



Kauno technologijos universitetas

Socialinių, humanitarinių mokslų ir menų fakultetas

Mokesčių mokėtojų moralės reikšmė mokesčių politikos įgyvendinimui Lietuvoje

Baigiamasis magistro studijų projektas

Vilija Bertašienė

Projekto autorė

Doc. dr. Donata Jovarauskienė

Vadovė

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Socialinių, humanitarinių mokslų ir menų fakultetas

Mokesčių mokėtojų moralės reikšmė mokesčių politikos įgyvendinimui Lietuvoje

Baigiamasis magistro studijų projektas

Viešasis administravimas (6211LX040)

Vilija Bertašienė

Projekto autorė

Doc. dr. Donata Jovarauskienė

Vadovė

Doc. dr. Raminta Pučėtaitė

Recenzentė

Kaunas, 2021



Kauno technologijos universitetas

Socialinių, humanitarinių mokslų ir menų fakultetas

Vilija Bertašienė

Mokesčių mokėtojų moralės reikšmė mokesčių politikos įgyvendinimui Lietuvoje

Akademinio sąžiningumo deklaracija

Patvirtinu, kad:

1. baigiamąjį projektą parengiau savarankiškai ir sąžiningai, nepažeisdama(s) kitų asmenų autoriaus ar kitų teisių, laikydamasi(s) Lietuvos Respublikos autorių teisių ir gretutinių teisių įstatymo nuostatų, Kauno technologijos universiteto (toliau – Universitetas) intelektinės nuosavybės valdymo ir perdavimo nuostatų bei Universiteto akademinės etikos kodekse nustatytų etikos reikalavimų;
2. baigiamajame projekte visi pateikti duomenys ir tyrimų rezultatai yra teisingi ir gauti teisėtai, nei viena šio projekto dalis nėra plagijuota nuo jokių spausdintinių ar elektroninių šaltinių, visos baigiamojo projekto tekste pateiktos citatos ir nuorodos yra nurodytos literatūros sąrašė;
3. įstatymų nenumatytų piniginių sumų už baigiamąjį projektą ar jo dalis niekam nesu mokėjęs (-usi);
4. suprantu, kad išaiškėjus nesąžiningumo ar kitų asmenų teisių pažeidimo faktui, man bus taikomos akademinės nuobaudos pagal Universitete galiojančią tvarką ir būsiu pašalinta(s) iš Universiteto, o baigiamasis projektas gali būti pateiktas Akademinės etikos ir procedūrų kontrolieriaus tarnybai nagrinėjant galimą akademinės etikos pažeidimą.

Vilija Bertašienė

Patvirtinta elektroniniu būdu

Bertašienė, Vilija. Mokesčių mokėtojų moralės reikšmė mokesčių politikos įgyvendinimui Lietuvoje. Magistro studijų baigiamasis projektas / vadovė doc. dr. Donata Jovarauskienė; Kauno technologijos universitetas, Socialinių, humanitarinių mokslų ir menų fakultetas.

Studijų kryptis ir sritis (studijų krypčių grupė): 03S (L07).

Reikšminiai žodžiai: mokesčių moralė, mokesčių politika, apmokestinimo principai, mokesčių vengimas, šešėlinė ekonomika

Kaunas, 2021. 56 p.

Santrauka

Tam, kad valstybė galėtų funkcionuoti bei įgyvendinti piliečių jai patikėtas funkcijas būtina sukurti sklandžią ir funkcionalią, tačiau kartu ir teisingą, mokesčių sistemą. Tačiau praktikoje matome, kad daugelis valstybių susiduria su iššūkiais, kylančiais dėl skirtumų tarp suplanuotų bei surinktų mokesčių. Mokslininkai jau seniai pastebėjo, kad klasikinės ekonomikos teorijos ne visada geba paaiškinti, kodėl mokesčių mokėtojai pasirenka paklusti arba nepaklusti prievolei mokėti mokesčius; mokesčių ir mokesčių politikos klausimas šiandien nebėra vien tik ekonomikos srities dalykas, o reikalauja integruoto tarpdisciplininio požiūrio. Viena iš tyrimų galimybių – tai analizuoti psichologinį mokesčių mokėtojų nusiteikimą sąžiningai mokėti mokesčius, kuris mokslinėje literatūroje įvardijamas kaip mokesčių moralė. Šis psichologinis nusiteikimas, kaip rodo mokslininkų atlikti tyrimai, yra itin glaudžiai susijęs su viešąją politiką ir jos įgyvendinimu: Vyriausybės veiksmai formuojant mokesčių politiką veikia šį nusiteikimą, kuris, atitinkamai, turi įtakos mokesčių politikos įgyvendinimui, t. y. mokesčių surinkimui arba nesurinkimui (mokesčių spragų atsiradimui). Nors mokesčių moralė ir mokesčių spragos ir nėra susijusios tiesiškai, mokslininkų teigimu, stipresnė mokesčių moralė lemia viešojo sektoriaus pajamų didėjimą. Mokesčių moralės klausimas Lietuvoje moksliniuose tyrimuose nėra plačiai analizuotas. Pasigendama detalesnio požiūrio į mokesčių moralei stiprinti taikytinas priemones formuojant ir įgyvendinant mokesčių politiką. Mažai analizuojamos Vyriausybės programos bei jų įgyvendinimo ataskaitos, ministerijų ir kitų atsakingų institucijų taikytos priemonės bei jų realus poveikis. Tyrimo problema formuluojama probleminiu klausimu: kaip/ar mokesčių mokėtojo moralė veikia mokesčių politikos įgyvendinimą? Tyrimo objektas: Mokesčių mokėtojo moralės apraiškos mokesčių politikoje. Tyrimo tikslas: Ištirti mokesčių mokėtojo moralės reikšmę mokesčių politikos įgyvendinimui Lietuvoje. Tyrimo uždaviniai: 1. Išanalizuoti mokesčių mokėtojų moralės fenomeną ir jo reikšmę mokesčių politikos įgyvendinimui; 2. Apžvelgti mokesčių mokėtojo moralės apraiškas Lietuvos mokesčių politikoje; 3. Ištirti mokesčių mokėtojų moralės lygmenį ir jos ugdymo galimybes Lietuvoje. Naudojantis Europos vertybių tyrimo duomenimis ir taikant statistinės analizės metodus nustatyta, kad Lietuvos mokesčių mokėtojų moralė, nors ir auga, tačiau išlieka gana žema, lyginant su kaimyninėmis valstybėmis. Regresinė analizė atskleidė, kad mokesčių moralę itin veikia pasitikėjimas valdžia ir nacionalinis pasididžiavimas. Tačiau vis dar opia išlieka korupcijos suvokimo problema, stabdanti mokesčių moralės augimą. Kad korupcijos suvokimui gerinti nėra skiriama pakankamai dėmesio, patvirtina ir atlikta XVIII LR Vyriausybės programos analizė. Paaiškėjo, kad daugiausiai dėmesio korupcijos apraiškos numatoma skirti teisingumo / teismų sistemoje, tačiau ne finansų ar ekonomikos. Kadangi panašaus pobūdžio tyrimų, kuriuose būtų analizuojamos mokesčių mokėtojų moralės ugdymui taikytinos politinės priemonės, Lietuvoje atlikta nebuvo, akivaizdu, kad tema reikalauja tolimesnių ir detalesnių tyrimų.

Bertašienė, Vilija. Significance of Taxpayers' Morality for the Implementation of Tax Policy in Lithuania. Master's Final Degree Project / supervisor assoc. prof. Donata Jovarauskiene; Faculty of Social Sciences, Arts and Humanities, Kaunas University of Technology.

Study field and area (study field group): 03S (L07).

Keywords: tax moral, tax policy, taxation principles, tax evasion, shadow economy

Kaunas, 2021. 56 p.

Summary

In order for the state to be able to function and implement the functions entrusted to it by the citizens, it is necessary to create a smooth and functional, but at the same time fair, tax system. In practice, however, we see that many states face challenges due to differences between planned and collected taxes (the so-called tax gap). Scholars have long observed that classical economic theories are not always able to explain why taxpayers choose to obey or disobey the obligation to pay taxes; the issue of taxation and tax policy today is no longer a purely economic matter, but requires an integrated interdisciplinary approach. One of the research possibilities is to analyze the psychological attitude of taxpayers to pay taxes fairly, which is referred to in the scientific literature as tax morale. This attitude, as scientific research identify, is particularly closely linked to public policy and its implementation: actions of Government forming tax policy strongly influence the psychological attitude of tax payers, which in turn significantly influences the implementation of the tax policy, i.e., collection of taxes or the tax gaps. Although tax morale and tax gaps are not linearly related, scientists reveal that stronger tax morale leads to an increase in public sector revenue. The issue of tax morale in Lithuania has not been extensively analyzed. There is a lack of a more detailed approach to measures to strengthen tax morale in the formulation and implementation of tax policy. There is little analysis of government programs and their implementation reports, measures taken by ministries and other responsible institutions, and their real impact. The research problem is formulated with a problematic question: how (or) the tax morale affects the implementation of tax policy? Object of research: Manifestations of taxpayer morality in tax policy. The aim of the research: To investigate the significance of taxpayer morale in Lithuanian tax policy. Research tasks: 1. To analyze the phenomenon of tax morale and its significance for the implementation of tax policy; 2. To review the manifestations of tax morale in Lithuanian tax policy; 3. To analyze the moral level of taxpayers and the possibilities of its education in Lithuania. Using the data of the European Values Survey and applying the methods of statistical analysis, it was established that the morale of Lithuanian taxpayers, although growing, remains relatively low compared to neighboring countries. Regression analysis revealed that tax morale is strongly influenced by trust in government and national pride. However, the problem of perceiving corruption, which is holding back the growth of tax morale, remains acute. The analysis of the 18th program of the Government of the Republic of Lithuania confirms the insufficient attention to the improvement of the perception of corruption. It turned out that the focus of corruption is on the justice / judiciary, but nor on finance or economy area. As no similar research has been conducted in Lithuania analyzing the policy measures applicable to the development of tax morale, it is obvious that the topic requires further and more detailed research.

Turinys

Lentelių sąrašas	7
Paveikslų sąrašas	8
Santrumpų ir terminų sąrašas	9
Įvadas.....	10
1. Mokesčių mokėtojo moralės diskursas mokesčių politikoje.....	14
1.1. Mokesčiai ir šiuolaikinė mokesčių politika.....	14
1.2. Mokesčių mokėtojo elgsena ir jos svarba mokesčių politikos įgyvendinimui	18
1.3. Mokesčių mokėtojo moralės samprata, raiška ir veiksniai.....	21
2. Mokesčių mokėtojo moralės raiška mokesčių politikoje.....	27
2.1. Mokesčių mokėtojo moralės praktinė raiška pasaulyje	27
2.2. Mokesčių politikos ir mokesčių mokėtojo moralės problematika Lietuvoje.....	33
3. Mokesčių mokėtojų moralės ir jos ugdymo galimybių tyrimas Lietuvoje	38
3.1. Tyrimo metodologija.....	38
3.2. Mokesčių mokėtojų moralės dinamika ir jos vertinimas Lietuvoje	42
3.3. Mokesčių moralės ugdymo galimybių vertinimas atsižvelgiant į XVIII LR Vyriausybės programą	46
Išvados	49
Rekomendacijos	50
Literatūros sąrašas	51
Informacijos šaltinių sąrašas	56
Priedai.....	57
1 priedas. Skirstinio normalumo tikrinimas (autorės atlikti skaičiavimai).....	57
2 priedas. Įverčių vidurkių pasiskirstymas (autorės atlikti skaičiavimai).....	58
3 priedas. Įverčių vidurkių pasiskirstymo diagramos (pagal autorės atliktus skaičiavimus).....	61
4 priedas. Dvinarės logistinės analizės skaičiavimų lentelės.....	63

Lentelių sąrašas

1	lentelė.	Mokslininkų požiūriai į mokesčius ir jų reikalingumą (sudaryta autorės, remiantis Šinkūnienė, 2009).....	14
2	lentelė.	Mokesčių moralės veiksnių tyrimai pagal Lago-Peñas ir Lago-Peñas (2010).....	28
3	lentelė.	Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai Lietuvoje (sudaryta pagal LR mokesčių administravimo įstatymą (2004)).....	34
4	lentelė.	Naujųjų ES valstybių mokesčių mokėtojų moralė 1999 ir 2008 metais (pagal Torgler, 2011).....	36
5	lentelė.	Pasitikėjimo valdžios institucijomis veiksniai (nepriklausomi kintamieji).....	40
6	lentelė.	Mokesčių mokėtojų moralės lygmenys ir jų dinamika (apskaičiuota autorės pagal Torgler (2011)).....	43
7	lentelė.	Mokesčių mokėtojų moralės lygmenys ir jų dinamika (apskaičiuota autorės pagal Daude ir kt. (2013)).....	44
8	lentelė.	Nepriklausomų kintamųjų galimybių santykiai.....	44
9	lentelė.	Pasitikėjimo valdžia raiškos dažnis ir kontekstai XVIII Vyriausybės programoje.....	46
10	lentelė.	Korupcijos termino raiškos dažnis ir kontekstai XVIII Vyriausybės programoje.....	47

Paveikslų sąrašas

1 pav.	Apmokestinimo principų grupės (sudaryta autorės, remiantis Thakur, 2020).....	16
2 pav.	Mokesčių mokėtojų elgsenos tipai (sudaryta autorės, remiantis Rutkauskas, Ivaškaitė-Tamošiūnė, 2015).....	19
3 pav.	Mokesčių mokėtojo elgsenos determinantės (Pukelienė, Kažemekaitytė, 2016).....	20
4 pav.	Mokesčių mokėtojo moralės raiškos dimensijos (sudaryta autorės).....	22
5 pav.	Mokesčių mokėtojų moralę lemiančių veiksnių grupės (sudaryta autorės pagal Rodriguez-Justicia, 2019).....	24
6 pav.	Pasitikėjimas viešojo sektoriaus ir ekonominių subjektų ryšys (Rutkauskas, 2018).....	25
7 pav.	Mokesčių mokėtojų moralės raiškos tyrimų kryptys (sudaryta autorės).....	27
8 pav.	Mokesčių mokėtojų moralė valstybių grupėse pagal 2005 m. Pasaulio vertybių tyrimo duomenis (Daude ir kt., 2012, p. 17).....	30
9 pav.	Mokesčių mokėjimo prievolės vykdymo priminimo procedūros (pagal De Neve ir kt., 2020).....	32
10 pav.	Tyrimo strategija.....	38
11 pav.	XVIII Vyriausybės programos tyrimo algoritmas.....	42
12 pav.	Nepriklausomų kintamųjų poveikis mokesčių moralės pokyčiui Lietuvoje.....	45

Santrumpų ir terminų sąrašas

EVT – Europos vertybių tyrimas

LLRI – Lietuvos laisvosios rinkos institutas

PVT – Pasaulio vertybių tyrimas

Mokesčių moralė – psichologinis mokesčių mokėtojo nusiteikimas sąžiningai mokėti mokesčius (Rutkauskas, 2018).

Mokesčių spragos – skirtumas tarp suplanuotų ir realiai surinktų pajamų iš mokesčių (Rutkauskas, 2018).

Įvadas

Temos aktualumas. Kiekvienos valstybės gyvavimo užtikrinimo pagrindas, gerovės šaltinis yra mokesčiai. Tam, kad valstybė galėtų funkcionuoti bei įgyvendinti piliečių jai patikėtas funkcijas būtina sukurti sklandžią ir funkcionalią, tačiau kartu ir teisingą, mokesčių sistemą. Mokesčių sistema yra apibrėžiama kaip valstybėje renkamų mokesčių visuma, kuri remiasi tam tikrais bendraisiais principais. Mokesčių sistema kiekvienoje valstybėje gali būti skirtinga ir keistis laike, keičiantis valstybės valdžios vykdomai mokesčių politikai. Mokesčių politika, atitinkamai, yra suvokiama kaip šalies ekonominės politikos dalis, apimanti vyriausybei ir jos institucijoms priskirtą kompetenciją valdyti visą šalies mokesčių sistemą, metodus ir būdus, kuriais nustatomos apmokestinimo normos bei mokesčių surinkimas ir paskirstymas.

Viešojo administravimo kontekste efektyvios, veiksmingos mokesčių politikos klausimas yra itin aktualus, nes tam, kad viešasis sektorius galėtų įgyvendinti jam priskirtas funkcijas, būtina surinkti funkcijų įgyvendinimui suplanuotas mokesčių sumas. Tačiau praktikoje matome, kad, daugelis valstybių susiduria su iššūkiais, kylančiais dėl skirtumų tarp suplanuotų bei surinktų mokesčių. Rutkausko (2018, p.2) teigimu, „nesumokėti mokesčiai, palyginti su galimais gauti mokesčiais, ES šalyse sudaro apie penktadalį visų viešojo sektoriaus mokestinių pajamų ir beveik dešimtadalį BVP“. Mokesčių politikoje taikomi tokie terminai, kaip *mokesčių erdvė* (angl. – *tax space*), reiškianti, kiek mokestinių pajamų valstybė gali surinkti atsižvelgiant į esamą ekonominio išsivystymo lygį, nepaisant vyriausybės pasirinktos ir vykdomos mokesčių politikos, ir *mokesčių spragos* (angl. – *tax gap*), reiškianti skirtumą tarp mokesčių politikos pasėkoje įtvirtintų mokestinių prievolių ir realiai surenkamų mokestinių pajamų.

Europos Komisijos (2020) pateikiamoje ataskaitoje apie Lietuvos ekonominę padėtį ir pateiktų rekomendacijų įgyvendinimą mokestinių prievolių srityje konstatuojama, kad nepaisant to, jog šalies Vyriausybė imasi priemonių kovoti su šešėline ekonomika mažindama prievolių vykdymo našą ir skatindama savanoriškai mokėti mokesčius, tačiau pastangos vis dar neduoda pageidaujamo efekto ir vis dar „tebėra problemų, susijusių su mokestinių prievolių vykdymu. PVM surinkimo atotrūkis Lietuvoje siekia 25 proc. ir visa dar yra vienas didžiausių ES. Per pastaruosius trejus metus šis įvertis išliko stabilus“ (p. 26). Matome, kad mokestinių prievolių nevykdymas, plačiausia prasme, siejamas su dviem priežastimis – tai prievolių/mokesčių našta ir prievolių/mokesčių mokėjimo savanoriškumas.

Mokesčių moralės, kaip šešėlinės ekonomikos formavimosi aplinkybės, tema Lietuvoje vis dar nėra sulaukusi pakankamo dėmesio, nors užsienio šalyse ši tema jau ganėtinai seniai ir plačiai analizuojama. Mokesčių moralė suvokiama kaip psichologinis mokesčių mokėtojo nusiteikimas sąžiningai mokėti mokesčius. Williams ir Krasniqui (2017) teigimu, mokslininkai jau seniai pastebėjo, kad klasikinėse ekonomikos teorijose populiarus racionalaus sprendimo priėmimo teorija ne visada geba paaiškinti, kodėl mokesčių mokėtojai pasirenka paklusti prievolei mokėti mokesčius, net jei kaštų-naudos proporcija (tiksliau, disbalansas) rodytų, jog paklusimas yra nelogiškas. Kaip alternatyva ilgą laiką dominavusiai racionalaus sprendimo (arba racionalaus veikėjo – angl. *rational actor*) teorijai tik tūkstantmečių kaitoje pradeda populiarėti socialinio veikėjo (angl. – *social actor*) požiūris, mokesčių mokėjimą vertinantis per pilietinės pareigos (angl. – *civic duty*) arba mokesčių moralės prizmę.

Kaip teigia Diržytė ir Patapas (2015), Rutkauskas (2018), užsienio šalyse atlikti moksliniai tyrimai rodo, kad mokesčių ir mokesčių politikos klausimas šiandien nebėra vien tik ekonomikos srities dalykas. Ar analizuotume pačią mokesčių politiką, mokesčių spragas, vengimą mokėti mokesčius ar šešėlinės ekonomikos dalį, šiandien yra reikalingas platus tarpdisciplininis požiūris, apimantis tiek ekonomikos, tiek ir kitų mokslo sričių, kaip teisė, sociologija, viešasis administravimas, psichologija ar net edukologija elementus. Nors mokesčių moralė ir mokesčių spragos (taip pat, kaip ir mokesčių vengimas bei šešėlinės ekonomikos formavimasis) ir nėra susijusios tiesiškai, visgi, mokslininkų teigimu, stipresnė mokesčių mokėtojų moralė lemia viešojo sektoriaus pajamų didėjimą: „Aukštesnė mokesčių moralė ir geriau surenkami mokesčiai (nekeičiant mokesčių bazės ar tarifo) prisideda prie tinkamesnio susitarimo tarp viešojo ir privačiojo sektorių įgyvendinimo“ (Rutkauskas, 2018, p. 2). Todėl temos aktualumas nekvestionuotinas.

Temos iširtumas. Autorių Castaneda, Doyle ir Schwartz (2020) teigimu, mokesčių moralės klausimas yra tiesiogiai susijęs su individualiai (o, kartu, ir subjektyviai) suvokiamu *socialiniu kontraktu* bei *valstybės/visuomenės gerove*. Šių autorių teigimu, „individai pasirenka mokesčių vengimą kai pradeda save distancijuoti nuo valstybės teikiamų viešųjų gėrybių prioritetą suteikdami privačiai teikiamoms paslaugoms“ (Castaneda ir kt. 2020).

Centrinės ir vietos valdžios gebėjimą efektyviai skirstyti mokesčines biudžeto pajamas, finansuojant tas viešąsias paslaugas, kurių reikia šalies gyventojų gerovei užtikrinti, kaip mokesčių moralės gerinimo priemonę analizavo Barone ir Mocetti (2009), fiskalinės politikos ir fiskalinės decentralizacijos kontekste analizavo Torgler ir kt. (2008). Mokesčių moralės problematiką mokesčių prievolių vykdymo ir institucinių priemonių taikymo kontekste savo tyrimuose analizavo tokie autoriai kaip Filippin ir kt. (2013), McKerchar ir kt. (2013), Russo (2013), Cvrlje (2015), Grundman ir Lambsdorff (2017), Bruno (2018).

Socialinių – demografinių charakteristikų poveikį mokesčių mokėtojų moralei analizavo autoriai Daude ir kt. (2013), Williams ir Krasniqui (2017), Rodriguez-Justicia (2019). Williams ir Krasniqui (2017) teigimu, nemažai tyrimų yra įrodyta, kad mokesčių mokėjimo prievolę labiau įgyvendina tie asmenys, kurie yra stipriau įtraukti į valstybinės gerovės sistemą, t.y., moterys, šeimos su mažais vaikais, vyresnio amžiaus žmonės. Rodriguez-Justicia (2019) teigimu, vienas iš kontraversiškesnių veiksnių yra išsilavinimas: vieną vertus, labiau išsilavinę asmenys geriau supranta gerovės valstybės teikiamą naudą todėl yra mažiau linkę vengti mokėti mokesčius, kitą vertus, geriau išsilavinę asmenys geriau išmano teisinį reguliavimą ir, atitinkamai, gali pasinaudoti įstatymų spragomis bei taip išvengti mokesčių. Bitzenis ir Vlachos (2018) tyrimas atskleidė, kad mokesčių vengimas išauga krizių laikotarpiu.

Temos naujumas. Mokesčių mokėtojų moralės klausimas Lietuvoje moksliniuose tyrimuose nėra plačiai analizuotas. Dažniausiai analizuojama yra mokesčių vengimo ar šešėlinės ekonomikos tematika klasikinių ekonominių teorijų kontekste. Kiek plačiau paplitę mokesčių moralei artimos mokesčių kultūros tyrimai. Šinkūnienės (2009) daktaro disertacijoje bei jos pagrindu rengtose publikacijose (Pukelienė, Šinkūnienė, 2005; Levišauskaitė, Šinkūnienė, 2006; Šinkūnienė, Levišauskaitė, 2010) analizuota mokesčių mokėjimo kultūros tema. Mokesčių kultūros klausimą taip pat analizavo Maksvytienė ir Dapkus (2012). Mokesčių moralės temą mokesčių vengimo kontekste randame Kapranovos ir kt. (2016) publikacijoje, šešėlinės ekonomikos kontekste – Diržytės ir Patapo (2018) publikacijoje.

Išsamiausiai mokesčių moralės temą savo daktaro disertacijose analizavo autoriai Kuokštis (2013) ir Rutkauskas (2018), tema vystyta ir šių autorių disertacijų pagrindu paruoštose publikacijose (Rutkauskas, 2016a, b,c; Kuokštis, Bakutis, 2017). Kuokštis (2013) mokesčių moralės klausimą siejo su pasitikėjimu ir analizavo jį bendresniame fiskalinės politikos kontekste. Rutkausko (2018) disertacijoje mokesčių mokėtojų moralės klausimas analizuotas išsamiausiai. Autorius, pasitelkdamas kiekybinio tyrimo metodus, tyrė pagrindinius veiksnius, lemiančius mokesčių mokėtojų moralę naudodamas Pasaulio vertybių ir Europos vertybių tyrimų duomenis. Susiedamas „kiekybinį mokesčių mokėtojų moralės tyrimą, mokesčių spragos vertinimą ir nacionalinių sąskaitų pagrindu sukurtas socialinės apskaitos matricas“ (Rutkauskas, 2018, p. 120) autorius nustatė kaip pasikeistų viešojo sektoriaus pajamos pagerėjus mokesčių mokėtojų moralei. Atlikęs euro-zonos šalių analizę, autorius nustatė, kad „pasitikėjimas valdžia ir nacionalinis pasididžiavimas yra pagrindiniai mokesčių moralę stiprinantys veiksniai“ (Rutkauskas, 2018, p. 121). Žukauskas (2019) pateiktoje šešėlinės ekonomikos priežasčių ir sprendimų tyrimo ataskaitoje, analizuodamas šešėlinės ekonomikos mažinimo priemones, nustatė, kad aukšta mokesčių moralė sumažina dalyvavimo šešėlinėje rinkoje tikimybę maždaug 50 proc. (p.10), tačiau pati mokesčių moralė buvo tirta kaip šešėlinės ekonomikos aplinkybė.

Apžvelgus Lietuvos autorių atliktus tyrimus mokesčių moralės tema, matyti, kad pasigendama detalesnio požiūrio į mokesčių mokėtojų moralei stiprinti taikytinas priemones formuojant ir įgyvendinant mokesčių politiką Lietuvoje. Mažai analizuojamos Vyriausybės programos bei jų įgyvendinimo ataskaitos, ministerijų ir kitų atsakingų institucijų taikytos priemonės bei jų realus poveikis. Atsižvelgus į anksčiau pateiktus duomenis, kad šešėlinės ekonomikos mastas Lietuvoje išlieka itin didelis, galima formuluoti prielaidą, kad šalies Vyriausybės iki šiol neskyrė pakankamai dėmesio mokesčių mokėtojų moralei didinti, arba taikytos priemonės nebuvo efektyvios. Taip pat, tikėtina, kad pandemijos ir karantino sąlygomis gali keistis gyventojų požiūris į mokesčių moralę, todėl iš Vyriausybės pusės krizės sąlygomis turėtų būti taikomos kitos, lankstesnės, adaptyvesnės mokesčių mokėtojo moralės gerinimo priemonės. Atsižvelgiant į šias prielaidas, **tyrimo problema** formuluojama probleminiu klausimu: kaip/ar mokesčių mokėtojo moralė veikia mokesčių politikos įgyvendinimą?

Tyrimo objektas: Mokesčių mokėtojo moralės apraiškos mokesčių politikoje.

Tyrimo tikslas: Ištirti mokesčių mokėtojo moralės reikšmę mokesčių politikos įgyvendinimui Lietuvoje.

Tyrimo uždaviniai:

1. Išanalizuoti mokesčių mokėtojų moralės fenomeną ir jo reikšmę mokesčių politikos įgyvendinimui;
2. Apžvelgti mokesčių mokėtojo moralės apraiškas Lietuvos mokesčių politikoje;
3. Ištirti mokesčių mokėtojų moralės lygmenį ir jos ugdymo galimybes Lietuvoje.

Tyrimo struktūra ir metodai. Teorinėje darbo dalyje analizuojama mokesčių mokėtojų elgsenos įtaka mokesčių politikai išskiriant vieną iš mokesčių mokėtojų elgsenos elementų – mokesčių moralę. Taikomi mokslinės literatūros analizės, sintezės ir sisteminimo metodai: analizuojamos mokslinės publikacijos mokesčių moralės ir mokesčių politikos klausimais, atrenkami svarbiausi mokslininkų

atliktų tyrimų rezultatai, kurie sistemintai pateikiami pirmos darbo dalies poskyriuose. Analitinėje darbo dalyje pristatoma mokesčių moralės raiška pasaulyje, taip pat analizuojamos įvairių valstybių skirtinguose kontekstuose ir skirtingose sąlygose taikomos priemonės mokesčių mokėtojų moralei paveikti. Analizuojama Lietuvos mokesčių politika, jos kaita bei pristatomi autorių atlikti Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės tyrimų rezultatai. Taikomi mokslinės literatūros bei statistinių tyrimų analizės, sintezės ir sisteminimo metodai. Empirinėje darbo dalyje derinami kokybinio ir kiekybinio tyrimų tipai. Siekiant nustatyti gyventojų mokesčių moralę, atliekami mokesčių moralės lygmens ir jo pokyčio skaičiavimai naudojantis Europos Vertybių tyrimo duomenimis. Siekiant ištirti Lietuvos Vyriausybės taikomas priemones mokesčių moralei gerinti yra taikomas dokumentų analizės bei turinio analizės metodai. Projektą sudaro 63 puslapiai (su priedais), 10 lentelių, 12 paveikslų, 4 priedai. Darbe naudoti 75 mokslinės literatūros ir informaciniai šaltiniai.

1. Mokesčių mokėtojo moralės diskursas mokesčių politikoje

Teorinėje darbo dalyje analizuojama mokesčių mokėtojo elgsenos įtaka formuojant ir įgyvendinant mokesčių politiką. Pradedama nuo bendresnės mokesčių politikos sampratos analizės, apimančios mokesčių svarbos bei apmokestinimo principų apžvalgą. Kadangi mokesčių prievolių vykdymas yra nekvestionuotina aksioma, analizuojama, kokios kliūtys iškyla vyriausybėms siekiant mokesčių surinkimo efektyvumo bei kaip ši procesą gali paveikti mokesčių mokėtojų elgsena (psichologinis aspektas). Tarpe mokesčių mokėtojų elgsenos elementų, šiandien yra ypatingai akcentuojama mokesčių mokėtojų moralė, kurios samprata, raiška ir veiksniai analizuojami teorinės darbo dalies pabaigoje.

1.1. Mokesčiai ir šiuolaikinė mokesčių politika

Nuo seniausių laikų mokesčiai yra vienas iš pamatinių santykių tarp valdančiųjų ir valdomųjų elementas. Istorijos eigoje keitėsi mokesčių rinkimo tikslas, surinkimo formos ir priemonės, bei surinktų mokesčių panaudojimas (pvz., Mayson (2014) teigimu, istorijos eigoje mokesčiai buvo renkami ir panaudojami, dažniausiai, kariniais/karo tikslais). Tačiau pati mokesčių institucija ir šiandien išlieka kaip nepajudinamas ir fundamentalus santykio tarp piliečių ir vyriausybės elementas. Šalies valdymo išlaidos visada yra didelės. Ir tik dėka mūsų sumokamų mokesčių vyriausybės ne tik kad gali funkcionuoti, bet ir vykdyti prisiimtus įsipareigojimus šalies gyventojams. Tai reiškia, kad be mokesčių vyriausybei būtų neįmanoma valdyti šalies.

Sjoberg ir kt. (2019) teigimu, vertinant iš piliečių pozicijų mokesčių institucija turi įtakos jų disponuojamoms pajamoms, o kartu ir viešai prieinamoms prekėms ir paslaugoms. Vertinant iš vyriausybės pozicijų, mokesčių institucija (pajamų surinkimas) yra „būtina sąlyga norint užtikrinti institucinį išlikimą ir palaikyti viešąją tvarką“ (p. 2). Kadangi valstybė, iš principo, negali funkcionuoti be mokesčių, jie yra teisiškai įtvirtinami kaip *prievolė* (Mayson, 2014).

Autoriai Šinkūnienė (2009), Rutkauskas (2018) akcentuoja, kad mokesčių sąvoką galima suvokti skirtingai. Jei mokesčius vertiname, apibrėžiame kaip valstybei periodiškai sumokamą prievolę, tai yra makroekonominis požiūris. Šio makroekonominio požiūrio kontekste *mokesčius* galima apibrėžti kaip privalomą įnašą vyriausybei, kuris yra nustatomas siekiant bendrojo intereso, viešojo gėrio ir skiriamas padengti išlaidoms, patirtoms vykdant viešąsias funkcijas, nepriklausomai nuo atskiro/pavienio mokesčių mokėtojo patiriamos naudos.

Mokslinėje literatūroje sutiksime ne vieną teoriją, pateikiančią skirtingą požiūrį į mokesčius. Autorė Šinkūnienė (2009) tokias teorijas siūlo skirstyti į tris grupes (1 lentelė).

1 lentelė. Mokslininkų požiūriai į mokesčius ir jų reikalingumą (sudaryta autorės, remiantis Šinkūnienė, 2009)

Nr.	Mokesčiai suvokiami kaip...	Autoriai
1	Apmokėjimo už vyriausybės atliekamas funkcijas šaltinis	A. Smith (1776), D. Ricardo (1817), J.R. Hicks (1939), J. M. Buchanan (1968)
2.	Ekonomikos reguliavimo priemonė	J.M. Keynes (1936) , E. Domar (1944), A.H. Hansen (1938), M. Friedam (1962), R. Solow (1956)
3	Pajamų išlyginimo priemonės	J. Fourastie (1957), S. Kuznets (1937, 1966)

Aprašant 1 lentelėje pateiktus mokslinius požiūrius, galima pradėti nuo klasikinio požiūrio į mokesčius, kaip *apmokėjimą už vyriausybės atliekamas funkcijas*. Šinkūnienės teigimu, šio požiūrio šalininkai akcentuoja, kad „valstybė įgyvendina savo politiką vardan visų gyventojų interesų, o mokesčiai yra vyriausybės veiklos, vidinės ramybės ir saugumo kaina“ (2009, p. 24). Vadinasi, mokesčių politikos formavime ir jos įgyvendinime pagrindinis fokusas tenka visuomeninių poreikių tenkinimui.

Kiek kitas mokesčių politikos fokusas išryškėja požiūryje į mokesčius kaip į *ekonomikos reguliavimo priemonę*. J. M. Keyneso sukurta ekonomikos teorija, „propaguojanti visuminės paklausos skatinimą ir visiško užimtumo siekimą vykdant makroekonominės intervencijas“ (Vainienė, 2005), vėliau įgavusi keinsizmo teorijos pavadinimą, buvo ir tebėra sėkmingai plėtojama kitų žymių ekonomistų, tapo pagrindu TVF vykdomai politikai. Keynesas ir jo pasekėjai išskiria tris vyriausybės fokuso laukus – tai palūkanų norma, mokesčių dydis ir socialinės programos. Šaliai išgyvenant ekonominį klestėjimą, mokesčiai turėtų būti keliami tam, kad galima būtų ne tik geriau finansuoti įvairias viešąsias iniciatyvas, bet ir inicijuoti naujas. Ekonomikai stagnuojant, mokesčiai turėtų būti mažinami, kad būtų skatinamas vartojimas ir tokiu būdu siekiama ekonomikos atsigavimo. Tokiu požiūriu grįstoje mokesčių politikoje fokusas tenka ekonominio veikimo laisvei, „kuri visuomeninių paslaugų tenkinimo atžvilgiu ekonomistų vertinama priešaringai“ (Šinkūnienė, 2009, p.25).

Teorijose, kuriose mokesčiai suvokiami kaip *pajamų išlyginimo priemonė*, dažniausiai analizuojama visuomenės raidos nelygybė ir teigiama, kad vyriausybė, per apmokestinimą, gali reikšmingai prisidėti prie nelygybės mažinimo. „Mokesčių ir kultūros ryšys šioje mokesčių teorijoje pasireiškia per visuomeniškai kuriamus altruistinius individo ir visuomenės santykius, akcentuojant perskirstomąją mokesčių funkciją“ (Šinkūnienė, 2009, p. 25).

Taigi, viešojo administravimo kontekste itin aktualia tampa teorijų grupė, kurioje mokesčiai suvokiami kaip apmokėjimo už vyriausybės atliekamas funkcijas šaltinis. Rutkauskas (2018) pateikia statistinius duomenis, įrodančius, kad „mokesčių pavidalu gaunamos pajamos daugelyje išsivysčiusių valstybių sudaro esminę valdžios sektoriaus pajamų dalį“ (p. 15). Analizuojamų teorijų kontekste yra įprasta tokias „pajamas pirmiausia naudoti perskirstymo funkcijai įgyvendinti, taip siekiant mažinti socialinę atskirtį ar užtikrinti viešųjų gėrybių, kurių į pelno maksimizavimą orientuotos rinkos ekonomikos subjektai neteiktų, pasiūlą“ (Rutkauskas, 2018, p. 15).

Mokesčių mokėjimas (arba, kaip teigia Rutkauskas ir Ivaškaitė-Tamošiūnė (2015), dalies per tam tikrą laikotarpį sukaupiamo turto perleidimas viešajam/valdžios sektoriui) yra įtvirtintas kaip teisinė pareiga, teisinė prievolė. Jeigu tai yra teisinė prievolė, tai net neturėtų kilti klausimas, apie tokios prievolės vykdymą. Mayson (2014) vysto įdomią diskusiją apie viešojoje erdvėje per neatsargumą dažnai sukeliama sumaištį tarp mokesčių mokėjimo suvokimo kaip *teisinės prievolės* ir *moralinės pareigos*. Autoriaus teigimu, mokestinė prievolė teisiškai gali būti įvirtinta (i) įstatymuose ar kituose norminiuose teisės aktuose bei (ii) teismų sprendimuose. Todėl, jei tikime teisine valstybe, jokių kitų „likutinių“ aiškinimų (į tą tarpą papuola ir „moralinės pareigos“ aiškinimai) neturi būti. Tai tik kenkia valstybei bei pasitikėjimu teisine sistema. Visgi, kaip teigia Pukelienė ir Kažemekaitytė (2016), teisinis reguliavimas pats savaime nesukuria pagarbos mokestinių pareigų vykdymui. Šioje vietoje labai svarbus yra adekvačios mokesčių politikos vaidmuo.

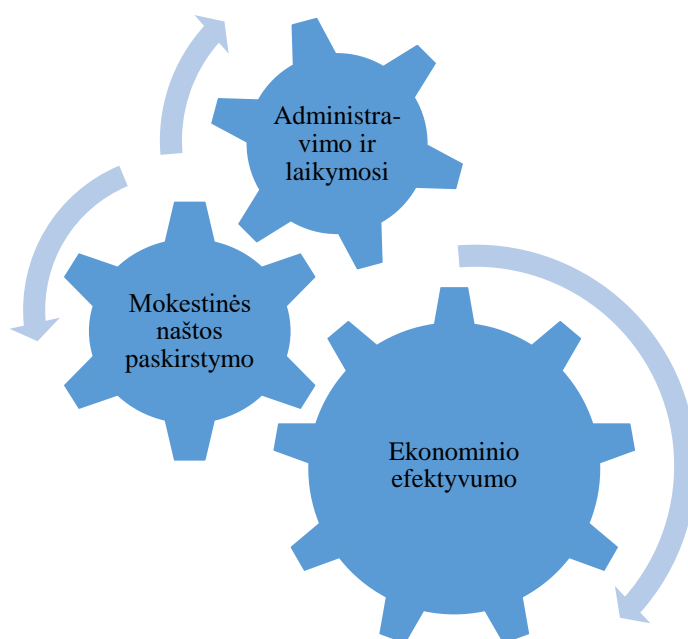
Pats sprendimas dėl apmokestinimo bei surinktų mokesčių panaudojimo, neabejotinai, yra *politinis sprendimas, politinis procesas*. Teisėtai išrinkti politikai (parlamentarai, vyriausybės nariai ir pan.)

sprendimais dėl apmokestinimo formuoja **mokesčių politiką**. Kadangi, kaip jau minėta, mokesčiams tenka svarbiausias vaidmuo finansuojant viešąsias išlaidas per pajamų paskirstymą, tam, kad viešųjų paslaugų teikimo finansavimas būtų tvarus yra būtina atitinkama mokesčių politika. *Apmokestinimas, mokesčių surinkimo ir mokesčių prievolių* vykdymo gerinimas yra vienos iš svarbiausių mokesčių politikos sudėtinųjų dalių (Youde, Lim, 2019). Jei mums nepatinka esamas apmokestinimas, demokratinėse valstybėse turime kolektyvinį, demokratinį procesą – rinkimus, tam, kad galėtume pakeisti tuos, kurie priima tokius sprendimus mūsų vardu.

Kaip ir kiekviena kita viešosios politikos sritis, mokesčių politika nėra palikta savieigai ar vienašališkam politikų sprendimui. Jos pagrindą sudaro taip vadinamieji *apmokestinimo principai* (angl. *taxation principles*), kuriuos Vainienė (2005) apibūdina kaip mokesčių taikymą pagrindžiančias ir jų ypatumus identifikuojančias charakteristikas. Šinkūnienė (2009, p.25) apmokestinimo principus apibūdina kaip mokesčių taikymo taisykles, susitarimus, procedūras, būtinas galiojančiai mokesčių sistemai apibūdinti. Thakur (2020) apmokestinimo principus apibrėžia kaip gaires, gairių rinkinį, padedantį įstatymų leidėjams ir valdžios struktūroms suformuoti strategijas ir planuoti jų vykdymą, siekiant užtikrinti tvirtą mokesčių struktūrą, kuria siekiama ne tik padidinti pajamas, bet ir užtikrinti socialinę piliečių lygybę.

Britannica enciklopedijoje rašoma, kad vienas pirmųjų pabandęs susisteminti taisykles (tvarkas), kurios turėtų padėti formuoti bei vykdyti racionalią mokesčių politiką, buvo A. Smith. Nors iki šių dienų apmokestinimo principai buvo tobulinami, pildomi, tačiau fundamentalios tiesos liko nepakitusios: (i) mokesčiai turi būti pagrįsti individo gebėjimu (galėjimu) juos sumokėti ir (ii) mokesčiai turi būti ekvivalentiški, t.y. turi būti siekiama balanso tarp to, ką individas sumoka ir naudos, kurią individas gauna iš valdžios veiksmų (Cox, McLure, 2020).

Nors mokslininkai išskiria įvairius principų kompleksus, juos realiai galima redukuoti į tris svarbiausias principų grupes (1 pav.)



1 pav. Apmokestinimo principų grupės (sudaryta autorės, remiantis Thakur, 2020)

*Mokestinės naštos paskirstymo principų grupėje galima išskirti horizontaliojo teisingumo principą, kuris turėtų reikšti, jog panašias socialines grupes atstovaujantiems asmenims turėtų būti taikoma ta pati mokestinė prievolė. Kaip patraukliai tai neskambėtų, tačiau praktikoje matome, kad šis principas yra vienodai pažeidinėjamas tiek nacionaliniu, tiek ir tarptautiniu mastu – įstatymų leidėjai laiko savo pareiga rūpintis tikrai ar tariamai skurdžiais ir silpnesniais visuomenės sluoksniais ir pradeda taikyti įvairias mokestines lengvatas, dažnai įvardijamas kaip *vertikalusis teisingumas*, bet kurios realybėje dažnai iškreipia visą mokesčių sistemą (atsiranda prielaidos susidaryti tam, ką ekonomistas Kuodis įvardija kaip „gyvulių ūkį“). Kitą vertus, greta horizontaliojo teisingumo minimas ir kitas – tai *gebėjimo (susi)mokėti, arba mokumo, principas*, reiškiantis, kad mokesčių našta turėtų būti paskirstyta taip, kad ji atitiktų, būtų adekvati asmens gebėjimui prisiimti tą mokestinę prievolę.*

Analizuojant *ekonominio efektyvumo* principą dažniausiai reflektuojama, kad pamatinis ekonomikos pasiūlos ir paklausos dėsnis jau savaime užtikrina rinkos savi-pakankamumą (savireguliaciją) ir garantuoja ekonomikos stabilumą. Todėl, kaip teigia Thakur (2020), idealiuoju atveju mokesčių politika neturėtų kištis ir reguliuoti vartojimo, gamybos ir tiekimo grandinės natūralių ciklų. Andriejauskio (2012) teigimu, „mokesčiai didina prekių kainą, tad tarp kainos, kurią yra pasiruošęs mokėti pirkėjas ir kainos, už kurią gamintojas linkęs parduoti prekę, susidaro skirtumas. Tai iškraipo rinkos situaciją ir įtakoja rinkos dalyvių elgseną bei paskatas“ (p.17) ir gali lemti visuotinio efektyvumo nuostolį. Jonikienės (2010) teigimu, „mokestis yra ekonomiškai efektyvus, jei visuotinio efektyvumo nuostolio dydis yra mažas“ (cit. iš Andriejauskas, 2012, p.17). Visgi, Thakur (2020) teigimu, apmokestinimas padeda pasiekti labai konkrečių ekonominių ir socialinių tikslų, pvz., didesnis cigarečių ar alkoholio apmokestinimas lyginant su kitomis prekių grupėmis skirtas kaip tik ne padidinti, o sumažinti žalingų sveikatai produktų vartojimą, nors tai ir prieštarauja grynajai ekonominei logikai, tačiau efektyvumas pasiekiamas netiesioginiu būdu (pvz., per sumažėjusias valstybės išlaidas sveikatos apsaugai). Analizuojant ekonominio efektyvumo principą taip pat būtina paminėti, kad šio principo taikyme gali labiausiai atsiskleisti vyriausybės mokesčių politikos galios – per apmokestinimą (mokesčių didinimą arba mažinimą) vyriausybė gali reguliuoti ekonominės veiklos efektyvumą ir taip paveikti vartojimui liekančių pinigų kiekį (kas yra ypač aktualu krizės sąlygomis).

Galiausiai, *administravimo ir laikymosi paprastumą* šiandiena padeda užtikrinti tokie principai kaip *skaidrumas, stabilumas* (dar įvardijamas kaip tęstinumas), *ekonomiškumas* ir *patogumas* (Cox, McLure, 2020). *Skaidrumo principas* reikalauja, kad mokesčių įstatymai ir kiti norminiai teisės aktai būtų suprantami mokesčių mokėtojui: jie turi būti kuo paprastesni (atsižvelgiant į kitus mokesčių politikos tikslus), taip pat nedviprasmiški ir realūs tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui. *Stabilumo principas* reiškia, kad mokesčių įstatymai turėtų būti keičiami retai, o jei yra keičiami – turi būti laikomasi sąžiningo ir tvarkingo perėjimo nuostatų. *Ekonomiškumo principas* reiškia, kad mokesčių apskaičiavimo, surinkimo ir kontrolės išlaidos turėtų būti kuo mažesnės, atsižvelgiant į kitus mokesčių tikslus. Galiausiai, *patogumo principas* reiškia, kad mokesčių mokėjimas mokesčių mokėtojams turi sukelti kuo mažiau nepatogumų (pvz., vyriausybė gali leisti didelius mokestinius įsipareigojimus mokėti dalimis arba nustatyti ilgesnius terminus deklaracijoms užpildyti).

Taigi, mokesčiai ir mokesčių politika yra svarbi kiekvienai valstybei, siekiančiai užtikrinti savo gyventojų gerovę. Mokesčius suvokiant abipusių mainų kontekste (kai valstybė teikia paslaugas gyventojams, o pastarieji susimoka už jas mokesčių pavidalu), tampa akivaizdi mokestinių prievolių vykdymo svarba. Tam, kad mokestinės prievolės būtų vykdomos, vyriausybės formuoja atitinkamą

mokesčių politiką. Visgi, kaip atskleidžia mokslinių šaltinių analizė, nepaisant to, jog tinkamas apmokestinimo principų laikymasis turėtų prisidėti prie mokesčių politikos įgyvendinimo efektyvumo, tačiau vis dar susiduriama su didele mokesčių prievolių vykdymo problema, kurią gali padėti paaikškinti mokesčių mokėtojų elgsenos analizė.

1.2. Mokesčių mokėtojo elgsena ir jos svarba mokesčių politikos įgyvendinimui

Kaip jau minėta anksčiau, nepaisant gana turtingos apmokestinimo pagrindimo ir principų istorijos bei mokslininkų indėlio, pasaulio valstybės (ekonomiškai stiprios ir tvirtas demokratines tradicijas turinčios valstybės mažesniu mastu negu besivystančios ar „naujosios demokratijos“ valstybės) vis dar susiduria **mokesčių prievolių vykdymo problema**. Mokesčių paskirtis, plačiąja prasme, yra siejama su šalies gerovės užtikrinimu. Tai yra, su kolektyvine gerove. Kiekvieno individualaus mokesčių mokėtojo patiriama tos kolektyvinės gerovės dalis, įvykstanti per nacionalinį pajamų paskirstymą ir perskirstymą, yra labai individuali ir skirtinga. Kadangi, kaip teigia Slavickienė ir Novošinskienė (2010), „mokesčiai nesiejami su kažkokiu atpildu, nauda mokėtojui, todėl mokesčių mokėtojai vertina kaip tam tikrą našta“. „Bet kuriuo atveju mokesčių mokėtojų požiūrį ir elgseną sąlygoja gaunama iš valstybės nauda ir jos suvokimas bei kitų žmonių tam tikras požiūris ir elgsenys“ (Šinkūnienė, 2009, p. 32). Priklausomai nuo šalies ekonomikos vystymosi, nuo valdžios priimamų įsipareigojimų šalies gyventojams, nuo pasirinktos mokesčių politikos gali susiklostyti situacija, kai mokesčių mokėtojams (tiek fiziniams, tiek ir juridiniams asmenims) tenkanti mokesčių našta tampa pernelyg didelė, ko pasekoje kyla noras vengti konstituciškai ir kitais norminiais teisės aktais įtvirtintos prievolės. Išaugusi mokesčių našta gali tapti viena, bet ne vienintele mokesčių vengimo priežastimi. Mokslininkai plačiai analizuoja ir aiškinasi *mokesčių naštos, mokesčių vengimo, šešėlinės ekonomikos* susidarymo priežastis bei ieško sprendimų, kaip galima būtų tobulinti mokesčių politiką, kad mokesčių sistema funkcionuotų efektyviai ir prisidėtų prie šalies gerovės kūrimo.

Kai mokesčių prievolės nevykdomos, susidaro *mokesčių spragos* – skirtumas tarp suplanuotų ir realiai surinktų pajamų iš mokesčių. Tai yra ne tik praradimas valstybei, tačiau tampa didele našta sąžiningiems mokesčių mokėtojams, tinkamai vykdančioms savo mokesčių prievole. Veiksmingas mokesčių surinkimas yra būtina sąlyga siekiant išvengti ekonomikos išsikraipymų, kurių pavojus atsiranda jei mokesčių spragos yra didelės (European Commission, 2020). „Vengdami mokėti mokesčius, gyventojai trumpuoju laikotarpiu padidina savo naudą, tačiau ilguoju laikotarpiu neišvengiamai patiriama žalos (pvz., dėl išaugusio viešojo sektoriaus skolinimosi poreikio)“ (Rutkauskas, 2018, p. 30).

Susidarančios mokesčių spragos varijuoja pasaulio valstybėse, tačiau sumos yra įspūdingos. Įvairiais skaičiavimais, nurodomos tokios pagrindinės mokesčių spragų priežastys, kaip klaidingas mokesčių formų užpildymas, sąmoningas ir nesąmoningas mokesčių mokėjimo vengimas, dalinis mokėjimas, šešėlinė ekonomika ir pan. Šio baigiamojo darbo analizuojamos temos kontekste įdomu, kad dažniausiai mokesčių spragas lemia mokesčių mokėtojų neatsakingumas bei mokesčių mokėjimo vengimas, o ne šešėlinės ekonomikos dydis (European Commission, 2020, HM Revenue and customs, 2020).

Todėl visai neatsitiktinai klausimai kodėl ir kokiomis sąlygomis piliečiai yra pasiruošę vykdyti vyriausybės jiems keliamus reikalavimus (pareigos formoje!) mokėti mokesčius, kodėl jie nevykdo mokesčių prievolių arba jas vykdo, lemia supratimą tiek apie mokesčių politiką, tiek apie politinę ekonomiką ir valdymą apskritai. Kitaip sakant, labai svarbu analizuoti *mokesčių mokėtojų elgseną*.

Tradiciškai, mokesčių politika buvo grindžiama klasikiniais mokesčių mokėtojų, kaip sprendimų priėmėjų, ekonomikos modeliais. Weber ir kt. (2014) pažymi, kad kaip ir kitose srityse, kuriose veikia žmonės kaip sprendimus priimančias asmenys, labiau integruoti elgsenos (arba bihevioristiniai) ekonomikos modeliai, kuriuose atsižvelgiama tiek į grynais ekonominius bet kartu ir į psichologinius veiksnius, leidžia išplėsti suvokimą apie priimamus sprendimus. Atitinkamai, galima formuoti ir įgyvendinti geresnę mokesčių politiką.

Mokesčių mokėtojų, kurie savanoriškai laikosi visų mokesčių prievolių, skirtingai nuo asmenų, kurie jų nesilaiko, nereikia kontroliuoti administracinėmis struktūromis. Tuo tarpu vertimas laikytis mokesčių prievolių reiškia ir prievartinę administracinę intervenciją. Tie, kurie laikosi mokesčių prievolių savanoriškai, nusipelno didesnio pasitikėjimo iš valdžios pusės. Vadinasi, kalbame apie pasitikėjimo ir galios naudojimą, kurie turėtų būti taikomi priklausomai nuo mokesčių mokėtojų pasirinkimo vykdyti ar nevykdyti mokesčių prievolių (Youde, Lim, 2019). Tai yra naujas požiūris mokesčių politikoje ir skiriasi nuo tradicinio tuo, kad pastarajame visi mokesčių mokėtojai buvo vertinami per galios (prievartos ir kontrolės) prizmę.

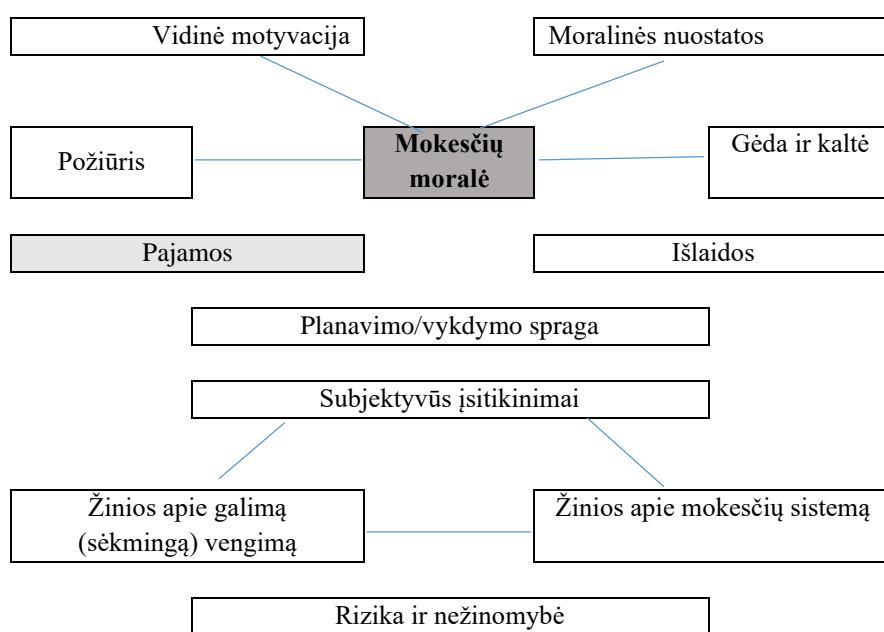
Mokslininkai, analizuojantys mokesčių mokėtojų elgseną, paprastai skiria kelis tipinius elgsenos variantus (2 pav.).



2 pav. Mokesčių mokėtojų elgsenos tipai (sudaryta autorės, remiantis Rutkauskas, Ivaškaitė-Tamošiūnė, 2015)

Kaip matyti iš 2 paveikslo, skiriami yra: (i) sutikimas mokėti mokesčius (angl. *tax compliance*), (ii) neteisėtas mokesčių vengimas, suvokiamas kaip mokesčių slėpimas, kaip neteisėta veikla, t. y. teisėtos prievolės nevykdymas, (iii) teisėtas mokesčių vengimas (angl. *tax avoidance*), suvokiamas kaip teisėtų kelių su(si)mažinti mokesčius ar jų išvengti ieškojimas (Rutkauskas, Ivaškaitė-Tamošiūnė, 2015, p. 77). Skirtumas tarp neteisėto bei teisėto mokesčių vengimo viešojo sektoriaus funkcionavimui didelės įtakos neturi (nors, kaip jau minėta, mokesčių slėpimas yra viena iš pagrindinių mokesčių spragos susidarymo priežasčių (sudaro beveik 15 proc.), o legalus vengimas mokėti mokesčius yra sąrašo pabaigoje (sudaro beveik 5,5 proc.) ir jei būtų skaičiuojami kartu, jie išsiveržtų į mokesčių spragos „lyderius“). Gana logiška, kad autoriai yra linkę tokia elgsena pasižymintįs mokesčių mokėtojus įvardinti kaip *deviantus* (terminas, pasiūlytas dar Vogel (1974), taikomas Šinkūnienės (2009) disertacijoje).

Walsh (2012) teigimu, geresnis supratimas apie mokesčių mokėtojų motyvus, požiūrį į apmokestinimą ir pasirenkamą elgsenos variantą, gali pagerinti tiek savanorišką mokesčių prievolių vykdymą, tiek ir patį mokesčių administravimą. Autorius, atlikęs plačią mokslinių tyrimų analizę, išskiria, kad mokesčių prievolių vykdymą lemia penki svarbiausi veiksniai: bauginimas, normos (asmeninės ir socialinės/visuomeninės), teisingumas ir pasitikėjimas (mokesčių administravimu), mokesčių sistemos sudėtingumas, platesnis valdžios ir ekonominės aplinkos vaidmuo (Walsh, 2012, p. 451). Šiuolaikinis požiūris į mokesčių prievolių vykdymą apima visus galimus veiksnius (apimančius tiek savanoriškumą ir prievartą/kontrolę, bauginimą bei psichologinį nusiteikimą) ir sujungia juos į vieningą sistemą tam, kad būtų galima ištirti ir nustatyti kas gerina mokesčių prievolių vykdymą (Youde, Lim, 2019). Ši sudėtinga sistema puikiai struktūruota grafiškai Pukelienės ir Kažemekaitytės (2016) publikacijoje. Baigiamojo darbo temos vystymui aktuali schemos dalis pateikiama 3 paveiksle.



3 pav. Mokesčių mokėtojo elgsenos determinantės (Pukelienė, Kažemekaitytė, 2016)

Kaip matyti iš pateiktos schemos, mokesčių moralė atsiduria mokesčių mokėtojo elgsenos šerdyje. Kaip aiškina pačios autorės Pukelienė ir Kažemekaitytė (2016), mokesčių mokėtojo moralę galime suvokti kaip asmenines taisykles, kurios nulemia arba individo pasitenkinimą (laimę) pasirinkus veikti pagal nustatytas visuomenines taisykles, arba individo gėdą ir kaltės jausmą pasirinkus nusižengti visuomeninėms taisyklėms. Mokesčių mokėtojų moralė, tokiu būdu, susideda iš vidinės motyvacijos (vidinių paskatų) bei moralinių (labiau visuomenės sąlygotų) nuostatų. Visa kartu tai sudaro psichologinį mokesčių mokėtojų elgsenos aspektą. Likusieji schemos elementai siejami labiau su klasikiniu (ekonominiu) mokesčių mokėtojų elgsenos aiškinimu.

Taigi, mokesčių mokėtojo elgsena yra svarbus imperatyvas mokesčių spragoms atsirasti, mokesčių prievolių vykdymui ir, atitinkamai, visos mokesčių politikos formavimui ir įgyvendinimui. Kadangi mokesčių mokėtojo elgsena yra kompleksinis fenomenas, remiantis išanalizuotai moksliniais šaltiniais toliau pasirinkta tirti vieną iš mokesčių mokėtojo elgsenos dedamųjų – mokesčių moralę, kuri kartu padeda pažinti ir visą mokesčių mokėtojo elgsenos fenomeną ir dėl šios priežasties jai yra skiriamas nemažas mokslininkų ir praktikų dėmesys.

1.3. Mokesčių mokėtojo moralės samprata, raiška ir veiksniai

Kaip pristatyta ankstesniame baigiamojo darbo poskyryje – vienas iš mokesčių mokėtojų elgseną aiškinančių sudedamųjų yra *mokesčių moralė*.

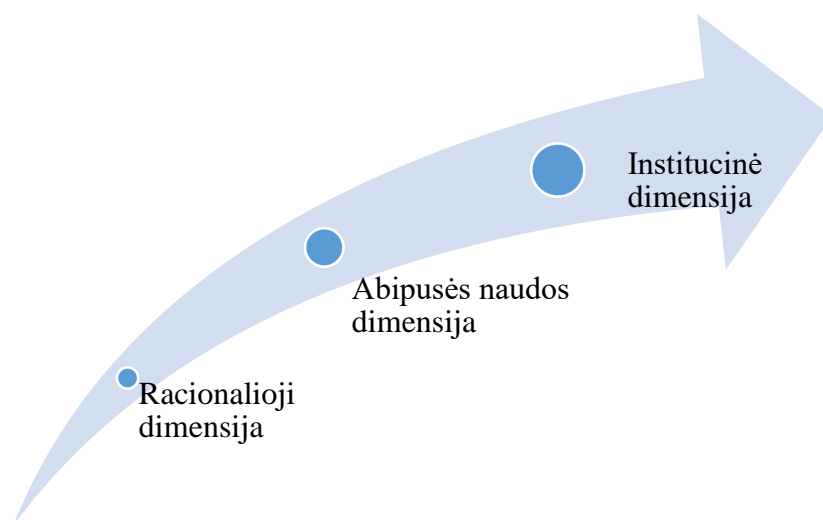
Mokesčių moralės samprata. Mokesčių moralei dėmesys skiriamas jau gana seniai, nors didesnio dėmesio ir išsamesnių tyrimų susilaukė tik per pastaruosius du dešimtmečius. Daugiausiai tyrimų mokesčių moralės tema yra atlikęs Torgler. Šio autoriaus darbuose analizuotos tokios temos kaip mokestinių prievolių vykdymas sąsajose su mokesčių moralės klausimais (Torgler, 2007). Tiek jo paties individualiai, tiek kartu su bendraautoriais atliktuose tyrimuose yra pasiūlyti nauji mokesčių mokėtojų moralės tyrimo metodai. Torgler atlikti tyrimai (2002, 2007; Frey ir Torgler, 2007) atskleidė, kad pačią mokesčių mokėtojo moralę galima analizuoti arba atliekant eksperimentinius tyrimus (pagrįstus mokesčių mokėtojų apklausomis – tiek anketinėmis, tiek interviu) arba taikant ekonometrinius modelius (dažniausiai, regresinės analizės) ir naudojantis Pasaulio vertybių (angl. *World Values Survey*) bei Europos vertybių (angl. *European Value Study*) tyrimų ar jų atitiktams Lotynų Amerikoje *Latino-barómetro* tyrimų duomenis. Tyrimuose taikytos metodikos išsamiai išanalizuotos ir suklasifikuotos Lago-Penas ir Lago-Penas (2010) publikacijoje bei taikomos ir plėtojamos naujausiuose moksliniuose tyrimuose. Taip pat, ne mažiau svarbu, kad remiantis šiais naujais tyrimų metodais Torgler kartu su bendraautoriais ištyrė įvairių pasaulio valstybių mokesčių mokėtojų moralės raišką (pvz., Alm ir Torgler, 2004; Torgler, 2005a, 2005b) bei analizavo mokesčių mokėtojų moralę veikiančius veiksnius, tokius kaip religijos poveikis (Torgler, 2003), tiesioginės demokratijos poveikis (Torgler, 2005a), etikos poveikis (Alm ir Torgler, 2011) ar mokesčių moralės santykis su gaunamomis asmeninėmis pajamomis (Torgler, 2002) ar šešėline ekonomika (Torgler ir Schneider, 2007; Bird, Martinez-Vazquez ir Torgler, 2008).

Nors autoriai gana vieningai mokesčių moralę suvokia kaip psichologinį mokesčių mokėtojo nusiteikimą sąžiningai mokėti mokesčius (Rutkauskas, 2018, p.1), tačiau pačių apibrėžimų, apibūdinimų, sampratų pateikiama gana įvairių. Kirchler (2007) bei Torgler (2007) teigia, kad patį mokesčių moralės terminą „nukalė“ 1960 m. Schmolders‘as ir apibrėžė kaip „asmenų grupės ar visos mokesčių mokėtojų populiacijos nusiteikimą vykdyti ar nevykdyti savo mokestines pareigas; yra įtvirtinta piliečių mentalitete ir sąmoningame apsisprendime būti piliečiais“ (cit. pagal Kirchler, 2007, p. 99). Torgler (2007) teigimu, mokesčių mokėtojų moralė yra visuomeninis fenomenas, kurį gana sunku paaiškinti (p.64), bet daugiau mažiau gali būti suvokiama kaip ne-monetarinis veiksnys (Feld, Fray, 2007), mokesčių mokėtojo vidinė motyvacija mokėti mokesčius (Grundmann, Lamsdorff, 2017) ar net egzogeninė individo charakteristika (Filippin ir kt., 2013). Barone ir Mocetti (2009) pateikia Italijos Banko vartojamą gana simplifikuotą mokesčių moralės apibūdinimą: mokesčių moralė – tai požiūris į mokesčių mokėjimą (p. 8). Lago-Penas ir Lago-Penas (2010) teigimu, nors terminas atsidaro ir pradėtas vartoti dar XX a. 6-7 deš. sandūroje, tačiau atliekami tyrimai buvo labiau pavieniai, didesnis susidomėjimas įvyksta XX-XXI amžių sandūroje, o proveržis įvyksta kaip katalizatoriui suveikus Torgler darbams mokesčių moralės klausimais. Svarbiausias mokesčių moralės tyrimų kontekstas – tai mokesčių mokėtojų nusiteikimas vykdyti mokestines prievoles.

Mokesčių mokėtojų moralės raiška. Nusiteikimas mokėti mokesčius, arba mokestinių prievolių vykdymas (angl. *tax compliance*), autorių aiškinamas nurodant skirtingas priežastis, kurios patogumo dėlei įvardijamos kaip dimensijos (Bitzenis, Vlachos, 2018). Luttmer ir Singhal (2014) pateikia net penkias tokias dimensijas: (i) vidinė motyvacija, (ii) abipusė nauda, (iii) socialinė įtaka, (iv) *mokesčių*

kultūra, (v) racionalūs motyvai (t.y., tikimybė būti nubaustam už vengimą). Tuo tarpu Sjoberg ir kt. (2019) nusiteikimas mokėti, vykdyti mokesťines prievoles redukuoja į keturias dimensijas: (i) racionaliai, (ii) abipusės naudos, (iii) institucinė ir (iv) *mokesčių moralės*. Įdomu, kad plačiai moksliniuose tyrimuose cituojami autoriai Luttmer ir Singhal (2014) mokesčių moralės klausimą analizuoja visų pateikiamų dimensijų kontekste, tuo tarpu Pasaulio banko ataskaitoje mokesčių moralė išskiriama kaip atskira dimensija. Ištyrus autorių atliktus tyrimus mokesčių mokėtojų moralės tema, aiškaus atsakymo, kaip reiktų vertinti mokesčių moralę nerandame. Todėl šiame baigiamajame darbe laikomasis pozicijos, kad mokesčių moralę galima suvokti/interpretuoti plačiau ir siauruoju aspektu, o tolimesniam tyrimui atlikti pasirenkamas platusis požiūris.

Šiame baigiamajame darbe apsibrėžiama mokesčių mokėtojų moralės klausimą analizuoti trijų dimensijų kontekste (4 pav.).



4 pav. Mokesčių mokėtojo moralės raiškos dimensijos (sudaryta autorės)

Taigi, kaip pavaizduota 4 paveiksle, skiriamos trys mokesčių mokėtojo moralės raiškos dimensijos: (i) racionalusis požiūris (dimensija), (ii) abipusės naudos požiūris (dimensija), (iii) institucinis požiūris (dimensija). Kiekvieną iš jų aptarsime plačiau.

Racionaliu požiūriu sumokėti mokesčius yra naudingiau, negu būti pagautam ir nubaustam už jų nemokėjimą. „Mokesčių vengimo ekonomijos“ idėjos plėtotė yra priskiriama autoriams Allingham ir Sandmo (1972), nors, kaip teigia Luttmer ir Singhal (2014), tai yra Becker (1968) nusikaltimo modelio tiesioginė aplikacija mokesčių vengimo kontekste. Iki šiandien atlikta įvairių tyrimų pagrindžiančių racionalaus požiūrio į mokesťinių prievolių vykdymą dimensiją. Tačiau, kaip teigia Bruno (2018), pastarųjų dešimtmečių tyrimai rodo ir atvirkštinio proceso, nenumatyto Allingham ir Sandmo (1972) modelyje, pasitvirtinimą: perteklinės spaudimo vykdyti mokesťines prievoles priemonės, kartu su dideliais mokesčių tarifais bei didelėmis kompensacijomis, gali sukelti priešingą nei tikėtasi efektą – dar labiau padidinti mokesčių vengimą. Sjoberg ir kt. (2019) minimas Del Carpio (2013) Peru atliktas tyrimas, kuriuo nustatyta, kad tie mokesčių mokėtojai, kuriems buvo pritaikytos sankcijos už mokesčių vengimą, nepradėjo mokesťinių prievolių vykdyti geriau, negu tie asmenys, kurie tiesiog gavo priminimus apie pareigos vykdymą. Saeed ir Shah (2011) teigimu, racionalus požiūris pirmenybę teikia ekonominiams veiksniams, ekonominei logikai, ignoruodamas žmogaus elgseną ir ją lemiančius motyvus, t.y. ne-ekonominius veiksnus. Ekonominiai veiksniai apimtų

mokesčių dydį, baudas už jų nemokėjimą, tikimybę būti pagautam ir pan., o ne-ekonominiai veiksniai apimtų pareigos jausmą, solidarumą, asmeninę ir verslo etiką, altruizmą ir pan.

Abipusės naudos požiūriu asmenys savanoriškai vykdo mokesčines prievoles, nes mokesčius laiko socialinės sutarties (visuomeninio kontrakto) dalimi, t.y. sumoka už valstybės teikiamas paslaugas. Abipusės naudos požiūris yra pagrindas „fiskalinių mainų“ arba „socialinio kontrakto“ prielaidai, padedančiai paaiškinti mokesčių prievolių vykdymą tiesioginiu ryšiu tarp sumokamų mokesčių ir vyriausybės išlaidų. Tačiau, kaip teigia autoriai Castaneda ir kt. (2020), nors socialinio kontrakto požiūris yra populiarus ir pakankamai gerai paaiškinantis mokesčių prievolių vykdymą, jis turi ir trūkumų. Vienas svarbiausių trūkumų yra tas, kad dauguma ši požiūrį patvirtinančių tyrimų atlikta ekonomiškai išsivysčiusiose ir pažangios demokratijos valstybėse. Tai reiškia, kad „tyrimai neįvertina to fakto, kad socialinio kontrakto funkcionavimas dažnai neveikia besivystančiose ar ekonomiškai silpnose valstybėse. Tokiose valstybėse viešųjų gėrybių teikimas dažniausiai yra silpnas, viešųjų finansų valdymas korumpuotas ar neefektyvus, mokesčių vengimas yra istoriškai didelis“ (Castaneda ir kt., 2020, p. 2). Daude ir kt. (2013) teigimu, nepriklausomai nuo valstybės ekonominio išsivystymo, žemi mokesčių administravimo gebėjimai visada sudaro prielaidas mokesčių vengimui, o situaciją dar labiau pablogina instituciniai aspektai, kaip korupcija, skaidrumo nebuvimas ar silpna atskaitomybė. Ištekliais turtingos valstybės gana dažnai šias problemas dažniausiai išsprendžia tiesiog pakeisdamos pajamų šaltinius (vietoje mokesčių rinkimo yra naudojamos pajamos, gautos pardavus turimus išteklius).

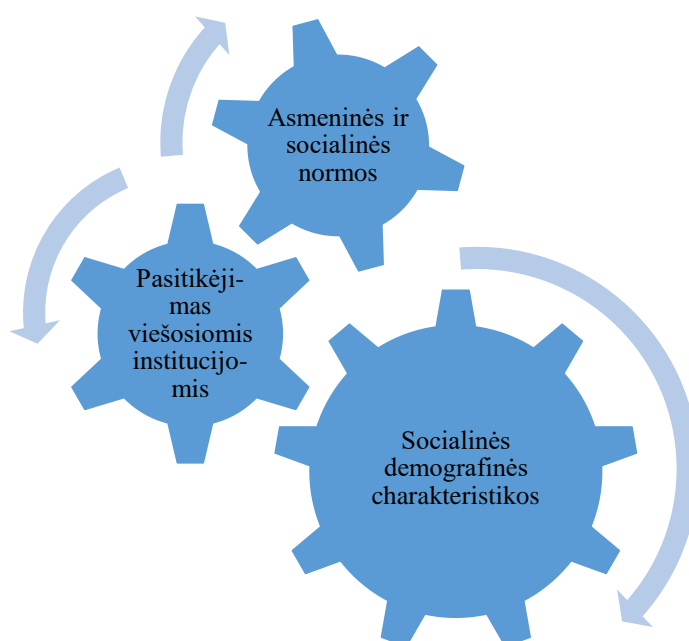
Institucinio požiūrio į mokesčių prievolių vykdymą esmė – tai pasitikėjimas vyriausybe, bei tikėjimas, kad apmokestinimo procesas yra (buvo) teisingas ir legitimus. Kaip jau minėta pristatant apmokestinimo principus, taip ir mokesčių moralės atveju, vienas iš svarbiausių argumentų institucinio požiūrio kontekste yra tas, kad asmenys vykdo mokesčines prievoles, nes jie pasitiki valdžia, vyriausybe ir mano, kad priimti apmokestinimo sprendimai yra teisingi ir teisėti. Sjøberg ir kt. (2019) teigimu, tokios prielaidos dažniausiai yra formuojamos remiantis eksperimentiniais tyrimais (jau minėta, kad tai dažniausiai yra įvairios apklausos) ir vienas iš svarbiausių trūkumų yra tas, kad jie atliekami dažniausiai turtingose Vakarų demokratinėse valstybėse. Atsižvelgiant į gana gilius konteksto ir kultūros skirtumus, kyla klausimas apie tokių tyrimų validaciją kitose pasaulio šalyse. Bet kokių atveju, institucinis kontekstas yra svarbus.

Analizuojant mokesčių moralės sampratą ne vieno autoriaus darbe galima susidurti su paraleliai gana dažnai vartojama *mokesčių kultūros* samprata. Šinkūnienė (2009) mokesčių kultūrą apibrėžia kaip „nacionalinėje kultūroje susiformavusių mokesčių santykių, siekiant optimizuoti mokesčines pajamas, visumą, apimančią mokesčių sistemos dalyvių požiūrio ir elgsenos sintezę“ (p. 9). Maksvytienė ir Dapkus (2012) teigia, kad mokesčių kultūrą galima suvokti kaip socialinį reiškinį, kuris „pasireiškia per žmones, šalies piliečius, dalyvaujančius mokesčių sistemos kūrimo, vertinimo procesuose, bei per jų veiklos rezultatus“ (p.996). Šių autorių teigimu mokesčių kultūrą galima suvokti kaip mokesčių sistemos dalyvių (i) požiūrį, (ii) elgseną arba (iii) požiūrio-elgsenos sintezę. Atrodytų, kad mokesčių kultūros ir mokesčių moralės terminai apima tapačias tyrimų erdves. Itin didelio skirtumo tarp terminų nedaro ir Rutkauskas (2018), įvardindamas mokesčių moralę kaip sinoniminį terminą mokesčių mokėtojų kultūrai (p. 24). Visgi, nors mokesčių kultūros terminą vartojo ir vienas pirmųjų mokesčių moralės tyrėjų Schmolders, tačiau aiškumo dėl abiejų terminų vartojimo ir turinio įneša Alm ir Torgler (2011) tyrimas, kuriame aiškiai apibrėžiama, kad mokesčių moralės klausimas yra ne tiek kultūros (nors galima analizuoti ir jos kontekste), kiek etikos klausimas. Jei kultūrą mes apibrėžiame kaip „reikšmių, vertybių, normų ir papročių visumą, bendrą vienos

visuomenės nariams“ (Verslo žinios, 2021), tai etika „grindžiama gero ir blogo, teisingo ir neteisingo elgesio supratimu“ (LBBA, 2017). Tai reiškia, kad mokesčių kultūra ir mokesčių moralė nėra viena kitos sudėtiniai elementai, o dvi atskiros, bet gana dažnai besikertančios, sampratos. Būtent toks kontekstas ir taikytinas mokesčių moralės turiniui apibrėžti.

Tačiau mokesčių moralės raiškos analizė yra neatsiejama nuo mokesčių moralę veikiančių veiksnių. Kaip jau minėta, veiksnių išskyrimui itin reikšmingi Torgler (2005a,b; 2007, 2011) atlikti tyrimai. Naujausi atliekami mokesčių moralės veiksnių tyrimai beveik be išimčių remiasi šio autoriaus tyrimų rezultatais.

Mokesčių mokėtojo moralę lemiantys veiksniai. Mokesčių mokėtojo moralės fenomenas yra gana įvairialypis. Rodriguez-Justicia (2019) veiksnius, lemiančius mokesčių mokėtojo moralę (arba, kaip jau nustatyta anksčiau, individualų įsipareigojimą laikytis socialinio kontrakto) grupuoja į kelias veiksnių grupes (5 pav.)



5 pav. Mokesčių mokėtojų moralę lemiančių veiksnių grupės (sudaryta autorės pagal Rodriguez-Justicia, 2019)

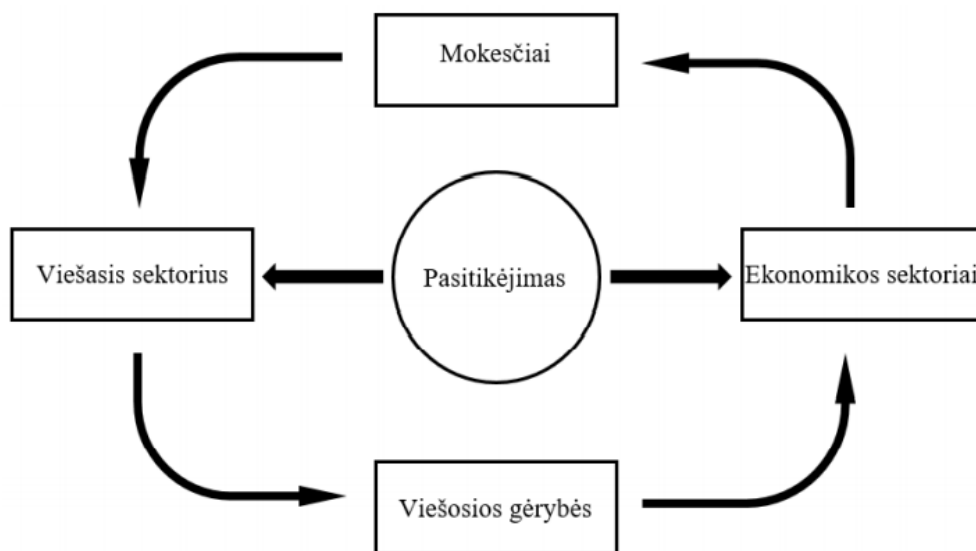
Detaliau aptarsime kiekvieną iš šių veiksnių grupių.

Asmeninės ir socialinės normos. Pirmiausia, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojų moralė yra mokesčių mokėtojų elgsenos sudedamoji, o mokesčių mokėtojų elgsena yra suvokiama daugiau kaip psichologinis mokesčių mokėtojo nusiteikimas, svarbu yra pabrėžti, kad yra skirtumas tarp asmeninių ir socialinių normų remiantis psichologų aiškinimais. Taigi, asmeninės (personalinės) normos apima asmens vertybes, etines nuostatas, nelygybės suvokimą bei religinius įsitikinimus – visa tai filtruojama per gėrio ir blogio prizmę (Torgler, 2006). Socialinės normos – tai bendri/kolektyviniai įsitikinimai, kaip grupės/kolektyvo/visuomenės narys turėtų elgtis.

Rodriguez-Justicia (2019) mini atliktus tyrimus, kuriuose įrodyta, kad būtent socialinės normos yra vienas iš lemiamų veiksnių mokesčių mokėtojų moralei gerinti. Pavyzdžiui, grupinis nusiteikimas (draugų, kaimynų ar kolegų) gali lemti suvokimą (tiek teigiamą, tiek neigiamą, priklausomai nuo

grupėje vyraujančios socialinės normos) apie mokesčių vengimą. Kitas autorių pateikiamas pavyzdys yra apie patriotiškai nusiteikusius asmenis – įrodyta, kad jų mokesčių moralė yra aukštesnė. Šie pateikti pavyzdžiai nereiškia, kad asmeninių normų įtaka yra mažesnė. Tiesiog jų veikimo/raiškos mastas skiriasi – socialinės normos yra labiau manifestinės, kai asmeninės normos – labiau latentinės ir todėl sunkiau iširiamos.

Pasitikėjimas viešosiomis institucijomis. Kaip jau minėta anksčiau, pasitikėjimas vyriausybe, tikėjimas tuo, kad apmokestinimo procesas yra teisingas ir legitimus, sudaro institucinės mokesčių moralės raiškos dimensijos pagrindą, bet yra ne mažiau svarbus racionaliosios dimensijos raiškai, jei apsisprendimą mokėti/nemokėti mokesčius suvokiame kaip kontraktą tarp gyventojų ir valdžios. Pasitikėjimo svarba puikiai atsiskleidžia Rutkausko (2018) pateikiamoje vizualizacijoje (6 pav.). Šio autoriaus teigimu, „žmonės elgsis nuoširdžiau ir sąžiningiau pateiks su mokesčiais susijusius duomenis, jei bus tvirtesnis vidinis nusiteikimas mokėti mokesčius, kitaip tariant, bus geresnė mokesčių moralė <...> Klasikinis apmokestinimo modelis siūlo mokesčių mokėtoją vertinti kaip sprendimus priimančią asmenį, siekiantį maksimaliai padidinti savo naudą. Prieš mokėdami mokesčius, ekonominiai subjektai atlieka sąnaudų ir naudos analizę, kuri lemia vieną pasirinkimą iš dviejų galimų: nemokėti mokesčių, tačiau prisiimti nepalankaus įvykio galimybę ir su tuo susijusius nuostolius (pvz., mokesčių mokėjimą prižiūrinčiai institucijai atlikus auditą, sumokėti baudą ar dėl teisinio reguliavimo pažeidimo patirti kitų nuostolių, pvz., reputacijos) arba mokesčius sumokėti (nepalankaus įvykio tikimybė šiuo atveju prilygs nuliui). Viešųjų gėrybių savybės numato, kad tiek vienu, tiek kitu atveju vartotojas šias gėrybes tikriausiai gaus (pvz., kilus karinei agresijai, viešasis sektorius teiks vienodas gynybos paslaugas, neatsižvelgdamas į tai, ar asmuo mokėjo mokesčius), tačiau ilgalaikės pasekmės tiek ekonomikai, tiek pačiam vartotojui būna neigiamos“ (Rutkauskas, 2018, p. 18-19).



6 pav. Pasitikėjimas viešojo sektoriaus ir ekonominių subjektų ryšys (Rutkauskas, 2018)

Barone ir Mocetti (2011) teigimu, mokesčių moralė yra aukštesnė (arba žemesnė) situacijose, kai gyventojai yra patenkinti ir pasitikintys (arba nepatenkinti ir nepasitikintys) teikiamomis, gaunamomis viešosiomis gėrybėmis, jų paskirstymu visuomenėje ar apskritai valdžios priimamais sprendimais. Torgler (2005b) įrodė tyrimais, kad pasitikėjimas politiniais lyderiais ir viešojo administravimo institucijomis tiesiogiai veda prie savanoriškesnio mokesčių prievolių vykdymo.

Rodriguez-Justicia (2019) teigimu, panašaus pobūdžio moksliniuose tyrimuose viešųjų institucijų bei teikiamų paslaugų kokybė matuojama bauginimo efektyvumu, kaip mokesčių mokėtojus vertina mokesčius administruojančios struktūros, institucijų skaidrumu (korupcija) bei pajamų nelygybe. „Mokesčių moralė ir mokesčių spraga nėra susijusios tiesiškai: pernelyg griežtas mokesčių moralės stiprinimo priemonių taikymas lemia gyventojų noro mokėti mokesčius išstūmimo efektą ir mokesčių spragos didėjimą“ (Rutkauskas, 2018, p. 2). Halla (2010) ekonometrinis tyrimas rodo, jog nors tiesinės priklausomybės tarp mokesčių moralės ir mokesčių prievolės atlikimo nėra, tačiau vyriausybės, viešosios politikos formuotojai gali įtakoti mokesčių vengimą manipuliavimu mokesčių morale. Kitą vertus, Frey ir Feld (2002) atlikti tyrimai rodo, kad pagarba, dialogas ir susikalbėjimas tarp valdžios institucijų ir mokesčių mokėtojų turi reikšmingos įtakos mokesčių moralės pagerėjimui (cit. pagal Rodriguez-Justicia, 2019). Minimas dialogas, susikalbėjimas gali būti vykdomas įtraukiant gyventojus į sprendimų priėmimą pvz., išnaudojant referendumų teikiamas galimybes ir kitas įmanomas tiesioginio ar netiesioginio įtraukimo priemones. Atitinkamai, neskaidrumas ir ganėtinai didelis korupcijos suvokimo indeksas, įrodyta, mažina mokesčių moralę. Įdomu, kad Doerrenberg ir Peichl (2013) atliktas tyrimas rodo, jog šalyse, taikančiose progresinių mokesčių sistemą, gyventojai demonstruoja aukštesnę moralę, kuri, deja, pradeda mažėti augant pajamų lygiui.

Socialinės demografinės charakteristikos. Tikriausiai tai yra plačiausiai išanalizuota veiksnių grupė. Mokslininkai itin plačiai cituoja Lago-Penas ir Lago-Penas (2010) pateiktą tarptautinių tyrimų rezultatų klasifikaciją. Šią klasifikaciją savo tyrime naudoja ir Rutkauskas (2018). Analizuojant autorių Lago-Penas ir Lago-Penas (2010) pateiktą klasifikaciją, matyti, kad dažniausiai mokesčių mokėtojų moralei nustatyti yra analizuojami tokie veiksniai, kaip *amžius, lytis, užimtumo statusas, šeiminė padėtis, pajamų* bei *išsilavinimo* (išsimokslinimo) lygis. Klasifikacijoje minimuose tyrimuose buvo nustatyta, kad vyresnio amžiaus asmenys, moterys, pensininkai bei santuokoje gyvenantys asmenys pasižymi didesne/aukštesne mokesčių morale, negu, pvz., individualiai dirbantys. Tyrėjams, deja, nepavyko nustatyti pajamų lygio poveikio mokesčių moralei (Rodriguez-Justicia, 2019). Tyrėjų darbuose randame ir kitų svarbių įžvalgų. Pavyzdžiui, Daude ir kt. (2013) nustatė, kad dar vienas svarbus veiksnys, įtakojančias mokesčių moralę, yra *religija*: tikinčiaisiais save įvardijantys asmenys yra labiau linkę vykdyti mokesčines prievoles, negu netinkintieji. Įdomu, kad Daude ir kt. (2013) paneigia *lyties* veiksnį akcentuojančius tyrimus, teigdami, kad net trečdalyje tyrimų nenustatyta, jog moterys išsiskirtų aukštesne mokesčių morale.

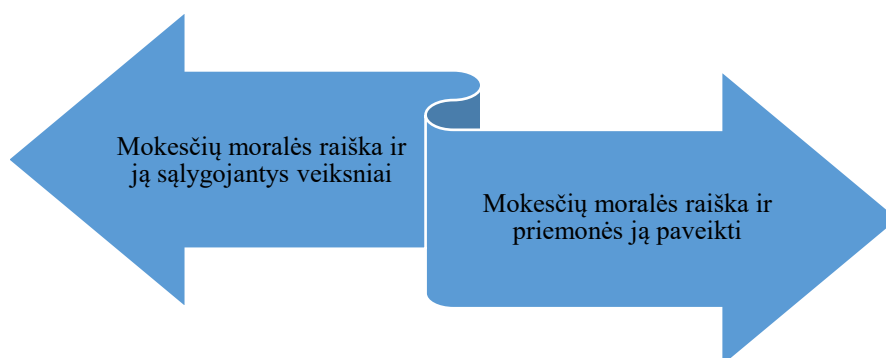
Taigi, ištyrus mokslinius šaltinius mokesčių moralės tema paaiškėjo, kad mokesčių moralė yra suvokiama kaip mokesčių mokėtojo psichologinis nusiteikimas mokėti (arba nemokėti) mokesčius, t.y. vykdyti (ar nevykdyti) mokesčines prievoles. Mokesčių moralės raiška vyksta trimis dimensijomis: racionaliąja (mokesčius mokėti naudingiau, negu būti pagautam už jų nemokėjimą), abipusės naudos (mokesčius mokėti naudinga, nes už tai gaunamos viešosios paslaugos) ir institucine (mokesčius mokėti yra teisinga). Mokesčių mokėtojų moralę veikia įvairūs veiksniai, kuriuos galima grupuoti į asmenines ir socialines normas, pasitikėjimą viešosiomis institucijomis ir socialines demografinės charakteristikas. Ištyrus teorinius mokesčių moralės aspektus, toliau būtina analizuoti, kokia yra mokesčių moralės raiška įvairiose pasaulio valstybėse, kokie veiksniai ir kokiomis sąlygomis veikia mokesčių moralę, kokias priemones taiko (ir ar taiko) šalių vyriausybės mokesčių moralės gerinimui bei kokią poveikį visa tai turi mokesčių politikos įgyvendinimui.

2. Mokesčių mokėtojų moralės raiška mokesčių politikoje

Analitinėje darbo dalyje analizuojamos praktinės mokesčių mokėtojų moralės raiškos patirtys pasaulio šalyse. Atsižvelgiant į dichotominį mokesčių moralės raiškos pobūdį, analitinėje darbo dalyje pirmiau analizuojama, kokie veiksniai lemia mokesčių mokėtojų moralę. Remiamasi mokslininkų atliktais įvairių pasaulio šalių mokesčių mokėtojų moralės tyrimais bei jų gautaisiais rezultatais. Nustačius mokesčių mokėtojų moralę veikiančius veiksnius (panašumus ir specifiką skirtingose pasaulio valstybėse), vyriausybių taikomas ar rekomenduojamas taikyti mokesčių mokėtojų moralės poveikio priemonės, toliau analitinėje darbo dalyje pristatoma Lietuvos mokesčių sistema ir jos kaita. Taip pat mokslininkų atliktų Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės tyrimų rezultatai.

2.1. Mokesčių mokėtojų moralės praktinė raiška pasaulyje

Analizuojant teorinėje dalyje pristatytus mokslinius tyrimus mokesčių moralės tema, galima pastebėti, kad mokesčių moralės raiška pasaulio valstybėse turi tiek panašumų, tiek ir skirtumų. Pačius mokesčių mokėtojų moralės tyrimus galima grupuoti į dvi ganėtinai ryškias grupes: (i) tyrimai, kuriuose analizuojama, kas (kokie veiksniai) sąlygoja (turi įtakos) mokesčių mokėtojų moralei ir (ii) tyrimai, kuriuose analizuojama, kokiomis priemonėmis galima bandyti paveikti mokesčių mokėtojų moralę (ją gerinant). Tokia tyrimų dichotomija atspindi dvi svarbiausias mokesčių moralės raiškos tyrimų kryptis (7 pav.).



7 pav. Mokesčių mokėtojų moralės raiškos tyrimų kryptys (sudaryta autorės)

Mokesčių moralės raiška ir ją sąlygojantys veiksniai. Taigi, vienoje tyrimų grupėje būtų tyrimai, kuriuose analizuojama arba (i) viena valstybė ir mokesčių mokėtojų moralės kaita laike ar regioniniai (vidiniai) skirtumai, kaip, pvz., Torgler (2005) ar Martinez-Vazquez ir Torgler (2009) darbuose, arba (ii) lyginamieji tyrimai, apimantys dvi ar daugiau valstybių, kaip, pvz., Torgler ir Schneider (2007), Alm ir Torgler (2006) darbuose. Kaip jau minėta, tokiuose tyrimuose naudoti Pasaulio vertybių, Europos vertybių ar jų atitikmenų Lotynų Amerikoje (*Latinobarómetro*) bei Afrikoje (*Afrobarometer*) tyrimų duomenys. Siekiama rasti priežastis, kurios sąlygoja mokesčių mokėtojų moralės skirtumus. Šiuose ir kituose panašaus pobūdžio tyrimuose taikytas logistinės (dvinarės arba daugianarės) regresijos analizės metodas (angl. *probit model*). Reikšmingiausias, turėjusius didžiausios įtakos mokesčių mokėtojų moralės analizės proveržiui tyrimus itin sėkmingai

suklasifikavo autoriai Lago-Peñas ir Lago-Peñas (2010). Šių autorių klasifikacija naudojama ir Rutkausko (2016a,b,c) publikacijose bei disertacijoje (Rutkauskas, 2018) (žr. 2 lentelė).

2 lentelė. Mokesčių moralės veiksnių tyrimai pagal Lago-Peñas ir Lago-Peñas (2010)

Autoriai	Imtis	Kintamieji	Tyrimų rezultatai
Torgler (2005)	Šveicarija	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, asmeninės pajamos, bažnyčios lankymas, tiesioginė demokratija, pasitikėjimas teismais ir teisine sistema, mokesčio dydis, baudos dydis, audito tikimybė, kultūriniai veiksniai	Išsilavinimas (+) Studentai ir išėję į pensiją (+) Pasitikėjimas teisine sistema (+) Religingumas (+) Tiesioginė demokratija (+)
Martinez-Vazquez ir Torgler (2005)	Ispanija	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, užimtumas, religingumas, pasitikėjimas valdžia, nacionalinis pasididžiavimas, laiko kintamieji	Mokesčių moralė 9 deš. stipresnė negu 8 deš.; Amžius (didėjant) ir religingumas (+) Aukštesnysis visuomenės sluoksnis (-) Pasitikėjimas valdžia ir nacionalinis pasididžiavimas (+)
Prieto ir kt. (2006)	Ispanija	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, savarankiškas darbas, socialinė klasė, gyvenamosios savivaldybės dydis politinė partija, už kurią balsuojama	Amžius (didėjant) (+) Savarankiškas darbas (-) Balsuojantys už dideles politines partijas gyventojai (+)
Torgler (2006)	32 pasaulio valstybės	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, socialinė klasė, finansinė padėtis, rizikos vengimas, religingumas, korupcija, patikimumas	Religingumas (+) Amžius (didėjant) (+) Rizikos vengimas (+) Aukštesnysis visuomenės sluoksnis (-) Finansinis pasitenkinimas (+) Išėję į pensiją asmenys, namų šeimininkai, dirbantys ne visą darbo dieną asmenys (+) Moterys (+) Susituokę asmenys (+) Gyvenantys drauge asmenys (-) Išsilavinimas (-) Pasitikėjimas (+) Susidūrimas su korupcija (-)
Alm ir Torgler (2006a)	JAV ir Ispanija	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, bažnyčios lankymas, pasitikėjimas valdžia, šalies kintamieji	Mokesčių moralė Ispanijoje mažesnė negu JAV Amžius (didėjant) (+) Religingumas (+) Moterys (+) Susituokę asmenys (+)
Alm ir Torgler (2006b)	16 Europos šalių	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, užimtumas, bažnyčios lankymas, šalies kintamieji	Amžius (didėjant) (+) Religingumas (+) Savarankiškas darbas (-) Išėję į pensiją asmenys (+) Susituokę asmenys (+)
Torgler ir Schneider (2007)	Ispanija, Šveicarija, Belgija	Lytis, amžius, šeiminė padėtis, išsilavinimas, užimtumas, socialinė klasė, asmeninės pajamos, bažnyčios lankymas, tiesioginė demokratija, nacionalinis pasididžiavimas, pasitikėjimas politinėmis institucijomis ir valdžia, požiūris į demokratiją, gyventojų pajamų mokestis, bauda ir audito tikimybė, kultūriniai veiksniai	Kultūros ir religiniai skirtumai lemia mokesčių moralės skirtumus (Šveicarija ir Ispanija) Pasitikėjimas teisine sistema, valdžia, nacionalinis pasididžiavimas, demokratinių vertybių puoselėjimas (+) Religingumas (Belgija ir Šveicarija) (+) Tiesioginė demokratija (Šveicarija) (+) Moterys (+)
Cummings ir kt. (2007)	Botsvana ir PAR	Lytis, amžius, išsilavinimas, užimtumas, šalies kintamieji	Amžius (didėjant) (+)

Alm ir Torgler (2005) lygindami JAV ir Ispanijos mokesčių mokėtojų moralę nustatė, kad JAV pasižymi aukštesniu mokesčių moralės lygiu (tyrimui buvo naudoti Pasaulio vertybių 1990 ir 1995 m. tyrimo duomenys). Tų pačių autorių atliktame 14 Europos šalių ir JAV palyginime (Alm ir Torgler, 2006) gautas tas pats rezultatas, kad mokesčių mokėtojų moralė yra didžiausia JAV. Abiejų

tyrimų išvada, kad paklusnumas (angl. *compliance*) kaip vertybė yra stipriau išreikšta JAV nei analizuotose Europos valstybėse.

Torgler (2006) atliktas 32 šalių tyrimas naudojantis 1995-1997 metų Pasaulio vertybių tyrimo duomenimis atskleidė religiją, kaip svarbų, mokesčių mokėtojų moralę veikiantį, veiksnį. Autorius nustatė, kad katalikų, induistų ir budistų tikėjimo asmenų mokesčių moralė yra aukštesnė. Tačiau mokesčių moralė yra žemesnė tarpe aukštesnio socialinio statuso asmenų, taip pat neigiamai mokesčių moralę veikia korupcijos suvokimas. Tačiau moterys, susituokę asmenys bei pensinio amžiaus asmenys tyrime išsiskyrė kaip pasižymintys aukštesne mokesčių morale. Tyrimu nerasta ryšio tarp mokesčių mokėtojo moralės ir išsilavinimo.

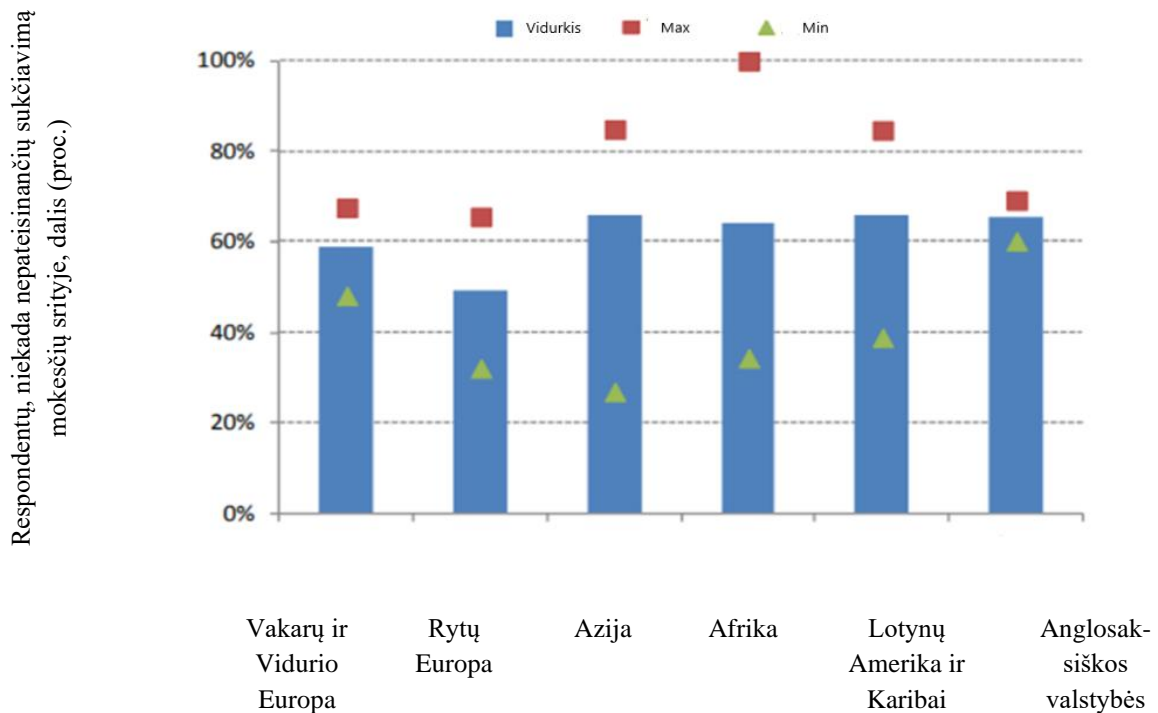
Reikšmingas Torgler ir Schneider (2007) atliktas Ispanijos, Šveicarijos ir Belgijos mokesčių mokėtojų moralės tyrimas, kuriame buvo panaudoti 1995-1997 metų Pasaulio vertybių ir 1999-2000 Europos vertybių tyrimų duomenys. Autoriai nustatė, kad pasitikėjimas teisine sistema ir valdžia (vyriausybe ir parlamentu), nacionalinis/tautinis pasididžiavimas, parama demokratijai – tai veiksniai, teigiamai veikiantys mokesčių mokėtojų moralę.

Iš 2 lentelėje pateiktos informacijos matyti, kad visuose tyrimuose atsiskleidė amžiaus, lyties, nacionalinio pasididžiavimo ir religingumo veiksniai, kaip labiausiai veikiantys mokesčių mokėtojų moralę: aukštesne mokesčių morale pasižymi vyresnio amžiaus asmenys, labiau moterys negu vyrai, religingesni asmenys bei tie, kurių nacionalinis pasididžiavimas yra didesnis.

Po Lago-Peñas ir Lago-Peñas (2010) meta-analizės atlikta ir daugiau aktualių tyrimų mokesčių moralės tema. Ypatingai aktualūs Lietuvai yra Torgler (2011) bei Daude ir kt. (2012, 2013) atlikti mokesčių mokėtojų moralės tyrimai *naujosiose ES valstybėse* (po 2004 metų ES plėtros) bei taip vadinamosiose „*kylančios ekonomikos*“ (angl. *emerging economies*) šalyse. Be tyrimo analizuotų mokesčių mokėtojų moralę veikiančių socialinių – ekonominių veiksnių (kaip lytis, amžius ir kt., žr. 2 lentelę), autoriai ypatingą dėmesį skyrė instituciniams kintamiesiems, kaip *pasitikėjimas valdžia, surinktų mokesčių (pajamų) panaudojimas viešųjų paslaugų kokybei, demokratijos stiprumas*. Būtent pastarieji kintamieji yra svarbūs planuojant ir įgyvendinant mokesčių reformas, įtraukiančias ir mokesčių moralės didinimą.

Greta mokesčių prievolių vykdymo reikalavimų, tokios reformos turi apimti ir skaidrumo didinimą bei surinktų pajamų panaudojimo efektyvumą (t.y. viešųjų paslaugų teikimo kokybės gerinimą). Remdamiesi tirtų besivystančių valstybių pavyzdžiu, Daude ir kt. (2013) įrodo, jog nepakanka vien tik kovoti su korupcija (korupcija, tyrimais įrodyta, neigiamai veikia mokesčių moralę), tačiau greta ne mažiau svarbu didinti ir valstybės išlaidų skaidrumą. Daude ir kt. (2012, 2013) tyrimai atskleidė, kad egzistuoja esminiai skirtumai tarp atskiriems regionams priklausančių valstybių grupių.

8 paveiksle pavaizduoti Daude ir kt. (2012) apskaičiuoti mokesčių mokėtojų moralės rezultatai pagal valstybių grupes remiantis 2005 metų Pasaulio vertybių tyrimu. Šiame tyrime Rytų Europos regionui priskirtos tokios valstybės kaip Bulgarija, Moldova, Lenkija, Rumunija, Rusija, Serbija, Slovėnija ir Ukraina. Buvo nustatyta, kad Serbijos mokesčių mokėtojų moralė yra žemiausia iš visų 55 tyrime analizuotų valstybių. Geriausi mokesčių mokėtojų moralės rezultatai fiksuojami anglosaksiškose valstybėse (Kanada, JAV, Australija ir Naujoji Zelandija), nes ten stebimas mažiausias nuokrypis nuo vidurkio.



8 pav. Mokesčių mokėtojų moralė valstybių grupėse pagal 2005 m. Pasaulio vertybių tyrimo duomenis (Daude ir kt., 2012, p. 17)

Rutkausko (2016a) atliktas visų ES šalių tyrimas, remiantis ilgalaikiais Europos vertybių tyrimo duomenimis atskleidė, kad silpną mokesčių moralę veikia tokie neigiami veiksniai kaip korupcijos paplitimas, menkas nacionalinis pasididžiavimas, amžius ir lytis. Apibendrinus tyrimo rezultatus, galima teigti, kad asmenys, kurie yra linkę imti kyšius, menko nacionalinio pasididžiavimo, yra jaunesnio amžiaus vyrai – jų elgsenoje išauga vengimo mokėti mokesčius tikimybė. Tuo tarpu, Rutkausko (2016a) teigimu, religija ir pasitikėjimas parlamentu turi stiprų, tiesioginį ir teigiamą ryšį su noru mokėti mokesčius. Autorius taip pat nustatė, kad kai kuriose valstybėse išsilavinimas yra svarbus veiksnys (žmonės su aukštesniu išsilavinimu yra labiau linkę vengti mokesčių mokėjimo). Tuo tarpu pajamų lygis ir užimtumo statusas kaip kintamieji labai varijuoja kai kuriose valstybėse jie veikia tiesiogiai, kai kuriose – netiesiogiai.

Mokesčių mokėtojo moralės raiška ir priemonės jai paveikti. Antrojoje grupėje mokesčių moralės klausimas yra daugiau „foninis“, nes tyrimai fokusuojasi ties ekonominiais sprendiniais, kurie pagerintų mokesčių surinkimą. Siekiama rasti instrumentus / priemones, kurie padėtų pagerinti mokesčių mokėtojų moralę ir taip prisidėtų prie mokesčių surinkimo gerinimo.

Viena iš gana plačiai analizuojamų temų – tai viešojo sektoriaus išlaidų efektyvumas, kuris mokesčių moralės klausimą susieja su pirmojoje darbo dalyje analizuotu visuomenės socialinio kontrakto kontekstu. Barone ir Mocetti (2009) nustatė, kad mokesčių moralė yra aukštesnė ten, kur mokesčių mokėtojai valdžios išlaidas vertina kaip efektyvius. Mokesčių moralės klausimas tampa grynai psichologiniu instrumentu santykiuose tarp mokesčių mokėtojų ir fiskalinių institucijų – mokesčių mokėtojai savotiškai „baudžia“ valdžią, jei pastebi, kad surinkti mokesčiai (valdžios pajamos) yra leidžiami, jų manymu, netinkamai, neefektyviai. Savo atliktais tyrimais tai įrodo ir kiti autoriai, pvz., Halla (2010), Filippin ir kt. (2013), Kuokštis (2013), Cvrlje (2015), Rutkauskas (2016a,b,c), Bruno

(2018), Diržytė ir Patapas (2018), Rutkauskas (2018), Castaneda ir kt. (2020). Dalyje šių tyrimų kombinuojama mokesčių moralę veikiančių veiksnių analizė santykiyje su ekonominiais sprendimais siekiant pagerinti mokesčių surinkimą.

Itin aktualūs yra Halla (2010) atlikti JAV gyventojų tyrimai, kuriais nustatyta, jog mokesčių politikos formuotojai iš esmės gali pakeisti / paveikti mokesčių vengimą manipuliuodami mokesčių morale. Ir nors jau minėtų Torgler (2005) ar Alm ir Torgler (2006a,b) atliktais tyrimais įrodytas pozityvus tiesioginės demokratijos priemonių ar pagarbaus elgesio mokesčių mokėtojų atžvilgiu poveikis mokesčių moralei, Halla (2010) teigimu mokesčių moralė yra itin rigidiškas fenomenas, netgi paveldimas iš kartos į kartą, todėl jį labai sunku greitai pakeisti. Autoriaus teigimu, mokesčių politikos formuotojai turi skirti laiko (žemos) mokesčių moralės priežasčių įvertinimui (nustatymui), atitinkamų priemonių parinkimui ir nuosekliam pasirinktų priemonių įgyvendinimui, atsižvelgdami į tai, kad visos priemonės, deja, nebus veiksmingos trumpuoju laikotarpiu, o tik ilguoju.

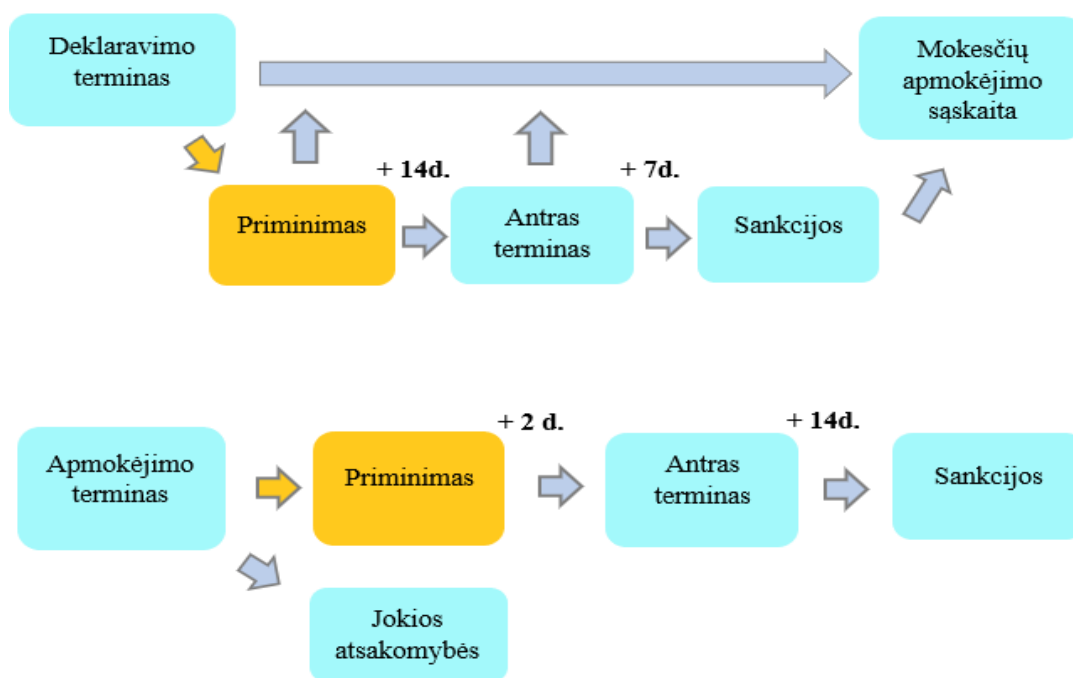
Viena iš autorių analizuotų priemonių – tai mokestinių prievolių vykdymo griežtinimas, kuris daugelio tyrėjų yra įvardijamas kaip gana ambivalentiškas ir ne visada duodantis pageidaujama efektą. Filippin ir kt. (2013) atliktame Italijos mokesčių mokėtojų tyrime nustatyta, kad mokestinių prievolių vykdymo griežtinimas gali būti vertintinas kaip socialinė norma ir trumpuoju laikotarpiu gali duoti pageidaujama efektą: „mokesčių mokėtojo motyvaciją mokėti mokesčius gali paveikti mokesčių mokėtojo noras įvykdyti socialinę normą ir elgtis pagal visuomenės taisykles“ (p.22). Tačiau minėtų autorių tyrimas atskleidžia gana šokiruojantį faktą – mokestinių prievolių vykdymas pradeda mažėti augant mokesčių moralei. Formuluojuama išvada, kad kai mokesčių moralė yra žemesnio lygio – mokestinių prievolių vykdymo griežtinimas veikia labiau kaip socialinė norma ir, atitinkamai, gali duoti pageidaujama efektą. Tačiau mokesčių moralei esant pakankamai aukštai, mokestinių prievolių vykdymo griežtinimas jau tampa asmenine (individualia) norma, todėl esamų priemonių didinimas ar griežtinimas gali ne tik neduoti pageidaujamo efekto, bet ir gali sukelti atvirkštinį (t.y. mokesčių vengimo) poveikį.

Aišku, toks nepageidaujamas poveikis dažniausiai susiformuoja santykiyje su kitais veiksniais, kuriuos savo tyrime puikiai atskleidžia Kuokštis (2013), Diržytė ir Patapas (2018). Mokesčių politika yra šalies ekonominės politikos sudėtinė dalis. Ekonominės politikos silpnosios vietos ypatingai išryškėja įvairių krizių (ekonominių, finansinių, politinių ir kt.) metu. Kuokštis (2013), analizavęs Baltijos valstybių ekonominę reakciją į krizę, nustatė, kad visose trijose valstybėse kaip atsakas į 2008 metų krizę buvo imtasi klasikinės ekonominio poveikio priemonės – fiskalinės konsolidacijos. Ir nors ši klasikinė poveikio priemonė ir davė bendrus teigiamus rezultatus, tačiau šalių viduje, paaiškėjo, šie bendrai teigiami rezultatai buvo pasiekti gana skirtingais keliais. Šalis vienijo tai, kad (i) realiai nebuvo pateikta jokių alternatyvių ekonominės politikos sprendimų ir tai, kad (ii) „Baltijos valstybių visuomenės tradiciškai pasižymėjo menkais mobilizacijos gebėjimais ir silpna „protesto kultūra“, ypač nesant alternatyvių ekonominės politikos sprendimų. Baltijos šalių gyventojai, reaguodami į politiką, kuriai nepritarė, rinkosi ne „balso“ (rinkiminių ar atvirų protestų), o „pasitraukimo“ kelią“ (Kuokštis, 2013, p. 28). Šitas „pasitraukimo“ kelias – tai gyventojų ir ūkių subjektų pasitraukimas į „šešėlį“. Ir štai čia paaiškėjo, kad Estijos rezultatai įveikiant krizę (ir taikant tas pačias fiskalinės konsolidacijos priemones) buvo geresni, negu Lietuvos ir Latvijos. Kuokščio (2013, p. 28) tyrimu nustatyta, kad „Estijos didesnę sėkmę lėmė aukštesnis pasitikėjimo valdžios institucijomis lygis, kuris mažino šešėlinės ekonomikos mastus, taigi kartu didino ir mokestines pajamas. Estijoje visuomenė iš esmės palaikė valdžią ir jos vykdomą politiką, o Latvijoje ir Lietuvoje, nors neprotestavo, bet „pasitraukė“ į emigraciją ir šešėlinę ekonomiką“. Autoriaus, kaip

rekomendacija ekonominės politikos formuotojams, išskiriama pasitikėjimo svarba, kaip „gerasis ratas“ – pasitikėjimas valdžia įgalina geresnę politiką, kuri, savo ruožtu, toliau kuria pasitikėjimą.

Nepaisant to, kad platesne prasme išsilavinimo, kaip veiksnio, poveikis mokesčių mokėtojų moralei tyrimais nėra įrodytas, tačiau mokesčių prievolių vykdymo kontekste išskiriamas kitas svarbus aspektas – tai finansinio raštingumo klausimas. Cvrlje (2015) ištyrė, kad didesnis finansinis raštingumas turi reikšmingos įtakos mokesčių moralei, mokesčių prievolių vykdymui ir, atitinkamai, mokesčių surinkimui. Todėl vyriausybėms yra rekomenduojama švietimo politikoje daugiau dėmesio skirti finansinio raštingumo ugdymui. Ir, kaip akcentuoja Cvrlje (2015), tai turi būti nuolatinis / nepertraukiamas procesas nacionaliniu lygmeniu.

Grįžtant prie visuomeninio kontrakto temos, Castaneda ir kt. (2020), atlikę tyrimą Meksikoje, nustatė, kad mokesčių vengimas išauga tarpe asmenų, kurie „yra išsipirkę sau nepriklausomybę nuo valstybės gerovės sistemos“ (p.32) pirkdami sveikatos, švietimo ir kitas (tradiciskai teikiamas viešojo sektoriaus) paslaugas privačiame sektoriuje. Nors tokios išvados formuojamos atsižvelgiant labiau į Lotynų Amerikos valstybių patirtis, jos gali būti aktualios ir kitoms valstybėms, kurių ekonomikos vystymasis vis dar laikomas *pereinamuoju* (tame tarpe ir Lietuvos). Caastaneda ir kt. (2020) formuluoja rekomendacijas, kad valstybė / valdžia turi įrodyti, jog valstybės teikiamos (viešosios) paslaugos yra kokybiškos, galinčios kaip lygiavertės konkuruoti su privataus sektoriaus paslaugomis. „Valdžia turi teikti viešąsias gėrybes teisingai ir efektyviai, tokios pat kokybės kaip ir teikiamos privačiai. Tik tokiu būdu galima padidinti mokesčių moralę“ (p.32).



9 pav. Mokesčių mokėjimo prievolės vykdymo priminimo procedūros (pagal De Neve ir kt., 2020)

Jau minėta, kad mokesčių moralės gerinimui įtakos gali turėti ir pagarbus elgesys su mokesčių mokėtojais. De Neve ir kt. (2020) atliktas eksperimentas Belgijoje atskleidė, kad viena pigiausių santykių su efektyvumu galimų taikyti priemonių – tai mokesčių administratorių komunikavimo su mokesčių mokėtojais procedūrų supaprastinimas. Supaprastinus procedūras ir įdiegus papildomas priminimo priemones (9 pav.) tiems mokesčių mokėtojams, kurie vėluoja sumokėti mokesčius laiku, ženkliai padidino mokesčių surinkimą. Tačiau, kaip akcentuoja De Neve ir kt. (2020), taikomos

papildomos priminimo (raginimo) priemonės neturi būti bauginančios / gąsdinančios, nes „ne tik nepadidins mokesčių moralės bei mokesčių surinkimo, bet ir gali duoti visai priešingą efektą, negu tikėtasi“ (p. 27).

Taigi, apžvelgus mokesčių moralės raišką ir patirtis pasaulyje, nustatyta, kad vertinant iš mokesčių politikos formavimo ir įgyvendinimo perspektyvos, ne visi mokesčių mokėtojo moralę veikiantys veiksniai yra vienodai aktualūs, nes kai kurių jų neįmanoma paveikti taikant mokesčių politikos priemones (pvz., lyties, amžiaus, religingumo ir pan.). Vadinasi, analizuojant mokesčių mokėtojo moralės klausimą mokesčių politikos kontekste itin aktualūs tampa pasitikėjimo viešosiomis institucijomis veiksniai. Šių veiksnių tarpe dažniausiai tyrėjų analizuoti: pasitikėjimas valdžia, pasitikėjimas teisingumo / teismų sistema, korupcijos suvokimo lygis, nacionalinis pasididžiavimas. Ne mažiau svarbu yra ir tai, kaip mokesčių mokėtojai suvokia surinktų mokesčių panaudojimo viešųjų paslaugų teikimui efektyvumą, kaip vertinamas šalies demokratijos lygis, politinės partijos. Tyrėjai taip pat yra nustatę bendrus, skirtingose pasaulio valstybėse gyvenančių mokesčių mokėtojų moralę veikiančius veiksnius ir specifinius, būdingus tik atskiroms šalims (pvz., tiesioginė demokratija kaip veiksnys analizuota tik Šveicarijos atveju) ar šalių grupėms (pvz., Lotynų Amerikos valstybėms). Todėl toliau, analizuojant Lietuvos mokesčių mokėtojų moralę, svarbu yra ištirti lietuvišką mokesčių politikos kontekstą ir mokesčių moralės raišką.

2.2. Mokesčių politikos ir mokesčių mokėtojo moralės problematika Lietuvoje

Kaip rašoma LR finansų ministerijos tinklapyje, „siekiant sukurti darnią šiuolaikinę Lietuvos mokesčių sistemą, skatinančią sparčią ekonomikos raidą, užtikrinančią stabilias biudžetų pajamas, teisingą ir proporcingą mokesčių paskirstymą, teisingą konkurenciją, buvo priimti ir įsigaliojo nauji mokesčių įstatymai. Jie parengti vadovaujantis bendrais apmokestinimo principais ir suderinti su apmokestinimą ES reglamentuojančiais teisės aktais“ (LR Finansų ministerija, 2021).

Vienas iš pagrindinių mokesčių politikos įgyvendinimo instrumentų Lietuvoje yra LR mokesčių administravimo įstatymas (2004) (toliau – Įstatymas), kuriame pateikiami svarbiausių mokesčių sistemos elementų apibrėžimai (sąvokos), apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai, pateikiamas taikomų mokesčių sąrašas, mokesčių sistemos dalyviai ir jų funkcijos, apibrėžiama, kas yra mokesčių mokėtojas, kokios yra jo teisės ir pareigos, pateikiama mokesčių prievolių vykdymo tvarka.

Įstatymo 6 straipsnyje nustatyta, kad „apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą“ (3 lentelė).

Pagal Įstatymą pagrindinės atsakingos mokesčių įstatymus įgyvendinančios institucijos yra Vyriausybė ir Finansų ministerija, tačiau, kaip reglamentuojama Įstatymo 11 straipsnyje, šios institucijos atskirus mokesčių reguliavimo klausimus pagal kompetenciją gali pavesti ir kitoms institucijoms. Centrine mokesčių administravimo institucija Įstatyme yra numatyta Valstybinė mokesčių inspekcija. Įstatymo antrajame skirsnyje yra reglamentuotos mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos. Kituose Įstatymo skirsniuose reglamentuotos mokesčių prievolių vykdymo procedūros.

3 lentelė. Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai Lietuvoje (sudaryta pagal LR mokesčių administravimo įstatymą (2004))

Įstatymo straipsnis ir principas	Principo aiškinimas
7 straipsnis. Mokesčių mokėtojų lygybės principas	Taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs.
8 straipsnis. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principas	1. Kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. 2. Mokesčių lengvatos, kurių nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, negali būti individualaus pobūdžio, pažeidžiančios proporcingą mokesčių naštos paskirstymą. 3. Mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.
9 straipsnis. Apmokestinimo aiškumo principas	Mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti.
10 straipsnis. Turinio viršenybės prieš formą principas.	Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Valstybinės mokesčių inspekcijos tinklapyje pateikiama informacija, kad „Lietuvoje virš 90 proc. valstybės bei savivaldybės biudžetų įplaukų sudaro mokesčių pajamos. Didžiausią nacionalinio biudžeto įplaukų dalį sudaro pridėtinės vertės mokestis, gyventojų pajamų mokestis, akcizai“ (Valstybinė mokesčių inspekcija, 2021).

Lietuvos banko (2020) pateikiamoje analizėje apie Lietuvos mokesčių sistemos problemas yra pateikiami tokie pagrindiniai geros mokesčių sistemos principai:

- Teisingumas (horizontalus ir vertikalus)
- Skaidrumas ir aiškumas
- Efektyvumas
- Lankstumas
- Stabilumas
- Administravimo pigumas

Vertinant šių geros mokesčių sistemos principų kontekste, Lietuvos bankas (2020) išskiria tokias svarbiausias Lietuvos mokesčių sistemos problemas:

- Santykinai žemos valdžios sektoriaus mokestinės pajamos, lyginant su BVP
- Santykinai *mažas mokesčių ir socialinio draudimo sistemos efektyvumas* mažinant pajamų nelygybę
- Dideli mokesčių atotrūkiai: a) *šešėlis, mokesčių slėpimas*; b) išimtys, lengvatos
- Netolygus (darbo pajamų) apmokestinimas pagal veiklos formas; per didelė pastarųjų įvairovė
- Mokestinių pajamų struktūroje santykinai maža kitų (pvz., turto) mokesčių dalis

Formuluojamos išvados apie tai, kokias pasekmes sukuria identifikuojamos problemos:

- *Mažas biudžetas riboja galimybes užtikrinti adekvatų viešųjų paslaugų finansavimą ir kokybę*
- *Nepakankamai efektyvus perskirstymas siekiant pajamų nelygybės mažėjimo*

- Didelės dalis mokestinių pajamų nepakankamumo susidaro dėl *didelės šešėlinės ekonomikos*, lemiančios PVM atotrūkį
- Netolygaus darbo pajamų apmokestinimas pažeidžia horizontalaus teisingumo principą bei neužtikrina socialinių garantijų savarankiškai dirbantiems
- Neišnaudojama galimybė plačiau taikyti NT mokesčių

Lietuvos banko (2020) išskirtų Lietuvos mokesčių sistemos problemų ir jų sukeltų pasekmių tarpe matome kelias, kurios minimos ir mokslininkų atliktuose tyrimuose, kaip tiesiogiai susijusios su mokesčių morale. Tai būtų, pirmiausia, šešėlis / mokesčių slėpimas – anksčiau apžvelgtų tyrimų kontekste, dažniausiai, vertintinas kaip žemos mokesčių moralės pasekmė; taip pat svarbu išskirti ir pajamų perskirstymo efektyvumo nepakankamumą siekiant pajamų nelygybės mažėjimo bei biudžeto galimybes užtikrinti adekvatų viešųjų paslaugų finansavimą ir kokybę – anksčiau apžvelgtų tyrimų kontekste tai vertintina kaip veiksniai, įtakoiantys mokesčių mokėtojų moralę. Pasėkoje susidaro „blogasis ratas“ (t.y. nepakankamas surinktų pajamų perskirstymo efektyvumas užtikrinant viešųjų paslaugų kokybę veda prie pasitikėjimo valdžia smukimo, ko pasėkoje pradeda mažėti mokesčių moralė, o šio mažėjimo pasėkoje žmonės pradeda vengti mokėti mokesčius, traukiasi į šešėlį ir tada pradama surinkti dar mažiau pajamų viešosioms paslaugoms finansuoti ir „blogasis ratas“ sukasi toliau).

Europos Komisijos (2020) ataskaitoje pateikiami duomenys, kad Lietuvoje 2014-2018 metų laikotarpyje suvokiamas šešėlinės ekonomikos dydis augo sparčiau negu kaimyninėse Latvijoje ir Estijoje, o šešėlinės ekonomikos indeksas 2017 m. pablogėjo 0,5 proc. punkto iki 18,7 proc. „Tą nulėmė suvokiamų korupcijos, kyšininkavimo, nedeklaruojamų verslo pajamų ir atlyginimų vokeliuose lygių padidėjimas“ (p.44). Valstybinės mokesčių sistemos užsakymu atlikto tyrimo duomenys atskleidė, kad 2018 m. šešėlinės ekonomikos mastas Lietuvoje siekė 23,9 proc. BVP. Toje pačioje Europos Komisijos ataskaitoje išskiriama, kad PVM surinkimo atotrūkis yra vienas didžiausių Europoje, o „dėl mokesčių politikos ir *mokestinių prievolių vykdymo iššūkių* (išskirta darbo autorės) Lietuvos mokesčių santykis su BVP išlieka vienas mažiausių ES“ (Europos Komisija, 2020, p. 25). Tokiame kontekste gali susidaryti įspūdis, kad visos iki šiol buvusios Vyriausybės nieko nenuveikė siekdamas pagerinti ne tik pačią mokesčių sistemą, bet ir jos administravimą, t.y. mokesčių surinkimą. Iš tos pačios Europos Komisijos (2020) ataskaitos, akivaizdu, kad priemonės (ir gana įvairios) buvo taikomos: pavyzdžiui, buvo pasiūlytos vienkartinės mokestinės amnestijos, sukurta išmani apskaitos paslauga smulkiam verslui ir pan. Tačiau šios nebuvo tokios veiksmingos, kaip buvo manoma. Galbūt viena iš priežasčių yra tai, kad vis dar mąstoma senomis ekonomikos kategorijomis, neatsižvelgiant į platesnius mokesčių surinkimo gerinimo aspektus (kaip aprašyta teorinėje darbo dalyje – netaikomas tarpdisciplininis požiūris).

Lietuvos laisvosios rinkos instituto atstovo Žukausko (2019) teigimu, šešėlinės ekonomikos atsiradimą lemia dvi veiksnių grupės – tai šešėlinės ekonomikos priežastys ir šešėlinės ekonomikos aplinkybės. Pirminėmis šešėlinės ekonomikos priežastimis autorius įvardija mokesčius ir reguliavimą, kurie veikia kaip ekonominės veiklos suvaržymas. Tačiau patys savaime šie suvaržymai „negali nulemti šešėlinės ekonomikos atsiradimo“ (p. 4). Tam, kad suvoktume šešėlinės ekonomikos formavimąsi bei galėtume sukurti efektyvias šešėlio mažinimo priemones, labai svarbu suvokti šešėlinei ekonomikai atsirasti leidžiančias socialines, kultūrinės, ekonomines ir teises aplinkybes. Žukausko (2019) teigimu, tarpe visų šešėlinės ekonomikos aplinkybių labai svarbu yra „mokesčių

moralė ir visuomenės požiūris į šešėlinę ekonomiką. Šešėlinės ekonomikos pateisinimas ir požiūris į mokesčių mokėjimą gali turėti įtakos dalyvavimui šešėlinėje ekonomikoje“ (p.5).

Mokesčių moralės svarba šešėlinei ekonomikai lietuviškame kontekste yra gana plačiai analizuojama ekonominiu ir teisiniu aspektu. Tačiau pats mokesčių moralės lygis, deja, daugelyje šių darbų nėra vertinamas. Kaip jau minėta ankstesniuose poskyriuose, Lietuvos mokesčių mokėtojų moralė plačiausiai analizuota Torgler (2011) ir Rutkausko (2016a,b,c; 2018) tyrimuose.

Torgler (2011) tyrė naujųjų ES narių mokesčių mokėtojų moralę ir jos kaitą laike pagal Europos vertybių tyrimo duomenis (4 lentelė).

4 lentelė. Naujųjų ES valstybių mokesčių mokėtojų moralė 1999 ir 2008 metais (pagal Torgler, 2011)

Naujoji ES narė	Mokesčių moralė 1999	Mokesčių moralė 2008
Bulgarija	2,316	2,391 ↑
Čekijos Respublika	2,209	1,923 ↓
Estija	1,563	1,259 ↓
Vengrija	2,252	2,536 ↑
Latvija	2,113	1,561 ↓
Lietuva	1,433	1,546 ↑
Lenkija	2,228	1,809 ↓
Rumunija	1,97	1,775 ↓
Slovakija	2,181	1,925 ↓
Slovėnija	2,122	2,265 ↑

Kaip matyti iš 4 lentelėje pateiktų duomenų, po įstojimo į ES mokesčių mokėtojų moralė krito 6 iš 10 šalių. Lietuvoje mokesčių mokėtojų moralė nors ir nežymiai, bet išaugo. Tačiau bendrame kontekste Lietuvos mokesčių mokėtojų moralė 2008 metais vis tiek vertintina kaip itin žema. Panaši situacija tuo metu stebėta ir kaimyninėse Baltijos šalyse. Torgler (2011), bandydamas surasti atsakymus, kodėl Baltijos valstybių mokesčių moralė yra gana lyginamajame kontekste, rėmėsi Palidaskaitės ir kt. (2010) tyrimo duomenimis, kad šiose valstybėse itin komplikotas santykis tarp vyriausybės ir piliečių (gyventojų): mažas pasitikėjimas valstybės tarnyba; valstybės tarnautojų elgsenos neatitiktis įstatymais ir etikos kodeksais nustatytais normoms; korupcija, neetiškas elgesys, nesąžiningas administravimas ir kt.

Rutkausko (2018) atlikta Lietuvos gyventojų EVT ir PVT 1999, 1997, 1999 ir 2008 metų apklausų analizė atskleidė, kad Lietuvos mokesčių mokėtojų moralei (t.y. mokesčių nemokėjimo pateisinimui), daugiausiai įtakos turi tokie veiksniai kaip *korupcijos suvokimas*, *religingumas*, *nacionalinis pasididžiavimas* ir *lytis*. Ir šie veiksniai buvo aktualūs visais analizuotais laikotarpiais: „kuo labiau linkstama imti kyšį, kuo mažesnis jaučiamas nacionalinis pasididžiavimas, kuo asmuo mažiau religingas, tuo labiau stengiamasi vengti mokesčių mokėjimo, jo labiau linkę vengti vyrai. Tam tikrais atvejais mokesčių mokėtojų moralei Lietuvoje svarbūs tokie nepriklausomi kintamieji kaip *išsilavinimas* (didedant jam, mokesčių moralė stiprėja), *užimtumas* (neužimtų respondentų mokesčių moralė stipresnė), *pajamos* (iki 1999 m. – joms didėjant, mokesčių moralė silpnėja; po 1999 m. –

atvirksčiai) ir *amžius* (vyresnių respondentų mokesčių moralė yra stipresnė)“ (Rutkauskas, 2018, p. 87-88).

Kadangi Rutkausko (2018) tyrimas apėmė 19 euro-zonos valstybių, įdomu palyginti, kokius mokesčių mokėtojų moralę veikiančius veiksnius autorius nustatė kitoms Torgler (2011) tyrime analizuotoms valstybėms. Tai būtų Estija, Latvija, Slovakija ir Slovėnija. Estijoje 1999-2008 metų laikotarpyje, kaip reikšmingi, mokesčių mokėtojų moralę veiksniai nustatyti *korupcijos suvokimas*, *lytis*, *pasitikėjimas valdžia* ir *nacionalinis pasididžiavimas*. Tuo tarpu religingumas, išsilavinimas, pajamos ar amžius buvo svarbūs tik atskirais metais. Latvijoje analizuotu laikotarpiu pats svarbiausias veiksnys buvo *korupcijos suvokimas*, taip pat *išsilavinimas*, *lytis* ir *nacionalinis pasididžiavimas*. Šiek tiek mažesniu mastu, tačiau taip pat reikšmingais, nustatyti pajamos, užimtumas ir amžius. Slovakijos atveju reikšmingiausiais veiksniais nustatyti *korupcijos suvokimas*, *nacionalinis pasididžiavimas*, *pasitikėjimas valdžia* ir *religingumas*. Tam tikrais atvejais svarbūs buvo pajamos, užimtumas ir amžius. Galiausiai, Slovėnijos atveju taip pat *korupcijos suvokimas* nustatytas kaip reikšmingiausias veiksnys, greta nustatyti tokie ne mažiau svarbūs veiksniai kaip *nacionalinis pasididžiavimas*, *lytis* ir *religingumas*; atskirais laikotarpiais įtakos turėjo *pasitikėjimas valdžia*, užimtumas ir pajamos.

Kaip matyti iš mokesčių sistemos ir mokesčių mokėtojų moralės apžvalgos, Lietuvoje jau daugybę metų išlieka aktualia šešėlinės ekonomikos problema. Tyrimais įrodyta, kad tiek šešėlinę ekonomiką, tiek ir mokesčių spragas sąlygoja žema mokesčių mokėtojų moralė. Nors daugelis darbe analizuotų tyrėjų ir analitikų mokesčių moralę laiko svarbia šešėlinės ekonomikos aplinkybe, tačiau tyrimų, orientuotų į mokesčių mokėtojų moralę Lietuvoje, deja, atlikta yra palyginus labai nedaug. Viena iš pagrindinių priežasčių – mokesčių moralės lygmeniui nustatyti dažniausiai taikomi Europos ir Pasaulio vertybių tyrimai, kurie nėra atliekami dažnai. Todėl ir mokesčių mokėtojų moralės tyrimai yra gana fragmentuoti. Atliktieji tyrimai rodo, kad mokesčių mokėtojų moralė Lietuvoje, lyginant su kitomis kaimyninėmis valstybėmis, deja, nėra itin didelė. Tačiau šiuose atliktuose tyrimuose dar labai fragmentiškai analizuojamos mokesčių moralės sąsajos su mokesčių politika, nėra pateikiamos mokesčių moralės stiprinimui aktualios politikos priemonės. Atlikta mokslinių ir analitinių tyrimų apžvalga rodo, kad mokesčių moralės klausimas analizuojamas, dažniausiai, iš ekonominės ar teisinės perspektyvos. Tai rodo, kad trūksta kompleksinio vertinimo, ypač – politinių priemonių taikymo galimybių srityje.

3. Mokesčių mokėtojų moralės ir jos ugdymo galimybių tyrimas Lietuvoje

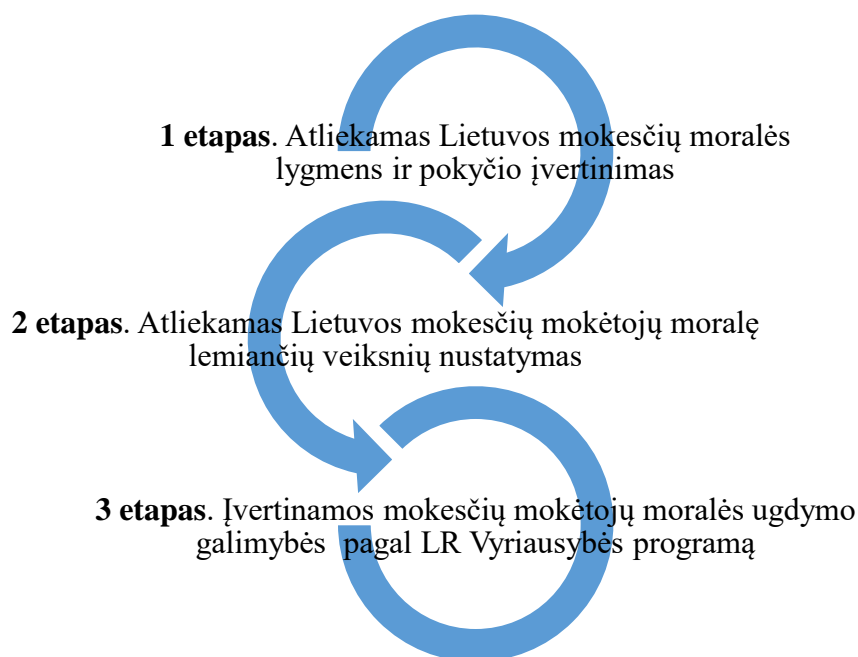
Išanalizavus mokslininkų atliekamus tyrimus mokesčių mokėtojų moralės sampratos bei raiškos klausimais, pasirinkta atlikti Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės lygmens įvertinimą bei iširti, kokios yra mokesčių moralės ugdymo galimybės, atsižvelgiant į XVIII Vyriausybės programą.

3.1. Tyrimo metodologija

Tyrimu siekiama:

- nustatyti Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės lygmenį ir pokytį remiantis naujausiais Europos vertybių tyrimo duomenimis;
- nustatyti Lietuvos mokesčių mokėtojų moralę veikiančius veiksniai;
- atlikti XVIII Lietuvos Respublikos Vyriausybės programos analizę mokesčių moralės ugdymo aspektu.

Tyrimo atlikimas struktūruojamas trimis etapais (10 pav.).



10 pav. Tyrimo strategija

1 etape atliekamas Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės lygmens nustatymas ir mokesčių mokėtojų moralės pokyčio įvertinimas. Kaip jau pristatyta analitinėje darbo dalyje, Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės vertinimas buvo atliktas tiek užsienio, tiek ir Lietuvos tyrėjų. Tarpe žymiausių užsienio autorių atliktų tyrimų yra Torgler (2011) atliktas kompleksinis Lietuvos ir kitų naujųjų ES narių mokesčių moralės ir jos dinamikos vertinimas iki (1999 metais) ir po (2008 metais) įstojimo į ES. Naujausi mokesčių moralės vertinimai atlikti Rutkausko (2016a,b,c, 2018) darbuose.

Daugumoje analizuotų darbų Europos valstybių mokesčių mokėtojų moralę įvertinama naudojantis Pasaulio vertybių ar Europos vertybių tyrimų duomenimis. „Europos ir Pasaulio vertybių tyrimus inicijavę mokslininkai siekia empirinių duomenų pagalba atskleisti Europos ir Pasaulio gyventojų

nuomones, nuostatas, vertybes bei palyginti jų kaitą tarp šalių ir laike. Europos vertybių tyrimu siekta įvertinti pagrindinių socialinių vertybių Europoje skirtumus ir kaitą, empiriškai įvertinti, ar atsiranda vieningas kultūrinis Europos identitetas“ (EVS/WVS, 2021). Pasaulio vertybių tyrimo (toliau – PVT) projektas išaugo iš Europos vertybių tyrimo (toliau – EVT), kurį 1981 metais pradėjo jo įkūrėjas ir pirmasis prezidentas prof. Ronaldas Inglehartas (JAV). Abu projektai – tai reprezentatyvi lyginamoji sociologinė apklausa, kuri atliekama kas penkerius metus. Europos vertybių tyrimas apima laikotarpį nuo 1981 iki 2017 metų ir dalijamas į taip vadinamąsias „bangas“ (angl. – *European value survey wave*): 1 bangos tyrimai 1981 metais apėmė 16 valstybių, 2 bangos tyrimai 1990 metais – 29 valstybes, 3 bangos tyrimai 1999 metais – 33 valstybes, 4 bangos tyrimai 2008 metais – 47 valstybes. Europos vertybių tyrimai ilgainiui buvo integruoti su paraleliai vykdomais Pasaulio vertybių tyrimais ir 2011-2014 metai žymi 6 integruotų tyrimų bangą, apėmusią 60 valstybių, o 2017-2021 metai žymi 7 integruotų tyrimų bangą, apimančią jau net 80 pasaulio valstybių.

2021 metų pradžioje paskelbti 2017 metų apklausos duomenys (ir tai yra naujausi EVT/PVT duomenys), kuriais toliau ir bus remiamasi šiame darbe. Tyrime buvo apklausti 1448 Lietuvos gyventojai. Apklausa laikoma reprezentatyvia (EVS/WVS, 2021).

Šių tyrimų klausimynuose respondentams užduodamas vienas klausimas, kurio atsakymai ir padeda nustatyti mokesčių moralės raišką tiriamoje valstybėje: 10 balų skalėje respondentai įvertina kiek jie pateisintų/pateisina mokesčių nemokėjimą (sukčiavimą – angl. *cheating on taxes*).

Respondentų atsakymų pasiskirstymui analizuoti taikomi statistinės analizės metodai: duomenų sklaidos charakteristikos (vidurkis, standartinis nuokrypis), atsakymų vidurkiams tarp grupių palyginti taikomas Stjudento t testas bei vienfaktorinė dispersinė analizė ANOVA (šie statistinės analizės metodai taikytini, nes priklausomas kintamasis galimas laikyti intervaliniu – pagal Čekanavičių ir Murauską (2014, p. 20), „jei skirtingų ranginio kintamojo reikšmių yra gana daug, o jo vidurkis prasmingas, tai dažniausiai jis traktuojamas kaip intervalinis kintamasis“; labai nedidelius nuokrypius nuo standartinių reikšmių galima matyti 1 priede pateiktuose normalumo patikrinimo skaičiavimuose). Respondentų atsakymams analizuoti pasirinkti tokie kintamieji kaip lytis, amžius (pagal 3 EVT/PVT išskiriamas amžiaus grupes), išsilavinimas (pagal 3 EVT/PVT išskiriamas grupes), šeiminiškas statusas, vaikų skaičius, užimtumo statusas, religingumas, pasitikėjimas valdžia, nacionalinis pasididžiavimas, pasitikėjimas teisingumu/teismų sistema, korupcijos suvokimas (pateisinimas), dalyvavimas (balsavimas) nacionaliniuose rinkimuose (gauti įverčiai ir diagramos pateikiami 2 ir 3 prieduose; reikšmingumo lygmuo $p < 0,05$).

Mokesčių mokėtojų moralės lygmeniui nustatyti autoriai dažniausiai EVT/PVT dešimties balų skalę konvertuoja į mažesnės apimties skales. Pavyzdžiui, Torgler (2011) pasiūlytas metodas 10 balų skalę grupuoti ir suteikti atitinkamus įverčius: atsakymo variantas „*niekada nepateisinama*“ (originalus įvertis 1 balas) konvertuojamas į 3 balus, originalūs 2 ir 3 balų įverčiai konvertuojami atitinkamai į 2 ir 1 balus, originalūs 4-10 balų įverčiai konvertuojami į 0 balų. Konvertuoti, susumuoti ir padalinti iš respondentų skaičiaus atsakymai rodo mokesčių moralės raišką 3 balų skalėje; kuo gautoji reikšmė artimesnė 3 – tuo aukštesnė mokesčių mokėtojų moralė ir atvirkščiai. Tuo tarpu Daude ir kt. (2012, 2013), Rodriguez-Justicia (2019) tyrimuose dešimties balų skalė konvertuojama taikant kitą apjungimą: originalūs 1 ir 2 balų įverčiai konvertuojami į 3 balus, originalūs 3 ir 4 balų įverčiai konvertuojami į 2 balus, originalūs 5 ir 6 balų įverčiai konvertuojami į 1 balą, o originalūs 7-10 balų įverčiai – į 0 balų. Toliau taikoma ta pati procedūra – susumuoti ir padalinti iš respondentų skaičiaus

atsakymai rodo mokesčių moralės raišką 3 balų skalėje; kuo gautoji reikšmė artimesnė 3 – tuo aukštesnė mokesčių mokėtojų moralė ir atvirkesčiai.

Kaip jau minėta, Torgler (2011) analizavo 3 ir 4 EVT bangos tyrimų duomenis. Todėl darbe apibrėžiama pagal jungtinius EVT/PVT 7 bangos tyrimų duomenis apskaičiuotus mokesčių moralės raiškos įverčius palyginti su ankstesnių EVT/PVT bangų tyrimų rezultatais, taip įvertinant ir mokesčių mokėtojų moralės dinamiką Lietuvoje (procentinį pokytį grandininis būdu, taikant formulę $((X_n - X_1) / X_n) * 100$).

Kadangi dauguma autorių mokesčių moralę analizuoja lyginamojoje perspektyvoje, tyrime apibrėžiama Lietuvos mokesčių mokėtojų moralę ir jos pokytį vertinti Torgler (2011) analizuotų valstybių kontekste. Todėl be Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės, dar analizuojama mokesčių mokėtojų moralė ir jos kaita Bulgarijoje, Čekijoje, Estijoje, Latvijoje, Rumunijoje, Slovakijoje, Slovėnijoje, ir Vengrijoje.

2 etape atliekama Lietuvos mokesčių mokėtojų moralę veikiančių veiksnių analizė. Kaip nustatyta atliekant mokslinių šaltinių analizę (žr. 1.3 poskyrį), mokesčių moralę veikiantys veiksniai dažniausiai yra grupuojami į tris pagrindines dalis – tai *asmeninės-socialinės normos, pasitikėjimas valdžios institucijomis* ir *socialinės-demografinės charakteristikos*. Kaip atskleista analitinėje darbo dalyje pateiktoje mokslinių tyrimų rezultatų apžvalgoje (žr. 2 lentelę), tyrėjai yra nustatę tam tikrus bendrinius veiksnius, kurie turi įtakos mokesčių mokėtojų moralei nepriklausomai nuo valstybės, kurioje gyvena mokesčių mokėtojas (pvz., amžius, lytis, religingumas). Tačiau yra ir tam tikrų specifinių, tik atskiroms valstybėms ar jų grupėms būdingų požymių (pvz., Lotynų Amerikos šalyse svarbus gyventojų požiūris į valstybės teikiamas viešąsias paslaugas, daugelyje besivystančių valstybių aktualus yra korupcijos suvokimo indeksas).

Analizuojant mokesčių mokėtojų moralę mokesčių politikos kontekste, akivaizdu, kad tam tikrų veiksnių šalies valdžia nėra pajėgi paveikti ar reguliuoti – tai dalis socialinių-demografinių charakteristikų (pvz., lytis, amžius, šeiminių padėtis ir pan.) bei dalis asmeninių-socialinių normų (pvz., religingumas). Tačiau šalies valdžia yra gana pajėgi paveikti ir reguliuoti pasitikėjimo valdžios institucijomis veiksnius. Atsižvelgiant į baigiamojo darbo temą, tyrimui pasirenkama tirti ne visus mokesčių moralę veikiančius ar galinčius paveikti veiksnius, bet tik tuos, kuriuos yra pajėgios paveikti valdžios institucijos nustatydamos atitinkamas mokesčių politikos priemones (5 lentelė).

5 lentelė. Pasitikėjimo valdžios institucijomis veiksniai (nepriklausomi kintamieji)

Mokslinis šaltinis	Nepriklausomas kintamasis	Atsakymų skaitinė išraiška	Duomenų šaltinis
Rutkauskas (2016a,b,c; 2018) Torgler (2011)	Pasitikėjimas valdžia	1 – didelis; 4 – nepasitikima	EVT/PVT
	Nacionalinis pasididžiavimas	1 – didelis; 4 – nepasitikima	
	Kyšio ėmimo pateisinimas	1 – niekada; 10 – visada	

Teisingumo dėlei būtina paminėti, kad mokesčių administravimui yra svarbūs visi mokesčių mokėtojų moralę galintys paveikti veiksniai, nes valdžia gali taikyti atitinkamas skatinimo priemones (rinkodaros priemones) žinodama tikslines grupes, į kurias būtina orientuotis siekiant pagerinti mokesčių surinkimą (pvz., formuodama tekstinius pranešimus apie mokesčių sumokėjimo priminimą, kaip pavaizduota analitinės darbo dalies 9 pav.). Tačiau šiame darbe tokios tikslinės skatinimo priemonės nelaikomos politinėmis, todėl toliau darbe nėra analizuojami ir atitinkami veiksniai.

Tyrimui atlikti taikoma dvinarės logistinės regresijos analizė. Dvinarės logistinės regresijos analizė pasirinkta, nes jai neprivaloma taikyti penktadalio (20 proc.) taisyklę (žr. Rutkauskas, 2018, p. 47). Apskritai, autoriai savo tyrimuose taiko įvairius analizės metodus, tačiau vienareikšmiškai dominuoja regresinės analizės variacijos (daugianarė, dvinarė, *probit*, svertinių vidurkių, pasitaiko ir tiesinės regresijos atvejų).

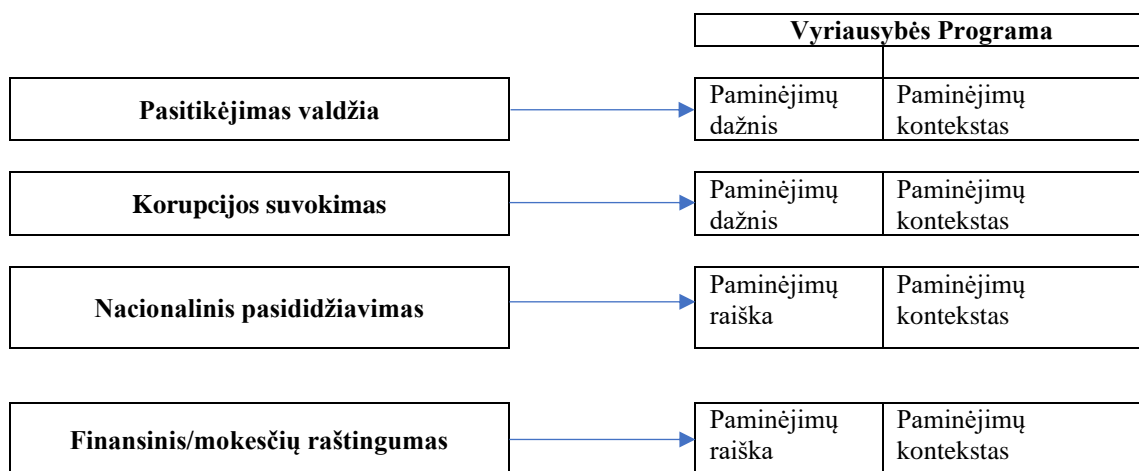
Priklausomas kintamasis (P) yra respondentų apsisprendimas mokėti/nemokėti mokesčius. EVT/PVT apklausose respondentų apsisprendimas mokėti/nemokėti mokesčius vertintas 10 balų skalėje. Tam, kad būtų galima atlikti dvinarę regresinę analizę, priklausomas kintamasis transformuojamas respondentų atsakymus nuo 2 iki 10 perkoduojant į 1 – žymi žemą mokesčių moralę, o 1 perkoduojami į 0 – žymi aukštą mokesčių moralę. Skaičiavimai atlikti SPSS 23.0 programa. Atlikto dvinarės regresinės analizės skaičiavimai ir modelio tinkamumo parametrai pateikiami 4 priede.

Papildomai apskaičiuojami pasirinktų kintamųjų įverčiai laike (1999 m., 2008 m. ir 2017 m.). Skaičiavimams naudojamos tik pozityvios vertės: nacionalinio pasididžiavimo kintamojo sumuoti atsakymų variantai „*very proud*“ ir „*quite proud*“; pasitikėjimo valdžia kintamojo sumuoti atsakymų variantai „*a great deal*“ ir „*quite a lot*“; kyšio ėmimo pateisinimo kintamojo imtos tik atsakymo varianto „*never justifiable*“ reikšmės. Excelio programa sudarytoje lentelėje pateikiamos kintamųjų determinacijos koeficiento (R^2) reikšmės. Determinacijos koeficiento reikšmės būna intervale nuo 0 iki 1, kuo koeficiento reikšmė artimesnė 1, tuo modelis geriau tinka duomenims analizuoti. Kai determinacijos koeficiento reikšmė mažesnė už 0,20 – modelis nėra laikomas tinkamu.

3 etape atliekama XVIII LR Vyriausybės programos turinio analizė, ieškant mokesčių moralės ugdymo galimybių. Atliekamas kokybinis tyrimas taikant dokumentų turinio analizės metodą. Galima teigti, kad šis metodas yra sudarytas iš dviejų metodų – tai *dokumentų analizės* ir *turinio (content) analizės* metodai. Dokumentų analizės metodas yra laikomas patikimu ir validžiu tyrimo metodu. B. Bitino ir kt. (2008) teigimu, „vyriausybinių dokumentacija pateikiama įvairiu pavidalu – pvz., strategijų, nutarimų, finansinių, veiklos ataskaitų, tyrimų ataskaitų, planų, protokolų, posėdžių stenogramų. Visos šios dokumentacijos viešinimas yra susijęs su visuomenės demokratizacija, valdžios organų atskaitomumo prieš rinkėjus didinimu ir piliečių informuotumo gerinimu. Vyriausybinių dokumentų ir oficialiosios statistikos išskirtinis naudingumas slypi tame, kad ji yra patikima ir objektyvi“ (Bitinas ir kt., 2008, p. 192). Tyrimui pasirinktą dokumentą, remiantis autorių teiginiais, galima vertinti kaip patikimą, visos valstybės mastu taikomą dokumentą.

Pasirinktas norminis teisės aktas toliau analizuojami taikant turinio (*content*) analizės metodą. „Kokybinė turinio analizė yra metodas, kuriuo gilinamasi į objektą ir kontekstą, domintis panašumais bei skirtumais tarp kategorijų ar kodų. Tai taip pat yra metodas, susijęs su skelbiamąja ar latentine teksto prasme. Skelbiamasis turinys yra tai, ką tekstas sako, dažniausiai pristatomas kategorijomis, o temos yra latentinio turinio raiška, t.y. apie ką tekstas kalba“ (Bitinas ir kt., 2008, p. 228). Kadangi tyrimo probleminiu klausimu siekiama sužinoti, kokios mokesčių moralės ugdymo galimybės numatytos LR Vyriausybės programoje, remiantis autorių B. Bitinas ir kt. (2008) pateikiamomis rekomendacijomis turinio analizei atlikti pasirinkta taikyti *klasikinės turinio analizės* metodą. Autorių teigimu, „klasikinė turinio analizė ne per daugiausiai nutolsta nuo tradicinio klausimynu renkama informacija grindžiamo tyrimo <...> šios, klasikinės turinio analizės vienetas – teksto komponentas, vertinamas jo absoliučiu arba procentiniu dažniu. Kadangi natūraliai išsiskiriančių teksto komponentų nėra, apibūdinami kiekvieno konkretaus duomenų masyvo analizės vienetai“ (Bitinas ir kt., 2008, p. 134-136).

Analizuojamame dokumente ieškoma kertinių teiginių ir frazių bei jų pasikartojimų, padėsiančių atskleisti mokesčių moralės ugdymo galimybes: analizuojama pasitikėjimo valdžia, nacionalinio pasididžiavimo bei korupcijos suvokimo veiksmų raiška; papildomai, atsižvelgiant į analitinėje darbo dalyje minimus mokslinius šaltinius, analizuojama finansinio/mokesčių raštingumo priemonių raiška. Dokumentų teksto turinio analizei atlikti sudaromas prasminių teksto vienetų orientacinis sąrašas, remiantis algoritmo pavidalo logine seka (11 pav.).



11 pav. XVIII Vyriausybės programos tyrimo algoritmas

Mokesčių moralės ugdymo galimybės ir jų mastas nustatomas pagal pasikartojimų dažnį bei paminėjimų kontekstą.

Tyrimo ribotumai. Atliekant tyrimą akivaizdžiai pasimatė jo ribotumai. Pirmiausia, mokesčių moralei įvertinti dažniausiai remiamasi EVT/PVT apklausų rezultatais, o jos atliekamos (nors ir periodiškai) su ganėtinai dideliais laiko intervalais. Todėl yra didelė tikimybė, kad taikytinos politikos priemonės mokesčių mokėtojų moralės ugdymui vėluoja/atsilieka nuo realios situacijos. Antra, apanalizuojant mokslininkų atliktus skaičiavimus bei atliekant juos savarankiškai, pasimatė, kad pasirinkus skirtingas skaičiavimo metodikas arba skirtingus kintamųjų kiekius, galima gauti skirtingus rezultatus (žr. 6 ir 7 lenteles, pateiktas sekančiame poskyryje, kur akivaizdžiai matosi Estijos mokesčių mokėtojų moralės lygmens skirtingas pokytis taikant skirtingas skaičiavimo metodikas). Trečia, analizuojant mokslinius šaltinius, pasigendama patikimų analizių, kokios vyriausybių taikomos priemonės prisideda prie mokesčių mokėtojų moralės gerinimo, o kurios – ne. Dažniausiai jos analizuojamos fragmentiškai, remiantis atskirų valstybių unikalia patirtimi. Todėl yra sunku adaptuoti kitų valstybių kontekste, bei yra galima nemaža subjektyvumo tikimybė. Nepaisant to, mokesčių moralės tyrimai yra vertingi, nes pateikia puikias orientacines gaires vyriausybėms.

3.2. Mokesčių mokėtojų moralės dinamika ir jos vertinimas Lietuvoje

Kaip apibrėžta tyrimo metodologijos dalyje, pirmiausiai atliekamas Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės lygmens ir šio lygmens dinamikos nustatymas tiek laike, tiek ir lyginamajame kontekste (lyginant su kitų naujųjų ES valstybių mokesčių moralės lygmeniu ir jo kaita).

Tyrimo atlikimo pradžioje galima analizuoti bendrąją respondentų atsakymų statistiką (skirtumus tarp atsakymų vidurkių; įverčiai ir diagramos pateikiamos 2 ir 3 prieduose). Atlikus skaičiavimus paaiškėjo, kad *lyties, išsilavinimo, vaikų skaičiaus* ar *religingumo* kintamieji neturi didelės reikšmės tam, kaip respondentai vertina (pateisina ar nepateisina) mokesčių nemokėjimą.

Statistiškai reikšmingi skirtumai fiksuojami pagal respondentų *amžių, šeiminių statusą ir užimtumą*. Iš 3 priede pateiktų rezultatų bei 4 priede pateiktų diagramų matyti, kad mažiausiai linkę pateisinti mokesčių nemokėjimą yra asmenys, priklausantys amžiaus grupei 50 metų ir daugiau ($X=2,39$, $SN\pm 2,067$), o labiausiai linkę pateisinti yra asmenys, priklausantys amžiaus grupei nuo 30 iki 49 metų ($X=3,04$, $SN\pm 2,200$). Pagal šeiminių statusą mažiausiai linkę pateisinti mokesčių nemokėjimą yra našliai ($X=2,15$, $SN\pm 1,961$), o labiausiai linkę pateisinti yra niekada santuokos nesudarę asmenys ($X=2,97$, $SN\pm 2,276$), nors didžiausia paklaida stebima gyvenančiųjų atskirai (angl. *separated*) grupėje. Pagal užimtumo statusą matyti, kad mokesčių nemokėjimą labiausiai yra linkę pateisinti bedarbiai ($X=3,01$, $SN\pm 2,372$), mažiausiai – žmonės, esantys pensijoje ($X=2,20$, $SN\pm 2,061$).

Kiti analizuoti kintamieji, kaip pasitikėjimas valdžia, nacionalinis pasididžiavimas, pasitikėjimas teisingumo/teismų sistema, korupcijos pateisinimas, dalyvavimas (balsavimas) nacionaliniuose rinkimuose – visi jie yra statistiškai reikšmingi vertinant mokesčių nemokėjimo pateisinimą. Asmenys, kurie nelabai pasitiki arba visiškai nepasitiki valdžia, asmenys, kurie nejaučia nacionalinio pasididžiavimo, asmenys, kurie nelabai ar visiškai nepasitiki teisingumo/teismų sistema, asmenys, kurie yra linkę pateisinti korupciją bei tie asmenys, kurie neina balsuoti nacionaliniuose rinkimuose – visi jie yra linkę pateisinti mokesčių nemokėjimą.

Kadangi vien tik respondentų atsakymų pasiskirstymo analizė neleidžia mums įvertinti pilnutinio mokesčių mokėtojų moralės vaizdo, toliau darbe yra pateikiami apskaičiuoti (pagal autorių siūlomas metodikas) Lietuvos mokesčių moralės mokėtojų lygmenys, jų kaita laike ir lyginamasis kitų ES šalių mokesčių mokėtojų moralės lygmenų kontekstas.

Kadangi tyrėjai taiko skirtingas mokesčių moralės įvertinimo modifikacijas, darbe Lietuvos mokesčių mokėtojų moralės lygmuo apskaičiuotas taikant dvi populiariausias mokesčių moralės lygmens įvertinimo metodikas – pagal Torgler (2011) ir pagal Daude ir kt. (2012, 2013) (6 ir 7 lentelės).

6 lentelė. Mokesčių mokėtojų moralės lygmenys ir jų dinamika (apskaičiuota autorės pagal Torgler (2011))

Valstybė	Mokesčių moralė 1999 (Torgler, 2011)	Mokesčių moralė 2008 (Torgler, 2011)	Pokytis 1999-2008 (%)	Mokesčių moralė 2017 (darbo autorės skaičiavimai)	Pokytis 2008-2017 (%)
Bulgarija	2,316	2,391 ↑	1,255	2,53 ↑	5,494
Čekijos Respublika	2,209	1,923 ↓	-14,873	2,286 ↑	15,879
Estija	1,563	1,259 ↓	-24,146	2,305 ↑	45,379
Vengrija	2,252	2,536 ↑	12,134	2,67 ↑	5,0187
Latvija	2,113	1,561 ↓	-35,362	n.a.	n.a.
<i>Lietuva</i>	<i>1,433</i>	<i>1,546 ↑</i>	<i>7,3092</i>	<i>1,798 ↑</i>	<i>14,015</i>
Lenkija	2,228	1,809 ↓	-23,162	2,63 ↑	31,217
Rumunija	1,97	1,775 ↓	-10,986	2,21 ↑	19,683
Slovakija	2,181	1,925 ↓	-13,299	1,88 ↓	-2,393
Slovėnija	2,122	2,265 ↑	6,313	2,43 ↑	6,790

7 lentelė. Mokesčių mokėtojų moralės lygmenys ir jų dinamika (apskaičiuota autorės pagal Daude ir kt. (2013))

Valstybė	Mokesčių moralė 1999	Mokesčių moralė 2008	Pokytis 1999-2008 (%)	Mokesčių moralė 2017	Pokytis 2008-2017 (%)
Bulgarija	2,618	2,692 ↑	2,749	2,73 ↑	1,392
Čekijos Respublika	2,617	2,417 ↓	-8,274	2,622 ↑	7,818
Estija	2,115	2,522 ↑	16,138	2,596 ↑	2,850
Vengrija	2,577	2,76 ↑	7,355	2,814 ↑	1,919
Latvija	2,468	2,098 ↓	-17,636	n.a.	n.a.
<i>Lietuva</i>	<i>1,884</i>	<i>2,136 ↑</i>	<i>11,798</i>	<i>2,323 ↑</i>	<i>8,049</i>
Lenkija	2,58	2,351 ↓	-9,740	2,829 ↑	16,896
Rumunija	2,314	2,183 ↓	-6,001	2,454 ↑	11,043
Slovakija	2,573	2,486 ↓	-3,499	2,390 ↓	-4,017
Slovėnija	2,481	2,634 ↑	5,809	2,732 ↑	3,587

Kaip matyti iš 6 ir 7 lentelių, nors apskaičiuoti skaitiniai įverčiai ir skiriasi, priklausomai nuo pasirinktos skaičiavimo metodikos, tačiau bendresniame lyginamajame kontekste gautieji rezultatai yra beveik identiški. Analizuojant kitų valstybių kontekste, matyti, kad Lietuvos mokesčių mokėtojų moralė yra vertintina kaip žema. Nepaisant stebimo nuolatinio augimo, šis augimas yra nepakankamas ir Lietuva mokesčių moralės kontekste atsilieka net ir nuo tokių tradiciškai ES autsaiderėmis laikomų ES valstybių kaip Bulgarija ir Rumunija.

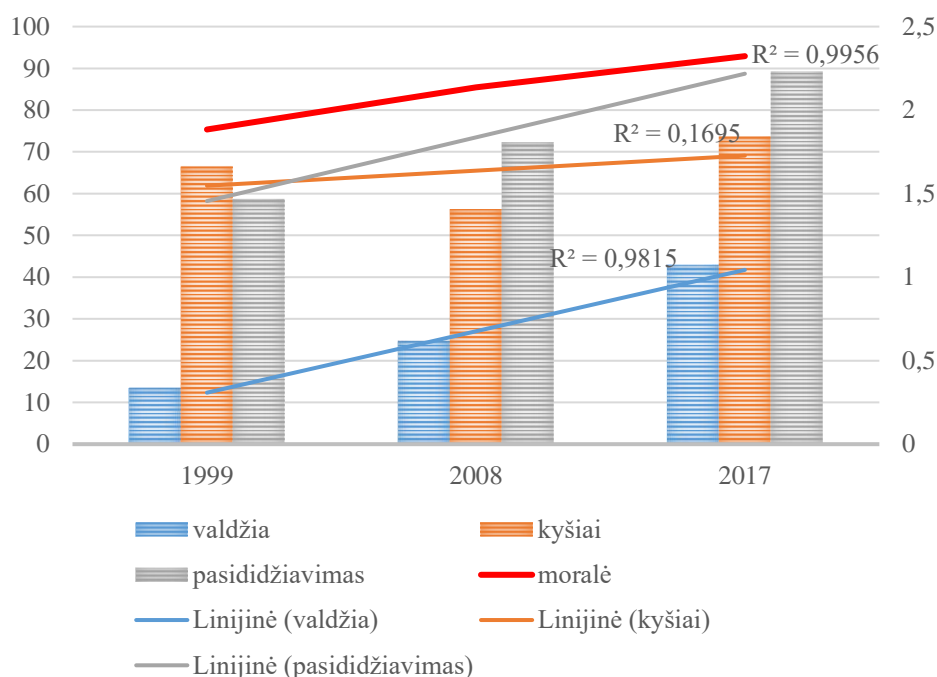
Kadangi mokesčių moralę veikę veiksniai 1999 ir 2008 metais jau analizuoti kitų autorių darbuose ir pristatyti ankstesnėse darbo dalyse, toliau atliekama dvinarė logistinė regresija tik 2017 metų duomenimis. Kaip apibrėžta tyrimo metodologijoje, pirmiausia analizuojamas trijų iki tol dominavusių veiksnių – *pasitikėjimo valdžia*, *kyšio ėmimo pateisinimo* ir *nacionalinio pasididžiavimo* poveikis mokesčių mokėtojų moralei. 8 lentelėje pateikti šių nepriklausomų kintamųjų galimybių santykiai (angl. *odds ratio*).

8 lentelė. Nepriklausomų kintamųjų galimybių santykiai

Nepriklausomas kintamasis	B	Galimybių santykis	Reikšmingumas
Pasitikėjimas valdžia	-0,105	0,900	0,00
Kyšio ėmimo pateisinimas	-2,656	0,070	0,00
Nacionalinis pasididžiavimas	-0,321	0,725	0,00

Kadangi regresorių koeficientai yra neigiami, vadinasi, šiems regresoriams didėjant, atitinkamai didėja P (Y=0) tikimybė, t. y. augant pasitikėjimui valdžia ir nacionaliniu pasididžiavimu, kyšio ėmimo nepateisinimui – didėja ir mokesčių mokėtojų moralė (ir atvirkščiai).

Analizuojant mokesčių mokėtojų moralės kaitą Lietuvoje, toliau analizuojama šių nepriklausomų kintamųjų kaita laike, naudojantis EVT/PVT apklausų duomenimis (12 pav.)



12 pav. Nepriklausomų kintamųjų poveikis mokesčių moralės pokyčiui Lietuvoje

Iš 12 paveiksle pateiktų duomenų matyti, kad visais analizuojamais laikotarpiais gana aukšti yra nacionalinio pasididžiavimo įverčiai ir jie nuosekliai auga. Iš 12 paveiksle pateiktos determinacijos koeficiento reikšmės matyti, kad lyginant tris analizuojamus veiksnius ir jų poveikį mokesčių moralės kaitai, nacionalinis pasididžiavimas yra veiksnys, turintis reikšmingą poveikį ($R^2 = 0,9956$). Pasitikėjimas valdžia analizuojamai laikotarpiais (lyginant su nacionaliniu pasididžiavimu) yra ne itin didelis, tačiau jo augimas, pagal apskaičiuotą determinacijos koeficientą, turi reikšmingos įtakos mokesčių moralės kaitai ($R^2 = 0,9815$). Įdomu, kad kyšio ėmimo pateisinimas (darbe analizuojami respondentų atsakymai, kad kyšis yra nepateisinamas niekada), nors ir turi įtakos mokesčių moralės kaitai Lietuvoje, tačiau šitas poveikis kol kas yra labai nedidelis, nes ir paties rodiklio kaita, deja, nėra nuosekli. Tai patvirtina ir atlikta dvinarės regresijos analizė. Galima daryti išvadą, kad korupcijos suvokimo kaita Lietuvoje dar nėra nuosekli, kad galėtų reikšmingai pakeisti / pagerinti mokesčių mokėtojų moralę, todėl Lietuvos valdžiai reikėtų skirti daugiau dėmesio šiam klausimui, siekiant, kad pagerėtų mokesčių surinkimas.

Apibendrinant atliktus skaičiavimus, matome, kad mokesčių mokėtojų moralė Lietuvoje nors labai lėtai, bet nuosekliai augo nuo 1999 metų iki 2017 metų. Jos augimas, deja, yra nepakankamas, nes lyginamajame kaimyninių ES valstybių kontekste Lietuva išsiskiria žemiausia mokesčių mokėtojų morale. Nustatyta, kad trys svarbiausi pasitikėjimo valdžia veiksniai (pasitikėjimas valdžia, nacionalinis pasididžiavimas ir kyšio ėmimo pateisinimas) išlieka reikšmingi ir vertinant 2017 metų EVT/PVT apklausų rezultatus. Tačiau ilgalaikėje perspektyvoje šis poveikis nėra vienareikšmis – labiausiai prie mokesčių mokėtojų moralės augimo prisidėjo pasitikėjimo valdžia (nuo 13,5 proc. 1999 metais iki beveik 43 proc. 2017 metais) bei nacionalinio pasididžiavimo (nuo beveik 59 proc. 1999 metais iki 89,3 proc. 2017 metais) augimas, tuo tarpu kyšio ėmimo nepateisinimas, nors ir reikšmingai augo (beveik 74 proc. 2017 metais, lyginant su 66,5 proc. 1999 metais), tačiau tas augimas mažai prisidėjo prie mokesčių moralės pokyčio ilgesnėje perspektyvoje (2008 metais stebime kyšio nepateisinimo kritimą iki 56,3 proc.). Taigi, toliau analizuojama kaip (ar) ištirti poveikio veiksniai atsispindi XVIII LR Vyriausybės programoje.

3.3. Mokesčių moralės ugdymo galimybių vertinimas atsižvelgiant į XVIII LR Vyriausybės programą

Siekiant įgyvendinti užsibrėžtus tyrimo tikslus bei atsakyti į probleminį klausimą apie mokesčių moralės ugdymo galimybes LR Vyriausybės programoje (toliau – Programa), atliekama šios programos turinio (kiekybinė) analizė.

Pagal tyrimo metodologijos dalyje sudarytą tyrimo algoritmą, pirmiausiai analizuojama *pasitikėjimo valdžia* raiška (dažnis). Terminas pasitikėjimas (įvairiomis gramatinėmis formomis) Programoje pasikartoja 28 kartus, tačiau skirtinguose kontekstuose (9 lentelė).

9 lentelė. Pasitikėjimo valdžia raiškos dažnis ir kontekstai XVIII Vyriausybės programoje

Kontekstas	Raiška	Dažnis
Vyriausybė / viešasis sektorius	Pasitikėjimas valstybe	2
	Pasitikėjimas visuomene	1
	Pasitikėjimas viešuoju sektoriumi	2
	Pasitikėjimas institucijomis	1
	Pasitikėjimas [Vyriausybės komunikacija]	1
Švietimas	Pasitikėjimu grįstas švietimas	1
Kultūra	Pasitikėjimu grįsta [regioninė kultūros politika]	1
Socialinė apsauga	Pasitikėjimas [socialinės apsaugos sistema]	3
Ekonomika	Pasitikėjimas valstybės institucijomis [investuotojams]	1
	Pasitikėjimu grįstas sprendimų priėmimas [verslui]	1
	Pasitikėjimas kelių infrastruktūra	1
Aplinkosauga	Visuomenės pasitikėjimas	1
Teisingumas / teismai	Pasitikėjimas teisingumo sistema / teismais	10
Finansai	Pasitikėjimas finansų sistema	1
Krašto saugumas / gynyba	Pasitikėjimas krašto saugumu	1
	Viso	28

Matome, kad Programoje pasitikėjimo ugdymui daugiausiai dėmesio skiriama teisingumo / teismų sistemoje – net 10 kartų paminėtas visuomenės pasitikėjimo tiek pačia teisingumo sistema, tiek teismais didinimas. Toliau sektų pasitikėjimas pačia Vyriausybe ar viešosiomis institucijomis – pasitikėjimas minimas 7 kartus, tačiau įvairiuose kontekstuose. Socialinės apsaugos ir ekonomikos srityse pasitikėjimas minimas po 3 kartus. Visose kitose – po 1 kartą.

Toliau analizuojama nacionalinio pasididžiavimo raiška (ir dažnis) Vyriausybės programoje. Išsamiai ištyrus visus galimus analizuojamo termino variantus, paaiškėjo, kad tokia sąvoka Programoje iš viso nėra minima.

Kadangi korupcijos reiškiny yra vienas iš labiausiai mokesčių mokėtojų moralei augti neleidžiančių veiksnių, analizuojama termino korupcija visų formų raiška ir paminėjimo dažnis Programoje. Atliekant analizę paaiškėjo, kad korupcija (įvairiomis gramatinėmis formomis) Programoje minima 15 kartų (10 lentelė).

10 lentelė. Korupcijos termino raiškos dažnis ir kontekstai XVIII Vyriausybės programoje

Kontekstas	Raiška	Dažnis
Sportas	Korupcijos apraiškos sporto organizacijų veikloje	1
Atviri duomenys (verslo klimato kontekste)	Viešumas, kaip priemonė kovai su korupcijos apraiškomis	1
Teisingumo sistema	Antikorupcinės priemonės	13
	Viso	15

Kaip bebūtų keista, nors tyrimais įrodyta, kad korupcijos suvokimas yra labai svarbus mokesčių surinkimui, šešėlinės ekonomikos atsiradimui ir t.t., tačiau Vyriausybės programoje kova su korupcijos apraiškomis ir antikorupcinių priemonių taikymas pateikiami beveik išimtinai tik teisingumo sistemos dalyje (13 kartų). Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių politikos formavime būtina itin didelį dėmesį skirti šešėlinės ekonomikos mažinimui, papildomai apsispręsta ištirti kokia yra šešėlinei ekonomikai skiriamo dėmesio raiška Vyriausybės programoje. Paaiškėjo, kad šešėlinė ekonomika Programoje minima viso labo 7 kartus, iš kurių kelis kartus pastebimas tos pačios minties atsikartojimas, o vieną kartą šešėlinė ekonomika minima prie automobilių dalių rinkos.

Galiausiai, tyrimui pasirinkta analizuoti finansinio / mokesčių raštingumo sampratos raišką Vyriausybės programoje. Paaiškėjo, kad raštingumo terminas (įvairiomis gramatinėmis formomis) paminėtas 22 kartus ir 8 kartus iš jų yra minimas finansinis raštingumas, tačiau nė karto nėra paminėtas mokesčių raštingumas.

Apibendrinant atliktą XVIII LR Vyriausybės programos analizę galima teigti, kad mokesčių moralei nėra skiriama dėmesio. Nors statistinė analizė parodė, kad silpniausia vieta siekiant pagerinti Lietuvos mokesčių mokėtojų moralę yra korupcijos (ne)pateisinimas – tačiau šios Vyriausybės programoje kovai su korupcija skiriama itin mažai dėmesio. Daugiausiai antikorupcinių priemonių yra numatyta teisingumo sistemoje – ir tai vertintina kaip labai teigiamas žingsnis, nes mokesčių mokėtojų moralei turi įtakos pasitikėjimas teisingumo/teismų sistema, tačiau finansų srityje (o dar tiksliau – fiskalinės ir mokesčių politikos srityse) tokių priemonių nenumatyta visai. Taip pat nenumatyta skirti dėmesio Lietuvos gyventojų mokesčių raštingumo ugdymui.

Apibendrinant atlikto tyrimo rezultatus pagrindinė išvada – Lietuvos mokesčių mokėtojų moralė yra vertintina kaip žema. Nors laikotarpyje nuo 1999 iki 2017 metų ir stebimas jos augimas, tačiau šis augimas yra nepakankamas, atsižvelgiant į tai, kad beveik visose kaimyninėse valstybėse mokesčių moralės lygmuo yra ženkliai didesnis. Pagal naujausias (2017 metų) EVT/PVT apklausas, mokesčių nemokėjimo pateisinimui daugiausiai įtakos turėjo tokios socialinės – demografinės respondentų charakteristikos kaip amžius, šeiminis statusas, užimtumas (mokesčių nemokėjimą linkę pateisinti jaunesnio ir vidutinio amžiaus, nesusituokę ir nedirbantys asmenys). Taip pat svarbios buvo pasitikėjimo charakteristikos, kaip pasitikėjimas valdžia, pasitikėjimas teisingumo/teismų sistema, nacionalinis pasididžiavimas ar korupcijos (ne)pateisinimas (tie, kas nepasitikia valdžia ir yra linkę pateisinti korupcinius veiksmus – jie linkę pateisinti ir mokesčių nemokėjimą). Analizuojant ilgalaikėje perspektyvoje, paaiškėjo, kad labiausiai prie mokesčių moralės augimo prisidėjo pasitikėjimo valdžia bei nacionalinio pasididžiavimo augimas. Tuo tarpu korupcijos (ne)pateisinimas beveik neturėjo įtakos mokesčių mokėtojų moralės kaitai. Todėl tikėtina, kad tai yra vienas iš svarbiausių veiksnių, lemiančių, kodėl mokesčių mokėtojo moralė Lietuvoje nors ir auga, tačiau gerėjimas yra nepakankamas, kad galėtume teigti, jog lietuviai pasižymi aukšta mokesčių morale.

Nepakankamai kovai su korupcija, kaip mokesčių mokėtojų moralės gerinimo priemonei, skiriama ir naujosios XVIII LR Vyriausybės programoje. Atlikta Programos analizė atskleidžia, kad mokesčių mokėtojų moralės gerinimui svarbiems veiksniams didžiausias dėmesys skiriamas yra teisingumo sistemos dalyje (ir tai yra gerai, nes pasitikėjimas teisingumu/teismų sistema, kaip nurodo moksliniai šaltiniai, prisideda prie bendrojo mokesčių moralės lygio augimo). Tačiau Lietuvos atveju labai aktualiame veiksnio, korupcijos suvokimui, deja, dėmesio yra skiriama nepakankamai. Kaip atskleidžia tiek mokslininkų atlikti tyrimai, tiek ir šio baigiamojo darbo tyrimas, korupcija išlieka vienu iš itin svarbių veiksnių, prisidedančių prie mokesčių nemokėjimo pateisinimo, tačiau korupcijos įveikimui Vyriausybės programos ekonomikos ir finansų dalyje, deja, dėmesio šiam veiksnio nėra skiriama pakankamai.

Išvados

1. Atlikus mokslinių šaltinių analizę paaiškėjo, kad pasaulyje išlieka opi mokesčių prievolių vykdymo problema, kurią gali padėti paaiškinti mokesčių mokėtojų elgsenos analizė. Viena iš mokesčių mokėtojų elgsenos sudedamųjų – tai mokesčių mokėtojo moralė, kuri suvokiama kaip mokesčių mokėtojo psichologinis nusiteikimas mokėti (arba nemokėti) mokesčius, t. y., vykdyti (arba nevykdyti) mokesčines prievoles. Tyrimais įrodyta, kad mokesčių moralė padeda paaiškinti mokesčių vengimo fenomeną, šešėlinės ekonomikos formavimąsi, mokesčių spragas. Apžvelgus mokesčių moralės raišką ir patirtis pasaulyje, nustatyta, kad vertinant iš mokesčių politikos formavimo ir įgyvendinimo perspektyvos, ne visi mokesčių moralę veikiantys veiksniai yra vienodai aktualūs, nes kai kurių jų neįmanoma paveikti taikant mokesčių politikos priemones (pvz., lyties, amžiaus, religingumo ir pan.). Vadinasi, analizuojant mokesčių moralės klausimą mokesčių politikos kontekste itin aktualūs tampa *pasitikėjimo viešosioms institucijomis veiksniai*.
2. Gilinantį į Lietuvos mokesčių politiką paaiškėjo, kad Lietuvoje jau daugybę metų aktualia išlieka šešėlinės ekonomikos problema, kurią, tyrimais įrodyta, sąlygoja ir žema mokesčių mokėtojų moralė. Nors daugelis tyrėjų ir analitikų mokesčių mokėtojo moralę laiko svarbia šėšėlinės ekonomikos aplinkybe, tačiau tyrimų, orientuotų į Lietuvos mokesčių mokėtojų moralę, deja, atlikta palyginus labai nedaug. Viena iš pagrindinių priežasčių – mokesčių mokėtojo moralės lygmeniui nustatyti dažniausiai taikomi Europos ir Pasaulio vertybių tyrimai, kurie atliekami kas penkerius metus. Todėl ir mokesčių mokėtojų moralės tyrimai yra gana fragmentuoti. Atliktieji tyrimai rodo, kad mokesčių mokėtojų moralė Lietuvoje, lyginant su kitomis kaimyninėmis valstybėmis, deja, nėra itin didelė. Tačiau šiuose atliktuose tyrimuose dar labai fragmentiškai analizuojamos mokesčių moralės sąsajos su mokesčių politika, nėra pateikiamos mokesčių moralės stiprinimui aktualios politikos priemonės. Atlikta mokslinių ir analitinių tyrimų apžvalga rodo, kad mokesčių moralės klausimas analizuojamas, dažniausiai, iš ekonominės ar teisinės perspektyvos. Tai rodo, kad trūksta kompleksinio vertinimo, ypač – politinių priemonių taikymo galimybių srityje.
3. Atlikus empirinį tyrimą paaiškėjo, kad mokesčių mokėtojų moralė Lietuvoje nors nuosekliai augo nuo 1999 metų iki 2017 metų, tačiau jos augimas yra nepakankamas, nes lyginamajame kontekste, tarpe kaimyninių ES valstybių Lietuva ir pagal naujausius EVT/EPV apklausų duomenis išsiskiria žemiausia mokesčių mokėtojų morale (1,79 balo iš 3 galimų). Nustatyta, kad ilgalaikėje perspektyvoje labiausiai prie mokesčių mokėtojų moralės augimo prisidėjo pasitikėjimo valdžia bei nacionalinio pasididžiavimo augimas, tuo tarpu kyšio ėmimo nepateisinimas, nors ir reikšmingai augo, tačiau tas augimas mažai prisidėjo prie mokesčių moralės pokyčio ilgesnėje perspektyvoje. Analizuojant XVIII LR Vyriausybės programą paaiškėjo, kad analizuotų mokesčių moralę veikiančių veiksnių raiška Vyriausybės programoje nėra labai didelė. Daugiausiai dėmesio lyginamajame kontekste skiriama pasitikėjimui valdžia (tame tarpe ir viešuoju sektoriumi) didinti, tačiau detaliau nėra aiškinama, kokios (tiesioginės ar netiesioginės) priemonės padėtų pasitikėjimą didinti – labiau akcentuojama jo svarba. Dar mažiau dėmesio skiriama korupcijos apraiškų mažinimui bei finansiniam raštingumui ugdyti. Analizuojant sektoriais, daugiausiai skiriama dėmesio teisingumo / teismų sistemoje, bet ne ekonomikos ar finansų sektoriuose. Apibendrinant atliktą tyrimą galima formuluoti atsakymą į probleminį klausimą, kad Vyriausybės lygmeniu skiriamas nepakankamas dėmesys mokesčių moralės ugdymui – mokesčių mokėtojo moralės gerinimo mastas laikytinas žemu.

Rekomendacijos

Atlikta mokslinių šaltinių analizė rodo, kad mokesčių politikoje (jos formavime ir įgyvendinime) Vyriausybės turi skirti dėmesio ir nekonvenciniams mokesčių politikos elementams, kurių vienas – tai mokesčių mokėtojų moralė.

Užsienio šalių patirtys rodo, kad reikalinga išsami mokesčių moralės situacijos konkrečioje šalyje analizė, kuria remiantis toliau galima imtis konkrečių mokesčių politikos veiksmų.

Lietuvoje, deja, dėmesys mokesčių moralės temai yra dar nedidelis tiek moksliniame (kol kas yra tik viena apginta daktaro disertacija šia tema), tiek ir analitiniame (apie mokesčių moralės svarbą rašoma LLRI ataskaitose) lygmenyse. Dar mažiau dėmesio mokesčių mokėtojų moralei ir jos ugdymui randame LR Vyriausybės programoje.

Įvertinant tai, kad užsienio autorių atliktais tyrimų duomenimis mokesčių moralė padeda paaiškinti susidarancias mokesčių spragas bei tai, kad Lietuvoje mokesčių spragos išlieka gana stabilios ir nesikeičia taikant konvencines priemones, rekomenduotina tiek esamai, tiek ir būsimoms LR Vyriausybėms imtis veiksmų ir įtraukti pasitikėjimo valdžia ugdymą programiniu lygmeniu.

Taip pat tyrimo metu išryškėjo papildomas veiksnys, kuris net ir mokslinėje literatūroje nėra pakankamai analizuojamas, tačiau Lietuvos atveju gali būti reikšmingas (tam reikia atlikti papildomus tyrimus) – tai mokesčių mokėtojų mokesčių raštingumas ir jo ugdymas. Nors mokesčių raštingumas yra sudėtinė finansinio raštingumo dalimi, tačiau įvertinant mokesčių svarbą visos šalies funkcionavimui, jau ir Vyriausybinio programiniu lygmeniu skiriant dėmesio mokesčių raštingumui, tikėtina, kad padidėtų pasitikėjimas viešoju sektoriumi bei valdžia. O tai, atitinkamai, prisidėtų prie mokesčių mokėtojų moralės augimo.

Literatūros sąrašas

1. Alm, J., & Torgler, B. (2004). Culture differences and Tax Morale in the United States and in Europe. *CREMA Working Paper*, No. 2004-14, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Basel [žiūrėta 2021-02-05]. doi:10.2139/ssrn.562861
2. Alm, J., & Torgler, B. (2011). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morale. *Journal of Business Ethics*, 101, 635-651 [žiūrėta 2021-02-10]. Prieiga per internetą: <https://doi.org/10.1007/s10551-011-0761-9>
3. Andriejauskis, D. (2012). *Lietuvos mokesčių sistemos socioekonominė analizė ir vertinimas 2004-2011 metais*. magistro darbas. Šiaulių universitetas [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: <https://gs.elaba.lt/object/elaba:2091895/>
4. Barone, G. & Mocetti, S. (2009). Tax morale and public spending inefficiency. *Banca D'Italia working papers*. Eurosisistema [žiūrėta 2021-03-01]. Prieiga per internetą: https://www.giustiziafiscale.com/images/efficienza_servizi_e_evasione.pdf
5. Bird, R.M., Martinez-Vazquez, J., & Torgler, B. (2008). Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability. *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71. doi:10.1016/S0313-5926(08)50006-3
6. Bitinas, B., Rupšienė, L. ir Žydžiūnaitė, V. (2008). *Kokybinių tyrimų metodologija*. Klaipėda.
7. Bitzenis, A. & Vlachos, V. (2018). Tax morale in times of economic depression: The case of Greece. *Advances in Taxation*, 25, 173-199. doi:10.1108/S1058-749720180000025008
8. Bruno, R.L. (2018). Tax enforcement and tax morale in transition economies: a theoretical model. *European Journal of Political Economy*. doi: 10.1016/j.ejpoleco.2018.08.006
9. Castaneda, N., Doyle, D. & Schwartz, C. (2020). Opting out of the social contract: tax morale and evasion. *Comparative Political Studies*, 53(7), 1175-1219 [žiūrėta 2021-02-15]. <https://doi.org/10.1177/0010414019879956>
10. Cvrilje, D. (2015). Tax literacy as an instrument of combating and overcoming tax system complexity, low tax morale and tax non-compliance. *The MacrotHEME Review*, 4(3), Spring, 156-167. doi:10.11118/actaun201866020553
11. Čekanavičius, V. ir Murauskas, G. (2014). *Taikomoji regresinė analizė socialiniuose tyrimuose*. Vilnius: VU leidykla.
12. Daude, Ch., Gutierrez, H. & Melguizo, A. (2012). What drives tax morale? OECD Development centre, Working Paper No. 315 [žiūrėta 2021-03-24]. Prieiga per internetą: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5k8zk8m61kzq-en.pdf?>
13. Daude, Ch., Gutierrez, H. & Melguizo, A. (2013). What drives tax morale? A focus on emerging economies. *Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, 207(4), 9-40. doi: 10.7866/HPE-rPE.13.4.1
14. De Neve, J.E., Imbert, C., Spinnewijn, J., Tsankova, T. & Luts, M. (2020). *How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-wide Experiments in Belgium?* Warwick Economics Research Papers [žiūrėta 2021-05-15]. Prieiga per internetą: DISTL_draft.pdf (lse.ac.uk)
15. Doerrenberg, P. & Peichl, A. (2013). Progressive taxation and tax morale. *Public Choice*, 155(3), 293-316. <https://doi.org/10.1007/s11127-011-9848-1>
16. Diržytė, A. ir Patapas, A. (2018). Šešėlinė ekonomika Lietuvoje: gyventojų požiūris ir elgsena. *Viešoji politika ir administravimas*, 17(2), 240-254.

17. Europos Komisija. (2020). *Šalies ataskaita. Lietuva 2020*. 2020 m. Europos semestras. Struktūrinių reformų pažangos vertinimas, makroekonominio disbalanso prevencija ir naikinimas ir pagal Reglamentą (ES) Nr. 1176/2011 atliktų nuodugnių apžvalgų rezultatai. Briuselis [Žiūrėta 2021-03-23]. Prieiga per internetą: 2020-european_semester_country-report-lithuania_lt.pdf (europa.eu)
18. Frey, B.S. & Torgler, B. (2007). Tax morale and conditional cooperation. *Journal of Comparative Economics*, 35, 136–159. doi:10.1016/j.jce.2006.10.006
19. Filippin, A., Fiorio, C.V. & Viviano, E. (2013). The effect of tax enforcement on tax morale. *Banca D'Italia working papers*. Eurosisistema [žiūrėta 2021-02-21]. Prieiga per internetą: The effect of tax enforcement on tax morale (unimi.it)
20. Grundman, S. & Lambsdorff, J.G. (2017). How income and tax rates provoke cheating – an experimental investigation of tax morale. *Journal of Economic Psychology*, 63, 27–42. doi: 10.1016/j.joep.2017.10.003
21. Halla, M. (2010). Tax morale and compliance behavior: First evidence on a causal link. *IZA Discussion Papers*, No. 4918, Institute for the Study of Labor (IZA), Bonn [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/36942/1/625324110.pdf>
22. Horodnic, I. A. (2018). Tax morale and institutional theory: a systematic review. *International Journal of sociology and Social Policy*, 38(9/10), 868-886. doi: <https://doi.org/10.1108/IJSSP-03-2018-0039>
23. Youde, S. & Lim, S. (2019). Tax compliance. In A. Farazmand (ed.). *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*. Springer. doi: https://doi.org/10.1007/978-3-319-31816-5_3828-1
24. Jakštonytė, G. (2009). Mokesčių politikos reikšmė smulkaus verslo kūrimuisi. *Ekonomika ir vadyba: aktualijos ir perspektyvos*, 3(16), 57-64 [žiūrėta 2021-03-16]. Prieiga per internetą: <https://core.ac.uk/download/pdf/51543006.pdf>
25. Kapranova, L., Stankevičius, A., Simanavičienė, A. & Lukšaitė, A. (2016). Tax morale and tax evasion: theoretical insights. *Visuomenės saugumas ir viešoji tvarka*, 16, 80-95 [žiūrėta 2021-01-16]. Prieiga per internetą: <https://repository.mruni.eu/bitstream/handle/007/15020/Kapranova>
26. Kirchler, E. (2007). *The economic psychology of tax behaviour*. Cambridge: Cambridge university press [žiūrėta 2021-01-20]. Prieiga per internetą: [https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=dh0qhqTOtb0C&oi=fnd&pg=PR3&dq=Kirchler,+E.+\(2007\).+The+economic+psychology+of+tax+behaviour](https://books.google.lt/books?hl=lt&lr=&id=dh0qhqTOtb0C&oi=fnd&pg=PR3&dq=Kirchler,+E.+(2007).+The+economic+psychology+of+tax+behaviour)
27. Kuokštis, V. (2013). *Vidinio prisitaikymo ekonomija Baltijos šalyse: valstybių reakcijos į krizę aiškinimas: daktaro disertacija*. Vilniaus universitetas [žiūrėta 2021-01-25]. Prieiga per internetą: <https://talpykla.elaba.lt/elaba-fedora/objects/elaba:2006181/datastreams/MAIN/content>
28. Kuokštis, V. ir Bakutis, R. (2017). Mokestinės moralės reikšmė, situacija Lietuvoje ir būdai jai pagerinti. In Gudžinskas, L. (red.). *Pasitikėjimas valstybe; prielaidos, iššūkiai, sprendimai* (pp.1-53). Vilnius: VU leidykla.
29. Lago-Peñas, I. & Lago-Peñas, S. (2010). The determinants of tax morale in comparative perspective: evidence from European countries. *European Journal of Political Economy*, 26, 441-453. doi:10.1016/j.ejpoleco.2010.06.003
30. Levišauskaitė, K. ir Šinkūnienė, K. (2006). Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje. *Viešoji politika ir administravimas*, 15, 9-18 [žiūrėta

- 2021-02-13]. Prieiga per internetą: <http://etalpykla.lituanistikadb.lt/fedora/objects/LT-LDB-0001:J.04~2006~1367159231053/datastreams/DS.002.0.01.ARTIC/content>
31. Luttmer, E.F.P. & Singhal, M. (2014). Tax morale. *Journal of Economic Perspectives*, 28(4), 149-168. doi: 10.1257/jep.28.4.149
 32. Maksvytienė, I. ir Dapkus, M. (2012). Bendrųjų makroekonominių veiksnių poveikio šalies mokesčių kultūros pokyčiams vertinimas. *Economics and management*, 17(3), 996-1002. doi: <https://doi.org/10.5755/j01.em.17.3.2125>
 33. Maksvytienė, I. ir Valuckaitė, L. (2017). Šešėlinės ekonomikos priežasčių Lietuvoje vertinimas. *Taikomoji ekonomika: Sisteminiai tyrimai*, 11(1), 27-37. doi: <https://doi.org/10.7220/AESR.2335.8742.2017.11.1.2>
 34. McKerchar, M., Bloomquist, K. & Pope, J. (2013). Indicators of tax morale. *eJournal of Tax Research*, 11 (1), 5-22 [žiūrėta 2021-03-12]. Prieiga per internetą: <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/eJITaxR/2013/1.pdf>
 35. Palidauskaitė, J., Pevkur, A. & Reinholde, I. (2010). A Comparative Approach to Civil Service Ethics in Estonia, Latvia and Lithuania. *Journal of Baltic Studies*, 41(1), 45-71. doi: 10.1080/01629770903525316
 36. Pukelienė, V. ir Šinkūnienė, K. (2005). Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. *Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*, 33, 141-153 [žiūrėta 2021-02-20]. Prieiga per internetą: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2005~1367151988966/J.04~2005~1367151988966.pdf>
 37. Pukelienė, V. & Kažemekaitytė, A. (2016). Tax behaviour: assessment of tax compliance in European Union countries. *Ekonomika*, 95(2), 30-56. Doi: <http://dx.doi.org/10.15388/Ekon.2016.2.10123>
 38. Rodriguez-Justicia, D. (2019). *Tax compliance and the welfare state; the role of education, ideology and immigration in tax morale. Doctoral dissertation.* Universitat Rovira i Virgili [žiūrėta 2021-03-15]. Prieiga per internetą: <https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/667720/TESI.pdf>
 39. Rodriguez-Justicia, D. & Theilen, B. (2018). Education and tax morale. *Journal of Economic Psychology*, 64, 18-48. doi:10.1016/j.joep.2017.10.001
 40. Russo, F.F. (2013). Tax morale and tax evasion reports. *Economic Letters*, 121, 110-114. doi:10.1016/j.econlet.2013.07.004
 41. Rutkauskas, V. (2016a). Factors behind weak tax morale; the case of European Union countries. *Ekonomika*, 95(3), 7-27. doi: <http://dx.doi.org/???>
 42. Rutkauskas, V. (2016b). Paying taxes in Euro area countries: issues behind tax morale. *Torun Business Review*, 15(3), 5-21. doi: 10.19197/tbr.v15i3.56
 43. Rutkauskas, V. (2016c). Tax morale and Tax payments among Euro area households. [žiūrėta 2021-03-19] Prieiga per internetą: Paying taxes in Euro area countries: issues behind tax morale | Rutkauskas | Torun Business Review
 44. Rutkauskas, V. (2018). *Mokesčių moralė ir jos įtaka viešojo sektoriaus pajamoms: daktaro disertacija.* Vilniaus Gedimino technikos universitetas [žiūrėta 2021-02-15]. Prieiga per internetą: http://dspace.vgtu.lt/bitstream/1/3737/1/S04_Disertacija_V.Rutkauskas_2018.pdf
 45. Rutkauskas, V. ir Ivaškaitė-Tamošiūnė, V. (2015). Vengimas mokėti mokesčius ir jo vertinimas Baltijos šalyse. *Pinigų studijos*, 2, 74-87 [žiūrėta 2021-04-25]. Prieiga per internetą: https://www.lb.lt/uploads/documents/docs/publications/ps_2015_2_rutkauskas_ivaskaite.pdf

46. Saeed, A. & Shah, A. (2011). Enhancing tax morale with marketing tactics: a review of literature. *African Journal of Business Management*, 5(35), 13559 -13565. doi: 10.5897/AJBMX11.031
47. Sjoberg, F.M., Mellon, J., Peixoto, T., Hmeker, J. & Tsai, L.L. (2019). *Voice and Punishment: A Global Survey Experiment on Tax Morale*. World Bank. 8,173, 1-27 [žiūrėta 2021-02-15]. Prieiga per internetą: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/31713/WPS8855>
48. Snitkienė, K., Senkus, K. ir Budrionytė, R. (2018). Pelnų mokesčio surinkimą lemiantys veiksniai: *Baltijos šalių atvejo analizė. Būhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 17/18, 97-115 [žiūrėta 2021-02-18]. Prieiga per internetą: <https://www.zurnalai.vu.lt/BATP/article/view/11848/10461>
49. Šinkūnienė, K. (2009). *Mokesčių kultūros vertinimo modelis: daktaro disertacija*. Vytauto Didžiojo universitetas [žiūrėta 2021-02-15]. Prieiga per internetą: <https://hdl.handle.net/20.500.12259/56078>
50. Torgler, B. (2002). Speaking to Theorists and Searching for Facts: Tax Morale and Tax Compliance in *Experiments*. *Journal of Economic Surveys*, 16(5), 657-683. <https://doi.org/10.1111/1467-6419.00185>
51. Torgler, B. (2003). The Importance of Faith: Tax Morale and Religiosity. *CREMA Working Paper, No. 2003-08*, Center for Research in Economics, Management and the Arts (CREMA), Basel [žiūrėta 2021-03-02]. Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/214284/1/2003-08.pdf>
52. Torgler, B. (2005a). Tax morale and direct democracy. *European Journal of Political Economy*, 21, 525-531. doi:10.1016/j.ejpoleco.2004.08.002
53. Torgler, B. (2005b). Tax morale in Latin America. *Public Choice*, 122, 133-157. doi: <https://doi.org/10.1007/s11127-005-5790-4>
54. Torgler, B. (2007). *Tax compliance and tax morale: a theoretical and empirical analysis*. Edward Elgar Publishing [žiūrėta 2021-02-23]. Prieiga per internetą: <https://www.e-elgar.com/shop/gbp/tax-compliance-and-tax-morale-9781845427207.html>
55. Torgler, B. (2011). Tax morale, Eastern Europe and European Enlargement. *Policy Research Working Paper, No. 5911* [žiūrėta 2021-02-12]. Prieiga per internetą: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/3680/WPS5911.pdf?sequence=1>
56. Torgler, B. & Schneider, F.G. (2007). The impact of tax morale and institutional quality on the shadow economy, *CESifo Working Paper, No. 1899*, Center for Economic Studies and ifo Institute (CESifo), Munich. [žiūrėta 2021-03-02] Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/25944/1/529371960.PDF>
57. Torgler, B., Schneider, F. & Schaltegger, Ch.A. (2008). *Local autonomy, Tax morale and The shadow economy*. CREMA Working Paper, No. 2008-24 [žiūrėta 2021-03-02]. Prieiga per internetą: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/214418/1/2008-24.pdf> [2008-24 \(econstor.eu\)](https://www.econstor.eu)
58. Walsh, K. (2012). Understanding tax payer behaviour – new opportunities for tax administration. *The Economic and Social Review*, 43(3), 451-475 [žiūrėta 2021-03-15]. Prieiga per internetą: <https://www.revenue.ie/en/corporate/documents/research/understanding-taxpayer-behaviour.pdf>
59. Weber, T.O., Fookien, J. & Herrmann, B. (2014). *Behavioural economics and taxation*. European Commission [žiūrėta 2021-04-02]. Prieiga per internetą: [taxation_paper_41.pdf](https://ec.europa.eu/economy_finance/docs/taxation_paper_41.pdf) (europa.eu)
60. Williams, C.C. & Krasniqui, B.A. (2017). Evaluating the individual- and country-level variations in tax morale: Evidence from 35 Eurasian countries. *Journal of Economic Studies*, 44(5), 816-832

- [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: Evaluating the individual- and country-level variations in tax morale: Evidence from 35 Eurasian countries (core.ac.uk)
61. World Bank. (2013). Tax morale, Eastern and European Enlargement. *Policy reserach working paper*. [žiūrėta 2021-03-17] Prieiga per internetą: <http://hdl.handle.net/10986/3680>
62. Žukauskas, V. (2019). *Šešėlinė ekonomika: nuo priežasčių link sprendimų*. Vilnius: LLRI [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: <https://www.llri.lt/wp-content/uploads/2019/09/--ukauskas.pdf>

Informacijos šaltinių sąrašas

1. Cox, M. & McLure, Ch.E. (2020). *Principles of taxation*. Encyclopaedia Britannica [žiūrėta 2021-03-05]. Prieiga per internetą: Taxation - Principles of taxation | Britannica
2. EVS (2011). EVS - European Values Study 1999 - Integrated Dataset. *GESIS Data Archive, Cologne. ZA3811 Data file Version 3.0.0* [žiūrėta 2021-0]. doi: <https://doi.org/10.4232/1.10789>
3. EVS (2016). European Values Study 2008: Integrated Dataset (EVS 2008). *GESIS Data Archive, Cologne. ZA4800 Data file Version 4.0.0*. doi: <https://doi.org/10.4232/1.12458>
4. EVS/WVS (2021). European Values Study and World Values Survey: Joint EVS/WVS 2017-2021 Dataset (Joint EVS/WVS). JD Systems Institute & WWSA. Dataset Version 1.1.0. doi:10.14281/18241.11
5. LBBA. (2017). *Etika. Kas tai?* [žiūrėta 2021-02-21]. Prieiga per internetą: <https://www.lbaa.lt/etika-kas-tai/>
6. Lietuvos Bankas (2020). *Lietuvos mokesčių sistemos pagrindinės problemos*. LB leidinys [žiūrėta 2021-05-03]. Prieiga per internetą: <https://www.lb.lt/uploads/documents/files/Lietuvos%20mokes%C4%8Di%C5%B3%20sistemos%20pagrindin%C4%97s%20problemos%202020-03-03%20v2.pdf>
7. LR Finansų ministerija (2021). *Mokesčiai* [žiūrėta 2021-01-29]. Prieiga per internetą: Mokesčiai | Lietuvos Respublikos finansų ministerija (lr.lt)
8. *LR Mokesčių administravimo įstatymas*, 2004 m. balandžio 13 d. Nr. IX-2112, aktuali redakcija galiojanti nuo 2021 01 01 iki 2022 01 01
9. Mayson, S. (2014). Tax, moral obligation and the rule of law [žiūrėta 2021-03-27]. Prieiga per internetą: <https://stephenmayson.com/2014/08/01/tax-moral-obligation-and-the-rule-of-law/>
10. Thakur, M. (2020). *Taxation principles* [žiūrėta 2021-04-15]. Prieiga per internetą: What are Taxation Principles? | Top 3 Principles of Taxation (wallstreetmojo.com)
11. Vainienė, R. (2005). *Ekonomikos terminų žodynas*. Vilnius: Tyto alba [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: Kas yra Keinsizmas, Keyneso Ekonomikos Teorija? | VZ.LT žodynas
12. Valstybinė mokesčių inspekcija (2021). *Biudžeto pajamos* [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: Biudžeto pajamos - VMI
13. Verslo žinios. (2021). Kas yra kultūra? [žiūrėta 2021-02-17]. Prieiga per internetą: Kas yra Kultūra? | VZ.LT žodynas

Priedai

1 priedas. Skirstinio normalumo tikrinimas (autorės atlikti skaičiavimai)

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Justifiable: Cheating on taxes	1408	97.2%	40	2.8%	1448	100.0%

Descriptives

		Statistic	Std. Error
Justifiable: Cheating on taxes	Mean	2.68	.058
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound 2.57	
		Upper Bound 2.79	
	5% Trimmed Mean	2.45	
	Median	2.00	
	Variance	4.736	
	Std. Deviation	2.176	
	Minimum	1	
	Maximum	10	
	Range	9	
	Interquartile Range	3	
	Skewness	1.287	.065
	Kurtosis	.954	.130

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Justifiable: Cheating on taxes	.259	1408	.000	.780	1408	.000

a. Lilliefors Significance Correction

2 priedas. Įverčių vidurkių pasiskirstymas (autorės atlikti skaičiavimai)

Pagal lytį

Lytis	N	X	SN	S _x	t	df	p
Vyrai	545	2,86	2,222	0,095	2,397	1406	0,17
Moterys	863	2,57	2,141	0,073			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, t – Stjudento kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal amžių

Amžiaus grupė	N	X	SN	S _x	F	df	p
15-29 metai	245	2,91	2,332	0,149	14,347	2	0,000
30-49 metai	432	3,04	2,200	0,106			
50 ir vyresni	731	2,39	2,067	0,076			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal išsilavinimą

Išsilavinimo grupė	N	X	SN	S _x	F	df	p
Žemesnė	270	2,55	2,090	0,127	0,593	2	0,553
Vidurinė	574	2,69	2,173	0,091			
Aukštesnė	558	2,73	2,217	0,094			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal šeiminių statusą

Šeiminių statusas	N	X	SN	S _x	F	df	p
Susituokę	670	2,74	2,194	0,085	3,782	5	0,002
Gyvenantys kartu	47	2,57	2,338	0,341			
Išsiskykę	178	2,69	2,067	0,155			
Gyvenantys atskirai	12	2,58	2,151	0,621			
Našliai	226	2,15	1,961	0,130			
Nevedę/netekėjusios	269	2,97	2,276	0,139			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal vaikų skaičių

Vaikų skaičius	N	X	SN	S _x	F	df	p
Be vaikų	314	2,88	2,237	0,126	2,024	5	0,073
1	291	2,53	2,026	0,119			
2	576	2,63	2,132	0,089			
3	165	2,66	2,297	0,179			
4	46	3,28	2,786	0,411			
5 ir daugiau	12	1,75	1,422	0,411			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal užimtumo statusą

Užimtumo statusas	N	X	SN	S _x	F	df	p
Dirbantis pilnu etatu	688	2,84	2.198	.084	3,686	7	0,001
Dirbantis ne pilnu etatu	44	2,86	2.237	.337			
Dirbantis individualiai	90	2,97	2.216	.234			
Pensijoje	346	2,20	2.061	.111			
Namų šeimininkė	34	2,56	1.481	.254			
Studentas	112	2,58	2.167	.205			
Bedarbis	68	3,01	2.372	.288			
Kita	26	3,12	2.321	.455			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal religingumą

Religingumas	N	X	SN	S _x	F	df	p
Tikintis	1138	2,63	2,115	0,064	2,793	2	0,062
Netikintis	157	3,07	2,378	0,190			
Įsitikinęs ateistas	30	2,73	2,083	0,380			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal pasitikėjimą valdžia

Pasitikėjimas	N	X	SN	S _x	F	df	p
Visiškai pasitikiu	12	2,67	1,614	0,466	17,167	3	0,000
Gana pasitikiu	552	2,34	1,993	0,085			
Nelabai pasitikiu	627	2,82	2,164	0,086			
Visiškai nepasitikiu	134	3,79	2,753	0,238			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal nacionalinį pasididžiavimą

Pasididžiavimas	N	X	SN	S _x	F	df	p
Labai didžiuojuosi	374	2,26	2,053	0,106	18,776	3	0,000
Didžiuojuosi	697	2,62	2,124	0,080			
Nelabai	199	3,41	2,248	0,159			
Visiškai ne	29	4,38	3,029	0,562			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal pasitikėjimą teisingumo sistema/teismais

Pasitikėjimas	N	X	SN	S _x	F	df	p
Visiškai pasitikiu	74	2,72	1,934	0,225	12,638	3	0,000
Gana pasitikiu	616	2,38	1,879	0,076			
Nelabai pasitikiu	518	2,92	2,343	0,103			
Visiškai nepasitikiu	93	3,67	2,728	0,283			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

Pagal korupcijos pateisinimą

Korupcija	N	X	SN	S_x	F	df	p
Niekada nepateisinama	885	1.89	1.729	.058	89,926	9	0,000
2	176	2.66	1.522	.115			
3	93	3.60	1.649	.171			
4	73	4.21	1.394	.163			
5	60	4.77	2.166	.280			
6	47	5.32	2.218	.323			
7	33	6.00	2.077	.361			
8	20	6.55	2.523	.564			
9	7	7.00	1.414	.535			
Visada pateisinama	6	7.83	3.488	1.424			

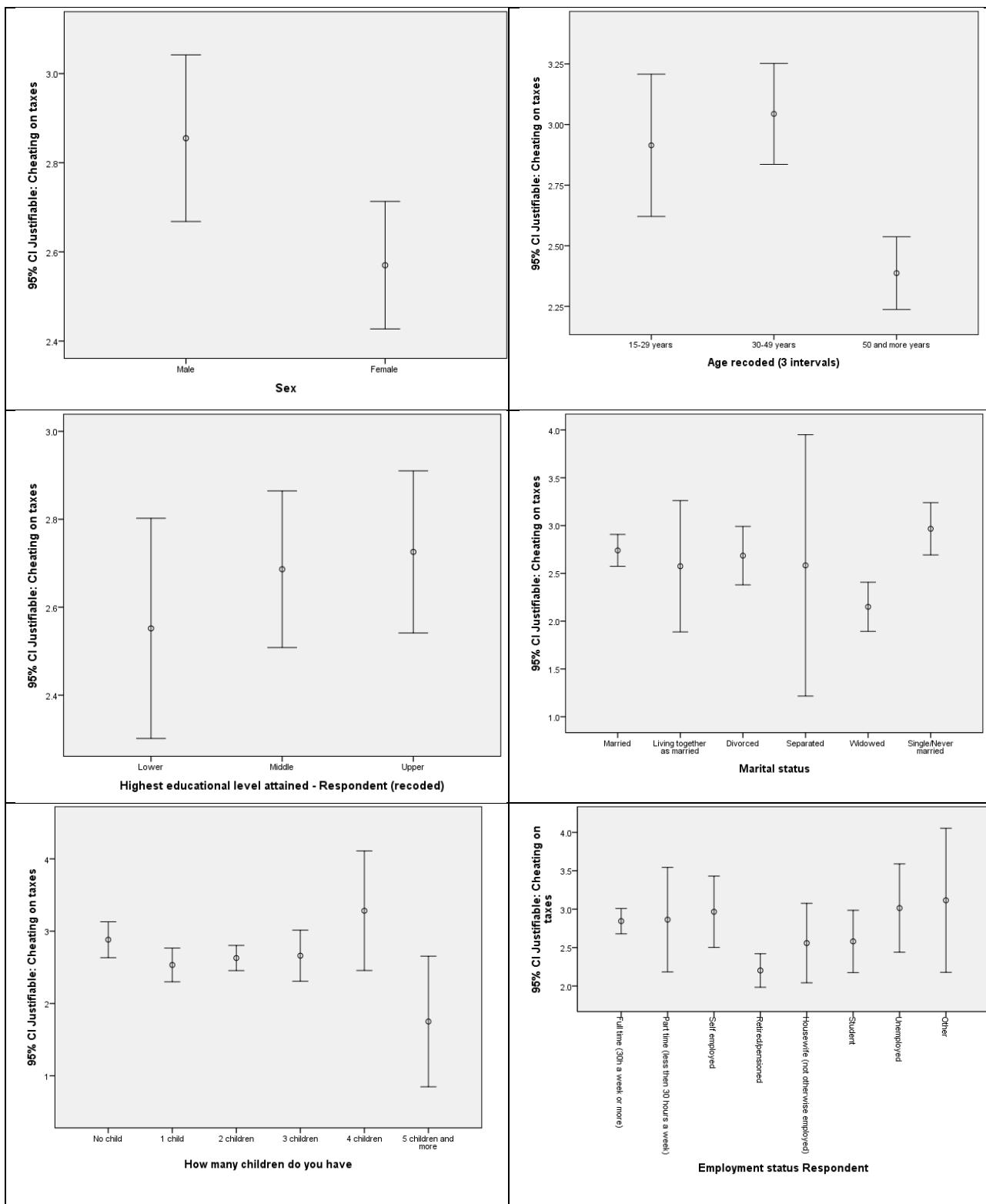
N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

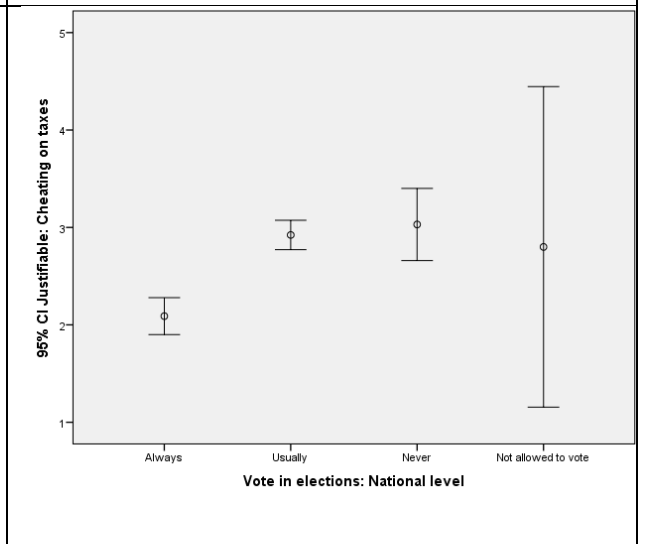
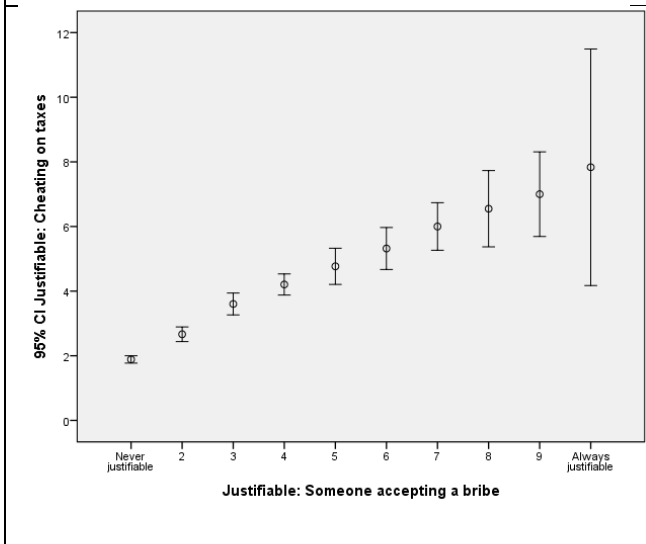
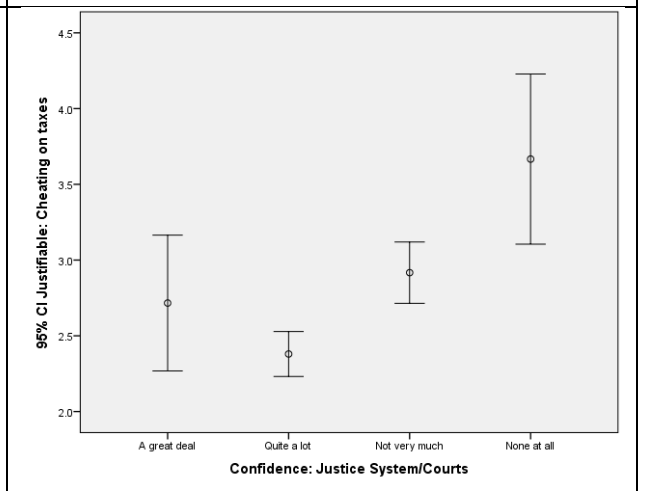
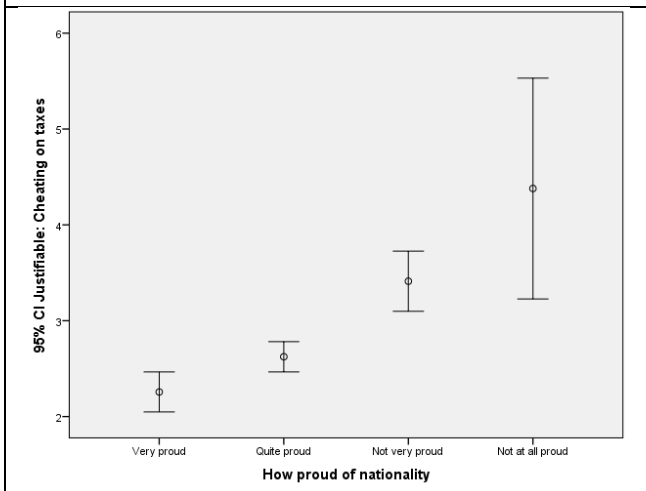
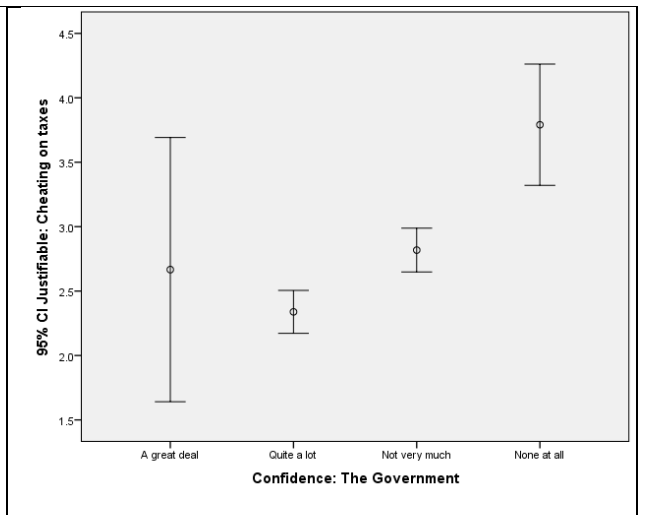
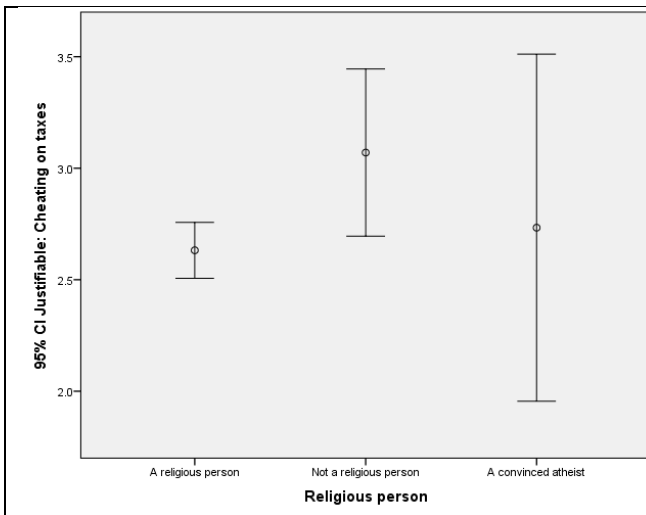
Pagal dalyvavimą (balsavimą) nacionaliniuose rinkimuose

Pasitikėjimas	N	X	SN	S_x	F	df	p
Visada	436	2.09	2.019	.097	15,949	3	0,000
Dažniausiai	775	2.92	2.132	.077			
Niekada	166	3.03	2.416	.187			
Neturiu balsavimo teisės	10	2.80	2.300	.727			

N – respondentų skaičius, X – atsakymų vidurkis, SN – standartinis nuokrypis, S_x – paklaida, F – F kriterijus, df – laisvės laipsniai, p – statistinio reikšmingumo lygmuo

3 priedas. Įverčių vidurkių pasiskirstymo diagramos (pagal autorės atliktus skaičiavimus)





4 priedas. Dvinarės logistinės analizės skaičiavimų lentelės

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	2392.420	3	.000
	Block	2392.420	3	.000
	Model	2392.420	3	.000

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	86102.027 ^a	.027	.043

Hosmer and Lemeshow Test

Step	Chi-square	df	Sig.
1	.025	1	.875

a. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than .001.

Contingency Table for Hosmer and Lemeshow Test

		morale3 = .00		morale3 = 1.00		Total
		Observed	Expected	Observed	Expected	
Step 1	1	27717	27712.599	6160	6164.401	33877
	2	34686	34683.785	8571	8573.215	43257
	3	6565	6571.616	3206	3199.384	9771

Classification Table^a

		Observed	Predicted		Percentage Correct
			morale3	Percentage	
			.00	1.00	
Step 1	morale3	.00	68647	321	99.5
		1.00	16819	1118	6.2
	Overall Percentage				80.3

a. The cut value is .500

Variables in the Equation

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1 ^a	valdzia	-.105	.018	35.960	1	.000	.900	.869	.931
	kysis	-2.656	.064	1723.352	1	.000	.070	.062	.080
	pasididziavimas	-.321	.027	142.057	1	.000	.725	.688	.765
	Constant	1.580	.068	540.644	1	.000	4.855		

a. Variable(s) entered on step 1: valdzia, kysis, pasididziavimas.