstybėse (69% - Estijoje, 67% - Lietuvoje, 66% - Latvijoje, 65% - Baltarusijoje, 62% - Lenkijoje, 40% - Švedijoje). Šiuos duomenis patvirtina ir anksčiau šešėlinėje rinkoje dirbusių Lietuvos gyventojų atsakymai. 69% jų nurodė didelius mokesčius kaip svarbiausią nedeklaruoto darbo priežastį⁵³. Darbo rinkos šešėlio ir darbo jėgos apmokestinimo kontekste ne ką mažiau svarbios yra likusios po mokesčių atskaitymo grynosios pajamos, bei prekių ir paslaugų įperkamumas. Mokesčių tarifai taikomi žmonių pajamoms turi skirtingą poveikį ekonomikai priklausomai nuo šalių ekonominio išsivystymo, darbo našumo ir vidutinių pajamų. Žmonės, rinkdamiesi, kur panaudoti savo uždirbamas pajamas, visų pirma panaudoja jas tiems tikslams, kurie jiems atrodo svarbiausi ir labiausiai vertingi, pavyzdžiui, maistui. Likusi dalis pajamų skiriama mažiau svarbiems poreikiams tenkinti. Tai reiškia, kad šalyse, kuriose gyventojai gauna daugiau pajamų, žmonės patenkina daugiau santykinai mažiau svarbių savo poreikių nei mažesnių pajamų šalyse. Todėl to paties tarifo mokestis neturtingos, mažesnių pajamų ir žemesnio pragyvenimo lygio šalies gyventojui yra skausmingesnis, nes reiškia svarbesnių jo poreikių atsisakymą, nei tas pats mokestis, įvestas turtingoje šalyje. Dėl šios priežasties to paties tarifo mokesčiai turi skirtingą poveikį šalių ekonomikoms, priklausomai nuo šalyje esančio pragyvenimo lygio⁵⁴.

⁵² GENYS, N. *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Kanceliarija, 2016. p. 12. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf>>.

⁵³ ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. p. 19. Vilnius: 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/12/LSE-2015-versija-internetui.pdf>>.

⁵⁴ ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2013. p. 11-12. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/01/Seseline-ekonomika-2013.pdf>>.

2 lentelė. Minimalaus darbo užmokesčio dydžiai 2018 metais – palyginimas (Eur.)



Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus remiantis Eurostat duomenimis.

Esant mažam pajamų lygiui žmonės yra labiau linkę pasididinti savo pajamas rinkdamiesi nelegalų darbą arba darbo užmokestį. Dėl šios priežasties mokesčių našta darbo jėgai tose šalyse, kuriose darbo našumas ir darbo užmokestis yra mažesnis, turi didesnę poveikį šešėliui darbo rinkoje nei tose šalyse, kur žmonių pajamos yra santykinai didesnės⁵⁵. Lietuvos laisvosios rinkos instituto atliktų tyrimų, aprašytų leidinyje „Šešėlinės ekonomikos Baltijos jūros regione 2015“ (angl. *“Shadow economies in the Baltic sea region 2015”*), rezultatai rodo, kad nors Lietuvoje mokesčių tarifai nėra dideli, palyginti su kitomis ES valstybėmis narėmis, prekių ir paslaugų įperkamumas – vienas mažiausių visoje ES. Toks pajamų ir kainų santykis itin neigiamai veikia mokesstinę moralę ir skatina žmones ieškoti prieinamesnių alternatyvų nelegalioje rinkoje, kaupti pajamas dirbant neoficialiai⁵⁶.

b) *Valstybės institucijų veiklos kokybė, korupcijos kontrolė, valdžios stabilumas, reguliavimo intensyvumas ir kokybė* (administracinė-biurokratinė našta, teisės aktų sudėtingumas, kaita, pertekliniai reguliavimai, ribojimai, leidimų / licencijų įsigijimo reikalavimai ir t.t.)⁵⁷.

⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁶ GENYS, N. *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Kanceliarija, 2016. p. 17. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf>>.

⁵⁷ *Ibid.* p. 13.

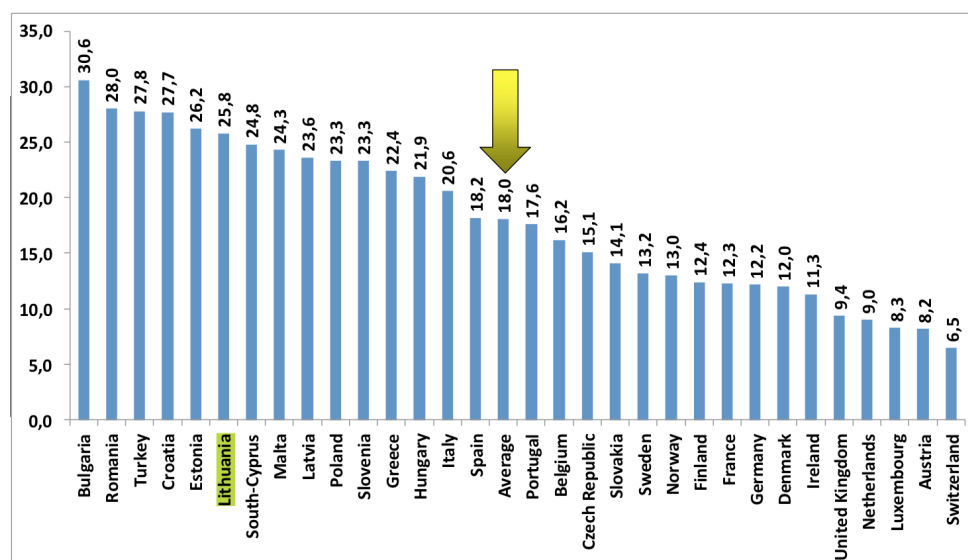
c) *Atvirumas prekybai*. Prekyba, kaip BVP dalis, parodo rinkos dydį ir valstybės atvirumą pasauliui. Ekonomikos augimo metu dažniausiai sunkiau perkelti oficialią ekonominę veiklą į šešėlį. Be to, didėjant tarptautinei prekybai, tampa vis sunkiau slėpti verslą nuo valdžios institucijų⁵⁸.

d) *BVP ir nedarbo lygis (%)*. Šalies ekonomikos mažėjimas didina nedarbo lygį, apsunkina galimybę įsidarbinti ir mažina žmonių pajamas, o tai didina paskatas dalyvauti šešėlinėje ekonomikoje⁵⁹.

e) *Valstybės paramos sistemos trūkumai*. Šešėlinės ekonomikos mastas smarkiai priklauso nuo valstybės paramos – nedarbo socialinio draudimo išmokų ir socialinių pašalpų. Didesnė, oficialaus darbo užmokesčio dydžiui artima valstybės parama gali lemti motyvacijos dirbti stoką arba tapti paskata dirbti nelegaliai ir slėpti oficialias pajamas, taip išsaugant abu pajamų šaltinius – valstybės paramą ir nelegaliai gaunamą darbo užmokestį.

Šešėlinės ekonomikos mastai Europos valstybėse smarkiai skiriasi. Remiantis Friedrich Schneider atliktais tyrimais⁶⁰, Rytų ir Vidurio Europos šalys ir (arba) “naujosios” ES narės, tokios kaip Rumunija, Bulgarija, Kipras, Čekija, Latvija, Lietuva ir Lenkija, turi didesnę šešėlinę ekonomiką nei “senosios” ES narės, tokios kaip Austrija, Belgija, Vokietija ir Italija.

3 lentelė. Šešėlinės ekonomikos mastas 31 Europos Valstybėse 2015 metais (% nuo BVP)



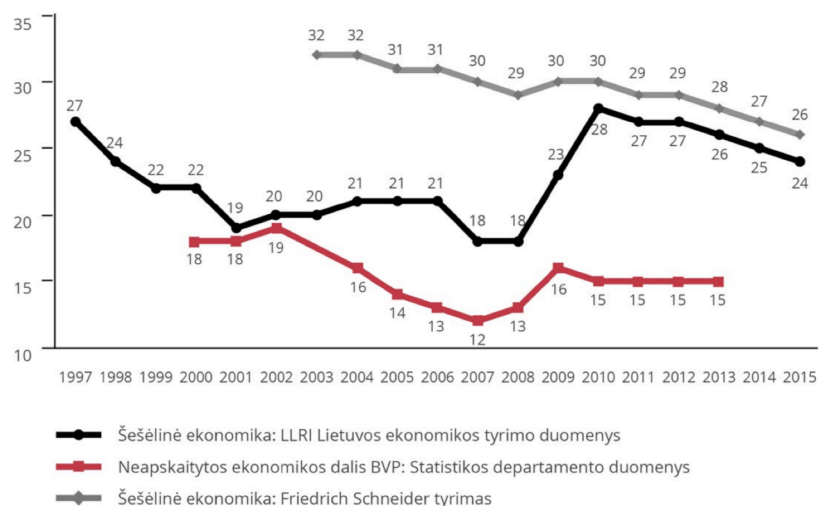
Šaltinis: Friedrich Schneider skaičiavimai, 2015 m. sausio mėn.

⁵⁸ Friedrich Schneider, Leandro Medina. *Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015*. 2017. p. 6.

⁵⁹ ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2013. p. 24. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/01/Seseline-ekonomika-2013.pdf>>.

⁶⁰ Friedrich Schneider. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*. 2015. p. 4.

4 lentelė. Šešėlinės ir oficialiai neapskaitytos ekonomikos masto Lietuvoje tendencijos (% nuo BVP)



Šaltinis: Žukausko V. apibendrinti duomenys remiantis Friedrich Schneider, Lietuvos laisvosios rinkos instituto ir Statistikos departamento skaičiavimais⁶¹.

Pabrėžtina, kad statistikos departamentas, skaičiuodamas šalies BVP, į jį įskaičiuoja oficialiai neapskaitytą ekonomiką. Pagrindinis skirtumas tarp šešėlinės ir oficialiai neapskaitytos ekonomikos yra tas, jog oficialiai neapskaityta ekonomika apima ir tas neapskaitytas veiklas, kurios nėra susijusios su įstatymų nesilaikymu. Nuo 2011 m. statistikos departamentas į oficialiai neapskaitytą ekonomiką įtraukia ir prekybą narkotikais, tabako ir alkoholio kontrabandą bei prostituciją⁶².

Taigi, nagrinėjant 2003-2015 metų laikotarpio tendencijas, galima pastebėti tam tikrą šešėlinės ekonomikos masto mažėjimą. Paskutiniais duomenimis, 2015-2017 metų laikotarpiu Lietuvoje jis sumažėjo iki 23,8%. Vis gi Lietuvoje jis yra santykinai aukšto lygio ir išlieka vienu didžiausių Europoje. Susirūpinimą šia problema galima įžvelgti Lietuvos stabilumo 2015, 2016, 2017 metų programose, kuriuose kiekvienais metais numatoma didinti LR valstybės biudžeto pajamas, kovoti su kontrabanda, imtis priemonių šešėlinei ekonomikai mažinti ir didinti mokesčių ir socialinio draudimo sistemos efektyvumą⁶³.

Kovoti su šešėliu galima tik tuomet, jei suprasime, kad jis yra ne tik kriminalinė, bet ir ekonominė veikla. Žmonių pasirinkimas dirbti arba pirkti prekes šešėlyje pirmiausia

⁶¹ ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2016. p. 8. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/12/LSE-2015-versija-internetui.pdf>>.

⁶² ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2013. p. 9. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/01/Seseline-ekonomika-2013.pdf>>.

⁶³ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2015 metų programos”. TAR, 2015, Nr. 6572; Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2016 metų programos”. TAR, 2016, Nr. 10666; Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2017 metų programos”. TAR, 2017, Nr. 7124.

yra ekonominis sprendimas. Kiekvienas pasveria, kokia galima tokio veikimo nauda, kokia rizika ir kuri jų didesnė. Savaimė, yra labai svarbu, vykdyti visuomenės švietimą ir piliečių sąmoningumo ugdymą. Žmogaus vertybės ir įsitikinimai turi milžinišką įtaką jo pasirinkimams. Jei jis bus įsitikinęs, kad gauti vokalį ar pirkti kontrabandines cigaretes yra visiškai nemoralu, kad tai menkina jį kaip žmogų ir pilietį, tai daryti jis rinksis daug rečiau. Net ir tuomet, kai iš to galės gauti finansinės naudos ar kai manys, kad yra nedidelė rizika būti nubaustam. Todėl visuomenės požiūris į šešėlių, jos sąmoningumas tikrai daro įtaką šešėliui⁶⁴. Taip pat yra svarbu, kad efektyviai veiktų valstybinės kontrolės institucijos, kad jos kovotų su šešėliu, baustų pažeidėjus. Tačiau ne mažiau svarbu, kad legaliai veikti būtų lengva, tuomet patys žmonės mažiau trauktųsi į šešėlių. Tam reikia, kad būtų sudarytos palankios ekonominės sąlygos, mažesni mokesčiai, kad mūsų veikla nebūtų apipinta įvairiais valstybiniais reguliavimais ir administracine našta⁶⁵. Vargu ar pavyks padidinti nepakantumą šešėlinei ekonomikai tuomet, kai nepakantumai taip brangiai kainuoja. Jei šešėlio netoleravimas reikš, kad žmogus turės legaliai įsigyti prekes, kurių įpirkti negali, nes jo pajamos mažos, o tos prekės smarkiai apmokestintos, arba jei jis turės 40% savo pajamų atseikėti mokesčiams dirbdamas legaliai, tuomet didelio proveržio tikėtis būtų naivu⁶⁶. Vis gi, dažniausiai tai pamirštama ir kova su šešėliu suprantama tik kaip baudžiamosios akcijos, dėl to šešėlinės ekonomikos Lietuvoje vis dar daug⁶⁷.

2.2. Mokestinė moralė ir pasitikėjimas valstybės valdžia ir jos institucijomis

Mokestinė moralė yra sudėtinga, sunkiai apibrėžiama psichosocialinė kategorija, dar vadinama žmogaus motyvacija mokėti mokesčius. Jos formavimą lemia įvairūs psichosocialiniai veiksniai: pajamų nelygybės suvokimas, (ne)pasitikėjimas valdžia, (ne)pasitenkinimas surinktų mokesčių panaudojimu, korupcijos suvokimas, tolerancija šešėlinės ekonomikos reiškiniams, pilietiškumo, visuomeniškumo jausmas, kultūra, išsilavinimas / ugdymas, ilgalaikis istorinis kontekstas ir pan. L. P. Fels ir B. S. Frey savo

⁶⁴ ŽUKAUSKAS, V. *Kai netoleruoti šešėlio – per brangu*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius: 2018. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-16]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/v-zukauskas-kai-netoleruoti-seselio-per-brangu/vytautas-zukauskas>>.

⁶⁵ JOKŪBAITIS, S., ŽUKAUSKAS, V. *Interviu. Didėsnis mokesčiai – didėsnis šešėlis*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-08]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/interviu-didesni-mokesciai-didesnis-seselis/lrinka>>.

⁶⁶ ŽUKAUSKAS, V. *Kai netoleruoti šešėlio – per brangu*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius: 2018. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-16]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/v-zukauskas-kai-netoleruoti-seselio-per-brangu/vytautas-zukauskas>>.

⁶⁷ JOKŪBAITIS, S., ŽUKAUSKAS, V. *Interviu. Didėsnis mokesčiai – didėsnis šešėlis*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-08]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/interviu-didesni-mokesciai-didesnis-seselis/lrinka>>.

darbe „Pasitikėjimas ugdo pasitikėjimą: Kaip elgiamasi su mokesčių mokėtojais“ (angl. „Trust breeds trust: How taxpayers are treated“) laikosi pozicijos, kad mokestinę moralę lemia vidiniai ir išoriniai veiksniai. Tai nėra vien auklėjimo ir ugdymo, bet ir įvairių išorės veiksnių – mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratoriaus bendradarbiavimo, teisinės sistemos, konstitucinės aplinkos – rezultatas. Todėl viešosios politikos sprendimais, šalies teisinės sistemos teisingumu ir viešųjų institucijų darbu patenkintas žmogus bus labiau linkęs mokėti mokesčius nei nepatenkintas asmuo. Mokesčių mokėtojams, manantiems, kad valdžia ar kiti asmenys juos apgaudinėja (įsitikinę netinkamu surinktų mokesčių panaudojimu, korupcijos paplitimu, įstatymų ir jų taikymo neteisingumu, žmonių polinkiu ekonominę veiklą vykdyti neoficialiai ir nemokėti priklausančių mokesčių, o viešosiomis paslaugomis vis vien naudotis), visiškai nesvarbu, ar tokios aplinkybės iš tikrųjų egzistuoja, ar tėra fantazijos vaisius. Tokie asmenys jaus mažesnę moralinę naštą perkeldami veiklą į neoficialų sektorių⁶⁸.

Remiantis L. P. Feld ir F. Schneider tyrimais⁶⁹, po mokestinės naštos ir socialinio draudimo įmokų dydžių (35-52% darbo rinkos šešėlio) einantis antrasis pagrindinis darbo rinkos šešėlių lemiantis veiksnys yra mokestinė moralė (22-25% darbo rinkos šešėlio). Taip pat buvo nustatytas įdomus ryšys tarp žmonių noro ir ryžto mokėti mokesčių (mokestinė moralė) ir atgrasančių priemonių. Pavyzdžiui, nors atgrasančios priemonės yra naudojamos kaip signalas žmonėms vykdyti pareigą mokėti mokesčius, tačiau tai gali sukelti priešingą mokestinei moralei rezultatą. Antra, mokesčių mokėtojų moralė labai priklauso ne tik nuo viešųjų paslaugų kokybės, bet ir nuo bendro pasitenkinimo valstybės valdžios institucijų sprendimais ir sąžiningumu.

Negali likti nepaminėta mokestinei moralei ir oficialiai ekonomikai daroma neigiama žemo pasitikėjimo valstybės valdymo institucijomis įtaka. Mokslinėje literatūroje vienareikšmiškai sutinkama, kad požiūris į valstybės valdžios institucijas labai lemia mokestinę moralę ir šešėlinę ekonomiką. Pasitikėjimą galima apibrėžti kaip tam tikrą subjektyvios tikimybės lygį, į kurį atsižvelgdamas veikėjas vertina, ar kitas veikėjas ar jų grupė atliks tam tikrą veiksmą⁷⁰. Pasitikėjimas rodo, kiek piliečiai įvairių institucijų ar jų darbuotojų veiklą vertina kaip tinkamą ir teisingą⁷¹. Pasitikėjimas vaaldžios

⁶⁸ GENYS, N. *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Kanceliarija, 2016. p. 15. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf>>.

⁶⁹ Friedrich Schneider & Lars. P. Feld. *Survey on the shadow economy and undeclared earnings in OECD countries*, 2011. p. 13.

⁷⁰ GAMBETTA, D., „Can We Trust Trust?“, Gambetta d. (ed.), *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*. University of oxford, 2000, p. 213–237.

⁷¹ OECD, *Government at a Glance 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 156, [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-08]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd->

subjektais priklauso nuo įvairių veiksnių kompleksu: nuo ekonominės situacijos šalyje, konkrečių valdymo institucijos veiklos rezultatų, viešojo administravimo įgaliojimus turinčių subjektų įvaizdžio, visuomenės informuotumo, bendradarbiavimo ir pan. Lietuvos laisvosios rinkos instituto 2015 metų tyrime, aprašytame periodiniame leidinyje „Lietuvos šešėlinė ekonomika“, nustatyta, kad valdžia nepatenkinti žmonės yra labiau linkę pateisinti nelegalų darbą ir dirbančius pagal darbo sutartį, bet bent dalį atlyginimo gaunančius „vokeliuose“⁷². Pagal Vidaus reikalų ministerijos užsakymą atliktų tyrimų bendrovės UAB „RAIT“ apklausos duomenimis⁷³, 2015 metais vidutiniškai maždaug:

- 58 procentai gyventojų pasitikėjo Prezidentūra;
- 27 procentų – Seimu ir jam pavaldžiomis įstaigomis;
- 40 procentai – Vyriausybe ir jai pavaldžiomis įstaigomis;
- 41 procentai – ministerijomis ir joms pavaldžiomis įstaigomis;
- 58 procentai – savivaldybių institucijomis ir joms pavaldžiomis įstaigomis;
- 61 procentai – savivaldybės seniūnijomis.

5 lentelė. Apklausa: pasakykite, ar Jūs labai pasitikite, greičiau pasitikite, greičiau nepasitikite ar labai nepasitikite šiomis valstybės ar savivaldybių institucijomis/įstaigomis? 2009-2015 m. palyginimas

	2015 m. (%)	2014 m. (%)	2013 m. (%)	2012 m. (%)	2011 m. (%)	2010 m. (%)	2009 m. (%)
1. Seniūnijos	61	51	48	52	48	46	44
2. Prezidentūra	58	49	52	64	59	67	57
3. Savivaldybės	58	43	43	46	40	34	32
4. Vyriausybė	40	32	34	22	14	17	16
5. Ministerijos	41	29	32	30	18	25	16
6. Seimas	27	21	18	13	8	9	8

Šaltinis: UAB „RAIT“ atliktos apklausos rezultatai, 2015.

Nors iš pateiktų duomenų matyti, kad lyginant šių metų tyrimo rezultatus su ankstesnių tyrimų rezultatais galima pastebėti, kad pakilo gyventojų pasitikėjimas visomis valstybės ar savivaldybių institucijomis bei įstaigomis, vis gi nepasitikėjimo lygis išlieka aukštas. Be to, Lietuvai yra būdingas ir mažas piliečių iniciatyvumas, kai reikia pareikšti nuomonę dėl vietinės valdžios sprendžiamų svarbių vietos reikalų – vidutiniškai maždaug tik 20% apklaustųjų jiems priimtinu būdu išsako savo poziciją. Žemas pasitikėjimas valdžia, bendruomeniškumo stoka, netikėjimas galimybėmis pakeisti netenkinančią situaciją kliudo į valstybės valdymo aparatą žvelgti kaip į partnerį, su kuriuo ne tik reikia, bet ir naudinga bendradarbiauti. Tokiu atveju ima dominuoti

library.org/docserver/download/4215081e.pdf?expires=1518957908&id=id&accname=guest&checksum=1AE631C23AF52639EE6EB1982A4C6EBF.

⁷² GENYS, N. *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Kanceliarija, 2016. p. 17. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf>>.

⁷³ Tyrimo „Pasitikėjimo valstybės ir savivaldybių institucijomis ir įstaigomis ir aptarnavimo kokybės vertinimas“ ataskaita. Užsakovas: Vidaus reikalų ministerija, Atlikėjas: UAB „RAIT“, 2015.

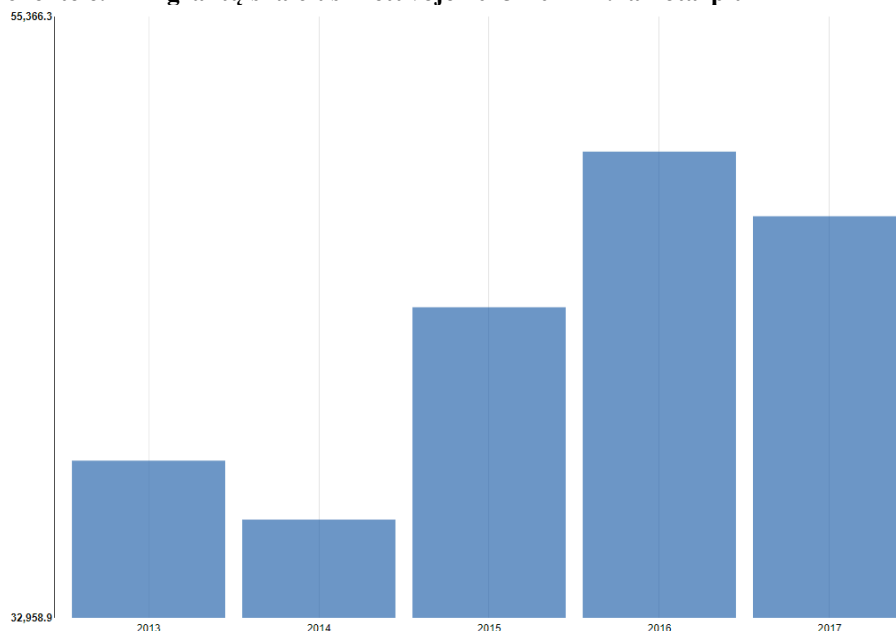
priešinga – susvetimėjimo ir atsiribojimo nuo valdžios idėja, kai valdžia eina savo keliu, o žmogus – savuoju ir tenori būti paliktas ramybėje⁷⁴.

2.3. Darbo jėgos emigracija

Darbo jėgą, kaip žmogaus gebėjimą panaudoti savo fizines ir protines savybes ekonominėje ar kitoje visuomeniškai naudingoje veikloje, lemiantis šaltinis yra migracinių ir demografinių procesų nulemtas gyventojų skaičius. Todėl kuo didesni emigracijos mastai, tuo mažesni ekonomikos ir darbo jėgos rodikliai ir, atitinkamai, mažesnės nacionalinio biudžeto pajamos ir valstybės teikiamų paslaugų kokybė. Ar tai būtų kvalifikuotų statybininkų, ar kvalifikuotų specialistų migracija – paprastai šie procesai vertinami kaip nuostolis Lietuvos ekonomikai, demografijai ir socialinei tvarkai⁷⁵.

Vertinant dabartinę situaciją tenka pripažinti, kad dėl demografinių priežasčių ir migracijos Lietuvoje labai sumažėja darbingo amžiaus gyventojų skaičius. Lietuvos statistikos departamento duomenimis, 2013 m. savo išvykimą iš Lietuvos deklaravo 38,8 tūkst. žmonių, 2014 m. – 36,6 tūkst., 2015 m. – 44,5 tūkst., 2016 m. – 50,3 tūkst., 2017 m. – 47,9 tūkst. žmonių.

6 lentelė. Emigrantų skaičius Lietuvoje 2013-2017 m. laikotarpiu



Šaltinis: Lietuvos statistikos departamentas.

⁷⁴ GENYS, N. *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Kanceliarija, 2016. p. 18. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf>>.

⁷⁵ CELEŠIŪTĖ, I., KUZMICKAITĖ, D.K. *Darbo migracijos, kvalifikacijos ir lietuviškosios tapatybės sankirtos: išsaugoti, palaikyti ar kurti?* Kaunas: 2012. p. 10.

Emigracijos mąsto nekompensuoja netgi į Lietuvą atvykstantys imigrantai. 2013 m. savo atvykimą į Lietuvą deklaravo 22 tūkst. žmonių, 2014 m. – 24,3 tūkst., 2015 m. – 22,1 tūkst., 2016 m. – 20,1 tūkst., 2017 m. – 20,4 tūkst. žmonių.

7 lentelė. Imigrantų ir emigrantų skaičius, bei jų santykis Lietuvoje 2013-2017 m. laikotarpiu. (grįžtantys Lietuvos Respublikos piliečiai šioje lentelėje neatsispindi)

Metai	Imigracija (asmenu skaičius)	Emigracija (asmenu skaičius)	Neto tarptautinė migracija
2013	22 011	38 818	-16 807
2014	24 294	36 621	-12 327
2015	22 130	44 533	-22 403
2016	20 162	50 333	-30 171
2017	20 368	47 925	-27 557

Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus remiantis Lietuvos statistikos departamento duomenimis.

Pabrėžtina, kad grįžtančių Lietuvos Respublikos piliečių skaičius kiekvienais metais vis mažėja. 2013 m. į Lietuvą grįžo 19 tūkst. žmonių, 2014 m. – 19,5 tūkst., 2015 m. – 18,4 tūkst., 2016 m. – 14,2 tūkst., 2017 m. – 10,2 tūkst. žmonių.

Pagal Ramunę Kaminskiene⁷⁶, daugelis autorių, rašančių apie darbo migraciją, dažniausiai nurodo tris migracijos veiksnių grupes:

1. Politiniai veiksniai – jiems priskiriamas migracijos politikos liberalizavimas, emigracinių ir imigracinių nuostatų tvirtinimas, teisinės bazės, susijusios su migracine darbo rinka, kūrimas bei įgyvendinimas;
2. Socialiniai veiksniai – jiems priskiriamos socialinės garantijos, sveikatos apsauga, būsto įsigijimo galimybės, šeimos politika ir pan.;
3. Ekonominiai veiksniai – jiems priskiriami atlyginimų skirtumai, nedarbo lygis, pajamų dydis vienam gyventojui, mokesčių sistema, vidaus ekonomikos raida ir pan.

Statistikos duomenys bei tyrimų rezultatai atskleidžia, jog didžiausią įtaką apsisprendimui migruoti turi ekonominiai veiksniai, kurie gali būti skirstomi į tris pogrupius:

1. Ekonominiai faktoriai kilmės šalyje;
2. Ekonominiai faktoriai tikslo šalyje;
3. Šių dviejų faktorių faktinis palyginimas⁷⁷.

⁷⁶ KAMINSKIENĖ, R. *Ekonominė migracija ir darbo rinkos veiksniai skatinantys migraciją*. p. 2. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-19]. Prieiga per internetą: <http://www.iseivijosinstitutas.lt/var/uploads/file/2_1%20Darbo%20rinkos%20veiksniai%20skatinantys%20migracija.pdf>.

Taigi, didžiausią įtaką darbo jėgos migracijai daro ekonominiai veiksniai, įskaitant perkamąją galią, atlygio dydžius ir mokestinę naštą. Teoriškai asmuo emigruos, jei nauda iš to viršys kaštus. Investicijos į migraciją – tai persikėlimo kaštai, psichologiniai išsiskyrimo su artimaisiais ir gimtine kaštai, bei pensijos praradimas. Didelę įtaką migracijai daro darbo rinkos galimybės ir darbo užmokesčių skirtumai įvairiose šalyse. Aukštos kvalifikacijos ir išsilavinimo asmenys bus linkę migruoti į šalis, kurioms būdingi dideli darbo užmokesčio skirtumai, nes kvalifikuotų specialistų darbo užmokestis tose šalyse didesnis⁷⁸.

Šią priežastį akcentuoja tiek Europos Komisija, tiek ES Taryba, tiek Tarptautinis valiutos fondas.

Europos Komisija 2015 ir 2016 metų rekomendacijose^{79,80} dėl Lietuvos nacionalinės reformų programų ir stabilumo programų akcentavo, kad dabartinis darbo jėgos apmokestinimas daro didžiulę įtaką potencialiai darbo jėgos pasiūlai, darbo jėgos migracijai ir jos našumui, todėl būtina spręsti darbingo amžiaus gyventojų mažėjimo problemą ir sušvelninti neigiamus jos padarinius sumažinant didelę mokesčių naštą mažas pajamas gaunantiems asmenims, perkeltiant mokesčių naštą kitiems šaltiniams, kurių apmokestinimas mažiau kenkia ekonomikos augimui, bei paremiant šalies perėjimą prie didesnės pridėtinės vertės ekonomikos. Taip pat buvo pabrėžta, kad didelės grynosios emigracijos nulemtas darbingo amžiaus gyventojų skaičiaus mažėjimas gali pakenkti Lietuvos augimo potencialui ir galiausiai jos konvergencijai ateityje. Esama ženklų, kad tam tikruose ekonomikos sektoriuose pradeda trūkti kvalifikuotų darbuotojų. Manoma, kad ši kvalifikuotų darbuotojų trūkumo problema ateityje vis aštrės, nes buvo apskaičiuota, kad ne vėliau kaip 2030 m. darbingo amžiaus gyventojų sumažės iš viso 35 %. Jeigu ta tendencija nepasikeis, pritrūks tinkamų darbo jėgos išteklių ir kils grėsmė ilgalaikio ekonomikos augimo bei socialinės apsaugos sistemų tvarumui.

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ ČIARNIENĖ, R., KUMPIKAITĖ, V., TARAŠKEVIČIUS, A. *Makroekonominių veiksnių poveikis žmonių migracijos procesams: teoriniai ir praktiniai aspektai*. Kauno technologijos universitetas. Ekonomika ir vadyba: 2009. p. 554.

⁷⁹ 2015 m. gegužės 13 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2015 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2015 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2015 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2015 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0264&from=LT>>.

⁸⁰ 2016 m. liepos 12 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2016 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2016 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2016 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2016 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0818\(17\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0818(17)&from=EN)>.

Tarptautinis valiutos fondas, kaip ir Europos Komisija su ES Taryba, 2015-2017 metų konsultacijose^{81,82,83} akcentavo, kad Lietuvos darbo jėgos apmokestinimas yra didelis ir demografinė perspektyva yra viena sudėtingiausių Europoje. Darbo jėgos migracija yra viena pagrindinių problemų, nes tiek dalis jaunimo, tiek dalis aukštos kvalifikacijos lietuvių ieško geresnių įsidarbinimo sąlygų užsienyje, o ne Lietuvoje. 1995-2014 metais migracijos tempas buvo maždaug 1% per metus. Eurostatas prognozuoja, kad Lietuvos darbingo amžiaus gyventojų skaičius ir toliau mažės ir sekantį dešimtmetį sieks apie 2% per metus. Todėl fiskalinės struktūrinės reformos turėtų būti nukreiptos į darbo jėgos apmokestinimo mažinimą. Darbo jėgos apmokestinimo sumažinimas kartu su pajamų iš kitų mokesčių šaltinių padidiniu paskatintų darbo vietų kūrimą, padidintų darbo našumą⁸⁴ ir sumažintų paskatas dirbti šešėlinėje ekonomikoje arba išlikti neaktyviam.

2.4. Skurdas, socialinė atskirtis ir pajamų nelygė

Ekonominė nelygė turi daug skirtingų dimensijų. Ji apima visus ekonominio turto ir pajamų pasiskirstymo visuomenėje skirtumus. Ekonominės nelygės problematika susijusi su lygės idėjomis – rezultato ir galimybių lygybe. Rezultato lygės idėja paprastai taikoma apibūdinant valstybes, kuriose individai turi panašią materialinę gerovę ir gyvenimo sąlygas. Galimybių lygė savo ruožtu siejama su atvira ir sąžininga konkurencija bei lygiomis galimybėmis⁸⁵.

Neretai mokslinėje literatūroje, kalbant apie gyventojų ekonominę nelygę, išskiriamos dvi sąvokos – pajamų nelygė ir turtinė nelygė⁸⁶. Ekonominę nelygę apima ne tik pajamų, bet ir turto pasiskirstymo nelygę, kuri dažnai yra netgi didesnė

⁸¹ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2015 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 11, 2015 Washington.

⁸² International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 13, 2016 Washington.

⁸³ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2017 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. June 15, 2017 Washington.

⁸⁴ Darbo našumo augimo tempo rodikliai 1996-2014 metų laikotarpiu buvo vieni aukščiausių tarp ES valstybių narių ir Lietuva buvo antra pagal dydį Centrinėje, Rytų ir Pietryčių Europoje. Tačiau per pastaruosius trejus dėl kvalifikuotos darbo jėgos emigracijos metus darbo našumas krito. - International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2017 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. June 15, 2017 Washington.

⁸⁵ ZABARAUSKAITĖ, R., BLAŽIENĖ, I. *Gyventojų pajamų nelygė ekonominių ciklų kontekste*. Verslas: teorija ir praktika. Vilnius: 2012. p. 108.

⁸⁶ *Ibid.*

nei pajamų nelygybė⁸⁷. Šias dvi sąvokas išskirti tikslinga, nes pajamų nelygybė nebūtinai sutampa su turto pasiskirstymu. Gyventojų turto apimtis, skirtingai nei pajamos, priklauso ne tik nuo tiriamu laikotarpiu gaunamų pajamų, bet ir nuo ankstesniu laikotarpiu sukauptų ar paveldėtų materialinių išteklių. Dėl to paprastai turtinė nelygybė yra kur kas didesnė⁸⁸.

Pajamų nelygybė suprantama kaip nevienodas pajamų paskirstymas tarp individų visuomenėje. Kitaip tariant, galime kalbėti apie didesnę arba mažesnę atotrūkį tarp turtingųjų ir skurstančiųjų pajamų⁸⁹. Daugelyje Vakarų šalių pajamų nelygybė per pastaruosius dešimtmečius sparčiai augo. Tai reiškiny, sulaukiantis ypatingai daug dėmesio tiek politiniuose, tiek akademinuose debatuose daugumoje šalių, įskaitant Lietuvą.

Su pajamų nelygybe siejama daug visuomenės raidos reiškinių. Tarp negatyvių pajamų nelygybės pasekmių dažniausiai minimas skurdas, blogesnė gyventojų sveikata ir didesnės išlaidos sveikatos apsaugai, didesnis mirtingumas, smurtas, psichologinis stresas. Pripažįstama, kad mažas pajamas turintys žmonės negali pakankamai realizuoti savo potencialo ekonominėje veikloje, įgyti tokio pat gero išsilavinimo kaip turtingesni gyventojai⁹⁰, dėl to yra linkę emigruoti arba dirbti nelegalų darbą.

Nagrinėjant mokslinėje literatūroje ir praktikoje pateiktus pajamų nelygybę visuomenėje lemiančius veiksnius, galima išskirti sekančius:

- a) *Gebėjimų skirtumai*. Individai turi skirtingus fizinius ir intelektualinius gebėjimus. Pavyzdžiui, kai kurie individai turi išskirtinius fizinius duomenis ir turi galimybę uždirbti dideles pajamas už sporto laimėjimus. Verslumo gebėjimus turintys individai gali organizuoti pelningą verslą. Taigi, individai, turintys talentą verstis tam tikra veikla, atitinkamai gali uždirbti didesnes pajamas.
- b) *Išsilavinimo skirtumai*. Individai skiriasi ne tik savo gebėjimų skirtumais, bet ir išsilavinimo lygiu. Kitaip nei pirmojo atveju, išsilavinimas yra dažniausiai paties individo pasirinkimo rezultatas. Individai, turintys tam tikro lygio išsilavinimą arba kvalifikaciją, turi didesnę tikimybę uždirbti didesnes pajamas, nei išsilavinimo neturintys individai.

⁸⁷ IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, V. *Socialinių išmokų ir mokesčių vaidmuo mažinant pajamų nelygybę Lietuvoje 2005-2011 metais. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Vilnius: 2011. p. 20.

⁸⁸ ZABARAUSKAITĖ, R., BLAŽIENĖ, I. *Gyventojų pajamų nelygybė ekonominių ciklų kontekste. Verslas: teorija ir praktika*. Vilnius: 2012. p. 108.

⁸⁹ IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, V. *Socialinių išmokų ir mokesčių vaidmuo mažinant pajamų nelygybę Lietuvoje 2005-2011 metais. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Vilnius: 2015. p. 20.

⁹⁰ LAZUTKA, R. *Gyventojų pajamų nelygybė*. Socialinių tyrimų institutas. Vilnius: 2003. p. 22.

- c) *Profesinės patirties skirtumai*. Individų pajamos gali skirtis dėl profesinės patirties skirtumų. Tos pačios profesijos 1 metus dirbantis individas paprastai uždirba mažiau pajamų, nei 5 metus tą patį darbą dirbantis individas.
- d) *Darbo kiekio ir jo pobūdžio skirtumai*. Skirtinga darbo trukmė, intensyvumas ir jo specifika taip pat lemia pajamų skirtumus.
- e) *Rizikos, sėkmės ir nesėkmių skirtumai*. Šie veiksniai taip pat turi didelę įtaką pajamų pasiskirstymui. Rizikingesnės investicijos leidžia užsidirbti didesnes pajamas nei mažos rizikos investicijos. Kitaip tariant, individas, linkęs rizikuoti besiversdamas ekonomine veikla, gali užsidirbti daugiau pajamų nei individai, kurie nėra linkę rizikuoti arba rizikuoja mažiau.
- f) *Kvalifikuotų darbuotojų paklausos augimas ir didėjantis valandinis darbo užmokestis*. Daugelyje studijų pažymima, kad didėjantis valandinis darbo užmokestis buvo vienas iš pagrindinių ekonominės nelygybės didėjimą per pastarąjį dešimtmetį pasaulyje paskatinusių veiksnių. Didėjančius valandinio darbo užmokesčio skirtumus paskatino auganti kvalifikuotų darbuotojų paklausa ir santykinai mažas tokių darbuotojų skaičius. Kvalifikuotų darbuotojų paklausos augimą savo ruožtu daugiausia lėmė praėjusio amžiaus paskutiniais dešimtmečiais ir XXI a. vykusi inovacijų informacinėse technologijose plėtra. Be to, atsiradusios inovacijos gamybos procese padidino kvalifikuotų darbuotojų produktyvumą labiau nei nekvalifikuotų. Tai atitinkamai paskatino ir darbo užmokesčio minėtose grupėse augimą⁹¹.
- g) *Disponuojamo turto nevienodumas*. Didelė dalis individų turi mažai arba visai neturi nuosavybės, todėl, atitinkamai uždirba mažai pajamų arba visai jų neuždirba. Tuo tarpu kita dalis turi daugiau sukauptos, paveldėtos nuosavybės, vertybinių popierių ir pan., todėl turi daugiau galimybių skirti savo pajamas ne tik vartojimui, bet ir investavimui, ir, atitinkamai, užsidirbti daugiau pajamų (pvz. palūkanų, dividendų forma ir pan.).
- h) *Diskriminacinio pobūdžio veiksniai*. Įtakos pajamų nelygybei turi ir individo amžius, tautybė, lytis ir pan.
- i) *Mokesčių sistemos, įskaitant darbo jėgos apmokestinimo, trūkumai*.
- j) *Socialinių išmokų (neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) bei senatvės pensijų dydžiai*.

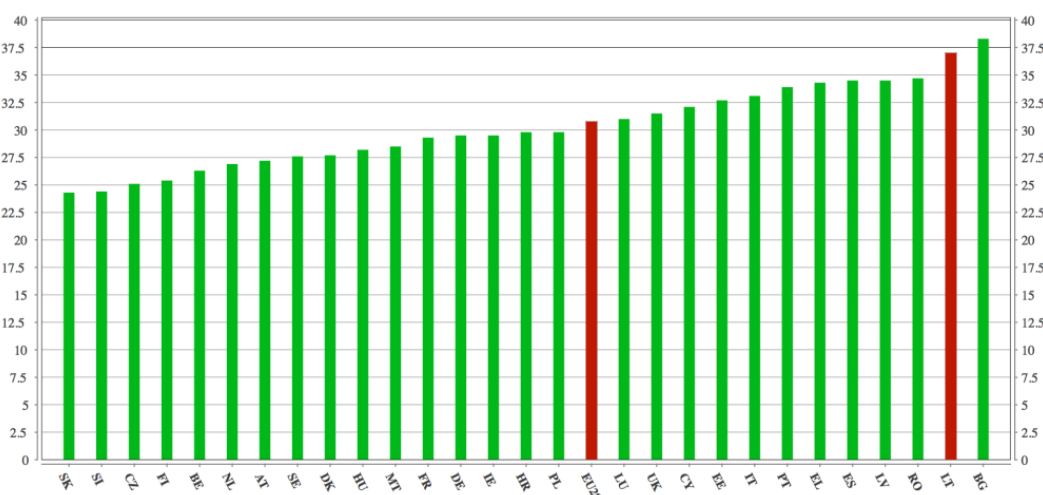
Gyventojų ekonominė diferenciacija analizuojama naudojant plačiai paplitusį pajamų nelygybės rodiklį – Gini koeficientą. Tai yra dažniausiai naudojamas pajamų

⁹¹ ZABARAUSKAITĖ, R., BLAŽIENĖ, I. *Gyventojų pajamų nelygybė ekonominių ciklų kontekste*. Verslas: teorija ir praktika. Vilnius: 2012. p. 109.

pasiskirstymo netolygumo matas ir yra apskaičiuojamas remiantis Lorencio kreive. Jis įvertina plotą tarp Lorencio kreivės ir absoliučios pajamų lygybės linijos. Didėjant pajamų pasiskirstymo netolygumui, Lorencio kreivė vis labiau tolsta nuo pajamų lygybės linijos. Gini koeficientas yra išreiškiamas procentais nuo 0 iki 100%. Ekonomikos teorijoje pajamų pasiskirstymo netolygumas laikomas esminiu, kai Gini koeficiento reikšmė yra didesnė nei 30%⁹².

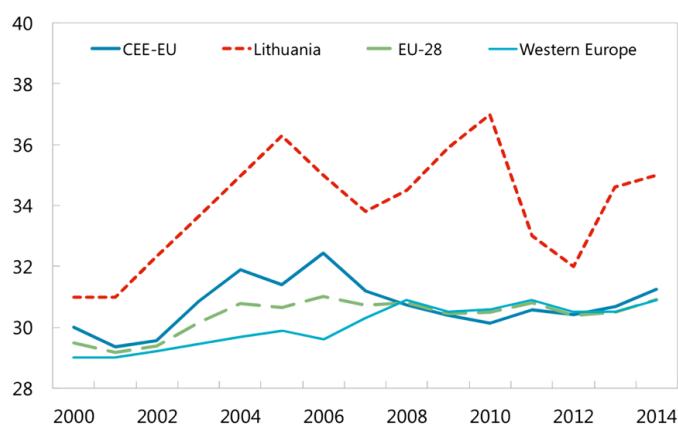
Perėjimas prie rinkos ekonomikos Lietuvoje paveikė pajamų nelygybę labiau nei kitas Centrinės ir Rytų Europos šalis⁹³. 2014 metais Lietuva buvo ketvirta didžiausią pajamų nelygybės rodiklį turinti ES valstybė po Bulgarijos, Estijos ir Latvijos. O 2016 metais, remiantis Eurostat duomenimis, Gini koeficiento rodiklis, lygus 37%, buvo antras blogiausias rezultatas visoje ES, po Bulgarijos (38,3%), esant 30,8% ES valstybių narių vidurkiui.

8 lentelė. Pajamų nelygybės lygis Europos Sąjungoje 2016 metais (Gini koeficientas)



Šaltinis: Eurostat duomenys.

9 lentelė. Pajamų nelygybės lygis Europos Sąjungoje 2000-2014 metų laikotarpiu (Gini koeficientas)



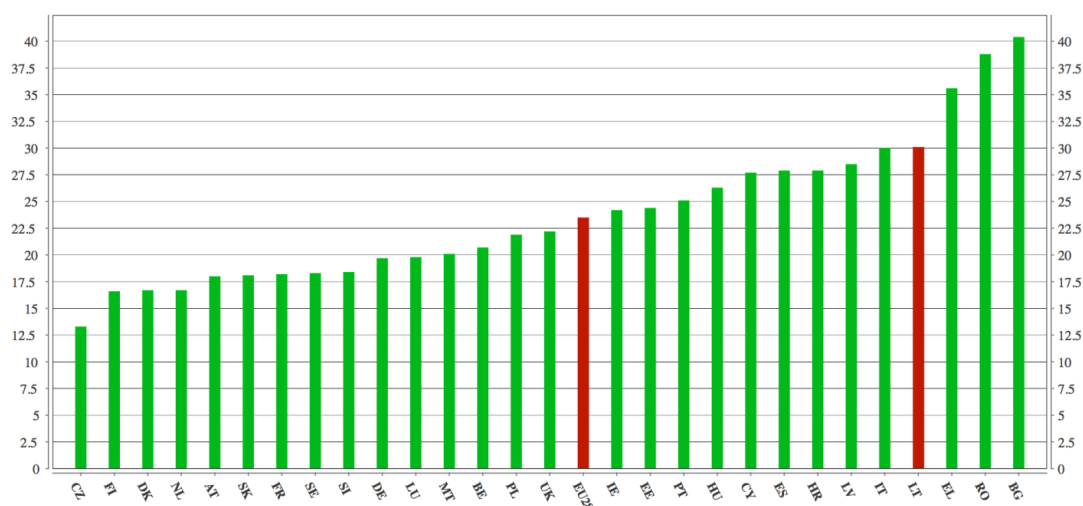
Šaltinis: Sudaryta Tarptautinio valiutos fondo remiantis Pasaulio plėtros rodikliais ir Tarptautinio valiutos.

⁹² *Ibid.* p. 110.

⁹³ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 13, 2016 Washington.

Pagal Europos Komisiją, didelė žmonių, kuriems gresia skurdas arba socialinė atskirtis, dalis ir didėjanti pajamų nelygybė tebėra svarbūs iššūkiai Lietuvai. Buvo pabrėžta, kad ji apima visus pajamų šaltinius – tiek pajamas iš darbo užmokesčio, tiek iš savarankiškos veiklos, turto ir kapitalo. Daugiau nei 30% Lietuvos gyventojų kyla skurdo rizika ir socialinė atskirtis. Šie rodikliai apie 11% viršija ES vidurkį bei žymiai viršija Vidurio ir Rytų Europos šalių rodiklius. Be to, kaip buvo minėta aukščiau, pajamų nelygybė yra viena didžiausių ES. 20 % turtingiausių namų ūkių ir 20 % skurdžiausių namų ūkių pajamų santykis padidėjo nuo 5,3 2012 m. iki 7,5 2015 m. ir yra antras pagal dydį ES, kas labai kenkia ekonomikos augimui, makroekonominiam stabilumui ir įtraukios visuomenės plėtrai⁹⁴.

10 lentelė. Žmonių, kuriems gresia skurdas arba socialinė atskirtis, skaičius Europos Sąjungoje 2016 metais (%)



Šaltinis: Eurostat duomenys.

Natūralu, kad didelė pajamų nelygybė ir skurdas ne tik socialiai nepageidaujami, bet ir kenkia makroekonominiams rodikliams: mažas pajamas gaunantys namų ūkiai paprasčiausiai neturi galimybių tinkamai įgyvendinti ir tobulinti savo potencialą ir yra skatinami emigruoti arba dirbti nelegalų darbą⁹⁵. Negali būti likta nepaminėta žala demokratijos principams: didesnė turto ir pajamų nelygybė griaua demokratiją, suteikdama kai kuriems žmonėms daug didesnius išteklius veikti politinius procesus nei kitiems. Taigi, politinė lygybė yra veikiama ir tampa silpnesnė dėl ekonominės nelygybės. Iš pajamų ir turto nelygybės kyla realios laisvės nelygybė – kai turtas yra nelygiai paskirstytas, žmonės, kurie gali gyventi iš kapitalo investicijų, turi didesnę laisvę ir autonomiją nei žmonės, kurie gyvena tik iš darbo rinkos. Be to, pajamų nelygybė ir skurdas skaido bendruomenę, kelia pavydą, pagiežą ir silpnina socialinį solidarumą, kuris

⁹⁴ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2015 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 11, 2015 Washington.

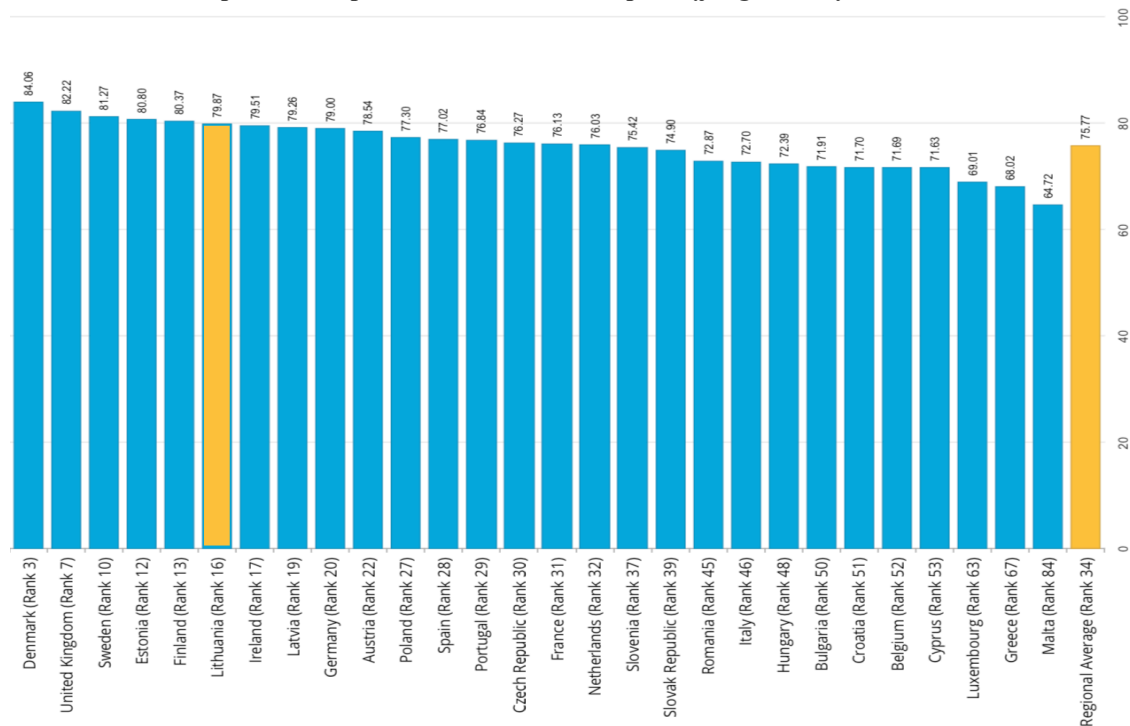
⁹⁵ *Ibid.*

vertingas dėl daugelio geros visuomenės aspektų – asmeninio saugumo, pagarbos ir viešųjų gėrybių užtikrinimo⁹⁶, todėl turi būti imtasi visų būtinų priemonių pajamų nelygybei, skurdui ir kitoms problemoms mažinti.

2.5. Įtaka verslo aplinkai ir investiciniam klimatui

Verslo aplinkos ir investicinio klimato kontekste dabartinė situacija yra dvejopa. Iš vienos pusės, tenka pripažinti, kad pastaruoju metu verslui palankus klimatas Lietuvoje yra vienas pagrindinių ekonomikos augimo veiksnių. Remiantis verslo aplinką vertinančia Pasaulio banko “*Doing Business*” ataskaita, 2018 metais Lietuva užima 16-ą poziciją tarp 190 pasaulio valstybių ir yra viena iš 6 verslui palankiausių ES valstybių narių.

11 lentelė. Verslui palankios aplinkos vertinimas Europos Sąjungos valstybėse narėse 2018 metais



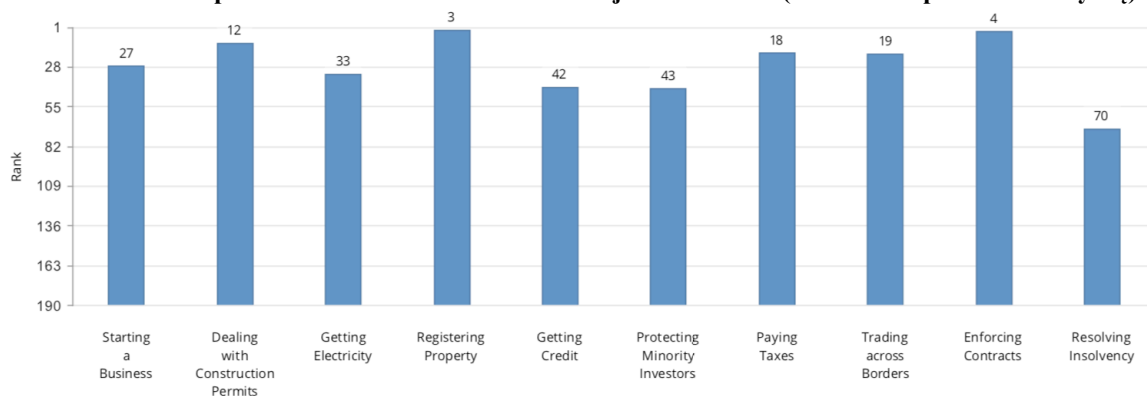
Šaltinis: A World Bank Group Flagship Report: Doing Business 2018.

Pasaulio bankas, vertindamas šalių verslo klimatą, atsižvelgia į šias sritis:

- | | |
|--|------------------------------------|
| a) Verslo steigimas; | f) Smulkiųjų investuotojų apsauga; |
| b) Statybos leidimų išdavimas; | g) Mokesčių mokėjimas; |
| c) Prisijungimas prie elektros tinklų; | h) Tarptautinė prekyba; |
| d) Turto registravimas; | i) Sutarčių vykdymas; |
| e) Galimybė gauti paskolą; | j) Nemokumo problemų sprendimas. |

⁹⁶ LAZUTKA, R. *Gyventojų pajamų nelygybė*. Socialinių tyrimų institutas. Vilnius: 2003. p. 22.

12 lentelė. Verslo aplinkos vertinimo rodikliai Lietuvoje 2018 metais (vieta iš 190 pasaulio valstybių)



Šaltinis: A World Bank Group Flagship Report: Doing Business 2018 – Economy Profile Lithuania.

Vertinant darbo jėgos apmokestinimui aktualių kriterijų – “Mokesčių mokėjimas” (angl. *Paying taxes*), Pasaulio bankas atsižvelgia į:

- Mokėtinų mokesčių, įmokų ir kitų privalomų mokėjimų bendrą skaičių;
- Mokesčių ir įmokų mokėjimo būdus ir periodiškumą;
- Bendrą mokesčių ir įmokų tarifą, įskaitant darbo mokesčius ir įmokas (% nuo pelno iki apmokestinimo);
- Laiką, būtina 3 pagrindiniams mokesčiams - pelno mokesčiui, PVM ir darbo mokesčiams sumokėti (valandų skaičius per metus);
- Post-filing index*. Laikas, reikalingas PVM grąžinti ir pelno mokesčio auditui atlikti.

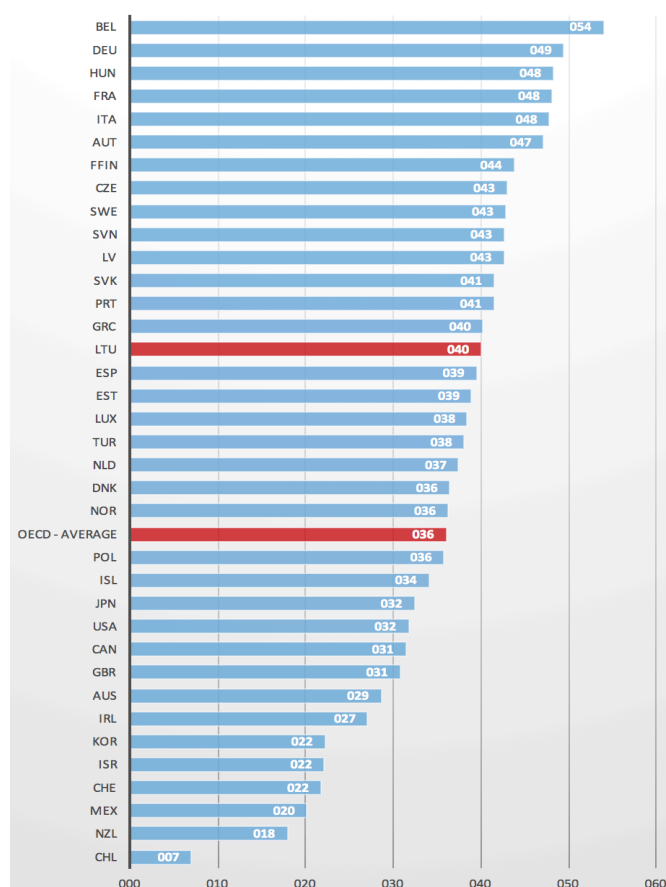
Nepaisant 18 pozicijos “Doing Business 2018” mokesčių mokėjimo reitinge, darbo jėgos apmokestinimo problema išlieka, kadangi, kaip buvo minėta, remiantis dabartiniu reguliavimu, darbdavys, norėdamas darbuotojui sumokėti 1000 Eur. į rankas, turi sumokėti 726,05 Eur. mokesčių, t.y. *neto* darbo užmokesčio ir darbo vietos kainos santykis yra virš 1,7. Anot Pasaulio banko, pagrindinė priežastis, lėmusi tokią aukštą poziciją šiame reitinge, yra elektroninės mokesčių deklaravimo ir mokėjimo sistemos įdiegimas, kuri vidutinio dydžio įmonėms padėjo 61,7 valanda (36%) sutrumpinti pelno ir PVM, bei socialinio draudimo įmokų deklaravimo ir mokėjimo laiką⁹⁷. Būtent šios sistemos įdiegimas padėjo Lietuvai pakilti iš 27 vietos į 18-ąją.

Verslą norintys įsteigti asmenys, rinkdamiesi kur investuoti ir kurti verslą, be verslo teisinio reguliavimo, rinkos dydžio, aukštos kvalifikacijos darbuotojų pasiūlos ir politinio stabilumo, nemažai dėmesio skiria mokesčių sistemai, įskaitant ir iš darbo santykių kylančius mokesčius ir privalomas įmokas. Todėl, natūralu, jog esant panašioms verslo klimato sąlygoms, tačiau skirtingai mokesčių sistemai ir mokesčiai naštai, bus pasirinkta mažesnius mokesčių tarifus turinti valstybė.

⁹⁷ A World Bank Group Flagship Report. *Doing Business 2018. Reforming to Create Jobs. Economy Profile – Lithuania*. Washington: 2018.

Objektyviam palyginimui atlikti, žemiau pateikiama lentelė, kurioje atsispindi darbo jėgos apmokestinimo palyginimas Lietuvoje ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (toliau – EBPO) valstybėse narėse. Šiuo atveju, mokestinė našta apima gyventojų pajamų, darbuotojo ir darbdavio mokamas įmokas. Ji apskaičiuota vienam asmeniui, be vaikų, kuriam yra mokamas 100% šalies VDU. Mokestinė našta buvo nustatyta padalijus mokėtinų mokesčių sumą iš galutinės darbo vietos kainos. Lietuvoje dabartinis *bruto* VDU yra ~885 Eur., t.y. 693,22 Eur. *neto* darbo užmokestis ir, atitinkamai, galutinė darbo vietos kaina yra 1160,95 Eur. Taigi, Lietuvoje mokestinė našta esant 100% VDU yra $\sim (1160,95-693,22)/1160,95*100=\sim 40,29\%$ ir 4% viršija EBPO vidurkį.

13 lentelė. Lietuvos ir EBPO valstybių narių darbo jėgos apmokestinimo palyginimas



Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus remiantis EBPO duomenimis ir dabartiniu Lietuvos Respublikos teisiniu reguliavimu.

Dabartinio reguliavimo neigiamą įtaką verslo aplinkai patvirtino Banko “Citadele” inicijuotas tyrimas “Verslo kliūčių žemėlapis 2017”, kurio metu verslo aplinką įvertino visų 60 savivaldybių administracijų atstovai, 33 regioninės verslo asociacijos bei per 500 smulkių ir vidutinių įmonių. Rezultatai parodė, kad mokesčių našta kaip vieną didžiausių

verslo barjerų paminėjo 63% įmonių vadovų bei 70% savivaldybių administracijų atstovų, o didžiausią ekonomine grėsme buvo pripažinti darbo jėgos mokesčiai (34%)⁹⁸.

Panašų tyrimą 2017 metais atliko Investuotojų forumas⁹⁹, kurio metu investuotojų buvo paklausta, kokie yra pagrindiniai veiksniai, skatinantys investuotojus likti Lietuvoje ir kokie yra Lietuvos konkurenciniai pranašumai šiose srityse. Tyrimų rezultatai parodė, kad 47% respondentų išskyrė mokesčius, kaip vieną pagrindinių investuotojų pasilikimą lemiančių faktorių, tačiau tik 8% jų nurodė mokesčius kaip Lietuvos konkurencinį pranašumą, išskiriantį ją iš kitų valstybių.

Didelis darbo apmokestinimas daro ir kitokio pobūdžio įtaką verslo sektoriui. Visu pirma, dabartinis darbo jėgos apmokestinimas, kartu su dabartiniais darbo užmokesčių dydžiais bei prekių ir paslaugų įperkamumu, neišvengiamai skatina aukščiau nagrinėjamą šešėlinės ekonomikos mastą – neoficialų darbo užmokestį, mokesčių vengimą ir pan. Kitas aspektas – žemas darbuotojų našumas, motyvacijos stoka ir didelė kvalifikuotų darbuotojų darbo vietos kaina. Natūralu, kad kvalifikuoti bei didesnę darbo užmokestį gaunantys asmenys dirba našiau, nei mažesnius darbo įgūdžius turintys ir mažesnę darbo užmokestį gaunantys darbuotojai. Pagal, Beržinskienę ir Raziulytę, darbo našumas parodo darbo jėgos panaudojimo efektyvumą, nes augant darbo našumui didėja per tą patį laiką pagaminamos produkcijos apimtys, t.y. darbuotojai sukuria daugiau produkcijos ir, atitinkamai, didesnę pelną¹⁰⁰. Tačiau, šioje vietoje darbdaviai susiduria su problema – samdyti daugiau uždirbančius, labiau kvalifikuotus ir našesnius darbuotojus dėl didelių mokesčių nėra pigu, nes išaugus darbo užmokesčiui, atitinkamai didėja darbo sąnaudos mokesčių ir kitų privalomų įmokų pavidalu, t.y. darbo vietos kaina. Todėl dalis darbdavių nesiryžta ženkliai didinti atlyginimus ir samdyti kvalifikuotus specialistus, kas neišvengiamai nulemia prastesnius našumo ir pelningumo rezultatus.

⁹⁸ AB "Citadele" bankas. "Verslo klūčių žemėlapis 2017". [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-19]. Prieiga per internetą: <<https://www.cblgroup.com/lt/ziniasklaidai/pranesimai-spaudai/2017/verslo-kliuciu-zemelapis-lengviausiai-kvepuoja-vilniaus-kauno-ir-kurortu-imones/>>.

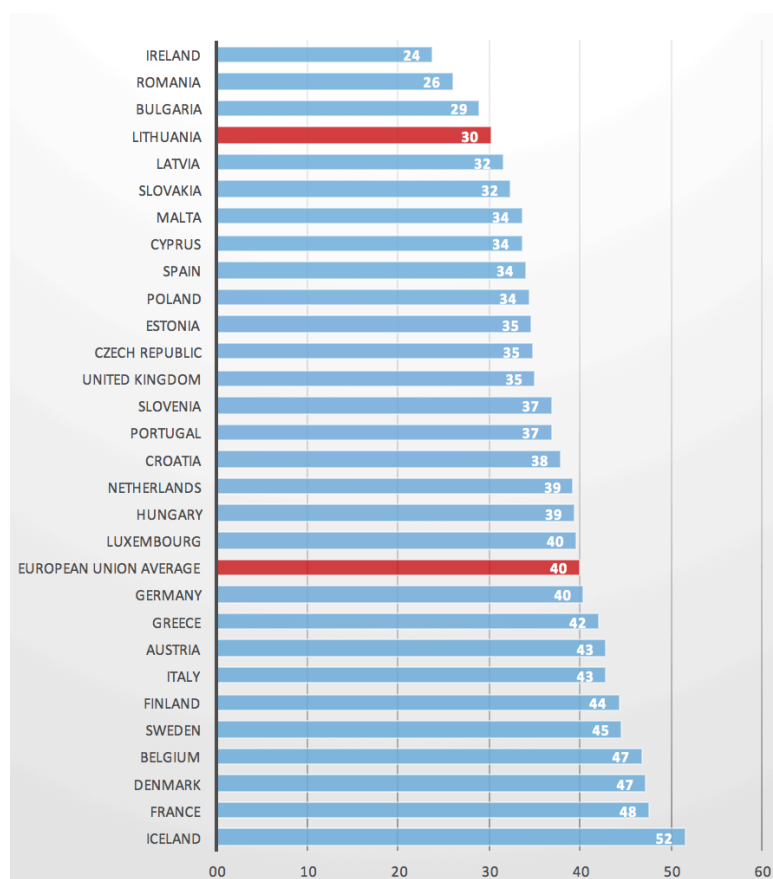
⁹⁹ Investuotojų forumas. *Lietuvos pasitikėjimo indeksas (9)*, I Ketvirtis. 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-24]. Prieiga per internetą: <http://investorsforum.lt/wp-content/uploads/2017/02/LIPI_LT_2017_I_KETV.pdf>.

¹⁰⁰ BERŽINSKIENĖ, D., RAZIULYTĖ, D. *Darbo našumo ir darbo užmokesčio tarpusavio priklausomybės vertinimas Lietuvos pavyzdžiu*. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. 2 (26). Šiauliai: 2012. p. 33.

3. GALIMI PROBLEMŲ SPRENDIMO BŪDAI

Atsižvelgiant į dabartinį darbo jėgos apmokestinimą ir su juo susijusiu platų socialinių ir ekonominių problemų spektrą, mažinant ar didinant mokesčių ir įmokų tarifus, plečiant mokestinę bazę ir vykdant kitokias mokestines reformas, labai svarbu laikytis kompleksiško, sistemingo bei proporcingumo. Viena iš priežasčių – Lietuvoje viešojo sektoriaus finansavimui mokesčių ir socialinių įmokų pavidalu yra surenkama labai mažai lėšų. Remiantis Eurostat ir LR finansų ministerijos duomenimis, 2015-2016 metų laikotarpiu surenkamų mokesčių dalis nuo BVP esant 40% ES vidurkiui Lietuvoje siekė vos 29,2-30,2%. Dar mažiau surenka tik Bulgarija (29%), Rumunija (26%) ir Airija (23,8%).

14 lentelė. Surenkamų mokesčių dalis nuo BVP, (%)



Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus remiantis Eurostat duomenimis.

3.1. Gyventojų pajamų mokesčio ir Socialinio draudimo sistemų reformos

Europos Komisija, kartu su ES Taryba bei Tarptautiniu valiutos fondu, tiek 2015, tiek 2016 metais akcentavo būtinybę sumažinti didelį mokesčių pleišta mažas pajamas gaunantiems asmenims, perkeliant mokesčių naštą kitiems šaltiniams, kurių

apmokestinimas mažiau kenkia ekonomikos augimui^{101,102,103}, todėl darbo jėgos apmokestinimo reformą, visų pirma, būtina pradėti nuo tiesiogiai ją veikiančių veiksnių – GPM ir socialinio draudimo įmokų reformos. Remiantis Tarptautinio valiutos fondo rekomendacija, nors ir neaukštas, tačiau nuo pirmojo uždirbto euro, viršijančio NPD, taikytinas 15% dydžio GPM tarifas, bei nuo pirmojo uždirbto euro mokamos didelės socialinio draudimo įmokos skatina neoficialų darbą¹⁰⁴. Tuo tarpu mokesčių ir privalomų įmokų subalansavimas kartu su pagalbiniėmis priemonėmis paskatintų vartojimą, darbo vietų kūrimą, atlyginimų didinimą, šešėlinės ekonomikos, emigracijos bei socialinės nelygybės mažinimą. Vertinant Lietuvos ir ES institucijų, taip pat tarptautinių organizacijų, finansų rinkos atstovų ir literatūros šaltinių autorių GPM ir socialinio draudimo sistemos kontekste siūlomas reformų kryptis (išskyrus lengvatas, kurios bus aptariamoms vėliau), galima išskirti sekančias:

- 1) Progresinio GPM tarifo įteisinimas;
- 2) NPD didinimas;
- 3) “Sodros” įmokų “lubų” įteisinimas;
- 4) “Darbdavio” ir “darbuotojų” mokamų įmokų konsolidavimas;
- 5) “Sodros” įmokų mažinimas.

Pagrindinė priežastis, kodėl yra išskiriami būtent šitie pajamų nelygybės, emigracijos ir kitų socialinių ir ekonominių problemų, sprendimo būdai, yra mokesčių reguliavimo funkcijos įgyvendinimas – valstybės valdžia, priklausomai nuo konkrečios situacijos ir aplinkybių, gali paveikti tam tikrų prioritetų įgyvendinimą veikdama socialinio draudimo sistemą ir mokesstinę sistemą. Anot Vigintos Ivaškaitės-Tamošiūnės, pirmuoju atveju yra veikiama per socialinio draudimo ar socialinės paramos išmokas, pvz., nedarbo išmokas ar pensijas, siekiant pakeisti darbinės pajamas, išmokas vaikams ir šeimoms, siekiant palengvinti papildomą šeimos našta, socialinę paramą skurdžiai

¹⁰¹ 2015 m. gegužės 13 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2015 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2015 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2015 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2015 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0264&from=LT>>.

¹⁰² 2016 m. liepos 12 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2016 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2016 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2016 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2016 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0818\(17\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0818(17)&from=EN)>.

¹⁰³ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 18, 2016 Washington.

¹⁰⁴ *Ibid.*

gyvenantiems ir pan. Tuo tarpu per mokesčių sistemą dažnai veikiama taikant progresyvųjį GPM¹⁰⁵ ir kitas pagalbines priemones. Pavyzdžiui, mažinant pajamų nelygybę, praktikoje tai dažniausiai pasireiškia socialinių išmokų skyrimu mažesnes pajamas gaunantiems individams ir didesnių mokesčių tarifų skyrimu daugiau uždirbantiems individams.

3.1.1. Gyventojų pajamų mokesčio tarifo progresyvumas ir neapmokestinamasis pajamų dydžio didinimas

Kitaip nei dabartinis proporcinis (angl. *flat tax*) 15% dydžio tarifas, kuriuo visos su darbo santykiais susijusios pajamos apmokestinamos vienodo dydžio tarifu, progresinis GPM tarifas yra suprantamas kaip mokestis, kai pajamoms apmokestinti taikomas daugiau nei vienas pajamų mokesčio tarifas. Esant progresiniam mokesčiui, didėjant darbuotojo pajamoms, atitinkamai taikomas aukštesnis pajamų mokesčio tarifas.

Proporcinės, arba vienodo GPM tarifo, sistemos šalininkai ir gynėjai teigia, kad proporcinis mokestis skatina asmenų lygybę, nes visi subjektai moka tokio pat santykinio dydžio mokestį. Proporcinio mokesčio sistema paprastai siejama su supaprastinimu, atitinkamai sumažėjusia laiko ir pinigine našta tenkinant mokesčių apskaičiavimo ir administravimo reikalavimus¹⁰⁶. Tuo tarpu progresinis mokestis yra paremtas vertikalios teisingumo doktrina, kuri reikalauja diferencijuotai apmokestinti nevienodas pajamas gaunančius asmenis ir atsižvelgti į kiekvieno individo finansines galimybes (angl. *ability to pay*). Viginta Ivaškaitė-Tamošiūnė, vertindama mokesčių ir socialinių išmokų poveikį mažinant pajamų nelygybę 2005-2011 metais, teigė, kad nors mokesčių vaidmuo mažinant gyventojų pajamų nelygybę dėl mažėjančio vieno tarifo gyventojų mokesčio mažėjo, tačiau toks mokesčio dizainas labiau palaiko esamą pajamų nelygybę, nei prisideda prie jos mažinimo, o mažėjantis tarifas labiau pasitarnauja turtingesniesiems nei mažiau uždirbantiesiems¹⁰⁷.

Ne tik Europos Komisija su ES Taryba, bet ir Tarptautinis valiutos fondas 2016 metais akcentavo ganėtinai žemą Lietuvoje esantį mokesčių sistemos progresyvumą, priklausomybę nuo netiesioginių ir proporcinių darbo mokesčių. Anot jo, mokesčių sistemos balansas ir veiksmingas pajamų paskirstymas gali būti pasiektas susikoncentruojant ties turto ir kapitalo apmokestinimo bei didesnių pajamų mokesčio

¹⁰⁵ IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, V. *Socialinių išmokų ir mokesčių vaidmuo mažinant pajamų nelygybę Lietuvoje 2005-2011 metais. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Vilnius: 2015. p. 20.

¹⁰⁶ PAULAUSKAS, A. *Vienodas gyventojų pajamų mokesčio tarifas*. Vilnius: Teisė 2008, p. 65.

¹⁰⁷ IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, V. *Socialinių išmokų ir mokesčių vaidmuo mažinant pajamų nelygybę Lietuvoje 2005-2011 metais. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Vilnius: 2015. p. 27.

tarifų didesnes pajamas gaunantiems asmenims¹⁰⁸. Christian E. Weller ir Manita Rao akcentuoja progresinį GPM kaip tam tikrą alternatyvą kapitalo investicijoms, skatinančią vidaus taupymą ir didinančią ekonominį stabilumą. Anot jų, progresyvumas turi įtakos anticiklinei politikai, gali padėti surinkti didesnes pajamas, sumažinti pajamų nelygybę, paskatinti didesnę šalies vidaus taupymą ir kapitalo rinkos plėtojimą. Didelės šalies vidaus pajamos gali iš dalies pakeisti kapitalo investicijas ir paremti tolygesnę pajamų pasiskirstymą¹⁰⁹.

Dauguma ekonomiškai išsivysčiusių Europos valstybių, tokių kaip Šveicarija, Danija, Belgija, Prancūzija ir kt. turi būtent progresinį modelį. Be to, tendencijos rodo, jog progresyvus modelis leidžia surinkti daugiau mokestinių pajamų ir sumažinti pajamų nelygybę. 2012 metais Astrida Slavickienė¹¹⁰, atlikusi socialinės atskirties mažinimo galimybių vertinimą tobulinant gyventojų pajamų apmokestinimą, dar kartą patvirtino progresinio modelio teigiamą įtaką nacionalinio biudžeto pajamų surinkimui. Tyrimu buvo siekiama įvertinti kiek sumažėtų mažiausias pajamas gaunančių Lietuvos gyventojų mokamas GPM ir kaip tai įtakotų jo surinkimą. Kadangi, kaip buvo minėta, progresinį gyventojų pajamų apmokestinimą taiko didelė dalis Europos šalių, buvo paimtas Airijos (20% ir 40%), Lenkijos (18% ir 32%) ir Suomijos (0%, 6,5%, 17,5%, 21,5%, 31,75%) naudojamas progresinio GPM modelis ir pritaikytas Lietuvos sąlygoms. Taip pat į palyginimą buvo įtrauktas Lietuvoje siūlomas variantas, kurio, priklausomai nuo pajamų lygio, tarifas būtų 10%, 15%, 25% ir 40%. Gauti rezultatai parodė, kad trys iš keturių tirtų progresinių GPM tarifų variantų (Lietuvoje siūlomas, Airijos bei Lenkijos), būtų tinkami Lietuvos gyventojų pajamų apmokestinimui ir leistų surinkti daugiau pajamų iš GPM į nacionalinį biudžetą nei taikant dabartinį proporcinį 15% tarifą.

Sekanti GPM reformos kryptis yra susijusi su mokesčio objekto neapmokestinamosios dalies tolimesniu palaipsniui didinimu. Šia kryptimi tam tikra pažanga jau padaryta – nuo 2018 m., įsigaliojus naujam LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymo redakcijai¹¹¹, pagrindinis maksimalus NPD padidėjo nuo 310 iki 380 Eur. Taip pat, priklausomai nuo darbingumo lygio, NPD gali siekti iki 450 Eur. Nuo šiol, remiantis įstatymo 20 straipsnio 2 dalies 2 punktu, taikytinas mėnesio NPD yra apskaičiuojamas

¹⁰⁸ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 18, 2016 Washington.

¹⁰⁹ WELLER, C. E., RAO, M. *Progressive Tax Policy and Economic Stability*. Journal of Economic issues / Association for Evolutionary Economics, 2010 p. 630.

¹¹⁰ SLAVICKIENĖ, A. *Socialinės atskirties mažinimo galimybės tobulinant gyventojų pajamų apmokestinimą*. 5-oji mokslinė – praktinė konferencija. Akademija, 2012. p. 92-96.

¹¹¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

pagal šią formulę: $NPD = 380 - 0,5 \times$ (gyventojų mėnesio su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos – minimaliosios mėnesinės algos, galiojusios einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną, vienas dydis, t.y. 400 Eur.). Naujosios įstatymo redakcijos įtaką darbuotojo *neto* pajamoms geriausiai iliustruoja palyginamasis pavyzdys, kuomet darbuotojas gauna vidutinį 885 Eur. dydžio *bruto* darbo užmokestį.

15 lentelė. NPD įtaka darbuotojo pajamoms 2017 ir 2018 metais

Metai	2017	2018
Pritaikytas NPD (eur.)	57,50	137,50
Mokėtinas GPM (eur.)	124,13	112,13
<i>Neto</i> darbo užmokestis (eur.)	681,22	693,22

Šaltinis: Sudaryta darbo autoriaus.

NPD efektą taip pat 2017 metais pastebėjo Europos Komisija, kuri pabrėžė, kad paskutinį kartą padidinus NPD, per kelerius pastaruosius metus iš esmės sumažėjo mokesčių našta mažas pajamas gaunantiems asmenims. Kadangi buvo padidintas NPD ir išmokos už išlaikomus vaikus, mokesčių pleištas mažas pajamas gaunantiems asmenims buvo sumažintas iki 2,5% punkto namų ūkiams, kuriuose nėra vaikų, ir iki 3,5% punkto namų ūkiams, kuriuose yra vaikų¹¹².

Kadangi NPD sistemoje jau egzistuoja tam tikras progresyvumas, didesnes pajamas gaunantiems individams pritaikomas mažesnis NPD ir atitinkamai didesnis apmokestinimas. Pavyzdžiui, esant minimaliam 400 Eur. dydžio *bruto* darbo užmokesčiui bus pritaikytas 380 Eur. dydžio NPD ir mokamas 3 Eur. dydžio pajamų mokestis, tuo tarpu nuo 1160 Eur. dydžio *bruto* darbo užmokesčio NPD nebus pritaikytas ir bus mokamas 174 Eur. dydžio pajamų mokestis.

3.1.2. Socialinio draudimo įmokų “lubų” įteisinimas

Kaip buvo minėta, aukštas darbo jėgos apmokestinimas turi įtakos verslo aplinkai ir investiciniam klimatui, nes valstybė tampa mažiau patraukli darbdaviams ir potencialiems investuotojams, kuriantiems darbo vietas, mokantiems darbo užmokesčius, mokesčius ir kitas privalomas įmokas. Viena iš krypčių, kuri galėtų prisidėti prie problemos sprendimo

¹¹² 2017 m. gegužės 22 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2017 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2017 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-02]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_lithuania-lt.pdf>.

yra dažnai diskutuojamų ir 1995 bei 1999 metais galiojusių socialinio draudimo įmokų “lubų” įteisinimas. Remiantis Lietuvos laisvosios rinkos instituto pateiktu apibrėžimu, “Sodros” įmokų “lubos” yra riba, kurią viršijus nėra mokamos “Sodros” įmokos¹¹³ (angl. *The maximum annual earnings used to calculate contributions*). Kitaip tariant, jeigu taikomos įmokų “lubos” yra 4000 Eur., o darbuotojo atlyginimas – 5000 Eur., tuomet “Sodros” įmokos vis tiek bus mokamos nuo 4000 Eur. sumos.

Investuotojų forumo 2017 m. parengtame Lietuvos investuotojų pasitikėjimo indekse Nr.9¹¹⁴, kurio pagrindinis tikslas yra pateikti Lietuvos verslo aplinkos ir investicinio klimato vertinimą, buvo padaryta išvada, kad siekiant pritraukti užsienio investicijų, būtina nedelsiant imtis mokesčių reformų, nes 2017 metų pradžioje investuotojai gerokai kritiškiau vertino Lietuvos mokesčių sistemą, nei 2016 metais. Jei 2016 metų antrąjį ketvirtį 6% respondentų teigė, kad sistemos efektyvumo lygis yra žemas, tai 2017 metais taip manančių padaugėjo kone penkiskart (20%). Atlikto tyrimo metu buvo padaryta prielaida, kad reikšmingos įtakos tam turėjo užsitęsusių diskusijos dėl naujojo socialinio modelio ir iš jo išbrauktos “Sodros” įmokų “lubos”, todėl pagrindinė asociacijos rekomendacija yra darbo jėgos apmokestinimo mažinimas ir “Sodros” įmokų “lubų” įteisinimas¹¹⁵.

Diskusijos dėl “Sodros” įmokų viršutinių ribų įteisinimo tęsiasi nuo pat 21 amžiaus. 2007 metais LR ikiteisminio tyrimo įstaigų, muitinės darbuotojų, Lietuvos policijos ir Lietuvos pataisos įstaigų profesinės sąjungos pateikė pranešimą žiniasklaidai palaikydami Seimo nario Jurgio Razmos pateiktą Valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo projektą¹¹⁶, kuriame buvo pateiktas pasiūlymas nustatyti keturių statistikos departamento skelbiamo LR VDU dydžių “lubas”, virš kurių nebūtų atskaitomos “Sodros” įmokos.

Vis gi diskusijos tęsiasi iki šiol. 2017 metais LR Seimo narė Aušrinė Armonaitė pateikė Valstybinio socialinio draudimo įstatymo pakeitimo projektą¹¹⁷, kuriuo buvo pasiūlyta, kad draudžiamų asmenų socialinio draudimo įmokų bazė, kurią privalo taikyti kiekvienas draudėjas ir apdraustasis, skaičiuojant socialinio draudimo įmokas, kalendoriniais metais negali būti didesnė negu 120 VDU, 2019 m. – 110 VDU, 2020 m. – 100 VDU, 2021 m. 80 VDU, nuo 2022 m. – 60 VDU, kas yra maždaug 4500 Eur. per

¹¹³ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *“Sodros” įmokų “lubos”: plusai ir minusai*. 2013. p. 1.

¹¹⁴ Investuotojų forumas. *Lietuvos pasitikėjimo indeksas (9)*, I Ketvirtis. 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-27]. Prieiga per internetą: <http://investorsforum.lt/wp-content/uploads/2017/02/LIPI_LT_-_2017_I_KETV.pdf>.

¹¹⁵ *Ibid.*

¹¹⁶ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 7 straipsnio 1 dalies pakeitimo įstatymo projektas. Reg Nr.: XP-1469, Reg. data: 2006-06-09.

¹¹⁷ Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIP-1168. Reg. data: 2017-10-05.

mėnesį. Palyginimui, ES “lubos” svyruoja nuo 2,4 (Slovėnija) iki 6 (Čekija) VDU. Nors yra ir išimčių, Vokietijoje jos siekia 67 200 Eur. per metus, t.y. 5600 Eur. per mėnesį, nepasaint 3779 Eur. dydžio *bruto* VDU. Tačiau, šis projektas taip pat buvo atmestas.

Analizuojant socialinio draudimo įmokų “lubų” reformos eigą bei argumentus “už” ir “prieš”, galima išskirti kelias pagrindines abiejų priešingų šalių tezes.

“Sodros” įmokų “lubų” įteisinimo kritikų pozicija yra grindžiama “Sodros” biudžeto pajamų praradimu. Įvairių politikų ir ekspertų skaičiavimais, priklausomai nuo pasirinkto įmokų “lubų” dydžio (siūlymai svyruoja nuo 5 iki 10 VDU) ir PSD (ne)įtraukimo, “Sodros” biudžeto pajamos per metus sumažėtų apie 30-100 mln. Eur.

Tuo tarpu pagrindiniai “lubų” įteisinimo šalininkų argumentai yra susiję su investicijų ir kvalifikuotos darbo jėgos pritraukimu, darbo vietų kūrimu, ekonominio šešėlio mažinimu bei socialinio teisingumo aspektu. Anot Lietuvos laisvosios rinkos instituto, nors “Sodros” įmokų “lubos” dažniausiai yra vertinamos kaip mokesčių mažinimas turtingiesiems, tačiau visų pirma tai reikėtų traktuoti kaip ekonomikos stimuliavimo priemonę¹¹⁸. Prognozuojama, kad mokestinės naštos ribų įteisinimas leistų išlaikyti likusius, grąžinti išvykusius ir pritraukti daugiau naujų investuotojų iš užsienio, kurie sukurtų naujas darbo vietas, keltų atlyginimus, kurtų pridėtinę vertę ir pritrauktų aukštos kvalifikacijos specialistus, kas yra ypač aktualu, turint omenyje dabartinę emigracijos paveiktą kvalifikuotos darbo jėgos trūkumą. Be to, verslo aplinkai ir investicijų klimatui palankus reguliavimas mažintų ekonominį šešėlį, skatintų konkurencingumą ir vartojimą, taip pat didintų nacionalinio biudžeto pajamų gavimą iš PSD, pelno, gyventojų pajamų, pridėtinės vertės, nekilnojamojo turto ir kitų mokesčių, kas kompensuotų “Sodros” biudžeto praradimus. Vis gi, dabartinė mokestinė aplinka yra priešinga – “Sodros” įmokų dydžiai lemia dalies darbo užmokesčio mokėjimą “vokeliuose”, kvalifikuotos darbo jėgos emigraciją bei užkerta kelią efektyviam jos pritraukimui ir integracijai Lietuvos rinkoje. Stambios įmonės, norinčios įdarbinti kvalifikuotą darbuotoją ir pasiruošusios jam mokėti aukštą atlyginimą, paprasčiausiai yra “provokuojami” dalį atlyginimo mokėti “vokelyje”, nes mokant, pavyzdžiui, 5000 Eur. dydžio *bruto* darbo užmokesį, daugiau nei 1500 Eur. bus skirta “Sodros” įmokoms, darbuotojas gaus 3800 Eur. dydžio *neto* darbo užmokesį, o darbo vietos kaina kils virš 6500 Eur.

Iš to išplaukia ir kitas su socialinio neteisingumo aspektu susijęs argumentas. Kadangi dabartinis reguliavimas numato tik “Sodros” išmokų “lubas”, (pavyzdžiui, nedarbo draudimo išmokos dydis negali būti didesnis kaip 75% Lietuvos statistikos

¹¹⁸ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. “Sodros” įmokų “lubos”: *pliusai ir minusai*. 2013. p. 1.

departamento skelbiamo *bruto* VDU¹¹⁹), tačiau nenumato “lubų” įmokoms, yra pažeidžiamas socialinis teisingumas, nes reguliavimas lemia tai, kad dalis mokesčių mokėtojų sumoka daugiau įmokų, nei paprasčiausiai gali gauti išmokų. Šį aspektą, be kita ko, įstatymo projekto aiškinamajame rašte¹²⁰ akcentavo ir Seimo narė Aušrinė Armonaitė, pabrėžusi, kad socialinių išmokų “lubos” yra žemos, todėl daugiau sumokantys tiesioginės naudos dėl įmokų mokėjimo negauna, kas lemia egzistuojančios socialinio draudimo sistemos neteisingumą.

Apibendrinant “Sodros” įmokų “lubų” įteisinimo reformą, darbo autoriaus nuomone, palankiausia šalies ekonomikai ir socialiniam stabilumui reformos kryptis yra “Sodros” įmokų “lubų” įteisinimas kartu su progresiniu GPM sistemos įteisinimu. Racionaliausias pasirinkimas būtų 8-10 VDU ribos nustatymas su vėlesniu jos mažinimu iki 4-5 VDU, priklausomai nuo kitų mokesčių surinkimo rezultatų ir kompensavimo mechanizmų efektyvumo. Pabrėžtina, kad GPM progresyvumo ir “Sodros” įmokų “lubų” įteisinimo reformas būtina vertinti kompleksiskai, kadangi vien tik “lubų” įgyvendinimas pernelyg stipriai sumažins pasiturinčių mokesčinę naštą, todėl gali sukelti dar didesnę visuomenės nepasitenkinimą ir dar labiau padidinti socialinę nelygybę.

3.1.3. Socialinio draudimo įmokų konsolidavimas

Kartu su “Sodros” įmokų “lubų” įteisinimu turi būti svarstomas darbuotojo ir darbdavio mokamų “Sodros” įmokų konsolidavimas ir jų perkėlimas darbuotojui, kas leistų supaprastinti painių mechanizmą ir padidinti mokesčių sistemos skaidrumą. Sujungimo reformos tendencijos atsispindi Pasaulio banko skaičiavimuose – per pastaruosius 12 metų 53 valstybės panaikino ir sujungė tam tikrus mokesčius, kad supaprastintų mokesčių prievolių laikymąsi ir sumažintų verslo ir administravimo išlaidas¹²¹. Lietuvoje reformos poreikį Lietuvos stabilumo 2017 metų programoje iškėlė LR finansų ministerija, o vėliau ir Lietuvos laisvosios rinkos institutas bei Investuotojų forumas. Anot Lietuvos laisvosios rinkos instituto, tyrimai rodo, kad mokesčių mokėtojams sunkiau įvertinti pajamoms tenkančią mokesčių naštą, jeigu pajamos apmokestinamos daugiau kaip vienu mokesčiu¹²². Sudėtingumo laipsnį didina ir tai, kad

¹¹⁹ Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 4-26.

¹²⁰ Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo NR. I-1336 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. Dokumento Nr. XIIIIP-1168, Reg. Data: 2017-10-05.

¹²¹ The world bank. Doing business. Paying taxes. Good practices. Keep it simple: one tax base, one tax. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-06]. Prieiga per internetą: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes/good-practices>>.

¹²² Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Sodros įmokų sujungimas. Faktai ir analizė*. 2016. p. 22.

vadinamosios darbuotojų įmokos yra įskaičiuojamos į atlyginimą “ant popieriaus”, tuo tarpu darbdavio įmokos yra priskaičiuojamos prie atlyginimo “ant popieriaus” ir tik tada tampa aiški galutinė darbo vietos kaina. Daugkartinio apmokestinimo problematiką išvelgė ir Pasaulio banko ekspertai¹²³, kurie teigia, kad daugkartinis tos pačios mokesčių bazės apmokestinimas yra žalingas, kadangi:

- prieštarauja administracinio paprastumo principui;
- padidina mokėjimų skaičių ir procedūroms atlikti laiką;
- kiekvienam atskiram mokėjimui yra taikoma individuali forma ir reikalavimai;
- apsunkina mokesčių administravimą ir padidina administravimo išlaidas;
- neigiamai veikia investicinį klimatą;
- apsunkina mokestinių prievolių laikymąsi ir t.t.

Be to, kadangi dalis “Sodros” įmokų vadinamos darbdavio įmokomis, darbuotojai dažnai jas suvokia ne kaip už juos ir jų labai mokamas įmokas, todėl darbuotojams dažnai nerūpi, jei jos yra nesumokamos darbo užmokestį išmokant “vokeliuose”. Dėl šios priežasties, apart aukščiau išvardintų veiksmų, sujungus darbdavio ir darbuotojo “Sodros” įmokas padidėtų darbuotojų vidinė atsakomybė ir atsirastų suvokimas, kad nuslėptos “Sodros” įmokos ateityje turės įtakos jų senatvės pensijai¹²⁴.

Kaip buvo minėta aukščiau, darbuotojų įmokos yra įskaičiuojamos į atlyginimą “ant popieriaus”, o darbdavio – priskaičiuojamos, todėl, sujungus “Sodros” įmokas ir perkėlus darbdavio įmokas į darbuotojo atlyginimą “ant popieriaus”, išaugtų mokesčių bazė, nuo kurios yra skaičiuojami mokesčiai. Todėl sekantis žingsnis, kuris turi būti padarytas norint sujungti darbuotojo ir darbdavio įmokas ir išlaikyti fiskalinį neutralumą yra “Sodros” įmokų tarifų pertvarkymas bei jų mažinimas. Pavyzdžiui, Lietuvos laisvosios rinkos institutas siūlo padidinus darbo užmokestį “ant popieriaus” atitinkamai¹²⁵:

- mažinti bendrą “Sodros” įmokų tarifą;
- toliau didinti aukščiau aptartą NPD;
- dalį (~53%) bazinę pensiją užtikrinančios “Sodros” įmokos dalies sujungti su GPM išlaikant 15% dydžio nominalų GPM tarifą;
- perkelti bazinę pensiją iš “Sodros” biudžeto į valstybės biudžetą;

¹²³ The world bank. Doing business. Paying taxes. Good practices. Keep it simple: one tax base, one tax. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-06]. Prieiga per internetą: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes/good-practices>>.

¹²⁴ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Sodros įmokų sujungimas. Faktai ir analizė*. 2016. p. 2-3.

¹²⁵ Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Kaip sujungti “Sodros” įmokas nedidinant GPM tarifo?* 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-08]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-kaip-sujungti-sodros-imokas-nedidinant-gpm-tarifo/lrinka>>.

Tuomet bazinės pensijos finansavimas (~850 mln. Eur.) vyktų iš padidėjusių GPM pajamų dėl išplėtos GPM bazės (~450 mln. Eur.) bei “Sodrai” atidavinėjant skolą valstybės biudžetui (~405 mln. Eur. kasmet). Toks modelis, kitaip nei siūlomas 21% dydžio nominalus GPM tarifas, padėtų išsaugoti investicinį patrauklumą, konkurencinį pranašumą ir 15% dydžio GPM tarifą su darbo santykiais nesusijusioms pajamoms¹²⁶. Šitam pasiūlymui, be kita ko, 2017 m. birželio 27 d. vienbalsiai pritarė ir Lietuvos smulkiojo ir vidutinio verslo taryba, susidedanti iš verslininkų ir prekybininkų asociacijos, nacionalinio verslo konfederacijos, darbdavių konfederacijos, “Sodros”, LR finansų ministerijos ir kitų atstovų.

3.2. Mokesčių bazės išplėtimas, tarifų didinimas ir lengvatų pertvarkymas

Kaip buvo minėta aukščiau, surenkamų mokesčių dalis nuo BVP yra viena mažiausių visoje ES – vos 30%. Todėl, vykdant darbo jėgos apmokestinimo reformą turint tikslą palengvinti darbo mokesčių našta, būtina ieškoti naujų pajamų šaltinių, kurie kartu su gyventojų pajamų, pridėtinės vertės, pelno ir kitais mokesčiais efektyviai prisidėtų prie praradimų kompensavimo ir padidintų iš mokesčių surenkamas nacionalinio biudžeto pajamas. Lietuvos poreikį persikirstyti mokesčio reguliavimo akcentus 2015 ir 2017 metais pabrėžė Europos Komisija kartu su ES Taryba^{127,128}, nustačiusios, kad Lietuvos mokesstinės pajamos labai priklauso nuo šešėlinės ekonomikos paveiktų netiesioginio ir darbo jėgos apmokestinimo mokesčių, o pajamos iš aplinkosaugos, turto ir kapitalo apmokestinimo vis dar labai nedidelės, todėl mokesčių bazės plėtimas galėtų padėti perbalansuoti mokesčių sistemą taip, kad būtų remiamas užimtumas, skatinama pajamų lygybė ir didinamas mokesčių sistemos atsparumas sukrėtimams¹²⁹.

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ 2015 m. gegužės 13 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2015 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2015 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2015 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2015 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0264&from=LT>>.

¹²⁸ 2017 m. gegužės 22 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2017 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2017 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-02]. Prieiga per internetą: <<https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations-lithuania-lt.pdf>>.

¹²⁹ Europos Komisijos tarnybų darbinis dokumentas. Šalies ataskaita. Lietuva 2017. Pridedamas prie komisijos komunikato Europos Parlamentui, Tarybai, Europos Centriniam Bankui ir Euro Grupei. 2017 m. Europos semestras. Struktūrinių reformų pažangos vertinimas, makroekonominio disbalanso prevencija ir naikinimas ir pagal Reglamentą (ES) Nr. 1176/2011 atliktų nuodugnių apžvalgų rezultatai [interaktyvus;

3.2.1. Aplinkosauginių mokesčių bazės išplėtimas

Analizuojant mokesčius, kaip vieną iš ekonominio aplinkos apsaugos mechanizmo priemonių, reikėtų visų pirma pabrėžti, kad jie išsiskiria iš visos Lietuvos mokesčių sistemos, nes jų funkcija yra ne tik fiskalinė – t.y. jie nustatomi ir renkami ne tik siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešiesiems interesams finansuoti, bet taip pat ir užtikrinti racionalų gamtos išteklių naudojimą, skatinti pažangias gamybos technologijas ir vykdyti aplinkos taršos mažinimą¹³⁰.

LR MAĮ¹³¹ 13 straipsnis išskiria mokestį už valstybinius gamtos išteklius, angliavandenilių išteklių mokestį, mokestį už aplinkos teršimą ir atskaitymus nuo pajamų pagal LR miškų įstatymą.

2011 m. liepos 6 d. Europos Parlamento ir Tarybos reglamente (ES) Nr. 691/2011 dėl Europos aplinkos ekonominių sąskaitų yra išskiriami:

1. Energijos mokesčiai;
2. Transporto mokesčiai (išskyrus kuro mokesčius);
3. Taršos mokesčiai;
4. Išteklių mokesčiai¹³².

Remiantis Eurostat duomenimis, 2016 mokestiniais metais Lietuvos mokestinės pajamos iš aplinkosauginių mokesčių sudarė vos 1,93% šalies BVP, esant 2,44% ES vidurkiui. Tai buvo vienas blogiausių rezultatų visoje ES – 23 vieta iš 28. Palyginimui – Danijoje 4%, Latvijoje 3,65%, Italijoje 3,5%, Estijoje 3,06%, Lenkijoje 2,72%, Jungtinėje Karalystėje 2,43%.

Iš aukščiau paminėtų 1,93% nuo BVP (747,92 mln. Eur.):

1. 1,75% nuo BVP (677,26 mln. Eur.) buvo gauta iš energijos mokesčių – degalų akcizų, mokesčio už elektros energiją, šilumą ir dujas, angliavandenilių išteklių mokesčio ir pan.;
2. 0,03% nuo BVP (12,74 mln. Eur.) buvo gauta iš taršos mokesčių – mokesčiai už aplinkos teršimą apmokestinamųjų gaminių atliekomis, pakuotės atliekomis, sąvartyne šalinamomis atliekomis, taip pat iš mobilių ir stacionarių taršos šaltinių¹³³;

žiūrėta 2018-03-05]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0080>>.

¹³⁰ MEDELIENĖ, A., ŽVAIGŽDINIENĖ, I. *Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas*. Verslo ir teisės aktualijos / Current Issues of Business and Law. Vilnius: 2012. p. 150.

¹³¹ Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.

¹³² Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 691/2011 “Dėl Europos aplinkos ekonominių sąskaitų”, OJ L 192. 22.7.2011, p. 1-16.

¹³³ Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 47-1469.

3. 0,06% nuo BVP (24,28 mln. Eur.) buvo gauta iš išteklių mokesčių, kurių objektas yra naudingosios iškasenos, vanduo, statybinis gruntas ir medžiojamieji gyvūnai¹³⁴;
4. 0,09% nuo BVP (33,65 mln. Eur.) buvo gauta iš transporto mokesčių – mokesčių pagal kelių LR priežiūros ir plėtros programos finansavimo įstatymą ir LR kelių mokesčio įstatymą, taip pat LR PVM įstatyme nustatytais atvejais už naudotų automobilių tiekimą už atlygį.

Iš pateiktų duomenų matyti, jog absoliuti dauguma mokestinių pajamų, susijusių su aplinkosauga, gaunama iš energijos mokesčių. Nors, anot Eurostat, pirmų trijų mokesčių surinkimo rodikliai šalies BVP atžvilgiu nuo ES valstybių narių rodiklių skyrėsi nežymiai, tačiau pajamų iš transporto mokesčių ir BVP santykis (0,09%, esant 0,48% ES vidurkiui) yra antras blogiausias rezultatas visoje ES. Mažiau surenka tik Estija – 0,06%. Palyginimui – Danija surenka 1,58%, Olandija 1,01%, Suomija 0,97%, Belgija 0,67% , Jungtinė Karalystė 0,56%, Latvija 0,46% nuo šalies BVP.

2017 m. Europos Komisijos tarnybų darbo dokumente buvo padaryta išvada, kad Lietuva yra likusi viena iš nedaugelio Europos šalių, kuriose nėra jokio pavidalo automobilių apmokestinimo ar kelių mokesčio už asmeninius lengvuosius automobilius. Nors viešai diskutuota dėl automobilių mokesčio įvedimo, šiuo metu nėra konkrečių planų jį įvesti¹³⁵, apart LR Vyriausybės nutarime nustatytos “alternatyvios priemonės” persvarstyti aplinkosaugos mokesčių bazę ir didinti mokestinių pajamų dalį, kurią sudaro šie mokesčiai¹³⁶.

Dauguma ES valstybių narių, įskaitant Latviją, Daniją, Belgiją, Vokietiją, sėkmingai taiko CO₂ mokestį. Pavyzdžiui:

1. Latvijoje mokamas automobilių ir motociklų mokestis yra taikomas registracijos metu atsižvelgiant į automobilio amžių, taršą (CO₂ emisiją) ir variklio darbinį tūrį. Be to, šalia jo kasmet yra mokamas automobilio ir motociklo naudojimo mokestis, kuris yra apskaičiuojamas remiantis variklio darbinio tūrio, transporto priemonės masės bei galios rodikliais;
2. Danijoje mokesčio dydis priklauso nuo kuro tipo ir jo sąnaudų;

¹³⁴ Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas. *Valstybės žinios*, 1991, Nr. 11-274.

¹³⁵ Europos Komisijos tarnybų darbinis dokumentas. Šalies ataskaita. Lietuva 2017. Pridedamas prie komisijos komunikato Europos Parlamentui, Tarybai, Europos Centriniam Bankui ir Euro Grupei. 2017 m. Europos semestras. Struktūrinių reformų pažangos vertinimas, makroekonominio disbalanso prevencija ir naikinimas ir pagal Reglamentą (ES) Nr. 1176/2011 atliktų nuodugnių apžvalgų rezultatai [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-05]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0080>>.

¹³⁶ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2017 metų programos”. *TAR*, 2017, Nr. 7124.

3. Vokietijoje mokestis susideda iš bazinio mokesčio, priklausančio nuo variklio darbinio tūrio ir kuro tipo, bei CO₂ mokesčio.

Taigi, atsižvelgiant į dabartinį mokesčių sistemos disbalansą ir potencialias darbo jėgos apmokestinimo reformas, būtina svarstyti galimas transporto priemonių apmokestinimo galimybes įvedant kasmetinį automobilio naudojimo, jo registravimo arba kelių mokesčius pasitelkiant kitų ES valstybių narių surinktą patirtį.

3.2.2. Akcizų didinimas

Akcizais, kaip į valstybės biudžetą mokamais netiesioginiais vartojimo mokesčiais, remiantis LR akcizų įstatymo 2 straipsnio nuostatomis yra apmokestinami:

1. Etilo alkoholis ir alkoholiniai gėrimai;
2. Apdorotas tabakas;
3. Energetiniai produktai;
4. Elektros energija¹³⁷.

Iš nacionalinio biudžeto pajamų struktūros matyti, kad akcizai yra vienas svarbiausių pajamų šaltinių, kurie sudaro apie 13,3% visų nacionalinio biudžeto pajamų. Per 2016 ir 2017 metus į valstybės biudžetą buvo surinkta atitinkamai 1 201 ir 1 339 mln. Eur. akcizų, o jau 2018 yra planuojama surinkti virš 1 452 mln. Eur.¹³⁸

2017 m. kovo 1 d. įsigaliojus LR akcizų įstatymo pakeitimams, buvo padidinti tam tikri akcizų tarifai apdorotam tabakui ir alkoholiniams gėrimams, o būtent:

- Cigaretėms taikomam specifiniam elementui nuo 50,68 iki 56 Eur. (dabar – 59 Eur.);
- Cigaretėms nustatytas kombinuotasis akcizų tarifas (kuris turi būti ne mažesnis kaip) nuo 85 iki 90 Eur. už 1000 cigarečių (dabar – 96 Eur.);
- Cigarams ir cigarilėms nuo 29,94 iki 33 Eur. už kilogramą produkto (dabar – 37 Eur.);
- Alui nuo 3,36 iki 7,11 Eur. už 1 procentą faktinės tūrinės alkoholio koncentracijos procentais akcizų tarifas, kuris nustatomas už produkto hektolitrą;
- Vynui ir kitiems fermentuotiems gėrimams, kurių faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija procentais yra ne didesnė kaip 8,5%, nuo 30,96 iki 65,46 Eur. už produkto hektolitrą;

¹³⁷ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 98-3492.

¹³⁸ Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūra. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-01]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20pajamos%202017%20planas.pdf>>.

- Vynui ir kitiems fermentuotiems gėrimams, kurių faktinė tūrinė etilo alkoholio koncentracija procentais yra didesnė nei 8,5%, nuo 77,89 iki 164,67 Eur. už produkto hektolitą;
- Tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra ne didesnė kaip 15 procentų, nuo 96,65 iki 185,82 Eur. už produkto hektolitą;
- Tarpiniams produktams, kurių faktinė tūrinė alkoholio koncentracija procentais yra didesnė kaip 15 procentų, nuo 136,37 iki 264,52 Eur. už produkto hektolitą;
- Etilo alkoholiui nuo 1 353,69 iki 1 665,04 Eur. už gryno etilo alkoholio hektolitą;

Vis gi, nepaisant akcizų tarifų didinimo ir neigiamos pardavimų dinamikos, remiantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie LR finansų ministerijos pateiktais duomenimis¹³⁹, jos administruojamų akcizų 2017 metais buvo surinkta 121 573 tūkst. Eur. arba 10,2% daugiau nei 2016 metais, t.y.:

- Už etilo alkoholį ir alkoholinius gėrimus iš viso surinkta 60 967 tūkst. Eur. arba 25,1% daugiau nei 2016 metais;
- Už apdorotą tabaką iš viso surinkta 9 140 tūkst. Eur. arba 3,3% daugiau nei 2016 metais;

Dėl aukščiau išvardytų 2017 metų nacionalinio biudžeto pajamų rezultatų, priklausomai nuo 2018 metų rezultatų, laikantis teisingumo ir ekonominio efektyvumo principų, bei atsižvelgiant į kaimyninių šalių reguliavimą, ateityje gali būti svarstomas tolimesnis laipsniškas akcizų tarifų didinimas, kuris leistų surinkti daugiau pajamų į valstybės biudžetą ir kompensuoti galimus praradimus iš darbo mokesčių.

3.2.3. Mokesčių lengvatų pertvarkymas

Kasmet didėjančios Lietuvos viešosios išlaidos, problematiškas mokesčių surinkimas ir jų santykis su šalies BVP, verčia ne tik ieškoti naujų apmokestinimo šaltinių ir keisti standartinius mokesčių tarifus, bet ir svarstyti dėl teisės aktuose įtvirtintų mokesčių lengvatų pertvarkymo.

Anot B. Sudavičiaus, mokesčių lengvatas, kaip LR MAĮ 7 str. įtvirtinto mokesčių mokėtojų lygybės principo išimtis, galima apibūdinti kaip mokesčių mokėtojui ar jų grupei mokesčio įstatymo nustatytas išskirtines apmokestinimo sąlygas, kurios yra palankesnės, palyginti su įprastomis sąlygomis, ir kurios suteikia mokesčio mokėtojui

¹³⁹ VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga, 2017.

teisę apskritai nemokėti mokesčio arba mokėti mažesnio dydžio mokesčių¹⁴⁰. Jų nustatymas paprastai priklauso nuo ekonominių, socialinių ar kitų valstybės prioritetų ir pagal savo prigimtį turi pasireikšti teisingumu, tikslingumu ir pagrįstumu. Lengvatos turi būti labai „siauros“ ir labai lengvai paaiškinamos dėl savo tikslingumo, o valstybė turėtų vykdyti lengvatų taikymo stebėseną ir lanksčiai reaguoti į ekonominės aplinkos pokyčius¹⁴¹.

Būtinybę peržiūrėti lengvatas lemia ir tai, kad remiantis LR finansų ministerijos pateikta finansinių rodiklių apžvalga¹⁴², prognozuojama, kad 2018 metais dėl galiojusių pagrindinių keturių mokesčių lengvatų biudžetas neteks apie 1230,9 mln. Eur. (palyginimui, 2018 m. iš mokesčių planuojama surinkti apie 7795 mln. Eur. į valstybės ir savivaldybių biudžetus), iš kurių:

- Iš GPM – 588,6 mln. Eur. (pvz. dėl metinio NPD – 400 mln. Eur., neapmokestinamų dovanų – 65 mln. Eur., dėl sumažinto tarifo individualios veiklos pajamoms – 37 mln. Eur., dėl GPM gražinimų pagal gyventojų deklaruotas išlaidas pagal 21 GPMĮ straipsnį – 37 mln. Eur., dėl neapmokestinamų pajamų (įskaitant tiesiogines išmokas) iš žemės ūkio veiklos – 21 mln. Eur. ir pan.);
- Iš akcizų – 232 mln. Eur. (pvz. dėl sumažinto akcizų tarifo žemės ūkio veikloje naudojamiems gazoliams – 87,3 mln. Eur., dėl sumažinto akcizų tarifo šildymui skirtiems gazoliams – 17,3 mln. Eur. ir pan.);
- Iš pelno mokesčio – 208,4 mln. Eur. (pvz. dėl apmokestinamojo pelno sumažinimo dėl investicijų – 52,6 mln. Eur., dėl 5% pelno mokesčio tarifo vienetams, kurių vidutinis darbuotojų skaičius neviršija 10 ir pajamos neviršija 300 tūkst. Eur. – 33,9 mln. Eur., dėl atskaitomos suteiktos paramos ir labdaros sumos – 20,5 mln. Eur. ir pan.);
- Iš PVM – 201,9 mln. Eur. (pvz. dėl lengvatinio 5% PVM tarifo taikymo vaistams ir medicinos pagalbos priemonėms, kai šių prekių įsigijimo išlaidos visiškai ar iš dalies kompensuojamos LR sveikatos draudimo įstatymo nustatyta tvarka ir neįgaliųjų techninės pagalbos priemonėms ir jų remontui – 74,7 mln. Eur., dėl lengvatinio 9% PVM tarifo taikymo centriniam šildymui ir karštam vandeniui, tiekiamiems gyventojams – 47 mln. Eur. ir pan.).

¹⁴⁰ SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė: 2010. p. 104.

¹⁴¹ Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolė. Valstybinio audito ataskaita. Mokesčių lengvatos. Vilnius: 2013. p. 3.

¹⁴² 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalga. Finansų ministerija. 2017.

Taigi, matant tokias sumas, natūraliai kyla klausimas dėl jų socialinio ir ekonominio pagrįstumo bei efektyvumo.

Pavyzdžiui, dėl dažnai diskutuotino PVM 19 str. 3 d. 1 p. įtvirtinto lengvatinio 9% PVM tarifo taikymo centriniam šildymui ir karštam vandeniui, tiekiamiems gyventojams, 2018 m. prognozuojama netekti apie 47 mln. Eur. biudžeto pajamų¹⁴³. Susirūpinimą šia lengvata išreiškė ir investuotojų forumas, kuris 2018 m. pasiūlė naikinti ją kaip ekonomiškai ir socialiai nepagrįsta¹⁴⁴. Dabartinis reguliavimas lemia tai, kad ši lengvata taikoma nepriklausomai nuo vartotojų pajėgumo, nes ji yra taikoma ne tik mažas pajamas gaunantiems individams, jaunos šeimos ir pensijinio amžiaus žmonėms, bet taip pat ir didesnes pajamas turintiems ir visą kainą galintiems susimokėti individams, kas iš esmės gali būti traktuojama kaip parama monopoliniam verslui ir pasiturintiems, o ne socialiai ir ekonomiškai teisinga ir racionali lengvata, prisidedanti prie socialinės atskirties mažinimo. Atvirkščiai, ši lengvata iš esmės naudingesnė būtent pasiturintiems subjektams, kadangi didesnę nekilnojamąjį turtą turintys ir didesnes pajamas gaunantys subjektai natūraliai suvartoja daugiau energijos, kas lemia didesnę lengvatos taikymą ir didesnius nacionalinio biudžeto pajamų praradimus. Atsižvelgiant į tai, lengvatinis 9% dydžio PVM tarifas turi būti panaikintas ir grąžintas kompensacinis mechanizmas mažiausias pajamas gaunantiems asmenims.

Be aplinkosauginių mokesčių ir akcizų, tarptautinis valiutos fondas išskiria ir turto mokesčius, iš kurių šiuo metu Lietuvoje gaunamos labai nedidelės pajamos¹⁴⁵, tačiau, kuriuos tinkamai suregulavus būtų galima lengvai ir efektyviai apmokestinti. Jų ypatumas slypi tame, kad dėl registracijos procedūrų jų vengimas yra sunkesnis. Be to, jie suteikia galimybę apmokestinti oficialiai nedirbančių arba mažai uždirbančių individų turimą didelės vertės turtą. Mokesčių sistemos trūkumą išvelgė ir Europos Komisija, nustatiusi, kad Lietuvoje pajamos iš periodinių nekilnojamojo turto mokesčių kur kas mažesnes už ES vidurkį. 2014 m. pajamos iš periodinių nekilnojamojo turto mokesčių sudarė 0,3% BVP (ES vidurkis buvo 1,6%)¹⁴⁶. Praėjus tam tikram laikui situacija tik

¹⁴³ *Ibid.*

¹⁴⁴ Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos prašymo pagrindu Investuotojų forumo parengtas pasiūlymas „Dėl tolesnės mokesčių ir socialinio draudimo sistemos reformos“. Vilnius: 2018.

¹⁴⁵ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2015 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 11, 2015 Washington.

¹⁴⁶ Europos Komisijos tarnybų darbinis dokumentas. Šalies ataskaita. Lietuva 2017. Pridedamas prie komisijos komunikato Europos Parlamentui, Tarybai, Europos Centriniam Bankui ir Euro Grupei. 2017 m. Europos semestras. Struktūrinių reformų pažangos vertinimas, makroekonominio disbalanso prevencija ir naikinimas ir pagal Reglamentą (ES) Nr. 1176/2011 atliktų nuodugnių apžvalgų rezultatai [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-05]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0080>>.

pablogėjo – remiantis Mokesčių ir maitų sąjungos bei Eurostat duomenimis, 2016 m. Lietuvoje:

- Pajamų iš turto apmokestinimo dalis nuo BVP – 0,4% (27 vieta tarp ES valstybių narių, ES vidurkis – 2,6%);
 - Pajamų iš nekilnojamojo turto apmokestinimo dalis nuo BVP – 0,3% (21 vieta tarp ES valstybių narių, ES vidurkis – 1,6%).
 - Pajamos iš likusio turto apmokestinimo dalis nuo BVP – 0,1% (26 vieta tarp ES valstybių narių, ES vidurkis – 1%).

Taigi, atsižvelgiant į tai, kad turto apmokestinimas jau daugiau nei 6 kartus mažesnis už ES vidurkį ir praktiškai nėra apmokestinamas, būtina spręsti šios Lietuvos mokesčių sistemos spragą, pradedant nuo NTMI 7 str.¹⁴⁷ įtvirtintų, tačiau socialiai ir ekonomiškai netikslingų ir neracionalių ir lengvai piktnaudžiaujamų lengvatų naikinimo, pavyzdžiui:

- Tradicinių religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas, o kitų religinių bendruomenių, bendrijų ir centrų nekilnojamas turtas (arba jo dalis), naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai. Remiantis NTMI komentaru, ši lengvata yra taikoma visoms tradicinėms religinėms bendruomenėms, bendrijoms ir centrams priklausantis ar šių asmenų iš fizinių asmenų perimtas nekilnojamas turtas, neatsižvelgiant į jo naudojimo tikslus¹⁴⁸. Taigi, be tradicinėms religinėms bendruomenėms suteiktos lengvatos komercinėje veikloje naudojamam nekilnojamajam turtui, įstatymas numato lengvata visoms kitoms religinėms bendruomenėms, jei nekilnojamas turtas yra naudojamas tik nekomercinei veiklai arba kulto apeigų reikmenų gamybai.
- Nekilnojamas turtas (arba jo dalis), naudojamas teikiant tik sveikatos priežiūros paslaugas. Iš pateikto apibrėžimo matyti, kad ši lengvata yra taikoma ne tik viešam sektoriui, bet ir privačioms klinikoms, kurios gauna pajamas ir yra pelno siekiantys verslo subjektai.
- Nekilnojamas turtas (arba jo dalis), esantis kapinių teritorijoje, t.y. neapmokestinamas fiziniams ir juridiniams asmenims priklausantis ar šių asmenų iš fizinių asmenų perimtas nekilnojamas turtas (ar jo dalis), kuris naudojamas laidojimo paslaugoms arba esantis kapinių teritorijoje¹⁴⁹. Kaip ir aukščiau minėtu atveju, ši lengvata nepagrįstai yra taikoma pelno siekiantiems verslo subjektams.

¹⁴⁷ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas, *Valstybės žinios*. 2005, Nr. 76-2741.

¹⁴⁸ Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 apibendrintas komentaras.

¹⁴⁹ *Ibid.*

Be PVM lengvatos šildymui ir NTM lengvatų, taip pat turi būti svarstomas dalies GPMĮ įtvirtintų lengvatų atsisakymas, kurių GPMĮ 17 str. yra net 56, kadangi dėl plačiai taikomų mokesčio lengvatų esame labai nutolę nuo plačios GPM bazės idealo¹⁵⁰. Pavyzdžiui, dabartinis reguliavimas nepagrįstai daug lengvatų suteikia tam tikrojo verslo atstovams, o būtent žemės ūkio subjektams.

Remiantis GPMĮ 17 str. 1 d. 23 p., neapmokestinamos pajamos iš žemės ūkio veiklos, jeigu šias pajamas gaunantis gyventojas mokestiniu laikotarpiu neprivalo registruotis ir nėra įregistruotas PVM mokėtoju¹⁵¹.

Dar dvi lengvatos yra įtvirtintos GPMĮ 17 str. 1 d. 51 ir 55 p., kurie numato, kad nėra apmokestinamos pajamos iš žemės ūkio veiklos gaunančių gyventojų gaunamos išmokos, mokamos kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) dalyviams (nariams) skirstant šios (šio) kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) pelną, jeigu tą mokestinį laikotarpį, už kurį mokamos tos išmokos, šios (šio) kooperatinės bendrovės (kooperatyvo) pelnas (ar jo dalis) apmokestinamas taikant Pelno mokesčio įstatymo 5 straipsnio 6 dalį. Be to, nėra apmokestinamos 1 750 Eur. per mokestinį laikotarpį neviršijančios pajamos, gautos kaip atlygis teikiant paslaugas pagal paslaugų kvitą, kai šių paslaugų teikimą nustato LR žemės ūkio ir miškininkystės paslaugų teikimo pagal paslaugų kvitą įstatymas¹⁵².

Be šių lengvatų, žemės ūkio atstovams yra taikomas 2018 m. nuo 21 Eur. iki 56 Eur. už 1 000 litrų produkto padidėjęs lengvatinis akcizų tarifas gazoliams, skirtiems naudoti žemės ūkio veiklos, įskaitant akvakultūros ar verslinės žvejybos vidaus vandenyse veiklą bei subjektams žemės ūkio produktų gamybai. Palyginimui – bazinis tarifas yra 347 Eur. už 1 000 litrų produkto akcizų tarifas¹⁵³.

LR finansų ministerija prognozuoja, kad dėl neapmokestinamų pajamų (įskaitant tiesiogines išmokas) iš žemės ūkio veiklos 2018 m. biudžetas praras 21 mln. eurų pajamų, o dėl sumažinto akcizų tarifo žemės ūkio veikloje naudojamiems gazoliams – 87,3 mln. Eur.¹⁵⁴.

Išskirtinės ir palankesnės sąlygos net ir stambiam žemės ūkio verslui ir kitoms sritims kelia abejonių dėl jų socialinio ir ekonominio reikšmingumo, pagrįstumo ir tikslingumo ir vis ryškiau atlieka paramos verslui funkciją. 2013 m. Valstybinio audito ataskaitoje dėl mokesčių lengvatų buvo padaryta išvada, kad tarptautinėje praktikoje

¹⁵⁰ PAULAUSKAS, A. *Vienodas gyventojų pajamų mokesčio tarifas*. Vilnius: Teisė 2008, p. 71.

¹⁵¹ Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.

¹⁵² *Ibid.*

¹⁵³ Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 98-3492.

¹⁵⁴ 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalga. Finansų ministerija. 2017.

pateikiamos mokesčių lengvatų taikymo stebėsenos gairės – aiškiai apibrėžti lengvatų tikslus, vertinti biudžeto pajamų netekimus dėl jų taikymo ir skelbti tokius netekimus viešai – Lietuvoje įgyvendinamos nepakankamai: dažnai yra nenustatomi arba nustatomi bendro pobūdžio tikslai, dažnai neapibrėžiami lengvatų taikymo terminai, sąvokos, objektas ir taikymo sąlygos. Be to, neapibrėžiant mokesčių lengvatų taikymo termino ir naudojant jas kaip rinkos reguliavimo priemones, turinčias poveikį verslui ir visuomenei, ilgainiui jos gali tapti rinką iškreipiančiomis priemonėmis, nes buvo priimtos esant kitomis ekonominėmis sąlygomis¹⁵⁵. Todėl, atliekant minėtų lengvatų reformą turi būti aiškiai ir nedviprasmiškai įvertinta, kokie yra jų objektai, subjektai, socialiniai ir ekonominiai tikslai, ar yra pasiekti ir kaip pasiekti užsibrėžti tikslai, bei kaip jų taikymas veikia biudžeto pajamas ir šalies ekonomiką.

3.3. Mokesčių administravimo ir pajamų iš PVM surinkimo gerinimas

Efektyvus mokesčių administravimas yra vienas pagrindinių faktorių, lemiančių veiksmingą mokesčių fiskalinės funkcijos įgyvendinimą, todėl akivaizdu, kad kiekviena kliūtis, apsunkinanti mokesčių surinkimą, turi būti tiriama ir efektyviai šalinama.

Iš finansų ministerijos pateiktų duomenų matyti, kad Lietuvoje daugiausiai viešųjų pajamų yra surenkama iš “Sodros” įmokų (2017 m. – 3 618 mln. Eur.), PVM (2017 m. – 3 283 mln. Eur.) ir GPM (2017 m. – 1 556 mln. Eur.)¹⁵⁶, kurie, be kita ko, yra labiausiai veikiami ekonominio šešėlio.

Kaip buvo minėta aukščiau, Lietuvoje surenkamų nacionalinio biudžeto pajamų iš mokesčių ir BVP santykis yra vienas mažiausių ES. Anot Tarptautinio valiutos fondo, tai yra ne tik dėl disbalansuotos mokesčių sistemos, bet ir dėl neefektyvaus mokesčių administravimo iš surinkimo¹⁵⁷. Nors per kelerius pastaruosius metus Lietuva padarė pažangą gerindama PVM surinkimą, PVM spraga (angl. *VAT gap*) Lietuvoje išlieka tarp didžiausių ES¹⁵⁸. Pažangių studijų institutas, vertindamas 28 ES valstybių narių PVM spragą 2011-2015 metų laikotarpiu, nustatė, kad Lietuvoje 2015 ji siekė apie 26,41%

¹⁵⁵ Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolė. Valstybinio audito ataskaita. Mokesčių lengvatos. Vilnius: 2013.

¹⁵⁶ 2017 m. Lietuvos viešosios pajamos. Finansų ministerija. 2017.

¹⁵⁷ International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 18, 2016 Washington.

¹⁵⁸ 2017 m. gegužės 22 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2017 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2017 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-02]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_lithuania-lt.pdf>.

VTTL (angl. *VAT total tax liability*) (1037 mln. Eur.). Tyrimų rezultatai atskleidė, kad didesnė spraga buvo tik Graikijoje – 28,27%, Slovakijoje – 29,39% ir Rumunijoje – 37,18%, o ES vidurkis buvo 12,77%¹⁵⁹.

Atsižvelgiant į tai, kad tyrimų rezultatai parodė, kad bendra 28 ES valstybių narių PVM spraga 2015 metais sudarė 151,5 mlrd. Eur., 2016 ir 2017 metais Europos Komisija pateikė veiksmų planus “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas spręsti”¹⁶⁰ ir “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas veikti”¹⁶¹, kuriuose buvo įtvirtinti žingsniai, kurių turi būti imtasi PVM sukčiavimui mažinti ir surinkimo efektyvumui didinti, tarp kurių:

- PVM kliūčių elektroninei prekybai bendrojoje rinkoje šalinimas;
- Bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos ES gerinimas dalijantis ir drauge analizuojantis informaciją apie sukčiautojų tinklus, bei išieškant mokestines skolas;
- Mokesčių administratorių veiksmingumo gerinimas modernizuojant ir supaprastinant PVM surinkimą;
- Savanoriško prievolių vykdymo, mokestinio švietimo ir bendradarbiavimo tarp įmonių ir mokesčių administratorių gerinimas;
- Laikina nukrypti leidžianti nuostata. 2016 m. gruodžio 21 d. Komisija įvykdė įsipareigojimą pateikti Tarybos direktyvos dėl bendrojo atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo laikino taikymo tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, kurių vienos sąskaitos faktūros vertė viršija 10000 EUR ribą, pasiūlymą. Pagal šią sistemą PVM yra „sustabdomas“ visoje ekonomikos grandinėje (tarp įmonių) ir juo apmokestinami tik galutiniai vartotojai. Šia priemone siekiama padėti valstybėms narėms, kurios ypač kenčia nuo sukčiavimo, kovoti su karuseliniu sukčiavimu, kol bus rastas visapusiškas ES masto sprendimas. Dėl to Taryboje vyksta derybos¹⁶².
- Bendros Europos PVM erdvės kūrimas, t.y. sistemos sukūrimas, kuri leistų apmokestinti įmonių tarpusavio prekių tiekimą ES taip pat, kaip apmokestinamas vidaus tiekimas, taikant vienodas taisykles. Dabartinėje nuo 1993 m. galiojančioje

¹⁵⁹ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. IHS, Institute for Advanced Studies. Warsaw, 2017.

¹⁶⁰ Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl PVM veiksmų plano, “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas spręsti”, Briuselis: 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=EN>>.

¹⁶¹ Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų, “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas veikti”, Briuselis: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=EN>>.

¹⁶² *Ibid.*

sistemoje, kuri laikyta pereinamojo laikotarpio sistema, visi tarpvalstybiniai sandoriai dalijami į neapmokestinamą tarpvalstybinį tiekimą ir apmokestinimą tarpvalstybinį įsigijimą. Ši sistema panaši į muitinės sistemą, bet neturi lygiavertės kontrolės, todėl joje neišvengiama tarpvalstybinio sukčiavimo galimybė. Toks sukčiavimas vyksta, kai tiekėjas apsimeta pervežęs prekes į kitą valstybę narę, tačiau prekės faktiškai suvartojamos vietoje, nesumokant PVM, arba ypač kai tarpvalstybinio sandorio klientas įsigyja prekes ir paslaugas be PVM ir surenka PVM, bet jo neperduoda mokesčių administratoriams, o jo pirkęjas PVM gali atskaityti¹⁶³. Tuo tarpu naujoji PVM sistema bus grindžiama apmokestinimo paskirties valstybėje narėje principu, kas reiškia, kad prekės, kuriomis prekiaujama tarpvalstybinio mastu, bus apmokestinamos toje šalyje, kurioje jos yra vartojamos (paskirties šalyje), paskirties šalyje taikomu mokesčio tarifu, o ne ten, kur jos gaminamos (kilmės šalyje). Šią reformą planuojama įgyvendinti 2 etapais:

- 1) Iš naujo įtvirtinti tarpvalstybinio tiekimo apmokestinimo principą ir į vieno langelio sistemą įtraukti tarpvalstybinį prekių tiekimą tarp įmonių, kuri leistų tiekėjams sumokėti PVM, kuris jų įsisteigimo valstybėje narėje mokėtinas už jų tiekiamas prekes į kitą valstybę narę¹⁶⁴. Taip pat, PVM direktyvos keitimo pasiūlymu yra nustatoma patvirtinto apmokestinamojo asmens sąvoka, suformuluota pagal muitinės srityje galiojančią įgaliotojo ekonominės veiklos vykdytojo sąvoką. Remiantis patvirtinto apmokestinamojo asmens sąvoka bus galima paliudyti, kad konkrečią įmonę apskritai galima būtų laikyti patikimu mokesčių mokėtoju¹⁶⁵.
- 2) Apmokestinti visą tarpvalstybinių prekių tiekimą ir paslaugų teikimą taip, kad visoms bendrojoje rinkoje tiekiamoms prekėms ir teikiamoms paslaugoms, tiek šalies viduje, tiek tarpvalstybinio mastu, būtų taikomos vienodos taisyklės¹⁶⁶.

¹⁶³ Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl PVM veiksmų plano, “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas spręsti”, Briuselis: 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=EN>>.

¹⁶⁴ Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų, “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas veikti”, Briuselis: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=EN>>.

¹⁶⁵ *Ibid.*

¹⁶⁶ Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl PVM veiksmų plano, “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas spręsti”, Briuselis: 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=EN>>.

Remiantis veikslių planuose nustatytais žingsniais, Europos Komisija 2017 m. spalio 4 d. pranešime spaudai¹⁶⁷ pasiūlė plataus masto 4 žingsnių ES PVM sistemos reformą, kurios pagrindu 2018 m. bus pateiktas teisės akto pasiūlymas, kuriuo iš dalies bus pakeista PVM direktyva 2006/112/EB¹⁶⁸:

- *Kova su sukčiavimu*. PVM bus taikomas tarpvalstybinei prekybai, kas užkirs kelią pasinaudoti spraga, leidžiančia nesąžiningoms įmonėms surinkti PVM ir dingti nepervedus šių pinigų valstybei;
- *Vieno langelio principas*. Šio principo įgyvendinimo pagalba bus supaprastintas PVM mokėjimo prievolių vykdymas, nes prekybininkai galės savo kalba pateikti deklaracijas ir atlikti mokėjimus naudodamiesi vienu interneto portalu ir pagal tas pačias taisykles bei administracinius šablonus kaip savo šalyje;
- *Daugiau nuoseklumo*. Bus pereita prie paskirties vietos principo, pagal kurį galutinė PVM suma visada mokama galutinio vartotojo valstybei narei, taikant tos valstybės narės tarifą;
- *Mažiau biurokratizmo*. Bus supaprastintos sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklės ir pardavėjai galės, netgi vykdami tarpvalstybinę prekybą, sąskaitas faktūras išrašyti pagal savo šalies taisykles¹⁶⁹.

Be ES užsibrėžtų tikslų ir reformų, Lietuvoje taip pat jau yra padaryti tam tikri žingsniai link geresnio mokesčių administravimo ir surinkimo, pavyzdžiui:

- Įdiegtos išmaniosios mokesčių administravimo (i.MAS), elektroninių PVM sąskaitų faktūrų (i.SAF) ir elektroninių važtaraščių (i.VAZ) sistemos. Kadangi bandomuoju etapu 2015 m. gauta daug žadančių rezultatų, tikimasi, kad šios sistemos ateityje labai pagerins mokesčių surinkimą. Be minėtų projektų, Lietuvos VMI taip pat investuoja į naujos IT sistemos, kuri labai padidins jos analitinius gebėjimus, kūrimą. Faktinis šių priemonių poveikis bus matomas tik ateityje, bet jų įvedimą galima vertinti kaip tinkamą pažangą gerinant mokesčių administravimo efektyvumą¹⁷⁰;

¹⁶⁷ Europos Komisijos pranešimas spaudai. Briuselis, 2007. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/lithuania/reform%20of%20the%20EU%20VAT%20system_it>.

¹⁶⁸ 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. OJ L 347, 11.12.2006. p. 1-118.

¹⁶⁹ Europos Komisijos pranešimas spaudai. Briuselis, 2007. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/lithuania/reform%20of%20the%20EU%20VAT%20system_it>.

¹⁷⁰ Europos Komisijos tarnybų darbinis dokumentas. Šalies ataskaita. Lietuva 2017. Pridedamas prie komisijos komunikato Europos Parlamentui, Tarybai, Europos Centriniam Bankui ir Euro Grupei. 2017 m. Europos semestras. Struktūrinių reformų pažangos vertinimas, makroekonominio disbalanso prevencija ir naikinimas ir pagal Reglamentą (ES) Nr. 1176/2011 atliktų nuodugnių apžvalgų rezultatai [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-05]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0080>>.

- 2017 metais buvo įdiegtos PVM ir avansinio pelno mokesčio preliminarinių deklaracijų formavimo ir duomenų sutikrinimo paslaugos, pradėta kurti mokesčių apskaičiavimo smulkiąjam verslui paslauga – sudarytos sąlygos pusiau automatizuotai tvarkyti pajamų ir išlaidų apskaitą¹⁷¹;
- Vadovaujantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos parengtu bendruoju duomenų teikimo standartu (angl. *Common Reporting Standard*) ir ES direktyvomis, buvo priimtas įsakymas “dėl informacijos, būtinos tarptautiniams bendradarbiavimo įsipareigojimams dėl automatinių informacijos apie finansines sąskaitas mainų įgyvendinti, pateikimo taisyklių patvirtinimo”¹⁷², kurios pagrindu automatinis keitimasis informacija tampa efektyvesnis ir vyksta informacinėmis sistemomis.

Igyvendinus ES institucijų užsibrėžtus tikslus ir pagerinus mokesčių surinkimą, padidėtų viešosios pajamos bei mokesčių sistemos ir ekonomikos efektyvumas. Svarbu akcentuoti, kad ši probleminė aspektą būtina nagrinėti ir spręsti kompleksiskai kartu vykdant efektyvų mokesčių mokėtojų švietimą ir veikiant visuomenės mokestinę moralę, teisingumą ir lojalumą. Tik tuo atveju, jeigu bus pakeista visuomenės ir pavienių individų sąmonė, bei priešiškas požiūris į valstybės valdžios institucijas ir mokesčių administratorius, bus pagerintas savanoriškas mokesčių mokėjimas, jų surinkimas, ir, pasėkoje, efektyvus viešųjų funkcijų vykdymas bei teisių ir interesų užtikrinimas.

¹⁷¹ Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas dėl Lietuvos stabilumo 2017 metų programos. *TAR*, 2017, Nr. 7124.

¹⁷² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas “Dėl informacijos, būtinos tarptautiniams bendradarbiavimo įsipareigojimams dėl automatinių informacijos apie finansines sąskaitas mainų įgyvendinti, pateikimo taisyklių patvirtinimo”. *TAR*, 2015. Nr. 18712.

IŠVADOS

1. Su darbo jėgos apmokestinimu susijusios pajamos (GPM, VSD ir PSD) yra reikšmingas viešųjų finansų šaltinis (pvz. 2018 metais jų planuojama surinkti virš 1 800 000 tūkst. Eur. iš GPM (~17% nacionalinio biudžeto pajamų) ir virš 6 000 000 tūkst. Eur. iš VSD ir PSD įmokų). Todėl darbo jėgos apmokestinimo sistemos svarbą lemia tai, kad ji, kaip stabili ir absoliučiai daugumai asmenų reikšminga, tačiau tuo pačiu metu ekonominiam šešėliui ir darbo jėgos emigracijai jautri bei nuo mokestinės moralės priklausanti, apmokestinimo sistema, turi būti paprasta, ekonomiškai efektyvi ir socialiai teisinga. Priešingu atveju, neišvengiamai bus daroma neigiama įtaka viešiesiems finansams.
2. Bendrasis su darbo santykiais susijęs dabartinis mokesčių tarifas yra ~55,18%. Mokant darbuotojui 2018 m. galiojantį *bruto* VDU (~885 Eur.), „į rankas“ bus gauta 693,22 Eur. Tokiu atveju galutinė darbo vietos kaina bus 1160,95 Eur., o mokesčiai nuo visos darbo vietos kainos sudarys 40,29%, kas 4% viršija EBPO vidurkį. Atskaičiavus nuo ir taip nedidelio darbo užmokesčio aukšto tarifo mokesčius ir įmokas, šalies gyventojams lieka labai nedaug lėšų svarbiausiems jų poreikiams tenkinti. Didelė darbo vietos kaina ir po mokesčių atskaitymo liekančių grynujų pajamų ir kainų santykis skatina ieškoti alternatyvų užsienyje arba nelegalioje rinkoje bei sukelia daugybę kitų valstybei ir jos gyventojams žalingų socialinių ir ekonominių padarinių.
3. Dabartinis su darbo santykiais susijęs bendrasis ~ 55,18% dydžio mokesčių tarifas bei šiuo metu galiojanti paini ir sudėtinga „darbuotojų“ ir „darbdavių“ „Sodros“ įmokų sistema, kuri, be kita ko, yra neribojama ir nesiejama su išmokomis, trukdo įgyvendinti teisingumo, ekonominio efektyvumo ir administracinio paprastumo principus ir kartu su žema perkamąja galia bei kitais teisiniais, socialiniais ir ekonominiais veiksniais yra žalinga ir neigiamai veikia šešėlinės ekonomikos mastą, darbo jėgos emigraciją, mokesčių mokėtojų mokestinę moralę, pasitikėjimą valstybės valdžia, verslo aplinką, taip pat skatina skurdą ir didina pajamų nelygybę.
4. Mokesčių sistemos reformos turi būti nukreiptos ne tik į mažas pajamas gaunančių darbuotojų, bet ir į kvalifikuotų darbuotojų apmokestinimą. Galimai racionaliausiais darbo jėgos apmokestinimo sistemos problemų sprendimo būdais būtų galima laikyti GPM tarifo progresyvumo įteisinimą, NPD didinimą, „Sodros“ įmokų „lubų“ įteisinimą, jų konsolidavimą bei tarifų pertvarkymą. Tokia kompleksinė mokesčių sistemos reforma paveiks darbuotojų ir darbdavių motyvacijas, padės išlaikyti juos

Lietuvoje, pritraukti investicijas, sumažinti pajamų nelygbę ir šešėlinės ekonomikos mastą.

5. Kompleksiškai gerinant mokesčių sistemos efektyvumą ir didinant viešųjų pajamų surinkimą, būtina pertvarkyti ne tik su darbo jėgos apmokestinimu susijusius mokesčius ir įmokas, bet taip pat ir lengvatas, tam tikrų mokesčių tarifus, mokesčių bazes. Turi būti svarstomas dalies socialiai ir ekonomiškai netikslingų GPM, PVM, nekilnojamojo turto mokesčio ir akcizų lengvatų panaikinimas, kaip antai šildymo PVM, žemės ūkiui taikomų lengvatų ir pan. Taip pat, keičiant mokesčių tarifus ir plečiant mokesčių bazę turi būti didinamos pajamos iš aplinkosauginių mokesčių ir akcizų. Galiausiai, paskutinė, bet ne mažiau svarbi tiesiogiai su darbo jėgos apmokestinimu nesusijusi reformos kryptis yra vieno pagrindinių Lietuvos viešųjų pajamų šaltinio – PVM, surinkimo gerinimas.

LITERATŪROS SĄRAŠAS

Europos Sąjungos teisės aktai

1. Europos Parlamento ir Tarybos reglamentas (ES) Nr. 691/2011 “Dėl Europos aplinkos ekonominių sąskaitų”, OJ L 192. 22.7.2011.
2. 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Sąjungos Tarybos direktyva 2006/112/EB “Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos”. OJ L 347, 11.12.2006.
3. 2015 m. gegužės 13 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2015 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2015 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2015 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2015 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0264&from=LT>>.
4. 2016 m. liepos 12 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2016 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2016 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2016 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2016 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <[http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0818\(17\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016H0818(17)&from=EN)>.
5. 2017 m. gegužės 22 d. Europos Komisijos rekomendacija dėl 2017 m. Lietuvos nacionalinės reformų programos su ES Tarybos nuomone dėl 2017 m. Lietuvos stabilumo programos (European Commission Recommendation for a council recommendation on the 2017 National Reform Programmes of Lithuania and delivering a Council opinion on the 2017 Stability Programmes of Lithuania) [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-02]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2017-european-semester-country-specific-recommendations-commission-recommendations_-_lithuania-lt.pdf>.
6. Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl tolesnių PVM veiksmų plano veiksmų, “Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas veikti”, Briuselis: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0566&from=EN>>.

7. Europos Komisijos komunikatas Europos Parlamentui, Tarybai ir Europos Ekonomikos ir Socialinių Reikalų Komitetui dėl PVM veikslių plano, "Bendros ES PVM erdvės kūrimas, Laikas spręsti", Briuselis: 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=EN>>.
8. Europos Komisijos tarnybų darbinis dokumentas. Šalies ataskaita. Lietuva 2017. Pridedamas prie komisijos komunikato Europos Parlamentui, Tarybai, Europos Centriniam Bankui ir Euro Grupei. 2017 m. Europos semestras. Struktūrinių reformų pažangos vertinimas, makroekonominio disbalanso prevencija ir naikinimas ir pagal Reglamentą (ES) Nr. 1176/2011 atliktų nuodugnių apžvalgų rezultatai [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-05]. Prieiga per internetą: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/LT/TXT/?uri=CELEX%3A52017SC0080>>.

Lietuvos Respublikos teisės aktai

9. Lietuvos Respublikos 2018 metų Privalomojo sveikatos draudimo fondo biudžeto rodiklių patvirtinimo įstatymas. *TAR*, 2017, Nr. 20563.
10. Lietuvos Respublikos 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių patvirtinimo įstatymas. *TAR*, 2017, Nr. 20572.
11. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas. *Valstybės žinios*, 2001, Nr. 98-3492.
12. Lietuvos Respublikos garantijų darbuotojams jų darbdaviui tapus nemokiam ir ilgalaikio darbo išmokų įstatymas. *TAR*, 2016, Nr. 23708.
13. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2002, Nr. 73-3085.
14. Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas. *Valstybės žinios*, 1995, Nr. 47-1469.
15. Lietuvos Respublikos mokesčio už valstybinius gamtos išteklius įstatymas. *Valstybės žinios*, 1991, Nr. 11-274.
16. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 63-2243.
17. Lietuvos Respublikos nedarbo socialinio draudimo įstatymas (su pakeitimais ir papildymais). *Valstybės žinios*, 2004, Nr. 4-26.
18. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas. *Valstybės žinios*, 2005, Nr. 76-2741.
19. Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymas. *Valstybės žinios*, 1996, Nr. 55-1287.

20. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. *TAR*, 2017, Nr. 20569.
21. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto 2018 metų rodiklių patvirtinimo įstatymas. *TAR*, 2017, Nr. 20569.
22. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymas, *Valstybės žinios*, 1991, Nr. 17-447.
23. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2015 metų programos”. *TAR*, 2015, Nr. 6572;
24. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2016 metų programos”. *TAR*, 2016, Nr. 10666;
25. Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimas “Dėl Lietuvos stabilumo 2017 metų programos”. *TAR*, 2017, Nr. 7124.
26. Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko įsakymas “Dėl informacijos, būtinos tarptautiniams bendradarbiavimo įsipareigojimams dėl automatinių informacijos apie finansines sąskaitas mainų įgyvendinti, pateikimo taisyklių patvirtinimo”. *TAR*, 2015. Nr. 18712.

Specialioji literatūra

27. BAGDANA VIČIUS, J.; STANKEVIČIUS, P.; LUKOŠEVIČIUS, L. *Ekonomikos terminai ir sąvokos*. Vilnius: 1999 [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-24]. Prieiga per internetą: <<http://www.biblioteka.vpu.lt/elvpu/15260.pdf>>.
28. BERŽINSKIENĖ, D., RAZIULYTĖ, D. *Darbo našumo ir darbo užmokesčio tarpusavio priklausomybės vertinimas Lietuvos pavyzdžiu*. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2 (26). Šiauliai: 2012.
29. BIVAINIS, J., SKAČKAUSKIENĖ, I. *Mokesčių sistemos vertinimo metodinio potencialo analizė*. Verslas: teorija ir praktika. Vilnius: Technika 2007, Nr. 8(2) p. 57-67.
30. CELEŠIŪTĖ, I., KUZMICKAITĖ, D.K. *Darbo migracijos, kvalifikacijos ir lietuviškosios tapatybės sankirtos: išsaugoti, palaikyti ar kurti?* Kaunas: 2012.
31. ČIARNIENĖ, R., KUMPIKAITĖ, V., TARAŠKEVIČIUS, A. *Makroekonominių veiksnių poveikis žmonių migracijos procesams: teoriniai ir praktiniai aspektai*. Kauno technologijos universitetas. Ekonomika ir vadyba: 2009.
32. GENYS, N. *Šešėlinė ekonomika. Pokyčiai per dešimtmetį*. Lietuvos Respublikos Vyriausybės Kanceliarija, 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.vdi.lt/PdfUploads/SeselinEkonomika2016.pdf>>.

33. GIPIENĖ, G., JEFIMOVAS, B. *Mokesčių administravimas ir biurokratiniai verslo suvaržymai*. Vilnius: Vilniaus universiteto Kauno humanitarinis fakultetas, Ekonomika ir vadyba, Nr. 1, 2000. p. 13-17.
34. IMBRASIENĖ, A. *Mokesčių sistemos vertinimo metodika*. Jaunasis mokslininkas. Studentų mokslinės konferencijos straipsnių rinkinys. Lietuvos žemės ūkio universitetas. 2008, p. 158-162.
35. Investuotojų forumas. *Lietuvos pasitikėjimo indeksas (9)*, I Ketvirtis. 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-24]. Prieiga per internetą: <http://investorsforum.lt/wp-content/uploads/2017/02/LIPI_LT_-_2017_I_KETV.pdf>.
36. IVAŠKAITĖ-TAMOŠIŪNĖ, V. *Socialinių išmokų ir mokesčių vaidmuo mažinant pajamų nelygybę Lietuvoje 2005-2011 metais*. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*. Vilnius: 201. p. 19-31.
37. JOKŪBAITIS, S., ŽUKAUSKAS, V. *Interviu. Didesni mokesčiai – didesnis šešėlis*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas, Vilnius: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-08]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/interviu-didesni-mokesciai-didesnis-seselis/lrinka>>.
38. KAMINSKIENĖ, R. *Ekonominė migracija ir darbo rinkos veiksniai skatinantys migraciją*. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-19]. Prieiga per internetą: <http://www.iseivijosinstitutas.lt/var/uploads/file/2_1%20Darbo%20rinkos%20veiksniai%20skatinantys%20migracija.pdf>.
39. LAZUTKA, R. *Gyventojų pajamų nelygybė*. Socialinių tyrimų institutas. Vilnius: 2003.
40. LEVIŠAUSKAITĖ, K., RŪŠKYS, G. *Valstybės finansai*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universiteto leidykla, 2003.
41. LEVIŠAUSKAITĖ, K.; ŠINKŪNIENĖ, K. *Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje*. Kaunas: Vytauto Didžiojo universitetas, Viešoji politika ir administravimas. 2006, Nr. 15.
42. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *“Sodros” įmokų “lubos”: plusai ir minusai*. 2013.
43. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Ekspertizė. Kaip sujungti “Sodros” įmokas nedidinant GPM tarifo?* Vilnius: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-08]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/ekspertize-kaip-sujungti-sodros-imokas-nedidinant-gpm-tarifo/lrinka>>.
44. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. *Sodros įmokų sujungimas. Faktai ir analizė*. 2016.

45. Lietuvos Respublikos Finansų ministerijos prašymo pagrindu Investuotojų forumo parengtas pasiūlymas “*Dėl tolesnės mokesčių ir socialinio draudimo sistemos reformos*”. Vilnius: 2018.
46. MAURICAS, Ž. *Mokesčių žirklys karmo darbuotojus*. Lietuvos mokslininkų sąjunga. Vilnius: 2012. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-29]. Prieiga per internetą: <<http://lms.lt/?q=lt/node/3032>>.
47. MEDELIENĖ, A., ŽVAIGŽDINIENĖ, I. *Ekonominis aplinkos apsaugos mechanizmas Lietuvoje: mokesčių aspektas*. Verslo ir teisės aktualijos / Current Issues of Business and Law. Vilnius: 2012.
48. NOVOŠINSKIENĖ, A., SLAVICKIENĖ, A. *Lietuvos mokesčių sistemos vertinimas*, Vagos, 2007, Nr.76(29), p. 65-71.
49. PAULASKAS, A. *Vienodas gyventojų pajamų mokesčio tarifas*. Vilnius: Teisė 2008.
50. PUŽINSKAITĖ, E., KLIŠAUSKAS, R. *Mokesčių teisės sistema ir apmokestinimo principai*. Vilnius: Jurisprudencija 2012, 19(2), p. 675-695.
51. RAKAUSKAITĖ, R. *Mokesčių sistemos vertinimo teorinis pagrindimas*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: 2006. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-29]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2006/finansai/Rakauskaite%20Roma.pdf>.
52. RIMKUVIENĖ, D. *Gyventojų pajamų mokesčio įtakos savivaldybių pajamoms įvertinimo ir prognozavimo modeliai*. Lietuvos žemės ūkio universitetas. Kaunas: 2010 [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-27]. Prieiga per internetą: <http://jaunasis-mokslininkas.asu.lt/smk_2010/JM_2010_straipsniu_rinkinys.pdf>.
53. SIMANAVIČIENĖ, Ž. *Valstybinis verslo reguliavimas*. Kaunas: Technologija, 2002.
54. SLAVICKIENĖ, A. *Socialinės atskirties mažinimo galimybės tobulinant gyventojų pajamų apmokestinimą*. 5-oji mokslinė – praktinė konferencija. Akademija, 2012. p. 92-96.
55. SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių lengvatos Lietuvos mokesčių teisės kontekste*. Teisė: 2010.
56. TAMAŠAUSKIENĖ, Z., ŽADVIDAITĖ, A. *Mokesčių sistemos Lietuvoje kitimo įtakos biudžeto pajamoms ekonominis vertinimas*. Šiaulių universitetas. Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos. 2011, 1 (21). 44-57.
57. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo 2005 m. birželio 7 d. Nr. X-233 apibendrintas komentaras.

58. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 2002 m. liepos 2 d. Nr. IX-1007 apibendrintas komentaras (2017-11-22 redakcija).
59. Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. *Neapmokestinamųjų pajamų dydžių taikymas 2016 m. ir 2017 m. mokestiniais laikotarpiais*. Vilnius: 2017. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-26]. Prieiga per internetą <<https://www.vmi.lt/cms/documents/10174/8274962/KD-8665/b2edba84-706d-406f-8817-178cdea7d518>>.
60. ZABARAUSKAITĖ, R., BLAŽIENĖ, I. *Gyventojų pajamų nelygybė ekonominių ciklų kontekste*. Verslas: teorija ir praktika. Vilnius: 2012. p. 107-115.
61. ŽUKAUSKAS, V. *Kai netoleruoti šešėlio – per brangu*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2018. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-16]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/naujienos/ekonomine-politika/v-zukauskas-kai-netoleruoti-seselio-per-brangu/vytautas-zukauskas>>.
62. ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2016. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/12/LSE-2015-versija-internetui.pdf>>.
63. ŽUKAUSKAS, V. *Lietuvos šešėlinė ekonomika*. Lietuvos laisvosios rinkos institutas. Vilnius: 2013. [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-01]. Prieiga per internetą: <<https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2016/01/Seseline-ekonomika-2013.pdf>>.
64. A World Bank Group Flagship Report. *Doing Business 2018. Reforming to Create Jobs. Economy Profile – Lithuania*. Washington: 2018.
65. Friedrich Schneider & Lars. P. Feld. *Survey on the shadow economy and undeclared earnings in OECD countries*. 2011.
66. Friedrich Schneider, Leandro Medina. *Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015*. 2017.
67. Friedrich Schneider. *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*. 2015.
68. GAMBETTA, D., „Can We Trust Trust?“, Gambetta d. (ed.), *Trust: Making and Breaking Cooperative Relations*. University of oxford, 2000, p. 213–237.
69. OECD, *Government at a Glance 2015*, OECD Publishing, Paris, 2015 [interaktyvus; žiūrėta 2018-02-08]. Prieiga per internetą: <<http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/4215081e.pdf?expires=1518957908&id=id&accname=guest&checksum=1AE631C23AF52639EE6EB1982A4C6EBF>>.
70. SMITH, A. *Tautų turto prigimties ir priežasčių tyrinėjimas*. London: 1776.

71. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report. IHS, Institute for Advanced Studies. Warsaw, 2017.
72. The world bank. Doing business. Paying taxes. Good practices. Keep it simple: one tax base, one tax. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-06]. Prieiga per internetą: <<http://www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes/good-practices>>.
73. WELLER, C. E., RAO, M. *Progressive Tax Policy and Economic Stability*. Journal of Economic issues / Association for Evolutionary Economics, 2010.

Teismų praktika

74. Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2007-09-26 nutarimas „Dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 4 straipsnio (2004 m. lapkričio 4 d. redakcija) 3 dalies, 8 straipsnio (2004 m. lapkričio 4 d. redakcija) 2 dalies, 34 straipsnio (2002 m. liepos 4 d., 2003 m. spalio 7 d. redakcijos) 3, 4 dalių atitikties Lietuvos Respublikos Konstitucijai“.
75. Kauno apygardos teismo baudžiamųjų ir administracinių nusižengimų bylų skyriaus kolegija. 2015 m. vasario 27 d. sprendimas administracinių teisės pažeidimų byloje Nr. ATP-196-530/2015.

Travaux preparatoires

76. Aiškinamasis raštas dėl Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo NR. I-1336 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projekto. Dokumento Nr. XIIIIP-1168, Reg. Data: 2017-10-05.
77. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 10 straipsnio pakeitimo įstatymo projektas Nr. XIIIIP-1168. Reg. data: 2017-10-05.
78. Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 7 straipsnio 1 dalies pakeitimo įstatymo projektas. Reg. Nr.: XP-1469, Reg. data: 2006-06-09.
79. Tyrimo „*Pasitikėjimo valstybės ir savivaldybių institucijomis ir įstaigomis ir aptarnavimo kokybės vertinimas*“ ataskaita. Užsakovas: Vidaus reikalų ministerija, Atlikėjas: UAB „RAIT“, 2015.

Kita praktinė medžiaga

80. 2017 m. Lietuvos viešosios pajamos. Finansų ministerija. 2017.
81. 2018 metų valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų finansinių rodiklių projektų apžvalga. Finansų ministerija. 2017.

82. Europos Komisijos pranešimas spaudai. Briuselis, 2007. [interaktyvus; žiūrėta 2018-03-03]. Prieiga per internetą: <https://ec.europa.eu/lithuania/reform%20of%20the%20EU%20VAT%20system_lt>.
83. Eurostat statistiniai duomenys.
84. Lietuvos Respublikos finansų ministerija. *Mokesčiai*. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-29]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/lt/veiklos-sritys/mokesciai>>.
85. Lietuvos Respublikos Valstybės Kontrolė. Valstybinio audito ataskaita. Mokesčių lengvatos. Vilnius: 2013.
86. Lietuvos statistikos departamento duomenys.
87. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos asignavimų struktūra. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-23]. Prieiga per internetą: <<http://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/KV%20asignavimai.pdf>>.
88. Valstybės biudžeto ir savivaldybių biudžetų konsoliduotos visumos pajamų struktūra. [interaktyvus; žiūrėta 2018-01-23]. Prieiga per internetą: <<https://finmin.lrv.lt/uploads/finmin/documents/files/2018-01-15%20%20KV%20pajamos%202017%20planas.pdf>>.
89. VMI administruojamų nacionalinio biudžeto pajamų surinkimo apžvalga, 2017.
90. International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2015 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 11, 2015, Washington.
91. International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2016 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. May 13, 2016, Washington.
92. International Monetary Fund. European Dept. “Republic of Lithuania: 2017 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Republic of Lithuania”. June 15, 2017, Washington.

SANTRAUKA

Tinkamai sureguliuota, subalansuota ir socialiai teisinga mokesčių sistema leidžia surinkti daugiau viešųjų pajamų, bei teigiamai veikia šalies ekonomiką ir jos gyventojų gyvenimo kokybę. Jų pagalba yra finansuojama šalies ekonomika, sveikatos priežiūra, švietimas, socialinė apsauga, gynyba, mokamos pensijos, nedarbo, ligos išmokos ir pan. Dabartinis Lietuvos mokesčių sistemos reguliavimas lėmė tai, kad be PVM, daugiausia pajamų yra surenkama iš GPM, VSD ir PSD įmokų, o iš kitų mokesčių surenkamos pajamos yra labai nedidelės.

Atliekant konkrečiai su darbo jėgos apmokestinimu susijusios naštos vertinimą, yra aktualus GPM, VSD, PSD įmokos ir įmokos į Garantinį ir Ilgalaikio darbo išmokų fondus. Analizės metu buvo nustatyta, kad bendras šių mokesčių tarifas yra ~55,18%, todėl mokestinė našta, esant 885 Eur. dydžio VDU, yra 40,29%. Esant tokiam darbuotojo atlyginimui, *neto* darbo užmokestis yra 693,22 Eur., o galutinė darbo vietos kaina siekia 1160,95 Eur.

Daugybė empirinių tyrimų didelius mokesčius ir socialinio draudimo įmokas yra akcentavę kaip vieną pačių svarbiausių šešėlinės ekonomikos vystymosi priežasčių. Taip pat, tokie mokesčių sistemos trūkumai skatina darbo jėgos emigraciją ir nepasitikėjimą valstybės valdžia, neigiamai veikia verslo aplinką ir investicinį klimatą, bei didina pajamų nelygybę ir skurdo lygį.

Tam, kad didžiaja dalimi būtų išspręstos šios socialinės ir ekonominės problemos, visų pirma turi būti imtasi darbo jėgos apmokestinimo sistemos reformų: turi būti kompleksiskai įvertintos galimybės įteisinti progresyvųjį GPM tarifą, toliau didinti NPD, įteisinti "Sodros" įmokų "lubas", konsoliduoti "darbdavių" ir "darbuotojų" "Sodros" įmokas ir pertvarkyti jų tarifus.

Atsižvelgiant į tai, kad iš kitų mokesčių surenkamos pajamos yra labai nedidelės, būtina pertvarkyti ir kitus mokesčių sistemos elementus: pertvarkyti socialiai ir ekonomiškai netikslingas lengvatas, didinti tam tikrus tarifus, išplėsti mokesčių bazes ir pagerinti mokesčių surinkimą.

SUMMARY

Issues of Taxation of Labour Force and Their Possible Solutions

Properly regulated, balanced and socially correct tax system allows to collect more public revenues and positively affects the economy of the country and the quality of life of its inhabitants. It finances the country's economy, health care, education, social protection, defence, pensions, unemployment and sickness benefits and etc. The current regulation of the Lithuanian tax system has led to the fact, that with the exception of VAT, the highest revenues are collected from personal income tax and social security contributions, while the revenues from another taxes are very small.

In particular, in assessing the burden of labour taxation, the contributions of the personal income tax, social security contributions and the contributions to the Guarantee and Long-term work benefit funds are relevant. During the analysis, it was found that the total tax rate of these taxes is around 55,18%, therefore, the tax burden at 885 Eur. (the average wage in Lithuania) is 40,29%. With such a salary, the net salary is 693,22 Eur., and the final cost of the workplace reaches 1160,95 Eur.

Many empirical studies have highlighted high tax rates and social security contributions as one of the most influential reasons for the size and development of the shadow economy. In addition, such tax system flaws encourage labour force emigration and distrust for authority, negatively affects the business environment, investment climate, increases the income inequality and the level of poverty.

In order to solve most of these social and economic problems, reforms of the system of the labour force taxation must be taken into account in the first place: the possibility to legitimize the progressive personal income tax rates, to further increase the tax-exempt income, to legitimize the "ceilings" of the social security contributions, to consolidate the social security contributions parts paid by employees and employers, and reform its rates.

Taking into account, that the revenues from the other taxes are very small, it is also very necessary to reform other elements of the tax system: reconsider the socially and economically inappropriate incentives, increase certain tax rates, expand tax bases and improve the tax collection efficiency.