

Pajamų šaltinio ir mokesčių mokėtojo pilietybės įtaka mokestinės naštos dydžiui

Irma Kamarauskienė

Vilniaus universitetas, Lietuva

El. paštas: irma.kamarauskiene@evaf.vu.lt

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7016-5164>

<https://ror.org/03nadee84>

Erika Kazakevičiūtė

Ernst & Young Baltics

El. paštas: erika.kazakeviciutee@gmail.com

Anotacija. Profesinių kvalifikacijų pripažinimas ir laisvo darbo jėgos judėjimo užtikrinimas yra vienos iš darnaus vystymo įgyvendinimo priemonių. Gerų darbo vietų sukūrimas ir ekonomikos augimas atskirose šalyse skatina gyventojus tiek ieškoti jų profesinę kvalifikaciją atitinkančių darbo vietų, tiek tampa paskata kitų šalių piliečiams integruotis į šalies darbo rinką. Šalies mokesčių politika turi būti socialiai atsakinga, kad būtų užtikrintas teisingas visų gyventojų apmokestinimas. Jei mokesčių našta yra per didelė tam tikroms gyventojų grupėms, tai gali paskatinti emigraciją arba darbo jėgos trūkumą tam tikruose sektoriuose. Subalansuota mokesčių politika gali užtikrinti ilgalaikį tvarumą, mažinti socialinę atskirtį, skatinti socialinį stabilumą. Šiame straipsnyje nagrinėjami Lietuvos ir ne Lietuvos piliečių, gaunančių šalyje pajamas, susijusias su darbo santykiais, bei pajamas iš aktyvios individualios veiklos ir pasyvios komercinės veiklos, apmokestinimo skirtumai. Siekiama nustatyti, ar nediskriminuojami skirtingų šalių piliečiai ir neužkertamas kelias darniam darbo jėgos judėjimui. Taip pat apskaičiuota mokestinė našta bei identifikuotos pagrindinės mokestinę naštą įtakančios aplinkybės, suformuoti siūlymai dėl skirtumų poveikio mažinimo.

Raktiniai žodžiai: mokesčių apskaita, mokestinė našta, darbo rinkos lygybė.

JEL klasifikacija: M41, J70.

The Impact of Income Source and Taxpayer Citizenship on the Tax Burden Size

Irma Kamarauskienė

Vilnius University, Lithuania

E-mail: irma.kamarauskiene@evaf.vu.lt

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7016-5164>

<https://ror.org/03nadee84>

Erika Kazakevičiūtė

Ernst & Young Baltics

E-mail: erika.kazakeviciutee@gmail.com

Annotation. Recognition of professional qualifications and ensuring the free movement of workforce are among the measures for implementing sustainable development. The creation of quality jobs and economic growth in individual countries motivates residents to seek employment opportunities that match their professional qualifications and provides an incentive for citizens of other countries to integrate into the local labor market. A country's tax policy must be socially responsible to ensure fair

taxation for all residents. If the tax burden is too high for certain population groups, it may encourage emigration or lead to labor shortages in specific sectors. A balanced tax policy can ensure long-term sustainability, reduce social inequality, and promote social stability. This article analyzes the taxation differences between Lithuanian and non-Lithuanian citizens who receive income from employment, active self-employment, and passive commercial activities. The aim is to determine whether these differences discriminate against citizens of different countries and restrict the free movement of labor. Additionally, the study calculates the tax burden, identifies the main factors influencing it, and formulates recommendations to reduce the impact of these differences.

Keywords: tax accounting, taxing burden, labor market equality.

JEL Code: M41, J70.

Įvadas

Tarptautinė migracija yra paplitusi ne tik Lietuvoje, bet ir kitose užsienio valstybėse, o to priežastys yra įvairios. Žmogus gali turėti asmeninių, ekonominių, socialinių ar psichologinių priežasčių, dėl kurių vyksta į užsienio valstybę (Roskladka ir kt., 2020; Mermanishvili, 2022; Tsegay, 2023). 2011–2023 metų laikotarpiu išduotų leidimų gyventi Lietuvoje skaičius nuosekliai augo, kas reiškia, kad šalis jau ne pirmus metus susiduria su vis didesniu užsienio piliečių srautu. Įvairios priežastys: geresnės gyvenimo sąlygos, darbo vietos ar ekonominė plėtra, palankesnės sąlygos vystyti verslą, galimybė studijuoti, pakankamai stabili geopolitinė padėtis skatina imigraciją į Lietuvą bei imigrantų įsitraukimą į darbo rinką ir siekį uždirbti pajamų. Pastarieji, gaudami pajamas, tampa Lietuvos mokesčių sistemos dalyviais – mokesčių mokėtojais. Be to, kaip pastebi Kasnauskienė ir Kavalnis (2021), nuo Lietuvos nepriklausomybės atgavimo, iš šalies išvyko daugiau nei 1 mln. gyventojų. Kaip rodo Valstybės duomenų agentūros (2024) duomenys, kitų šalių, o taip pat ir buvusių Lietuvos gyventojų imigracija vis intensyvėja ir 2019 metais bendrasis neto tarptautinės migracijos rodiklis 1 tūkst. gyventojų tapo teigiamas. Tai reiškia, kad nuo minėtų metų imigrantų skaičius kasmet viršija emigrantų skaičių. Iš kitos pusės ir valstybei yra naudinga priimti į šalį galimybę dirbti turinčių užsieniečių, plečiant šalies mokesčių mokėtojų ir gyventojų skaičių.

Esminė prielaida valstybės funkcionavimui yra tvari ir skaidri mokesčių sistema. Pasitelkiant apmokestinimą kaip įrankį, šalies gyventojai gauna tokias paslaugas kaip antai švietimas, sveikatos apsauga, infrastruktūra (Gulbinas ir Jogminaitė, 2020). LR mokesčių administravimo įstatyme (LR Seimas, 2024b) yra apibrėžiama, kad mokestis – tai mokesčių mokėtoju nustatyta piniginė prievolė valstybei. Imigrantai, net ir būdami nenuolatinais Lietuvos gyventojais, tampa svarbia mokesčių mokėtojų grupe. Svarbu paminėti, kad ES nesiekia suvienodinti ar suderinti kiekvienos narės tiesioginių mokesčių sistemos, kiekviena šalis gali laisvai pasirinkti, kokią mokestinę sistemą taikyti. Vis tik šalies mokesčių politika turi būti socialiai atsakinga, kad būtų užtikrintas teisingas visų jos gyventojų apmokestinimas. Jei mokesčių našta yra per didelė tam tikroms gyventojų grupėms, tai gali paskatinti emigraciją arba darbo jėgos trūkumą tam tikruose sektoriuose. Tačiau Lygių galimybių kontrolieriaus tarnybos (2024) užsakymu atliktas tyrimas konstatuoja, kad daugėja lietuvių, manančių, kad imigrantai atima jų darbo vietas, nemoka mokesčių ir yra našta Lietuvos socialinių paslaugų sistemai. Kuo daugiau žmonių atvyksta į šalį, tuo dažniau jos gyventojai yra linkę laikyti atvykusius žmones konkurentais darbo rinkoje, teigia apklausą atlikusi institucija. Todėl svarbu objektyviai palyginti, kaip yra apmokestinami imigrantai: tiek Europos Sąjungos (ES), tiek kitų šalių piliečiai.

Tyrimo tikslas ir uždaviniai: nustatyti, ar Lietuvos piliečių ir ne Lietuvos piliečių, nuolat gyvenančių Lietuvoje, įvairių rūšių pajamų apmokestinimo skirtumai nėra diskriminaciniai ir neužkerta kelio darniam darbo jėgos judėjimui. Tikslui pasiekti atskleistas ne Lietuvos piliečių, gaunančių pajamas Lietuvoje, apmokestinimo nuoseklumas ir tvarka; apskaičiuota ir palyginta mokestinė našta nuo skirtingų pajamų šaltinių; identifikuoti reikšmingesni mokestinę naštą įtakojantys veiksniai; suformuoti siūlymai dėl skirtumų poveikio mažinimo.

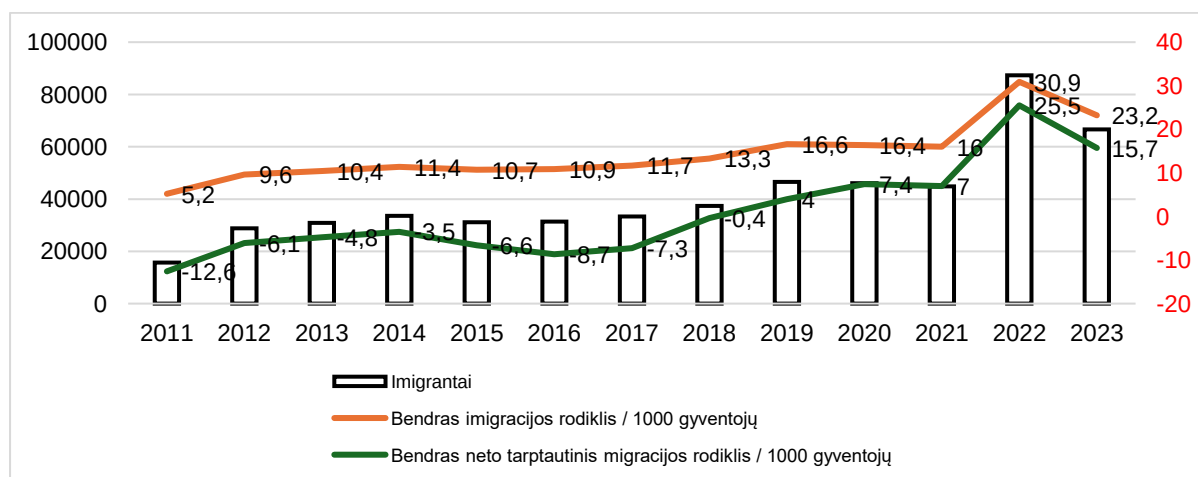
Tyrimui pasirinkta kiekybinė analizė, pagrįsta pragmatinio tyrimo metodu, kai yra atliekami iliustracinių pavyzdžių apmokestinimo skaičiavimai pagal šiuo metu galiojančius mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Tokiu metodu pagrįstus tyrimus pagrindžia ir socialinių mokslų autorių darbai, pavyzdžiui, laidjiev (2013). Tokie skaičiavimai atliekami todėl, kad jie konkrečiai ir aiškiai identifikuoja, kokie realiai mokesčiai dažniausiai yra mokami praktikoje sutinkamose situacijose, o gautus rezultatus galima palyginti. Skaičiavimams atlikti suformuoti skirtingi mokesčių mokėtojų, esant skirtingam pajamų krepšeliui, scenarijai. Panašūs skaičiavimai sutinkami ir kituose tyrimuose, pvz., OECD (2023).

Dėl apimties ribojimų šiame straipsnyje pristatomi tyrimo rezultatai, susiję su gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) bei privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų priskaitymu ir mokėjimu; nagrinėjama tik ne Lietuvos piliečių (t. y. imigrantų, kurie yra užsienio šalių piliečiai), legaliai gyvenančių ir (ar) legaliai dirbančių Lietuvoje, pajamų apmokestinimo klausimai.

1. Mokesčių lygybės principo užtikrinimo problemos priežastis

Akademiniėje visuomenėje dažnai analizuojama tema yra mokesčiai. Mokesčiai – tai privalomi fizinio ir juridinio asmens mokėjimai valstybei, siekiant privačią nuosavybę paversti pinigine forma, kurią valstybė skiria viešiesiems interesams tenkinti. Mokesčiai, egzistuojantys kiekvienoje valstybėje, yra pagrindinis valstybės pajamų šaltinis (Medelienė ir Lukas, 2015).

Kaip teigiama Gylio (2006) atliktame tyrime – tinkami valstybės mokesčiai ne tik skatina ekonominį augimą, bet ir pritraukia užsieniečius. O Valstybės duomenų agentūros (2024) teikiami duomenys rodo, kad kiekvienais metais Lietuva sulaukia vis didėjančio srauto imigrantų (žr. 1 pav.).



1 pav. Pagrindiniai Lietuvos migracijos 2011–2023 m. rodikliai.

Šaltinis: sudaryta autorių pagal Valstybės duomenų agentūros (2024) duomenis

Pasak Žibo ir Petrušauskaitės (2015), faktinis darbo jėgos trūkumas Lietuvoje ir palanki šalies ekonomika lemia tai, jog į Lietuvą plūsta vis daugiau užsieniečių iš Ukrainos, Baltarusijos ir kitų šalių. Radvilavičiūtės (2005) atliktame tyrime taip pat akcentuojama, kad Lietuva, kuri yra „laikinoji stotelė“ užsieniečiams, sulaukia vis daugiau pabėgėlių iš skurdesnių pasaulio regionų. Kirelienė-Huseynova ir Brazienė (2022) papildo, kad užsieniečiai, gyvenantys Lietuvoje, 2020 metais sudarė 2,64 %, o 2021 metais – 3,12 % bendro šalies gyventojų skaičiaus. Valstybės duomenų agentūros (2024) duomenimis užsieniečių 2022 metais buvo 3,11 %, o 2023 metais – 2,33 % bendro šalies gyventojų skaičiaus. Tarptautinės migracijos organizacijos Vilniaus biuro duomenimis (2024) daugelį metų didžiąją dalį imigrantų sudarė grįžtantys į Lietuvą, kažkada iš jos emigravę piliečiai; vidutiniškai apie 82 proc. imigrantų. Vis tik nuo 2017 m. ši tendencija ėmė keistis. 2023 m. grįžtančių skaičius

sudaro tik 25 proc. ES piliečių-imigrantų skaičius sudaro tik 1 proc. Likusią dalį, 73 proc. imigrantų, sudaro ne ES piliečiai. Daugiausiai imigrantų atvyko iš Ukrainos ir Baltarusijos (40 proc. visų emigrantų). Taigi, šiuo metu nemaža dalis Lietuvoje gyvenančių ne Lietuvos piliečių yra iš trečiųjų šalių. Didžioji dalis tokių asmenų Lietuvoje apsistoja turėdami laikinąjį leidimą, o kiti – tapdami nuolatiniais Lietuvos gyventojais. Taigi jie, gaudami pajamas Lietuvoje, tampa ir mokesčių mokėtojais šioje šalyje.

Pajamų apmokestinimas – tai pajamų mokesčio apskaičiavimas ir ėmimas nuo fizinių asmenų pajamų (Žilėnas ir Vaičiulionienė, 2014). Apmokestinimas gali būti vienodas visiems fiziniams asmenims arba diferencijuotas priklausomai nuo mokesčių mokėtojų kategorijos, jų gautų pajamų dydžio, pajamų šaltinio. LR mokesčių sistema yra reguliuojama Lietuvos įstatymų, o tokią galią pastariesiems įtvirtina LR Konstitucija. Kaip nustatyta LR mokesčių administravimo įstatymu (LR Seimas, 2024b), mokesčių mokėtojas tai asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesť. Ir tokiu asmeniu gali būti tiek Lietuvos, tiek ne Lietuvos pilietis, jei jis (jie) gavo pajamas Lietuvoje. Vis tik mokesčių mokėtojų lygybės principas įtvirtina nuostatą, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl įstatymu nustatytų sąlygų yra lygūs. Tai suponuoja mintį, kad mokesčio mokėtojų teisės ir pareigos taip pat turėtų būti lygios nepriklausomai nuo to, kokios šalies pilietis yra Lietuvoje legaliai pajamas gaunantis gyventojas.

Šiuo metu Lietuvoje yra nustatytas dvidešimt vienas mokesťis. Samuilovas (2021) atliktoje Lietuvos valstybės biudžeto 2018–2020 metų mokesťinių pajamų analizėje nurodoma, kad GPM buvo tarp didžiausių valstybės pajamų rūšių. Panašiai teigiama ir de La Fera ir Maffini (2021) atliktoje analizėje, kurioje rašoma, kad 2018 metais pusė visų ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) šalių mokesčių įplaukų sudarė GPM ir socialinio draudimo įmokos, o 2019 metais skaičiai Europoje buvo dar didesni – GPM ir socialinio draudimo įmokos sudarė 58 procentus visų Europos Sąjungos mokesčių pajamų.

Kaip teigiama LR gyventojų pajamų mokesčio įstatyme (LR Seimas, 2024a) (toliau tekste – GPMĮ), mokesčio mokėtojas yra nuolatinis ir nenuolatinis gyventojas. Įstatymas nurodo aiškius skirtumus tarp nuolatinių ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų. Svarbu paminėti, kad remiantis GPMĮ analizuojamos temos kontekste užsienio piliečiai laikytini nenuolatiniais gyventojais.

Kalbant apie pajamų apmokestinimą, Montvidas (2023) akcentuoja, kad asmens pajamos apmokestinimo proceso palengvinimo tikslais yra skirstomos į įvairias rūšis: pajamos iš darbo santykių; aktyviosios komercinės veiklos pajamos: individualios veiklos pajamos; pasyvios komercinės veiklos pajamos: paskirstytojo pelno pajamos, turto nuomos pajamos ir kitos. Tokiu pūviu ir nagrinėtas ne Lietuvos piliečių (imigrantų, užsieniečių; toliau tekste, šio tyrimo apimtimi imigranto sąvoka siejama tik su imigrantu užsieniečiu), gyvenančių ir dirbančių Lietuvoje, gaunančių įvairias pajamas Lietuvoje mokesčių mokėtojų lygybės principo užtikrinimas; siekiama įvertinti, ar tai nediskriminuoja ne Lietuvos piliečių (imigrantų) bei netampa kliūtimi darniam darbo jėgos judėjimui.

2. Ne Lietuvos piliečių, nuolat gyvenančių Lietuvoje, pajamų apmokestinimas

2.1 Pajamų, susijusių su darbo santykiais, apmokestinimas

Iš darbuotojui priskaičiuoto darbo užmokesčio išskaičiuojami ir sumokami darbuotojo mokesčiai: GPM, VSD įmokos (draudimo rūšys: pensijų socialinis draudimas, ligos ir motinystės socialinis draudimas), PSD įmokos (toliau kartu: darbuotojo socialinio draudimo įmokos). Kita dalis mokesčių, susijusių su darbo santykiais, yra draudėjo (darbdavio) mokesčiai. Tai nedarbo socialinio draudimo įmokos, nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinių ligų socialinis draudimo įmokos, įmokos į garantinį fondą bei ilgalaikio nedarbo draudimo įmokos (toliau kartu: darbdavio mokesčiai). Jos nemažina darbuotojui priskaityto darbo užmokesčio ir priskiriamos darbdavio sąnaudoms tuo metu, kai darbdavio mokesčiai priskaitomi.

Nenuolatinio Lietuvos gyventojų mokesčius atskaičiuoja, išskaito ir už darbuotoją sumoka darbdavys, pateikdamas mėnesinę (GPM313) ir metinę (GPM312) deklaracijas. Mėnesinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (GPM313), kaip nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų

ministerijos (2022) viršininko 2017 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. VA-121 „Dėl mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formos ir jos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“, teikiama informacija apie per mokestinio laikotarpio mėnesį išmokėtas išmokas pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas A klasės apmokestinamosioms pajamoms, ir (arba) tokias B klasės pajamas, nuo kurių išskaičiuavo ir (ar) savo lėšomis sumokėjo pajamų mokestį, nors tokios prievolės neturėjo. Ši deklaracija mokesčių administratoriui turi būti pateikta pasibaigus mėnesiui iki kito mėnesio 15 dienos. Atkreiptinas dėmesys, kad šią deklaraciją turi užpildyti bei pateikti ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas veiklą per nuolatinę bazę bei apskaitantis aukščiau minėtas mėnesio išmokas.

Ir atitinkamai, tiek Lietuvos vienetai, užsienio vienetai, vykdamys veiklą per nuolatinę buveinę Lietuvoje, tiek nuolatiniai Lietuvos gyventojai ir nenuolatiniai Lietuvos gyventojai, vykdamys individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvoje, vadovaudamiesi Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2021) viršininko 2018 m. vasario 6 d. įsakymu Nr. VA-9 „Dėl metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka, per mokestinį laikotarpį nuolatiniais ir nenuolatiniais Lietuvos gyventojams pinigais ir (arba) natūra išmokėję išmokas, priskiriamas gyventojų A klasės ir (ar) B klasės pajamoms, ir nuo jų išskaičiuotą ar savomis lėšomis sumokėtą pajamų mokestį turi deklaruoti metinėje gyventojams išmokėtų išmokų deklaracijoje (GPM312). Ši deklaracija teikiama pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kito mokestinio laikotarpio vasario 15 dienos.

LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (LR Seimas, 2024a) numato, kad, mokesčių skaičiavimo tikslais iš mėnesio pajamų, susijusių su darbo santykiais, gali būti atimamas neapmokestinamasis pajamų dydis (toliau – NPD). Tačiau imigrantui, dirbančiam pagal darbo sutartį, NPD mėnesiniu mokestiniu laikotarpiu nėra taikomas. Jis, vadovaudamasis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2024b) viršininko 2019 m. gruodžio 20 d. įsakymu Nr. VA-112 „Dėl nenuolatinio Lietuvos gyventojų metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM314 formos, jos priedų GPM314a, GPM314b formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka, gali teikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją (GPM314) mokestiniam laikotarpiui pasibaigus ir prašyti taikyti metinį NPD (toliau – MNPD). Tačiau, net ir tokiu atveju taikytino MNPD dydis priklauso ne tik nuo Lietuvoje, bet ir nuo užsienyje gautų pajamų (žr. 1 lentelę).

1 lentelė. Mokesčiai, susiję su darbo santykiais (proc.)

Pajamų, gautų iš darbo santykių, mokami mokesčiai	
Nuolatiniai gyventojai	Imigrantai, dirbantys pagal darbo sutartį ir turintys darbo vizą
GPM – 20 % arba 32 % (nuo 60 VDU)	
NPD taikomas / mėn.	Taikomas MNPD, pateikus deklaraciją GPM314
VSD (12,5 %) + PSD įmoka (6,98 %):	VSD (12,5 %)
Apdraustojo ir draudėjo mokesčiai kartu (bendras tarifas)	
A – jei darbo sutartis neterminuota	
21,27 % – jei nedalyvauja pensijų kaupime	14,29 % – jei nedalyvauja pensijų kaupime
24,27 % – jei dalyvauja pensijų kaupime ir moka 3 % įmoką	17,29 % – jei dalyvauja pensijų kaupime ir moka 3 % įmoką
B – jei darbo sutartis terminuota	
21,99 % – jei nedalyvauja pensijų kaupime	15,01 % – jei nedalyvauja pensijų kaupime
24,99 % – jei dalyvauja pensijų kaupime ir moka 3 % įmoką	18,01 % – jei dalyvauja pensijų kaupime ir moka 3 % įmoką

Šaltinis: sudaryta autorių pagal LR mokesčius reglamentuojančius įstatymus

Darbuotojo socialinio draudimo įmokos ir darbdavio mokesčiai yra suskaičiuojami ir deklaruojami tuo pačiu metu, kai apskaičiuojamas darbo atlygis ir išskaičiuojamas gyventojų pajamų mokestis. Kiekvieną

mėnesį, vadovaujantis Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (2024) direktoriaus 2010 m. birželio 4 d. įsakymu Nr. V-243 „Dėl duomenų apie apdrauštuosius ir draudėjus pateikimo ir tikslinimo taisyklių, socialinio draudimo pranešimų/prašymo formų ir jų elektroninių duomenų struktūros aprašų patvirtinimo“ nustatyta tvarka, Sodrai teikiamas pranešimas apie darbuotojui apskaičiuotą darbo užmokestį ir socialinio draudimo išmokas Nustatytos formos pranešimas (SAM pranešimas) už einamąjį mėnesį teikiamas iki kito mėnesio 15 dienos.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad imigrantai, ne Lietuvos gyventojai nėra atleisti nuo socialinio draudimo įmokų ir įmokas moka įprasta tvarka, nebent toks asmuo turi darbo vizą ir yra ne iš ES valstybių narių. Tokiu atveju nuo PSD įmokų mokėjimo jis yra atleidžiamas. Tačiau Ukrainos piliečiai, kuriems yra suteiktas prieglobstis ar laikinoji apsauga Lietuvoje, moka PSD savarankiškai. Atitinkamai ligos, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros, nedarbo, nelaimingų atsitikimų darbe ir profesinės ligos išmokos jiems priklauso tik tuo atveju, jei jie tampa apdraustaisiais asmenimis. Taip pat svarbu paminėti, kad užsieniečiai, dirbantys pagal darbo vizą, gali būti atleidžiami nuo VSD įmokų Lietuvoje, jei šie asmenys šalyje dirba laikinai ir jie turi Europos A1 pažymėjimą, kuris įprastai galioja 24 mėnesius. Toks pažymėjimas įrodo, kad asmuo jau moka socialinio draudimo įmoką vienoje iš ES šalių. Tokiu atveju asmenims yra suteikiama galimybė nuspręsti, ar jie nori mokėti tokias įmokas vienoje ar abiejose šalyse.

Remiantis išanalizuotais šaltiniais apie ne Lietuvos gyventojų darbo pajamų apmokestinimą, galima daryti išvadą, kad ne Lietuvos gyventojas, atvykęs į Lietuvą ir norintis gyventi, turi gauti leidimą laikinai gyventi Lietuvoje, o jeigu jis nori ir dirbti, turi gauti Nacionalinę vizą D. Jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas yra pasirašęs terminuotą darbo sutartį, jo (kaip apdraustojo) ir darbdavio (kaip draudėjo) mokesčiai kartu sudaro 15,01 procentų, jei nedalyvauja pensijų kaupime ir 18,01 procentų, jei dalyvauja pensijų kaupime. Atitinkamai, jei nenuolatinis Lietuvos gyventojas yra pasirašęs neterminuotą darbo sutartį, jo ir darbdavio bendras mokesčių tarifas sudaro 14,29 procentų, jei papildomai kaupia 3 procentus pensijai; jei nedalyvauja pensijų kaupime – 17,29 procentų. Užsienio gyventojui ne iš ES, turinčiam darbo vizą, gali būti taikomas tik metinis NPD, o nuo PSD įmokų kas mėnesinių mokėjimų yra atleidžiamas. Laikinosios apsaugos Lietuvoje ar prieglobsčio statusą gavusiems asmenims įvairios išmokos priklauso tik jiems įsidarbinus ar kitais būdais tapus apdraustaisiais asmenimis.

2.2 Pajamų, gautų vykdant individualią veiklą, apmokestinimas

Imigrantai, atvykę į šalį taip pat dažnai užsiima ir individualia veikla, o tokios veiklos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms. Savarankiška individuali veikla gali būti apibrėžiama kaip savarankiška tęstinė veikla, kuria užsiimantis asmuo siekia gauti tam tikros ekonominės naudos. Savarankiška individuali veikla gali būti kelių formų – įsigijus verslo liudijimą (toliau – VL) arba dirbant pagal individualios veiklos vykdymo pažymą (toliau – IVVP). Vykdamas individualią veiklą, kaip ir dirbant samdomą darbą, imigrantai turi turėti nuolatinį arba laikiną leidimą gyventi Lietuvoje, arba migracijos departamento užsienio pažymą.

Norėdamas pradėti veiklą pagal verslo liudijimą, imigrantas turi pateikti laisvos formos prašymą. O verslo liudijimas išduodamas tik sumokėjus mokėtinus mokesčius: GPM, kuris yra fiksuotas (kiekvienais metais nustato savivaldybės) ir priklauso nuo pasirenkamos veiklos, veiklos teritorijos ir kt., PSD įmokas ir VSD įmokas. Pastarosios apskaičiuojamos nuo minimalios mėnesinio atlygio sumos. Jei verslo liudijimas galioja trumpiau ar ilgiau nei mėnesį, įmokos apskaičiuojamos atitinkamai pagal laikotarpį. Vienas iš didesnių niuansų vykdant veiklą pagal verslo liudijimą yra tas, kad skirtingose savivaldybėse asmenys, užsiimantys ta pačia individualia veikla, moka skirtingas mokesčių sumas. Taip yra todėl, kad pajamų mokesčių nustato atitinkamos savivaldybės. Lengvatos, kuriomis galima pasinaudoti asmenims, dirbantiems pagal verslo liudijimą, taip pat gali būti nustatomos kiekvienoje savivaldybėje skirtingai. O jei vykdydamas ekonominę veiklą pagal verslo liudijimą, asmuo viršija 45 000 eurų ribą, tai viršijančioji pajamų dalis yra apmokestinama taip, lyg ji būtų gauta pagal individualios veiklos vykdymo pažymą.

O štai vykdant veiklą pagal individualios veiklos vykdymo pažymą, mokesčiai (GPM, VSD ir PSD įmokos) deklaruojami ir sumokami pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui; jie apskaičiuojami iš metinių apmokestinamųjų pajamų atimant neapmokestinamąsias pajamas bei leidžiamus atskaitymus,

susijusius su vykdoma individualia veikla. Leidžiami atskaitymai apskaičiuojami ir atskaitomi iš per mokestinį laikotarpį faktiškai gautų arba uždirbtų per nuolatinę bazę vykdomos individualios veiklos pajamų ta pačia tvarka kaip ir nuolatinio Lietuvos gyventojo, besiverčiančio individualia veikla. Išlaidos, kurios yra priskiriamos leidžiamiems atskaitymams, turi būti pagrįstos dokumentais, turinčiais visus LR finansinės apskaitos įstatyme bei kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Mokėtinas pajamų mokestis apskaičiuojamas taikant formulę:

$$\text{Pajamų mokestis} = (\text{metinės pajamos} - \text{leidžiami atskaitymai} - \text{ribojamo dydžio leidžiami atskaitymai}) \times \text{mokesčio tarifas} - \text{pajamų mokesčio kreditas} \quad (1)$$

Pajamų mokesčio kredito suma apskaičiuojama dviem atvejais, priklausomai nuo pajamų dydžio (žr. 2 lentelę).

2 lentelė. Pajamų mokesčio kredito sumos apskaičiavimas

Metinės apmokestinamosios individualios veiklos pajamų dydis	
Neviršija 20 000 eurų per metus	Didesnės nei 20 000 eurų per metus
Pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos $\times$ 0,1	Pajamų mokesčio kreditas = metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos $\times$ (0,1 – 2/300 000 $\times$ (metinės individualios veiklos apmokestinamosios pajamos – 20 000))

Šaltinis: sudaryta autorių, vadovaujantis LR gyventojo pajamų mokesčio įstatymu (LR Seimas, 2024a)

Imigrantas, vykdamas veiklą pagal individualios veiklos vykdymo pažymą, VSD įmokas apskaičiuoja nuo 90 % apmokestinamųjų pajamų, o apskaičiuodamas PSD gali pasirinkti, ar mokėti 6,98 % įmoką, apskaičiuotą nuo minimalios mėnesinės algos kartą per mėnesį, ar kartą per metus apskaičiuojant šią įmoką nuo 90 % apmokestinamųjų pajamų, neatėmus VSD ir PSD įmokų.

Priklausomai nuo pajamų dydžio ir prekių, įsigijimų iš ES šalių bei paslaugų, kurių suteikimo vieta laikoma Lietuva, įsigijimo iš užsienio šalyse įsikūrusių asmenų, gali atsirasti prievolė mokėti PVM.

Iš esmės, mokesčių nuo pajamų, gautų vykdamas aktyvią ekonominę veiklą, apskaičiavimo ir sumokėjimo tvarka yra vienoda nepriklausoma nuo to, ar tokią veiklą vykdo Lietuvos gyventojas – pilietis, ar veiklą vykdo imigrantas (ES pilietis ar ne ES pilietis).

3 lentelė. Fizinį asmenų, užsiimančių individualia veikla, socialinio draudimo įmokos

Veikla pagal individualios veiklos vykdymo pažymą		Veikla pagal verslo liudijimą	
VSD įmokos	PSD įmokos	VSD įmokos	PSD įmokos
		apskaičiuojamos nuo MMA / 365 ir padauginus iš veiklos liudijime nurodyto laikotarpio	
12,52 % – jei nedalyvauja pensijų kaupime	6,98 %	8,72 % – jei nedalyvauja pensijų kaupime	6,98 %
15,52 % – jei dalyvauja pensijų kaupime ir moka 3 % įmoką		11,72 % – jei dalyvauja pensijų kaupime ir moka 3 % įmoką	

Šaltinis: sudaryta autorių pagal LR socialinio draudimo įstatymą (LR Seimas, 2024d), LR privalomojo sveikatos draudimo įstatymą (LR Seimas, 2024c)

Individualia veikla užsiimančio ne Lietuvos gyventojų socialinio draudimo įmokos yra skirstomos į tris rūšis – pensijų socialinį draudimą (8,72 %), ligos socialinį draudimą (1,99 %) ir motinystės socialinį draudimą (1,81 %). Svarbu paminėti, kad tiek Lietuvos, tiek ne Lietuvos gyventojams, užsiimantiems individualia veikla pagal verslo liudijimą, prievolės draustis ligų ir motinystės socialiniu draudimu nėra, jie privalomai yra apdraudžiami tik pensijų socialiniu draudimu (8,72 %).

Pasibaigus ataskaitiniam laikotarpiui, vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2024a) viršininko 2019 m. gruodžio 12 d. įsakymu Nr. VA-93 „Dėl pavyzdinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos ir jos priedų formų ir jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ nustatyta tvarka, pateikiama metinė pajamų mokesčio deklaracija (GPM311). Deklaruoti reikia visas pajamas, gautas iš individualios veiklos, neatsižvelgiant į tai, ar jos buvo gautos gryniaisiais, ar pervedimu. Deklaracija teikiama iki kito ataskaitinio laikotarpio gegužės 1 d.

Apibendrinant, galima teigti, kad individualia veikla užsiimantis imigrantas pirmiausia turi turėti nuolatinį arba laikiną leidimą gyventi Lietuvoje ar kitus tai atitinkančius dokumentus, o nuo PSD ar VSD įmokų nenuolatinis gyventojas nėra atleidžiamas ir jas moka įprasta tvarka. Taip pat svarbu pabrėžti, kad užsienio gyventojas, gavęs pajamų iš veiklos pagal individualios veiklos vykdymo pažymą, gali naudotis galimybe ir iš pajamų atimti leidžiamų atskaitymų sumas, o asmeniui, gavusiam pajamų iš veiklos pagal verslo liudijimą, gali būti taikomos lengvatos, kurios yra nustatomos pagal veiklą ir vykdymo teritoriją ar laikotarpį atitinkamai nuo to, kurioje savivaldybėje yra teikiamas verslo liudijimo prašymas.

2.3 Pajamų apmokestinimas prie šaltinio

Urinov (2019) pajamų šaltinio principo sąvoką apibūdina kaip valstybės teisę apmokestinti pajamas, atsižvelgiant į konkrečią vietą, kurioje šios pajamos gaunamos. Šaltiniu pagrįsta mokesčių sistema veikia pagal principą, kad valstybė, kurioje asmuo gauna pajamas ar pelną, turėtų turėti teisę apmokestinti tas pajamas.

LR gyventojų pajamų mokesčio įstatymu (LR Seimas, 2024a) nustatyta, kad kitoms ne Lietuvos gyventojų (nagrinėjamu atveju: imigranto) ne per nuolatinę bazę gautoms pajamoms yra priskiriamos toliau nurodytos pajamos.

Palūkanos. Palūkanos už Vyriausybės vertybinius popierius, sankcijos už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą ar pavėluotą vykdymą yra neapmokestinamos. O palūkanos už bet kokios rūšies skolinius įsipareigojimus, tokius kaip skolinimo sutartys, vertybiniai popieriai, obligacijos, taip pat palūkanos už ne Vyriausybės vertybinius popierius, premijos už indėlius yra laikomos mokesčio objektu ir imigrantas nuo jų turi susimokėti pajamų mokestį. Tokios pajamos, išskyrus palūkanas už Vyriausybės vertybinius popierius, yra priskiriamos A klasei. Palūkanų pajamų apmokestinime taip pat egzistuoja 500 eurų lengvata, kuria jis gali pasinaudoti mokestiniam laikotarpiui pasibaigus, tokioms palūkanoms, kurios yra gautos per vartojimo kreditą ar palūkanas iš Europos ekonominės erdvės valstybių. Palūkanos yra apmokestinamos 15 % tarifu, o pajamoms, kurios viršija 120 VDU, taikomas 20 % tarifas.

Pajamos iš paskirstytojo pelno ir tantižemos. Pajamos iš paskirstyto pelno bei išmokų valdybos ir stebėtojų tarybos nariams yra priskiriamos A klasei. Dividendai yra apmokestinami 15 % tarifu. Tantižemos, priešingai nei dividendai, yra apmokestinamos 20 % tarifu, kai metinė pajamų suma neviršija 60 VDU ir 32 % tarifu, kai viršija.

Pajamos už nekilnojamojo daikto nuomą Lietuvoje. Pajamos, gautos iš Lietuvos gyventojų, ar ne Lietuvos gyventojų (imigranto) per jo nuolatinę bazę Lietuvoje yra priskiriamos A klasei, kai atitinkamai pajamos, gautos už Lietuvos ar užsienio gyventojų ne per jo nuolatinę buvimo vietą Lietuvoje, yra priskiriamos B klasei. Taikomas 15 % tarifas, kai metinė pajamų suma neviršija 120 VDU ir 20 % tarifas, kai viršija, o jei nuomos paslaugos susijusios su darbo santykiais, pajamos apmokestinamos kaip darbo užmokesčio pajamos.

Honorarai. Gautos pajamos už honorarus priskiriamos A klasei ir apmokestinamos taikant 15 % tarifą, jei pajamų dalis neviršija 120 VDU ir 20 % tarifu, jei viršija.

Sporto veiklos pajamos. Kai tarp imigranto ir kitos sutarties šalies susiklosto civiliniai santykiai, tuomet sporto veiklos pajamos yra registruojamos kaip individualios veiklos pajamos. O kai gauna vienkartinį pajamų, kurios nepriklauso nei su darbo santykiais susijusioms pajamoms, nei individualios veiklos pajamoms, jos traktuojamos kaip kitos veiklos pajamos. Sporto veiklos pajamos yra apmokestinamos 15 % tarifu, o jei tokios pajamos yra susijusios su darbo santykiais, tuomet pajamų mokestis taikomas pagal pajamų, susijusių su darbo santykiais, apmokestinimą.

Atlikėjų veiklos pajamos. Jei imigrantas gauna su atlikėjais ir jų veikla susijusių pajamų iš Lietuvos ar užsienio subjekto, vykdančio veiklą nuolat Lietuvoje, tokios pajamos yra priskiriamos A klasei. Kitu atveju, jei gauna lėšų už atlikėjo veiklą iš ne per nuolatinę bazę vykdančio veiklą asmens, tokios pajamos yra priskiriamos B klasei. Apmokestinama 15 % tarifu, kai metinė pajamų suma neviršija 120 VDU ir 20 % tarifu, kai viršija. Jei pajamos yra susijusios su darbo santykiais, pajamų apmokestinimas yra kaip darbo užmokesčio.

Kompensacijos už autorių ar gretutinių teisių pažeidimus. Autorių ir gretutinių teisių įstatyme yra nurodoma, kad pažeidus nuolatinio ar nenuolatinio gyventojo autorių ar gretutines teises, jis turi teisę kreiptis į teismą dėl žalos atlyginimo ir jam gali būti sumokėta kompensacinė išmoka. Gautos pajamos yra priskiriamos A klasei. Tačiau jei imigrantas būdamas ne nuolatiniu Lietuvos gyventoju tokią kompensaciją gauna iš nuolatinio Lietuvos gyventojo, tokios pajamos yra priskiriamos B klasei. Pajamos ir kompensacijos už autorių ar gretutinių teisių pažeidimus pajamų mokesčiu yra neapmokestinamos ir jų deklaruoti bei mokesčio nuo jų susimokėti nereikia.

Taip pat svarbu pabrėžti, kad remiantis įsakymu „Dėl duomenų apie apdraustuosius ir draudėjus pateikimo ir tikslinimo taisyklių, socialinio draudimo pranešimų/prašymo formų ir jų elektroninių duomenų struktūros aprašų“ (Valstybinio socialinio draudimo..., 2024), jei asmuo gauna atlygį už veiklą stebėtojų taryboje ar tantjemų, ir pajamų iš autorių teisių sutarčių, meninės veiklos ar su sportu susijusia veikla, jis yra nedraudžiamas PSD.

3. Mokestinės naštos, esant skirtingiems pajamų šaltiniams ir pajamų dydžiams, palyginimo rezultatai

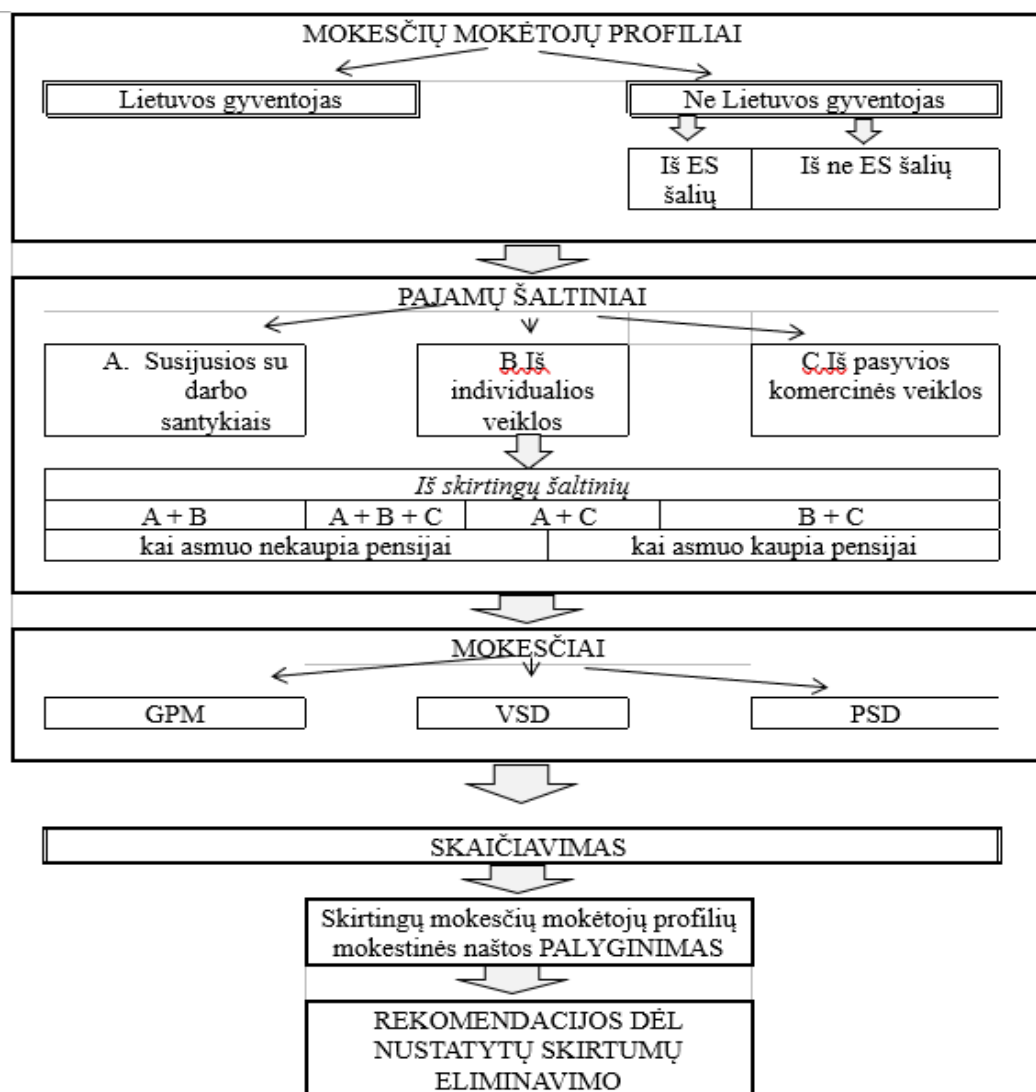
Kaip jau buvo minėta, ne Lietuvos gyventojų – imigrantų ir Lietuvos gyventojų pajamų apmokestinimas ir palyginimas yra aktuali tema, kuria plačiai diskutuojama mokslinėje visuomenėje. Šie klausimai neretai tampa ir viešų diskusijų tema, svarstant, kiek diskriminacijos yra pajamų apmokestinime, kiek tai gali tapti imigraciją skatinančiu veiksniu. Tai skatina nagrinėti šių asmenų pajamų, gaunamų šalyje, apmokestinimo ypatumus, apskaičiuojant ir lyginant skaičiavimų rezultatus.

Kaip buvo aptarta, imigrantas gali gauti ne tik su darbo santykiais susijusių pajamų, bet ir individualios veiklos pajamų ar pasyviųjų pajamų iš nekilnojamojo turto nuomos ar autorinės veiklos ir pan. Jos skirstomos į A ir B klases. Todėl buvo pasirinkta atlikti ne Lietuvos piliečio, gyvenančio ir gaunančio pajamas iš skirtingų šaltinių Lietuvoje, mokesčių skaičiavimą ir gautus rezultatus palyginti; atitinkamai apskaičiuoti mokestinę naštą bei įvardinti problemas ne Lietuvos gyventojui, apmokestinant gautas pajamas Lietuvoje.

Tyrimo tikslui pasiekti buvo taikomi atvejo analizės ir palyginimo metodai. Buvo sukurti hipotetiniai mokesčių mokėtojų – Lietuvos gyventojų ir ne Lietuvos gyventojų (imigrantų) – profiliai, pastaruosius dar skaidant į ES šalies ir ne ES šalies gyventojus. Išskirti pajamų šaltiniai (susiję su darbo užmokesčiu, iš aktyvios arba iš pasyvios ekonominės veiklos) ir jų deriniai (pavyzdžiui, pajamos susijusios su darbo santykiais ir pajamos iš IVVP; pajamos susijusios su darbo santykiais, iš IVVP ir nekilnojamojo turto nuomos ir pan.).

Siekiant maksimalaus duomenų palyginimo – mokesčiai skaičiuoti nuo metinės pajamų sumos (žr. 2 pav.). Mokesčių nuo pajamų, susijusių su darbo santykiais, skaičiavimams turi įtakos minimalaus mėnesio atlygio dydis bei neapmokestinamasis pajamų dydis. 2024 m. rugpjūčio 28 d. Vyriausybė (nutarimu Nr. 709) pritarė Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos siūlymui nuo 2025 m. nustatyti 1038 eurų minimalią mėnesinę algą (MMA), vietoje 2024 metais galiojusios 924 eurų sumos. Ir nors NPD dydis

2024 m. ir planuojamas 2025 metams nepakito, pasikeitęs MMA turi įtakos galutiniam gyventojų pajamų mokesčio skaičiavimui. Atsižvelgiant į tai, buvo priimtas sprendimas duomenis perskaičiuoti skirtingais periodais: 2024 m. ir nuo 2025 m. pradžios įsigaliosiančiai būklei. Tokiu būdu suformuoti 72 savarankiški atvejo analizės variantai. Kiekvienam iš jų apskaičiuota preliminarai, metinė įvairių mokėtinų mokesčių suma išreikšta eurai ir apskaičiuota mokestinė našta nuo pajamų, išreikšta procentais; duomenys palyginti tarpusavyje.



2 pav. Tyrimo architektūra

Šaltinis: sudaryta autorių

Kaip rodo atlikto tyrimo rezultatai (žr. 4 lentelę) tarp mokesčių, apskaičiuotų nuo pajamų, susijusių su darbo santykiais, skirtumo tarp Lietuvos piliečių ir ES piliečių iš esmės nėra. Minėtais atvejais mokestinės naštos skirtumas identifikuojamas tik ne ES piliečių atžvilgiu – mokestinės naštos skirtumo suma (6,98 %) labai aiškiai indikuoja skirtumo priežastį. Kaip jau buvo minėta aukščiau, ne ES piliečiai, turintys leidimą gyventi Lietuvoje ir turintys darbo vizą, nuo pajamų, susijusių su darbo santykiais, nuo veiklos vykdomos pagal verslo liudijimą, nemoka PSD įmokų.

4 lentelė. Lietuvos piliečių, ES ir ne ES piliečių, gaunančių skirtingas pajamas, mokesčių suma Eur ir proc. nuo visos pajamų sumos 2024–2025 m.

	Sumokami mokesčiai	Eur			%		
		LTP ¹	ESP ²	NESP ³	LTP	ESP	NESP
I. Kai mokesčio mokėtojo pajamos per metus 18 000 Eur (1 500 / mėn.)							
2024 m.	Pajamų iš DU ⁴	6 008,40		4 752	33,38		26,40
	Pajamų iš IV ⁵	2 841			15,79		
	Pajamų iš veiklos pagal VL ^{6, 7}	2 871		2 452	15,95		13,47
	Pajamų už nekilnojamojo turto nuomą	2 700			15		
	Pajamų už autorinį atlygį, gaunamą iš darbdavio ⁸						
2025 m.	Pajamų iš DU	5 860,51		4 604,11	32,56↓		25,58↓
	Pajamų iš IV	2 841			15,79		
	Pajamų iš veiklos pagal VL	3 353		2 640	18,63↑		14,66↑
	Pajamų už nekilnojamojo turto nuomą	2 700			15		
	Pajamų už autorinį atlygį, gaunamą iš darbdavio						
II. Kai mokesčio mokėtojo pajamos per metus 45 000 Eur (3500 / mėn.)							
2024 m.	Pajamų iš DU	17 775		14 634	39,50		32,52
	Pajamų iš IV	9 518,25			21,15		
	Pajamų iš veiklos pagal VL	4 989,54		2 424,82	11,09		5,39
	Pajamų už nekilnojamojo turto nuomą	6 750			15		
	Pajamų už autorinį atlygį, gaunamą iš darbdavio						
2025 m.	Pajamų iš DU	17 775		14 634	39,50		32,52
	Pajamų iš IV	9 518,25			21,15		
	Pajamų iš veiklos pagal VL	5 085,03		2 639,59	11,30↑		5,87↑
	Pajamų už nekilnojamojo turto nuomą	6 750			15		
	Pajamų už autorinį atlygį, gaunamą iš darbdavio						
III. Kai mokesčio mokėtojo pajamos per metus 84 000 Eur (7000 / mėn.)							
2024 m.	Pajamų iš DU	33 180		27 316,80	39,50		32,52
	Pajamų iš IV	19 139,40			22,79		
	Pajamų iš veiklos pagal VL	12 474,29		9 909,57	14,85		11,80
	Pajamų už nekilnojamojo turto nuomą	12 600			15		
	Pajamų už autorinį atlygį, gaunamą iš darbdavio						
2025 m.	Pajamų iš DU	33 180		27316,80	39,50		32,52
	Pajamų iš IV	19 139,40			22,79		
	Pajamų iš veiklos pagal VL	12 569,78		10 124,34	14,96↑		12,05↑
	Pajamų už nekilnojamojo turto nuomą	12 600			15		
	Pajamų už autorinį atlygį, gaunamą iš darbdavio						

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis tyrimo duomenimis

¹ LTP – Lietuvos pilietis

² ESP – ES šalies pilietis, gaunantis pajamų Lietuvoje (neturinčio privataus sveikatos draudimo savo gimtoje šalyje)

³ NESP – Ne Lietuvos pilietis, ne ES šalies pilietis, dirbantis pagal darbo užmą

⁴ DU – darbo užmokestis

⁵ IV – individuali veikla vykdoma pagal individualios veiklos pagal pažymą

⁶ VL – verslo liudijimas. Pastaba: šiame tyrime, kai prekybos veikla vykdoma Vilniaus mieste kiekvieną mėnesio dieną

⁷ Pastaba: kadangi fiziniams asmenims, užsiimantiems individualia veikla pagal verslo liudijimą, fiksuotą GPM nustato savivaldybės, šiam tyrimui naudota Vilniaus miesto savivaldybės nustatyti mokesčiai dydžiai

⁸ Pastaba: šiame tyrime šios pajamos nesusijusios su darbo santykiais.

O štai mokesčių sumos ir mokestinės naštos dydis, esant tokiam pačiam pajamų dydžiui, kai pajamos gaunamos vykdant veiklą pagal IVVP, gaunant pajamas už nekilnojamojo turto nuomą ar kaip autorinį atlygį, visiškai vienodos visų mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Mokestinės naštos dydžiui įtaką daro tik metinių pajamų (tyrime: nuo 18 000 iki 84 000 Eur) dydis. Atitinkamai mokestinė našta svyruoja nuo 39,50 % iki 26,40 % pajamų, susijusių su darbo santykiais, atžvilgiu ir išlieka stabili (15 %) nuo pajamų už autorinį atlygį ar nekilnojamojo turto nuomą. 2025 metų mokestiniai pasikeitimai darys nedidelę įtaką mokesčiams, susijusiems su darbo santykiais, bet tik tuo atveju, kai atlygio, susijusio su darbo santykiais, dydis bus sąlygiškai nedidelis (tyrime taikytas 1 500 Eur/mėn. arba 18 000 Eur/metų dydis). 2025 metais mokestinė našta sumažės 0,82 %: nuo 33,38 iki 32,56 %, kai pajamas, susijusias su darbo santykiais, gauna Lietuvos pilietis ar ES pilietis ir nuo 26,40 iki 25,56 %, kai pajamas, susijusias su darbo santykiais, gaus Lietuvoje dirbantis ne ES pilietis. Kai pajamos, susijusios su darbo santykiais, yra didesnės (šiuo tyrimu: daugiau nei 3 500 Eur ir daugiau nei 7 000 Eur per mėn. arba daugiau nei 45 000 ar 84 000 Eur per metus) – mokestinės naštos dydis lyginant pamečiui nesikeičia – 39,50 % Lietuvos piliečiui ar ES piliečiui ir 32,52 % ne ES piliečiui.

Nuosekliai auga ir mokestinė našta asmenims, gaunantiems pajamas iš vykdomos komercinės veiklos turint individualios veiklos vykdymo pažymą. Tačiau ši našta auga visiems tiriamiesiems vienodai ir priklauso tik nuo augančio pajamų dydžio: kaip per metus gaunama 18 000 Eur pajamų, mokestinė našta yra 15,79 %, kaip per metus gaunama 45 000 Eur pajamų – 21,15 % (neskaičiuojant PVM) ir nuo 84 000 Eur – 22,79 % (neskaičiuojant PVM). Šie dydžiai 2024 ir 2025 metais nesikeičia.

Analogiška situacija fiksuota ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojai – Lietuvos piliečiai, ES ir ne ES piliečiai, turintys teisę gyventi Lietuvoje ir turintys darbo visas, tuo pačiu metu gauna nevienarūšes pajamas – t. y. tuo pačiu metu gauna pajamas iš kelių šaltinių (žr. 5 lentelę).

5 lentelė. Lietuvos, ES ir ne ES piliečių tuo pačiu metu gaunančių nevienarūšes pajamas mokesčių sumos Eur ir proc. nuo visos pajamų sumos 2024–2025 m.

Sumokami mokesčiai		Per metus, Eur	Eur			%		
			LTP	ESP	NESP	LTP	ESP	NESP
I. Kai mokesčio mokėtojo pajamos iš kiekvienos veiklos po 1 500 Eur/mėn.								
2024 m.	Pajamų iš DU + pagal IVVP	36 000	8 850	7 593	24,58	21,09		
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais)	54 000	11 550	10 293	21,39	19,06		
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais) + nekilnojamojo turto nuomos	72 000	14 250	12 993	19,79	18,05		
2025 m.	Pajamų iš DU + pagal IVVP	36 000	8 702	7 445	24,17	20,68		
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais)	54 000	11 402	10 145	21,11	18,79		
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais) + nekilnojamojo turto nuomos	72 000	14 102	12 845	19,59	17,84		
II. Kai mokesčio mokėtojo pajamos iš kiekvienos veiklos po 3 500 Eur/mėn.								
2024 m.	Pajamų iš DU + pagal IVVP	84 000	27 293,25	24 152,25	30,33	26,84		
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais)	126 000	34 043,25	30 902,25	25,22	22,89		
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais) + nekilnojamojo turto nuomos	168 000	40 793,25	37 652,25	22,66	20,92		

2025 m.	Pajamų iš DU + pagal IVVP	84 000	27 293,25	34 152,25	30,33	26,84
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais)	126 000	34 043,25	30 902,25	25,22	22,89
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais) + nekilnojamojo turto nuomos	168 000	40 793,25	37 652,25	22,66	20,92
III. Kai mokesčio mokėtojo pajamos iš kiekvienos veiklos po 7 000 Eur/mėn.						
2024 m.	Pajamų iš DU + pagal IVVP	168 000	52 319,40	45 456,20	31,14	27,65
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais)	252 000	64 919,40	59 056,20	25,76	23,44
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais) + nekilnojamojo turto nuomos	336 000	77 519,40	71 656,20	23,07	21,33
2025 m.	Pajamų iš DU + pagal IVVP	168 000	52 319,40	46 456,20	31,14	27,65
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais)	252 000	64 919,40	59 056,20	25,76	23,44
	Pajamų iš DU + pagal IVVP + autorinio atlygio (nesusijusio su darbo santykiais) + nekilnojamojo turto nuomos	336 000	77 519,40	71 656,20	23,07	21,33

Šaltinis: sudaryta autorių, remiantis tyrimo duomenimis

Kaip jau buvo aptarta, nekilnojamojo turto nuomos pajamos gali būti priskiriamos ir A, ir B klasei. Analogiškai yra apmokestinamos ir pajamos už autorinį atlygį, kuris yra priskiriamas atlikėjų veiklos pajamoms. Nepriklausomai nuo to, ar pajamos priklauso A ar B klasei, pajamų mokesčio tarifas mokesčių mokėtojams yra vienodas, todėl B klasės skaičiavimai pajamų mokesčiui yra analogiški kaip ir A klasės. Mokestį nuo B klasės už nuomą gautų pajamų sumoka pajamų gavėjas, t. y. nuomotojas einamųjų metų gale.

Tarp apskaičiuotų mokesčių nuo pajamų, susijusių su darbo santykiais, ir nuo pajamų, vykdančių aktyvią ekonominę veiklą (tyrimui pasirinkta veikla pagal IVVP ir autorinė veikla) ar pasyvią ekonominę veiklą (tyrimui pasirinktas pajamų gavimas iš nekilnojamojo turto nuomos), skirtumo tarp Lietuvos piliečių ir ES piliečių nėra. Mokestinės naštos skirtumas fiksuojamas tik ne ES piliečių atžvilgiu – mokestinės naštos skirtumo suma vėl rodo į PSD įmokų mokėjimo pareigos nebuvimą, kadangi šioje tyrimo dalyje dėl to, kad pajamos gaunamos iš skirtingų šaltinių, taikoma skirtinga mokesčių apskaičiavimo metodika. Mokesčių sumos ir mokestinės naštos dydis, esant skirtingam pajamų krepšeliui ir „svoriui“ skiriasi: atitinkamai 3,49, 2,33 ir 1,74 %. Ir toks, visiškai identiškas procentinis, mokestinės naštos skirtumo dydis kartojasi nepriklausomai nuo to, kiek pajamų ir kokiais mokestiniais metais jų gauname. Bendrai mokestinės naštos dydis svyruoja nuo 31,14 iki 19,79 % 2024 metais Lietuvos ir ES piliečių atžvilgiu bei nuo 27,65 iki 18,05 % 2024 metais ne ES piliečių atžvilgiu. Atitinkamai 2025 metais mažiausio svorio pajamų krepšeliui mokestinė našta mažėja nuo 0,4 iki 0,2 % visų tipų mokesčių mokėtojams. Kaip ir aukščiau minėtu atveju, mokestinės naštos dydį įtakoja metinių pajamų (tyrime: nuo 36 000 iki 336 000 Eur/metų) dydis.

Atliktas tyrimas taip pat leidžia teikti diskusijai klausimą dėl pajamų priskyrimo A arba B klasei. Tyrėjų nuomone, vienas iš būdų, galinčių palengvinti mokesčių mokėtojų apmokestinimą, yra visų pajamų priskyrimas vienai (dabar A) klasei. Tokiu atveju visus mokesčius nuo pajamų turėtų apskaičiuoti, išskaityti ir sumokėti pajamas išmokantis asmuo. Tikėtina, kad tai padėtų ne Lietuvos piliečiui išvengti mokesčių sumų nuo kitų nei darbo santykiai pajamų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimų klaidų.

Kitas diskusijos reikalaujantis klausimas yra susijęs su siūlymu peržiūrėti mokesčių lengvatų „krepšelį“. Galbūt vis tik jau pats laikas išdrįsti atsisakyti tam tikrų lengvatų, pavyzdžiui, pajamų mokesčio kredito dedamosios siekiant apskaičiuoti mokėtiną pajamų mokestį. Tokiu būdu pajamos turėtų tam tikrą fiksuotą, o ne kintantį 5–15 procentų tarifą. Šie ir kiti tyrime nagrinėti klausimai galėtų tapti tolimesnių mokslinių tyrimų objektu.

Išvados

1. Teiginiai, kad kitų šalių piliečiai – imigrantai, turintys teisę gyventi Lietuvoje ir turintys darbo vizas yra: menkesni / mažesni mokesčių mokėtojai ar jie yra diskriminuojami, jiems nustatant aukštesnius mokėtinus mokesčius, yra nepagrįsti. Išsami fizinių asmenų – mokesčių mokėtojų pajamų apmokestinimo analizė leido nustatyti, kad mokesčių apskaičiavimo procesas ir mokestinė našta yra vienodi. Pajamų šaltinis neturi įtakos mokestinės naštos dydžiui.

2. Tačiau lyginant Lietuvos piliečių ir kitų šalių piliečių, gaunančių pajamas Lietuvoje, pajamų apmokestinimą skirtumas yra matomas apmokestinime, susijusiame su darbo santykiais, bet tik tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas yra imigrantas – ne ES valstybių pilietis. Taip yra todėl, kad toks mokesčių mokėtojas neturi pareigos mokėti nuolatinių, periodinių PSD įmokų. Tačiau jei mokesčių mokėtoju yra ES pilietis – jo mokėtini mokesčiai, kartu ir mokestinės naštos dydis, yra analogiški Lietuvos piliečio pajamų apmokestinimui. Taigi mokesčio mokėtojo pilietybė turi įtaką mokesčio dydžiui, tačiau tik ne ES šalies piliečio atžvilgiu.

3. Pajamų, gautų iš individualios veiklos pagal pažymą ar verslo liudijimą, nekilnojamojo turto ar už autorinį atlygį, apmokestinimo tvarka nesiskiria. Atlikus Lietuvos ir ne Lietuvos gyventojų pajamų, gautų iš aktyvios komercinės veiklos, apmokestinimo palyginimą, nustatyta, kad skirtingi mokesčio mokėtojai turi mokėti tokius pačius mokesčius įprasta tvarka, o pajamų apmokestinimo dydis nuo sąlyginės bazės tiek nuolatiniam, tiek nenuolatiniam gyventojui yra 17,84 %, jei pajamos gautos iš veiklos pagal vykdymo pažymą, ir 19,99 %, jei pajamos gautos iš veiklos pagal verslo liudijimą.

4. Atlikus pajamų, gautų iš pasyvios komercinės veiklos, apmokestinimo palyginimą, nustatyta, kad skirtingi mokesčių mokėtojai, nuo tokių pajamų moka tokius pačius mokesčius, apmokestinimo tvarka yra tokia pati, o mokesčių procentinė dalis nuo pajamų, gautų iš pasyvios komercinės veiklos yra vienoda ir sudaro 15 %.

Literatūra

De La Fera, R. ir Maffini G. (2021) The impact of digitalisation on personal income taxes. *British Tax Review*, 2, 154–168. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3835095>

Gylys, P. (2006). Mokesčių našta ir tarptautinė mokesčių konkurencija. *Ekonomika*, 75, 7–19. <https://doi.org/10.15388/Ekon.2006.17578>

Gulbinas, A. ir Jogminaitė, K. (2020). Skaitmeninio verslo apmokestinimo problemos ir iššūkiai. *Vilnius University Open Series*, (4), p. 98–121. <https://doi.org/10.15388/OS.TMP.2020.5>

laydjiev, I. (2023). A pragmatic approach to social science. *E-International Relations*. Prieiga per <https://www.e-info/2013/03/01/a-pragmatic-approach-to-social-science/>

Kasnauskiene, G. ir Kavalnis, R. (2021). Does emigration hurt the economy? Evidence from Lithuania. *Organizations and Markets in Emerging Economies*, 12(2), 440–458. <https://doi.org/10.15388/omee.2021.12.64>

Kirelienė-Huseynova I. ir Brazienė, R. (2022). Nesaugus užimtumas Lietuvoje: iššūkiai Azerbaidžano piliečių integracijai į darbo rinką. *Lietuvos socialinė raida*, 11. 36–47. Prieiga per <https://etalpykla.lituanistika.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2022~1701018025206/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>

Lietuvos Respublikos Seimas (2024a). *Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas* (Aktualus iki 2024-12-31 ir redakcija, įsigaliosianti nuo 2025-01-02). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legislation/lt/TAD/TAIS.171369/qCtjnkyuFw>

Lietuvos Respublikos Seimas (2024b). *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas*. (Aktuali redakcija nuo 2024-11-01). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.231855/PFKRiReqKZ>

Lietuvos Respublikos Seimas (2024c). *Lietuvos Respublikos privalomojo sveikatos draudimo įstatymas*. (Aktuali redakcija nuo 2024-07-01). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/TAIS.28356/asr>

Lietuvos Respublikos Seimas (2024d). *Lietuvos Respublikos socialinio draudimo įstatymas*. (Aktuali redakcija nuo 2024-11-01). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActEditions/lt/TAD/TAIS.1327>

Lygių galimybių kontrolieriaus tarnyba. (2024). *Ksenofobija Lietuvoje: reprezentatyvi visuomenės nuomonės apklausa, 2024*. Prieiga per <https://lygybe.lt/tyrimai/ksenofobija-lietuvoje-reprezentatyvi-visuomenes-nuomones-apklausa-2024/>

Medelienė, A. ir Lukas, M. (2015). Vacatio legis mokesčių teisėje. *Teisė*, 94, 132–148. Prieiga per: <https://doi.org/10.15388/Teise.2015.94.7353>

Mermanishvili, T. (2022). Migration to the EU: Some aspects of Georgian population attitude and Baltic States experience. *Filosofija, Sociologija*, 33(2), 97–106. <https://doi.org/10.6001/fil-soc.v33i2.4711>

Montvidas, M. (2023). Pajamų sąvoka ir pripažinimas gyventojų apmokestinimo kontekste: teoriniai pagrindai ir praktinės problemos. *Teisė*, 129, 54–68. <https://doi.org/10.15388/Teise.2023.129.4>

OECD (2023). *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/900b6382-en>

Radvilavičiūtė, J. (2005). Užsieniečių, gavusių prieglobstį Lietuvoje, integravimo į darbo rinką politika. *Viešoji politika ir administravimas*, 12, 126–129. Prieiga per: <https://ojs.mruni.eu/ojs/public-policy-and-administration/article/view/2419>

Roskladka, A.; Roskladka, N.; Karpuk, A.; Stavitsky, A. ir Kharlamova, G. (2020). The data science tools for research of emigration processes in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*, 18(1), 70–81. [http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18\(1\).2020.07](http://dx.doi.org/10.21511/ppm.18(1).2020.07)

Samuilova, A. (2021). Lietuvos biudžeto mokesčių pajamos. *Studijos kintančioje verslo aplinkoje*, 86–92. Prieiga per https://leda.lt/images/documents/Studijos_kintancioje_verslo_aplinkoje_2021.pdf

Tarptautinės migracijos organizacijos Vilniaus biuras (2024). *Migracijos tendencijos*. Prieiga per: <https://123.emn.lt/#migracijos-tendencijos>

Tsegay, S. M. (2023). International migration: Definition, causes and effects. *Genealogy*, 7(3), 61. <https://doi.org/10.3390/genealogy7030061>

Urinov, V. (2019). Taxation of foreign-source income of resident individuals: A structural enforcement through automatic exchange of tax information. *IBFD Doctoral Series*, 49. Prieiga per https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4741663

Valstybės duomenų agentūra (2024). *Oficialiosios statistikos portalas. Rodiklių duomenų bazė*. Prieiga per <https://osp.stat.gov.lt/statistiniu-rodikliu-analize#/>

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2024a). *Dėl pavyzdinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM311 formos ir jos priedų formų ir jų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo*. (2019 m. gruodžio 12 d. įsakymas Nr. VA-93. Aktuali redakcija nuo 2024-12-18). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/d6f02c331d1e11eaadfcfdb735b57421>

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2022). *Dėl mėnesinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM313 formos ir jos užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo*. (2017 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. VA-121. Aktuali redakcija nuo 2022-01-05). Prieiga per <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/75345220e61e11e7acd7ea182930b17f/asr>

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2021). *Dėl metinės gyventojams išmokėtų išmokų, priskiriamų A ir B klasės pajamoms, deklaracijos GPM312 formos, jos priedų GPM312L, GPM312U formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo*. (2018 m. vasario 6 d. įsakymas Nr. VA-9. Aktuali redakcija nuo 2021-10-01). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/67bb17f1ee4911eb866fe2e083228059/asr>

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (2024b). *Dėl nenuolatinio Lietuvos gyventojų metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM 314 formos, jos priedų GPM314a, GPM314b formų ir jų užpildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo*. (2019 m. gruodžio 20 d. įsakymas Nr. VA-112. Aktualus iki 2024-12-10 ir nuo 2024-12-11). Prieiga per <https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalAct/lt/TAD/0bde669324fa11ea8f0dfdc2b5879561/asr>

Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos (2024). *Dėl duomenų apie apdraustuosius ir draudėjus pateikimo ir tikslinimo taisyklių, socialinio draudimo pranešimų/prašymo formų ir jų elektroninių duomenų struktūros aprašų patvirtinimo*. (2010 m. birželio 4 d. įsakymas Nr. V-243. Aktualus iki 2024-12-31 ir nuo 2025-01-01). Prieiga per: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.34A6775CE75B/asr>

Žibas, K. ir Petrušauskaitė, V. (2015). Darbo migrantai Europoje ir Lietuvoje: gyvenimo ir darbo sąlygų problematika. *Lietuvos socialinių tyrimų centras. Etniškumo studijos*, 1, 11–27. Prieiga per <https://vb.lcss.lt/object/elaba:18883592/18883592.pdf>

Žilėnas, A. ir Vaičiulionienė, M. (2014). Lietuvos mokesčių sistema. *Visuotinė Lietuvos enciklopedija*. Prieiga per <https://www.vle.lt/straipsnis/lietuvos-mokesciu-sistema/>

Irma Kamarauskienė: socialinių mokslų daktarė, asistentė. Vilniaus universitetas, ekonomikos ir verslo administravimo fakultetas. Institucijos adresas: Saulėtekio al., 9, LT-10222, Vilnius. Mokslinių interesų sritys: mokesčių apskaita, viešojo sektoriaus apskaita, auditas.

Irma Kamarauskienė: PhD of social sciences, assistant at Vilnius University, Faculty of Economics and Business Administration. Institutional address: Saulėtekio av. 9, LT-10222, Vilnius. Research areas: accounting in public sector, tax accounting, audit.

Erika Kazakevičiūtė: bakalaurė, audito konsultantė. Atstovaujama institucija: Ernst & Young Baltics, Aukštaičių g. 7, Vilnius. Mokslinių interesų sritys: apskaita, auditas.

Erika Kazakevičiūtė: bachelor degree, audit consultant. Name of institution: Ernst & Young Baltics, Aukštaičių g. 7, Vilnius. Research areas: accounting, audit.