

Mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektai efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje

Doc. dr. Kristina Levišauskaitė
Doktorantė Kristina Šinkūnienė

Vytauto Didžiojo universitetas
Daukanto g. 28, 44246 Kaunas

Straipsnyje nagrinėjama veiksmingos valstybės mokesčių sistemos, kuri turėtų užtikrinti biudžeto pajamų surinkimą bei teisingą mokesčių lėšų paskirstymą, problema. Įvairūs Lietuvos ir užsienio šalių autoriai veiksmingą mokesčių sistemą supranta skirtingai, todėl straipsnyje pristatomi ir autorių suprantami veiksmingos mokesčių sistemos vertinimo kriterijai.

Straipsnyje analizuojama Lietuvoje mažai tyrinėta mokesčių kultūros sampratos genezė, taip pat mokesčių kultūros prielaidų palyginamoji analizė, pateikiamas autorių siūlomas mokesčių kultūros apibrėžimas bei išskiriami mokesčių kultūrą lemiantys veiksniai.

Galiausiai aptariama mokesčių mentaliteto įtaka veiksmingai mokesčių sistemai bei pateikiamos išvados.

Pagrindinės sąvokos: efektyvi valstybės mokesčių sistema, mokesčių kultūra, mokesčių moralė, mokesčių mentalitetas.

Ižanga

Veiksminga valstybės mokesčių sistema turėtų būti siektinas kiekvienos valstybės tikslas, kuris padėtų ir geriau surinkti bei paskirstyti gaunamas biudžeto lėšas. Netradicinė finansų valdymo analizė bei diskusija šiuo klausimu galėtų padėti geriau išsiaiškinti mokesčių vengimo priežastis ir padidinti mokesčių surinkimą bei racionaliau naudoti surinktas lėšas. Svarbu ne vien tik kodėl žmonės nemoka mokesčių ir didina šešėlinės ekonomikos mastus, bet ir kodėl jie juos moka, nes vis dėlto didesnę piliečių dalis tiek Lietuvoje, tiek kitose šalyse mokesčius moka.

Veiksmingos mokesčių sistemos samprata Lietuvoje nebuvo plačiau nagrinėta, o mokesčių kultūros samprata yra naujas ir mūsų šalyje mažai tyrinėtas reiškinys. Jos suvokimas Lietuvos moksliniame, taip pat ir praktiniame kontekste dar labai menkas, nors mokesčių kultūros klausimas jau nagrinėtas V. Pukelienės, K. Šinkūnienės, E. Buškevičiūtės darbuose. Užsienio literatūroje mokesčių kultūros klausimas plačiau nagrinėjamas (J. A. Schumpeter, A. Pausch, M. Camdessus, V. Tanzi, J. Martines-Vazquez, R. Berger,

H. M. Hartmann, U. Hübner, B. Nerre ir kt.), tačiau sisteminio požiūrio į efektyvią mokesčių sistemą mokesčių kultūros aspektais vis dar pasigendama. Todėl efektyvios valstybės mokesčių sistemos samprata bei jos vertinimas mokesčių kultūros aspektais yra **aktuali mokslinė problema**.

Tyrimo tikslas – įvertinti kokybinius mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto aspektus efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje.

Tyrimo objektas – mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto fenomenas.

Tyrimo uždaviniai:

1. Pateikti efektyvios valstybės mokesčių sistemos sampratą bei jos santykį su mokesčių kultūros fenomenu.
2. Išanalizuoti mokesčių kultūros sampratą Lietuvos ir užsienio šalių literatūroje bei pateikti savo siūlomą definiciją.
3. Apibūdinti efektyvios valstybės mokesčių sistemos, mokesčių kultūros ir mokesčių mentaliteto sąveiką.

Tyrimo metodai: sisteminė mokslinė literatūros analizė, apibendrinimo bei lyginamosios analizės metodai.

Efektvios valstybės mokesčių sistemos samprata

Kiekviena valstybė siekia sukurti tokią sistemą, kuri atitiktų mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių lūkesčius. Tokią sistemą galima būtų vadinti efektyvia, tačiau efektyvumas yra ir siaura, aiški, ir kartu gana plati sąvoka, jei jį vertinsime ne tik kiekybiškai, bet ir kokybiškai. Įvairūs literatūros šaltiniai efektyvumą supranta gana nevienodai. Tarptautinių žodžių žodynas efektyvumą (lot. *effectus* – įvykdytas, atlikimas) apibrėžia kaip „rezultato ir sąnaudų palyginimo laipsnis“, o efektyvų (lot. *effectivus* – veiksmingas) kaip „veiksmingą, labai paveikų“ [1, p. 255]. Vadinasi, efektyvi mokesčių sistema yra tokia, kuri užtikrina biudžeto pajamų surinkimą bei teisingą tokių lėšų paskirstymą (tam pritaria daugelis mokesčių mokėtojų). Bet nors biudžeto pajamos ir yra surenkamos keletą metų iš eilės, o mokesčių administratoriai vertina mokesčių sistemą teigiamai, mokesčių mokėtojai vis tiek nėra patenkinti esama mokestine padėtimi. Todėl būtina analizuoti ir kitą – kokybinę – šios sistemos funkcionavimo pusę. Tačiau kaip gi efektyvią mokesčių sistemą traktuoja skirtingi Lietuvos ir užsienio šalių mokslininkai, kokiais kriterijais ji apibrėžiama, kokius egzistuojančių mokesčių sistemų trūkumus jie mato ir ar užtenka tradicinių apmokestinimo principų efektyviai mokesčių sistemai apibrėžti?

Kaip teigia R. Stačiokas ir J. Rimas [2, p. 8], mokesčiai susiję su valstybių geneze. Istoriskai mokesčiai atsirado kartu su valstybėmis, nes reikėjo lėšų jų institucijoms išlaikyti bei valdžios funkcijoms vykdyti. Joms plėtojantis, keičiantis valstybių visuomeninėms ekonominėms funkcijoms, kartu keitėsi ir imami mokesčiai, jų taikymo principai. Vyraavę atskiri mokesčiai ir apmokestinimo tvarka buvo nuolat pertvarkoma ir tobulinama įvairiuose visuomenės raidos etapuose. Mokesčiai bei įvairūs apmokestinimo klausimai buvo svarbūs jau nuo pat mokesčių gyvavimo pradžios, tačiau aktyviai diskutuoti šiais klausimais pradėta XV–XVI a. Pirmasis kriterijus, kaip galima būtų nustatyti efektyvią mokesčių sistemą, yra apmokestinimo principai – pagrindinės taisyklės, kurias kūrė mąstytojai, visuomenės veikėjai, politikai ir kuriomis remiantis kuriamos ir šiuolaikinės mokesčių sistemos. Mokesčių principai bene aktyviausiai buvo kuriami nuo XVII a. antros pusės iki XVIII a. pabaigos. *Teisingo apmokestinimo* principus plėtojo mokslininkai ir kiti visuomenės veikėjai (J. Bodin, A. Riselje, M. Sulis, A. Montchrestienas, W. Petty, F.

Kenn, T. Mann, J. B. Colbertas ir kt.). Pavyzdžiui, žymus Prancūzijos politikas A. Riselje teigė, kad valstybė neegzistuoja be piliečių, todėl efektyvi mokesčių sistema turi atsižvelgti tiek į kiekvieno mokesčių mokėtojo, tiek į valstybės interesus: „Būtina, kad pinigai, imami iš savo valdinių, atitiktų jų mokestines galimybes, neskurdintų ir smarkiai nepakenktų turtui. Netinka pernelyg apsunkinti mokesčiais“ [10].

W. Petty samprotavo apie mokesčių mokėtojų lūkesčių patenkinimą kaip efektyvios mokesčių sistemos elementą. Jis nurodo nemažai priežasčių, kodėl mokesčių mokėtojai yra nepatenkinti. Manome, kad ir dabar aktuali problema, jog „gyventojai mano, kad valstybė reikalauja daugiau piniginių lėšų, nei jai reikia“ [3, p. 27]. Ši ir kitos priežastys yra universalios, tinka daugelio laikotarpių visuomenei ir yra glaudžiai susijusios su mokesčių kultūros bei mokesčių mentaliteto problematika. Nors nepasitenkinimo priežastys yra taikytinos skirtingų ekonominių laikotarpių visuomenėms, tačiau jų sprendimo būdai ankstesniais laikais ir dabar skiriasi.

Kituose XVIII a. Prancūzijos veikėjų darbuose dažnai buvo keliamos mokesčių *visuotinum* ir *proporciumo* idėjos bei tai, kad mokesčius reiktų jungti į bendrą mokesčių sistemą. Šių principų plitimą ir taikymą skatino klasikinės ekonominės teorijos kūrėjai A. Smith'as ir D. Ricardo. Jų išskirtus 4 pagrindinius apmokestinimo principus – *teisingumo* bei *proporciumo*, *aiškumo* (*tikslumo*), *patogumo* bei *pigumo* – cituoja ir jais remiasi daugelis vėlesnių autorių (I. Tomas, G. Schmoldersas, E. Buškevičiūtė, R. Stačiokas, J. Rimas ir kt.), be to, šie principai įtvirtinami ir šiuolaikinių valstybių mokesčių sistemose.

Plėtojantis kapitalistiniams santykiams XIX–XX a. keitėsi gyvenimo sąlygos ir kartu buvo plėtojamos mokesčių sistemos. Apmokestinimo principus toliau plėtojo F. Hammas, G. Schmoldersas, K. Schnelle'as, taip pat tokie lietuvių mokslininkai kaip V. Jurgutis, P. V. Raulynaitis, R. Stačiokas, J. Rimas ir kt.

Naują mokesčių ekonomiškumo sampratą pateikia vokiečių mokslininkas F. Hammas. Pasak autoriaus, mokesčiai turėtų būti taip sutvarkyti, kad nekiltų ekonominių krizių ir sukrėtimų. Be to, jis teigia, jog mokesčiai turėtų būti *lankstūs*, kad patenkintų valstybės poreikius jos funkcijų vykdymui [4, p. 85]. Manome, šiais laikais mokesčių lankstumas būtų sunkiai įgyvendinamas dėl demokratinių valstybių santvarkos bei ūkio subjektų vykdomos mokesčių planavimo politikos. F. Hammas mini ir labai svarbų mokesčių kultūros elementą – švietimą teigdamas, kad „ne-

paisant būtinybės šviesti mokesčių mokėtojus teisės ir mokesčių, konstitucinės teisės klausimais, didėjanti mokesčių našta yra pavojinga kiekvieni valstybei, net ir stipriai bei turtingai“ (*reproduktivitymo principas*). O L. v. Steinas tame pačiame šaltinyje pateikia efektyvios mokesčių sistemos pagrindinę taisyklę – „kiekvienos mokesčių sistemos vertingumas priklauso ne nuo sukauptų mokesčių ar aukštesnių mokesčių tarifų, bet nuo sukurto kapitalo padidėjimo“ [4, p. 87]. Vadinasi, visada egzistuoja ryšys tarp mokesčių ir šalies ekonomikos rezultatyvumo.

Kiti du vokiečių mokslininkai G. Schmoldersas ir K. Schnelle'as pratęsia A. Smith'o ir D. Ricardo mintis apie teisingą apmokestinimą teigdami, kad *teisingumas* reiškia ne vienos mokesčių mokėtojų grupės mokesčių naštos išvengimą. Šie autoriai taip pat išskiria mokesčių *aiškumą* ir *tikslumą*, tačiau pabrėžia ir nelengvą mokesčių leidėjų uždavinį aiškiai ir tiksliai formuluoti mokesčių įstatymus. Gana taikliai teigė G. Radbruchas, kad „mokesčių leidėjai turi galvoti kaip filosofai ir kalbėti kaip inžinieriai (angl. *constructors*)“ [5, p. 22]. Tai rodo, kad mokesčiai nėra vien tik finansų sritis, o glaudžiai susijusi ir su filosofija, taip pat psichologija bei sociologija. Ne veltui G. Schmoldersas ir K. Schnelle'as, be gerai žinomų jau minėtų *pigumo*, *neutralumo*, *tikslingo administravimo*, *ne per didelių kaštų piliečiams*, kaip vieną iš apmokestinimo principų išskiria *atsižvelgimą į finansų psichologiją* (vok. *Berücksichtigung der Erkenntnisse der Finanzpsychologie*) [5, p. 19–25]. Šis principas reiškia, kad Vyriausybė turėtų numatyti mokesčių mokėtojų reakciją į mokesčius pokyčius, taip pat geriausius mokesčių tarifus bei formas. Šį uždavinį, žinoma, būtų sunku įgyvendinti nesant gerų tarpusavio santykių tarp mokesčių mokėtojų ir mokesčių administratorių, kur pastarieji turėtų nuolat sekti šalies „finansinį psichologinį klimatą“.

Lietuvoje taip pat aktyviai diskutuojama apmokestinimo klausimais jau nuo XX a. pradžios. V. Jurgutis, remdamasis A. Smitho apmokestinimo principais, pateikia savo veikale mokesčius mokančių piliečių teises [8, p. 27–32].

Kitas nepriklausomos tarpukario Lietuvos veikėjas P. V. Raulynaitis rašė, „kad kiekvienos gerai sutvarkytos (efektyvios) valstybės vyriausybė valdo šalies finansus taip, kad piliečiams tektų mažiausia našta padengiant vyriausybės išlaidas. Įstatymų leidėjai, norėdami nustatyti kiekvieno mokesčių mokėtojo finansinį pajėgumą ir kartu patenkinti valstybės reikalus, turi vadovautis tam tikrais mokesčių sistemos sudarymo principais“. Kaip ir ankstesni visuomenės veikėjai,

jis išskiria tris principus – *teisingumo* principą, *politinės ekonomijos* ir *finansinį principą* [9].

Apibendrintus efektyvios valstybės mokesčių sistemos funkcionavimo veiksmus, remdamasi užsienio šalių patirtimi, savo knygoje nurodo E. Buškevičiūtė [10, p. 34]:

- skaidrūs ir aiškūs mokesčių įstatymai;
- mokesčių rinkimo tarnybų racionalus darbo organizavimas ir veiksmingas darbas;
- mokesčių rinkėjų aktyvi ir rezultatyvi kvalifikacijos kėlimo sistema;
- mokesčių mokėtojų ir visuomenės neveluojantis, suprantamas informavimas apie mokesčių teises, pareigas ir pilietinę atsakomybę.

Įgyvendinti visus šiuos apmokestinimo principus bei uždavinius norint sukurti efektyvią valstybės mokesčių sistemą nėra lengva. Pateikdamas savo atskirą apmokestinimo principų sistemą, kiekvienas autorius pateikia ir metodą, kaip juos reiktų įgyvendinti. Pavyzdžiui, G. Schmoldersas ir K. Schnelle'as teigia, kad jų išsakyti principai turėtų būti suderinti, ir svarbiausiais laiko teisingumą bei paprastumą [5, p. 25].

Šiuolaikinės mokesčių sistemos taip pat vadovojasi principais, išsakytais ankstesniais amžiais, ir visos jos pabrėžia mokesčių sistemos teisingumą. Gana svarbus, mūsų manymu, Slovakijos mokesčių sistemoje taikomas skaidrumo principas [11]. Jis yra aktualus ir Lietuvoje, nors nėra priimtas kaip viena pagrindinių taisyklių kuriant valstybės mokesčių sistemą. Be minėto principo, Slovakijos mokesčių sistema kuriama remiantis ir ekonominio efektyvumo bei teisingumo principais (kuriuos išsakė A. Smith'as, G. Schmoldersas ir K. Schnelle'as). Lietuvos mokesčių sistema pagal naująjį mokesčių administravimo įstatymą kuriama vadovaujantis 5 principais: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą [12]. Praktika rodo, kad visus šiuos principus įgyvendinti ir taikyti vienoje mokesčių sistemoje gana sunku.

Taigi efektyvios valstybės mokesčių sistemos kriterijai sisteminiu požiūriu gana sunkiai apibrėžiami ir dažniau yra intuityvūs nei apibrėžiami aiškiai išmatuojamais kriterijais. Efektyvi mokesčių sistema dažniausiai vertinama tokiais kriterijais kaip apmokestinimo principai, kuriuos aptarėme anksčiau, bei tam tikram laikotarpiui keliami uždaviniai, kurie dažniausiai susiję su politiniais sprendimais. V. Tanzi pabandė susisteminti efektyvios mokesčių sistemos vertinimo metodiką išskirdamas 8 kvalifikacinius diagnostinius rodiklius, su kuriais plačiau galima susipažinti

G. M. Pajuodienės [13, p. 13] darbe. Panašiais kiekybiniais ir kokybiniais diagnostiniais kriterijais efektyvią mokesčių sistemą vertina J. B. S. Gillis, kurio metodika plačiau aptariama K. Šinkūnienės ir V. Pukelienės straipsnyje „Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui“ [14].

Apibendrinant anksčiau išsakytas mintis galima teigti, kad sukurti teisingą ir efektyvią sistemą pagal visus anksčiau minėtus apmokestinimo principus yra gana sunku dėl jų prieštaravimo vienas kitam: kartais teisingesnės mokesčių sistemos sukūrimas reikalauja daugiau sąnaudų, dėl to mokesčių sistema tampa brangesnė ir dažniausiai mažiau efektyvi. Be to, teisingumo principą lengviau įgyvendinti taikant tiesioginius nei netiesioginius mokesčius, o ekonominio efektyvumo principą lengviau taikyti esant didesnei netiesioginių mokesčių sudedamajai daliai. Tačiau nors gana sunku suderinti minėtus apmokestinimo principus, rasti jų kompromisinį variantą yra svarbu, nes tai turi reikšmės efektyvios valstybės mokesčių sistemos kūrimui, kurį lemia ir mokesčių kultūros elementai.

Mokesčių kultūros samprata užsienio šalių mokslinėje literatūroje

Mokesčių kultūros samprata yra naujas ir Lietuvoje mažai tyrinėtas reiškinys, nors pastaruoju metu atsiranda vis daugiau mokslininkų, kurie diskutuoja šiuo klausimu (V. Pukelienė ir K. Šinkūnienė, E. Buškevičiūtė). Mokesčių kultūra Lietuvos moksliniame, taip pat ir praktiniame kontekste suvokiama dar labai siaurai, kad šis reiškinys būtų suvokiamas plačiau reikia pateikti ir pačios mokesčių kultūros sampratos genezę.

Pradedant analizuoti mokesčių kultūrą svarbi ir pačios kultūros samprata. Nagrinėjant daugelį „kultūros“ apibrėžimų mokesčių kultūros analizės požiūriu galima išskirti kelis variantus. Pavyzdžiui, Lietuviškoje enciklopedijoje pateikiamas kultūros (kaip sistemos) supratimas: Kultūra (lot. *cultura* – apdirbimas, ugdymas, auklėjimas, lavinimas, tobulinimas, vystymas, garbinimas) – „socialinė sistema, kurios funkcionavimas užtikrina materialinių ir dvasinių vertybių kūrimą, panaudojimą, pateikimą, apibūdina visuomenės raidos lygį. Yra žmogaus aktyvaus santykio su gamta ir visuomene, jo kūrybinių jėgų ir sugebėjimų įkūnijimas“ [15]. Kita žodžio „kultūra“ samprata apibūdina veiksmą, procesą, vyksmą: Kultūra (lot. *cultura* – auginimas, apdirbimas) – yra „žmogiškoji kūryba, supраста: a) vidinio nusiteikimo, b) paties veiksmo ir c) viršinių

išdavų bei jų organizacijos prasme“ [16]. Fr. W. Försteris [17], pabrėždamas ugdymo, kaip kultūros, priešasties svarbą, teigia, kad kultūra – „tai žmogaus viešpatavimas savo prigimčiai“. Kitoje savo knygoje Fr. W. Försteris [18] patikslina šį kultūros apibrėžimą: „Tikroji kultūra varžo žmogaus, žvėries laisvę, o už tai kelia jį į dvasingo veikimo laisvę“. Tinkamiausia „kultūros“ samprata mokesčių požiūriu pateikiama Tarptautinių žodžių žodyne [1, p. 589]: *kultūra* – „socialinė sistema, garantuojanti materialinių ir dvasinių vertybių kūrimą, panaudojimą ir perteikimą, apibūdina visuomenės raidos lygį“.

Mokesčiai – reiškinys, kurio kultūros ieškojime jų ištakose, efektyvioje valstybės mokesčių sistemoje, apmokestinimo principuose.

Sąvoką „mokesčių kultūra“ pirmą kartą pavartojo F. Meiselas 1926 m. [34]. Vėliau ją vartojo J. A. Schumpeteris straipsnyje „Pajamų mokesčio ekonomika ir sociologija“ („*Economics and Sociology of the Income Tax*“) [19]. J. Schumpeteris vartoja mokesčių kultūros terminą, susijusį su išsivysčiusiomis mokesčių sistemomis. Jis mokesčius traktuoja kaip „meną“ ir siūlo mokesčių kultūrą suprasti pagal sąvokos apibrėžimą „menas = kultūrinių vertybių kūrimas“ (kaip skulptūra, dailė, teatras, kt.) ir atskiria ją nuo mokesčių kaip paprasto „amato“, nors plačiau ir nepaaiškina savo samprotavimų. J. Schumpeterio mokesčių kultūros supratimas orientuotas į jos kūrėjus, mokesčių ekonomistus ir politikus, kurie sukūrė dirbtinį (menišką) dalyką, nacionalinę mokesčių sistemą.

Panaši mokesčių kultūros samprata pateikta ir A. Spitalerio darbuose [20]. Jis nagrinėja „išlaisvintas“ ir „neišlaisvintas“ mokesčių sistemas. Pasak jo, ekonominiai, sociologiniai, istoriniai, geografiniai, psichologiniai ir kitokie skirtumai veikia mokesčius skirtingose šalyse ir jų visuomenėse.

A. Pauscho [24] supranta šalies mokesčių kultūrą kaip artimai susijusią su asmenybėmis, turinčiomis įtakos mokesčių sistemos evoliucijai. Jo požiūris atspindi J. Schumpeterio nuostatą, kad „mokesčių kultūra yra žmogaus dvasingumo ir kūrybingumo išraiška“.

Jau 1997 m. M. Camdessus, TVF (Tarptautinio valiutos fondo) direktorius, kalboje Maskvos tarptautinių reikalų institute paminėjo „mokesčių mokėjimo kultūros“ formavimą kaip vieną Rusijos politikos tikslų. Kaip teigia M. Camdessus, tai turėtų būti pagrįsta savanorišku susitaikymu su mokesčių įstatymais. Tačiau jis išreiškė ekonomistų nuomonę, kuri apriboja mokesčių kultūros supratimą tik vertinant iš mokesčių mokėtojų pusės.

IMF ekonomistai, vadovaujami V. Tanzi [26], mokesčių kultūrą supranta kaip tam tikrą mokesčių mokėtojų sąmoningumą, o suvokimas, *codėl* reikia mokėti mokesčius, ir sudaro mokesčių kultūros pagrindą. V. Tanzi teigia, kad daugumoje besivystančių ekonomikų mokesčių mokėtojams trūksta specifinio sąmoningumo dėl ilgą laiką vyravusios planinės ekonomikos. Planinės ekonomikos atstovai stengėsi išvengti bet kokio mokesčių mokėtojų ryšio su tiesioginiais mokesčiais ir pasitikėjo netiesioginiais mokesčiais. Todėl aiškesnių mokesčių sistemų pristatymas buvo įvertintas teigiamai.

Panašiai samprotauja ir mokslininkai, pritariantys J. Martinez-Vazquez [23] idėjoms. Jie teigia, kad mokesčių reformos gali būti vykdomos sėkmingai, kai atsižvelgiama į „mokesčių mokėtojų kultūrą“ ir mokesčių valdžios nustatytas apmokestinimo sąlygas. Pasak jų, tai, deja, netaikoma daugumoje besivystančių ekonomikų.

Rusijos politikas G. Boosas [22] 1999 m. sakė, kad „nėra tokios šalies, kur žmonės būtų laimingi, mokėdami mokesčius. Didelis pasipriešinimas mokesčiams Rusijoje rodo, kad mokesčių kultūra šiuo požiūriu Rusijoje dar nesusiformavo: mums reikia išvystyti mokesčių kultūrą, kurios niekas nenori pripažinti“. Pranešime Rusijos mokesčių ministerijoje jis apibūdina keletą metodų, kaip kurti mokesčių kultūrą Rusijoje. Vykdamas mokesčių modernizacijos projektą buvo įsteigta projektui vadovaujanti įstaiga. Per regioninę reklamą, žiniasklaidos priemonės ministerija siekė panaikinti bendrą visuomenės mokesčių neraštingumą. Apmokestinimo pagrindų ir mokesčių kultūros pradėta mokyti mokyklose. Svarstomas projektas kurti mokesčių kultūrą tarp ikimokyklinio amžiaus vaikų: mokyklose žaidžiamas žaidimas „Naujaisi Pinokio nuotykių“, kuriame pateikiami klausimai ir mokesčių temomis. Manoma, kad dėl to tėvai dažniau kalbės apie mokesčius namuose. Tačiau vis dar nėra moksliskai įrodytų šių metodų rezultatų. Bet kokiu atveju Rusijos mokesčių institucijų požiūriu „mokesčių kultūra“ yra priešinga „mokesčių neraštingumui“.

R. Bergeris [22] terminą „mokesčių kultūra“ supranta taip: valstybė gali surinkti tiek mokesčių, kiek piliečiai sutinka mokėti.

JAV mokesčių kultūros terminas dažniau vartojamas politikų nei ekonomistų, nors ir nėra aiškiai suvokiamas. Pavyzdžiui, JAV atstovas L. E. Combestas, 1997 m. dalyvaudamas diskusijoje dėl didesnių teisių mokesčių mokėtojams suteikimo, teigė, kad tokia mokesčių mokėtojų apsauga sukeltų pokyčius mokesčių kultūroje [27]. Čia są-

voka „kultūra“ pavartota organizacinės kultūros prasme. Iš organizacijų vadybos literatūros gerai žinomas faktas, kad kasdieniniai pokyčiai keičia organizacinę kultūrą. L. E. Combestas pateikia tokią išvadą: „Įvaldę mokesčių kultūros sąvoką mes galime pakeisti valstybės mokesčių sistemą“. Įprasta politinė praktika visame pasaulyje yra pirmiausia pakeisti mokesčių įstatymus, o tada aptarti pasekmes.

Pietų Afrikos Respublikoje Pajamų aptarnavimo centras (*Revenue Service*) siekia sukurti naują požiūrį tarp žmonių – tiek tarp mokesčių mokėtojų, tiek tarp mokesčių rinkėjų. Siekdamas didesnio mokesčių sistemos palaikymo, šis centras stengiasi sumažinti papildomas kiekvieno jų nario mokesčių išlaidas, pavyzdžiui, mažinant pildomų mokesčių formų skaičių. Be to, pabrėžiamas mokesčių švietimas, pavyzdžiui, mokesčių mokėtojams aiškinama, kad jų pareiga mokėti mokesčius atitinka visuomeninę gerovę [21].

F. M. Hartmannas ir U. Hübneris [22] tyrė mokesčių kultūros ir mokesčių mokėtojų bei mokesčių pareigūnų sąveiką. Pasak jo, mokesčių kultūra atsiskleidžia mokesčių pareigūnų ir mokesčių mokėtojų santykiuose.

Taigi mokesčių kultūros supratimas, pasak A. Pauscho, J. Schumpeterio, beveik visiškai susijęs su mokesčių sistemos kūrėjais. Kita vertus, M. Camdesus, V. Tanzi, R. Bergeris teigia, kad mokesčių mokėtojai turi susitaikyti su tokia padėtimi, tapti sąmoningesni.

Vokiečių mokslininkas B. Nerre'as teigia, jog dviejų sąvokų „mokesčiai“ ir „kultūra“ (pastaroji gal net svarbesnė) sintezė sėkminga dėl paties evoliucinio proceso: istorija jungia arba įtvirtina įvairovę. Jis pateikia bene bendriausią mokesčių kultūros apibrėžimą: **mokesčių kultūra** – tai formalų ir neformalių institucijų visuma, susijusi su nacionalinės mokesčių sistemos praktiniu taikymu, istoriškai susiklosčiusiu šalies nacionalinėje kultūroje.

Taigi daugelis autorių mokesčių kultūrai suvokti naudoja tik atskirus jos elementus, net ir vokiečių mokslininko B. Nerre'o pateikta koncepcija apima ne visus išskirtus mokesčių kultūros elementus. Mūsų manymu, galima pateikti šiek tiek tikslesnį mokesčių kultūros apibrėžimą:

Mokesčių kultūra yra nacionalinėje kultūroje susiklosčiusių mokesčių santykių visuma, apimanti apmokestinimo instrumentariją, principus, tikslinę bei nuoseklų švietimą ir apmokestinimo pokyčius, lemiamus vidinės bei išorinės aplinkos veiksmų.

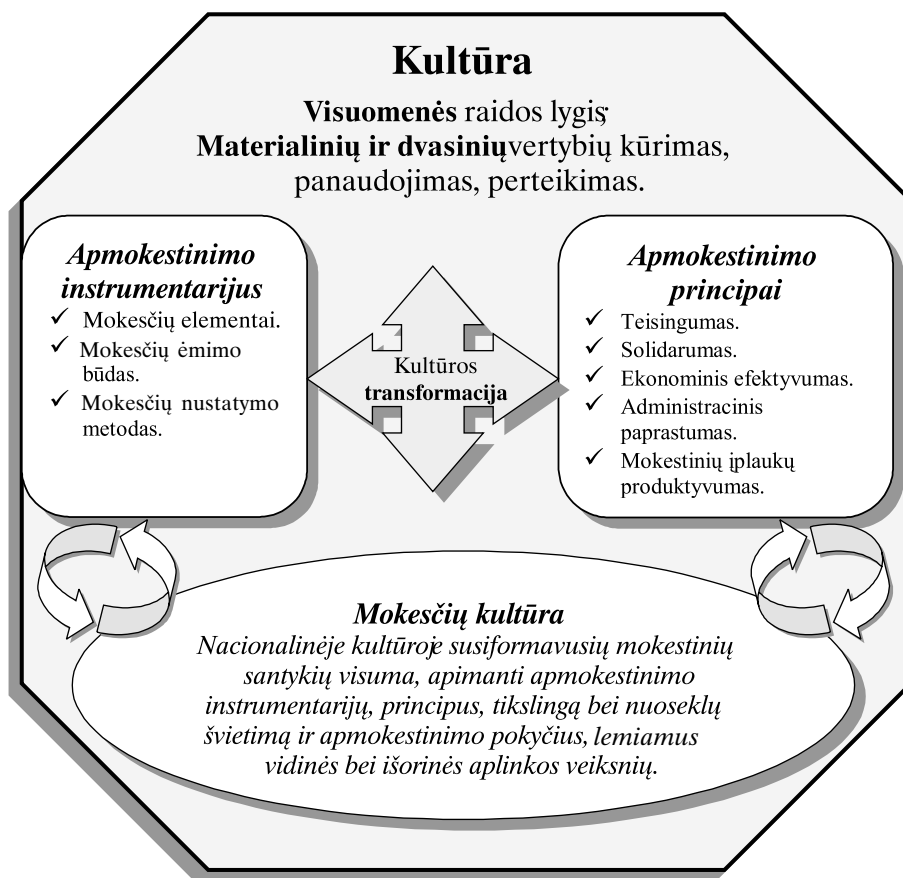
Mokesčių kultūra, manytume, būdama nacionalinės kultūros dalimi, susijusi ir su svarbiau-

siais apmokestinimo klausimais, kurie atspindi mokesčių instrumentarijų bei pačiuose apmokestinimo principuose (žr. 1 pav.). Lietuvoje mokesčių kultūros samprata taip pat svarbi, o sąvokos „mokesčiai“ ir „kultūra“ galėtų būti suderinamos.

Nagrinėjant mokesčių kultūrą, manome, tikslinga būtų išskirti veiksnius, lemiančius jos raidą. Mokesčių kultūrą, kaip nacionalinės kultūros sudedamąją dalį, veikia *bendrieji* veiksniai, lemiantys bendrąją kultūrą: istorinę patirtį, šalies išsivystymo lygį, ugdymo bei švietimo sistemą, socialinę padėtį, auklėjimą ir *specifinius* veiksnius, būdingus tik mokesčių kultūrai, t. y. apmokestinimo principus bei instrumentarijus, mokesčių mokėtojų sąmoningumą, jų gaunamą naudą, apmokestinimo sąlygų pokyčius, mokestinius mokesčių mokėtojų bei mokesčių administratorių santykius.

Pateikę autorių siūlomą mokesčių kultūros apibrėžimą bei ją lemiančius veiksnius toliau aptarsime vieną iš mokesčių kultūros psichologinių aspektų – mokesčių mentalitetą. Manome, kad tai padės geriau suvokti ir mokesčių kultūros esmę.

1 pav. Mokesčių kultūros vieta bendroje nacionalinėje šalies kultūroje



Mokesčių kultūros, mokesčių mentaliteto ir efektyvios valstybės mokesčių sistemos sąveika

Išsiaiškinus efektyvios valstybės mokesčių sistemos sampratą, apibrėžus mokesčių kultūrą bei jos pagrindinius elementus logiška pereiti prie kito mokesčių kultūros aspekto – mokesčių mentaliteto. Tai padėtų plačiau ir išsamiau suprasti ir išanalizuoti mokesčių sistemą. Mokesčių mentaliteto sąvoka užsienio literatūroje priskiriama finansų psichologijos sričiai, tačiau vis dar nėra vienareikšmiškai suprantama pasaulyje. Vengiant mokesčių ir esant šešėlinei ekonomikai, atskirose šalyse apie mokesčių moralę kalbama per mažai. Be to, norint išsiaiškinti mokesčių vengimo priežastis ir padidinti mokesčių surinkimą, manome, verta kalbėti ne vien apie tai, dėl kokių priežasčių vengiama mokėti mokesčius, bet ir kodėl žmonės juos moka.

Kokio nors reiškinio analizę apskritai, mūsų manymu, geriausiai pradėti nuo jo pagrindinių sąvokų sampratos. Tarptautinių žodžių žodynas mentalitetą apibūdina kaip „individui ar individų grupei būdingą galvosenos, mąstymo būdą“

[1, p. 672]. Vadinasi, mokesčių, kaip pagrindinės mokesčių sistemos grandies, mentalitetas reiškia visuomenei būdingą mąstymą įvairiais apmokestinimo klausimais. B. Tretteris mokesčių mentalitetą skirsto į mokesčių moralę ir mokesčių discipliną [28, p. 19]. Mokesčių disciplina suprantama kaip nustatytos tvarkos laikymasis (arba, mūsų nuomone, atsakingas elgesys mokestinių pareigų atžvilgiu), o moralė suprantama kaip „žmonių elgesį reguliuojančios normos ir principai, tai kas iš esmės teisinga ir sąžininga kitų gerovės požiūriu“ [1, p. 233, 707]. Todėl mokesčių moralė kaip noras mokėti mokesčius, teisingai ir sąžiningai elgiantis ne tik savo, bet ir kitų atžvilgiu, yra glaudžiai susijusi su apmokestinimo princi-

pais, švietimu bei mokesčių kultūros. Toliau mokesčių mentaliteto svarbą efektyviai mokesčių sistemai nagrinėsime remdamiesi minėtu B. Tretterio skirstymu.

Nagrinėjant mokesčių mentalitetą sisteminiu požiūriu svarbu išskirti veiksnius, lemiančius mokesčių moralę, taigi ir mokesčių mentalitetą. B. Torgleris [29] savo disertacijoje išskiria tris pagrindinius veiksnius: *pasitikėjimą, institucijų veiklą ir socialines normas*. *Pasitikėjimas* vertinamas kaip vienas iš pagrindinių elementų, tiesiogiai skatinančių mokesčių mokėtojų norą mokėti mokesčius. Jei mokesčių mokėtojai pasitiki tiek vyriausybe, tiek mokesčių administravimo *institucijomis*, jie bus labiau linkę elgtis sąžiningai ir mokėti mokesčius. Istorijoje yra žinoma faktų, kai vyriausybės kūrė pasitikėjimu pagrįstas mokesčių sistemas (pvz., Graikijoje, kur turtingieji dalindavosi savo turimomis lėšomis su bendruomene be didesnės prievartos). Todėl valdančiosios institucijos turėtų orientuotis į pasitikėjimą jomis kaip pagrindinį elementą, lemiantį sąžiningą mokesčių mokėjimą. Be to, mokesčių mokėtojų grupių išskyrimas rodo, kad reikšmės motyvacijai mokėti mokesčius turi ir socialinė sąveika grupės viduje, nes mokesčių mokėtojai gyvena ir veikia tam tikroje sistemoje (B. Torglerio socialiniai ir vidiniai mokesčių mokėtojai, H. Kelmano stebėtojų grupė). Be to, individai mokės mokesčius tol, kol tikės, kad jų mokėjimas yra *socialinė norma* [30]. Tai įrodo ir B. Torglerio teiginį, kad praėina gana daug laiko, kol mokesčių mokėtojai pradeda vengti mokėti mokesčius, todėl reguliuojant mokesčių mokėtojų bei institucijų santykius šio žingsnio būtų galima išvengti.

Kaip pažymi G. Schmoldersas [6] ir G. Kantona [31], ekonominiai reiškiniai turėtų būti nagrinėjami ne tik tradiciškai. Efektyvi mokesčių sistema ir deramas mokesčių surinkimas negali būti grindžiamas vien tik baudomis ir reikalavimais. Remiantis J. Andreoni, B. Erardo ir J. Feinsteinno [32] JAV 1995 m. atliktais tyrimais, net ir esant labai mažai kontrolei ir baudų lygiui, vis tiek egzistuoja tam tikra dalis žmonių, kurie moka mokesčius. Pagal šį priežastingumo lygį H. Kelmanas [33] išskiria 3 mokesčių mokėtojų grupes:

- **vidiniai mokesčių mokėtojai** (angl. *internalizers*). Jų veiksmai atspindi įsitikinimų ir elgesio pastovumą.
- **stebėtojai** (angl. *identifiers*). Jie yra veikiami socialinių normų, kitų žmonių elgesio bei įsitikinimų.
- **mokesčių mokėtojai** (angl. *compliers*). Jie moka mokesčius, nes „taip reikia“, be to, bijo nemokėjimo prižasčių.

Norint pagerinti ir užtikrinti biudžeto vykdymą ateityje, manome, reikėtų analizuoti pirmosios grupės mokesčių mokėtojų motyvus mokėti mokesčius bei juos taikyti stebėtojų ir mokesčių mokėtojų grupėms.

Kadangi egzistuoja įvairios taisyklės, veiksniai, lemiantys individų elgesį, yra įvairių mokesčių mokėtojų tipologijų. Kitaip nei H. Kelmanas, B. Torgleris išskiria 4 mokesčių mokėtojų grupes pagal jų elgesį, nors, mūsų manymu, socialinius bei vidinius mokesčių mokėtojus galima būtų priskirti prie H. Kelmano išskirtų stebėtojų bei mokesčių mokėtojų grupių, be to, išskiriama vengiančių mokėti mokesčius grupė [29]:

- **Sąžiningi mokesčių mokėtojai**. Šie mokesčių mokėtojai net neieško būdų išvengti mokesčių. Jų elgesys nepriklauso nuo pokyčių mokesčių sistemoje bei jos politikoje, taip pat kontrolės padidėjimo, baudų ar patikrinimų skaičiaus.
- **Socialiniai mokesčių mokėtojai**. Šiems mokesčių mokėtojus įtakos turi socialinės normos, jie yra jautrūs įvairiems įsitikinimams: jei jų aplinkoje individai moka mokesčius, jie taip pat mokės, jei ne – jų noras mokėti mokesčius sumažės.
- **Vidiniai mokesčių mokėtojai**. Vidiniai mokesčių mokėtojai jaučia išpareigojimą mokėti mokesčius ir nesant jokių baudų. Jie yra jautrūs institucijų, tokių kaip vyriausybė, mokesčių administratoriai, veiksams. Teigiami šių institucijų veiksmai lemia ir didesnę vidinių mokesčių mokėtojų motyvaciją mokėti mokesčius.
- **Vengiantieji mokėti mokesčius**. Šiai grupei būdinga žema mokesčių moralė. Šie mokesčių mokėtojai lygina gaunamą naudą nemokant mokesčių su gaunama nauda sąžiningai juos mokant.

Pagal mokesčių mokėtojų grupes galima išskirti ir motyvus, kurie lemia mokesčių mokėjimą ar nemokėjimą [29]:

- mokesčių mokėtojai moka mokesčius bet kuriuo atveju, net jei nėra baudų ir tikrinimų;
- mokesčių mokėtojai neturi galimybių (žinių) ir šaltinių (būdų) vengti mokesčių;
- mokesčių mokėtojai linkę nemokėti mokesčių ir visada ieško galimybių jų vengti.

Nemokantieji mokesčių, pasak B. Torglerio, patiria moralinių nuostolių (kaltė, gėda, pareiga, baimė). Taip būna, jei mokesčiai yra mažesni nei suvokiamas teisingumas, o jei mokesčiai yra didesni – tada nemokėjimas gali būti traktuojamas kaip savęs pateisinimas. Tačiau mokesčių iš-

laidas, kaip ir pačią mokesčių moralę bei mentalitetą, išmatuoti objektyviais dydžiais gana sunku ir tai galima padaryti tik remiantis prielaidomis.

Vadinasi, išskirtos mokesčių mokėtojų grupės ir jas lemiantys motyvai mokėti mokesčius rodo mokesčių mentaliteto glaudų ryšį su mokesčių kultūra, kuri yra svarbi prielaida kuriant efektyvią mokesčių sistemą. Be to, skirtinga įvairių mokesčių mokėtojų grupių motyvacija rodo, kad norint įgyti jų pasitikėjimą ir padidinti norą mokėti mokesčius reikia taikyti skirtingas mokesčių sistemos kūrimo bei mokesčių administravimo strategijas.

Išvados

1. Efektyvią mokesčių sistemą galima vertinti ne tik kiekybiniais, bet ir kokybiniais kriterijais, atsižvelgiant į apmokestinimo principus ir jų praktinį taikymą, efektyvų mokesčių mokėtojų ir mokesčių rinkėjų dialogą bei kitus mokesčių kultūros ir mokesčių moralės elementus.

2. Apmokestinimo principus vertiname kaip vieną iš kriterijų, apibūdinančių mokesčių kultūrą, tačiau norint sukurti efektyvią mokesčių sistemą reikėtų atsižvelgti ir į kitus mokesčių kultūros bei mokesčių mentaliteto elementus, kurie praplėstų ir pagilintų efektyvios mokesčių sistemos supratimą. Apmokestinimo principų taikymas praktikoje, taip pat mokesčių kultūros bei mokesčių mentaliteto supratimas, manome, galėtų padėti labiau bendradarbiauti visiems mokesčių sistemos dalyviams ir padėti greičiau šalinti iškilusius tarpusavio nesutarimus.

3. Straipsnyje, remiantis įvairiais užsienio autoriais, pasiūlytas mokesčių kultūros apibrėžimas. Mokesčių kultūra – tai nacionalinėje kultūroje susiformavusių mokesčių santykių visuma, apimanti apmokestinimo instrumentariją, principus, tikslinę bei nuoseklų švietimą, apmokestinimo pokyčius, lemiamus vidinės bei išorinės aplinkos veiksnių. Manome, jog mokesčių kultūros samprata Lietuvoje taip pat aktuali, o sąvokos „mokesčiai“ ir „kultūra“ galėtų būti sėkmingai suderintos dėl paties evoliucinio proceso, nes istorija dažnai jungia ir įvirtina įvairovę.

4. Vis daugiau kalbant apie mokesčių vengimo atvejus bei šešėlinę ekonomiką Lietuvoje ir kitose šalyse, efektyvios mokesčių sistemos teoriniam ir praktiniam taikymui yra svarbu išsiaiškinti ne tik mokesčių vengimo, bet ir jų mokėjimo motyvus. Tai, pasak G. Schmölderso, galėtų padėti netradiciniu būdu (mokesčių kultūros bei mokesčių moralės aspektu) pažvelgti į ekonomi-

nus reiškinius bei pateikti naujų šios problemos sprendimo būdų.

5. Mokesčių moralė, kaip noras mokėti mokesčius, elgiantis teisingai ir sąžiningai ne tik savo, bet ir kitų atžvilgiu, kaip viena iš mokesčių mentaliteto sudedamųjų dalių, yra glaudžiai susijusi su apmokestinimo principais, švietimu bei mokesčių kultūros didinimu, t. y. mokesčių kultūros elementais bei jų praktiniu taikymu. Norint konkrečiai įvertinti mokesčių kultūros lygį Lietuvoje reikia išsamesnių tyrimų, tačiau pačios diskusijos apie mokesčių kultūrą bei mokesčių mentalitetą, manome, jau yra vertingos ir galbūt leis pažvelgti į šį ekonominį reiškinį kitu aspektu.

Literatūra

1. Vaitkevičiūtė V. *Tarptautinių žodžių žodynas*. Vilnius: Žodynas, 2004.
2. Stačiokas R., Rimas J. *Mokesčiai: teorija ir praktika*. Kaunas: Technologija, 2004.
3. Петти В. Трактат о налогах и сборах. Verbum sapienti – слово мудрым. *Разное о деньгах*. Москва: Ось-89, 1997.
4. Hamm F. *Zur Grundlegung und Geschichte der Steuermoral*. Trier: Druck und Verlag der Paulinus-Druckerei, 1908.
5. Schmolders G., Schnelle K. *Der manipulierte Steuerzahler*. Bad Wörishofen: Holzmann-Druck-Service, 1978.
6. Schmolders G. *Finanzpolitik*. Würzburg: Springer Verlag, 1955.
7. Schmolders G. *Allgemeine Steuerlehre*. Berlin: Duncker & Humboldt, 1980.
8. Jurgutis V. *Finansų mokslo pagrindai*. Kaunas: Šviesa, 1938.
9. Pajamų ir pelno mokesčiai. *Lietuvos ūkis*. 1996. Nr. 15.
10. Buškevičiūtė E. *Mokesčių sistema*. Kaunas: Technologija, 2005.
11. Kriščiūnaitė-Bartusevičienė K. Ką Lietuvai atneš mokesčių reforma. *Verslo žinios*. Nr. 19 (119). Priedas „Karjera ir vadyba“. 2005. P. 4.
12. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas [http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=246102&Condition2=\(prisijungta 2005 04 28\)](http://www3.lrs.lt/cgi-bin/preps2?Condition1=246102&Condition2=(prisijungta%202005%2004%2028))
13. Pajuodienė G. M. *Mokesčių sistemos formavimas išsivysčiusiose šalyse*. Vilnius: Lietuvos informacijos institutas, 1993.
14. Pukelienė V., Šinkūnienė K. *Mokesčių kultūra ir jos įtaka mokesčių efektyvumui. Organizacijų vadyba: sisteminiai tyrimai*. Kaunas: VDU, 2005. Nr. 33.
15. Lietuviškoji tarybinė enciklopedija. Vilnius: Mokslas. T. 7.
16. Maceina A. *Kultūra: Kultūros filosofija. Kultūros prigimtis*. Vilnius: Valst. leidybos centras.

1992. T. 1. P. 354–363.
17. Förster Fr. W. *Jaunuomenės auklėjimas*. Kaunas: Švietimo ministerija, 1922.
 18. Förster Fr. W. *Seksualė etika ir seksualė pedagogija*. Šiauliai: Vilties draugijos leidinys, 1923.
 19. Schumpeter J. A. Ökonomie und Sociologie der Einkommensteuer. *Der Deutsche Volkswirt.* 1929. Nr. 4. P. 380–385.
 20. Spitaler A. Die gegenseitige Annäherung der Steuersysteme der Kulturstaaten. Armin Spitaler (ed.): *Probleme des Finanz- und Steuerrechts – Festschrift für Ottmar Bühler*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt KG. 1954 P. 209–231.
 21. Nerre B. Tax Culture Shock in Japan. GAPE konferencijos medžiaga. Walter Ötsch and Stephan Panther (eds.): *Economics as a Social Science*. Cheltenham, UK: Edward Elgar, 2000.
 22. Nerre B. The Concept of Tax Culture. National Tax Association Proceedings Ninety-Forth Annual Conference 2001. Baltimore, Maryland, 2001.
 23. Nerre B. The Emergence of Tax Culture in Russia. The 57th Congress of the International Institute of Public Finance: The Role of Political Economy in the Theory and Practice of Public Finance, August 27-30, 2001. Linz, Austria. Working Paper Series in Public Administration Nr. 20/2001. School of Management, St. Petersburg State University. St. Petersburg, Russia, 2001.
 24. Nerre B. The Role of Tax Culture in Transformation Processes – The Case of Russia. ASPE Working Paper #03/2001, September. St. Petersburg, Russia, 2001.
 25. Tanzi V. Transition and the Changing Role of Government. *Finance and Development*. 1999. Vol. 36. No. 2. June, <http://www.imf.org/pubs/ft/fandd/1999/06/tanzi.htm>. 2005-05-30.
 26. Tanzi V. Developing countries face range of challenges in devising effective tax strategy// IMF survey, Volume 29. Number 13. Washington. IMF. July 03, 2000. <http://www.imf.org/external/pubs/ft/survey/2000/070300.pdf>. 2005-05-30
 27. Combest L. Tax culture could change code, 1997 <http://lubbockonline.com/direct/business/1297/09.htm>. 2005-05-30
 28. Tretter B. Die Steuermentalität. Ein internationaler Vergleich in: *Finanzwissenschaftliche Forschungsarbeiten*, G. Schmolders, NF Heft 45, Berlin, 1974.
 29. Torgler B. Tax morale: theory and empirical analysis of tax compliance. Disertacija Universität Basel, 2003.
 30. Alm J., McClelland G. H., Schulze W. D. Why Do People Pay Taxes? *Journal of Public Economics*, 1992. P. 21–48.
 31. Kantona G. *Psychological Economics*. Amsterdam: Elsevier, 1975.
 32. Andreoni J., Erard B., Feinstein J. Tax compliance. *Journal of Economic Literature*. 1998. Nr. 36. P. 818–860.
 33. Kelman H. Manipulation of Human Behavior: An Ethical Dilemma for the Social Scientist. *Journal of Social Issues*. 1965. No. 21. P. 31–46.
 34. Meisel F. Steuertechnik, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Hrsg. W. Gerloff/F. Meisel, Bd. 1, Tübingen. 1926. P. 506–534.

Kristina Levišauskaitė, Kristina Šinkūnienė

Aspects of tax culture and tax mentality in state tax system

Summary

There is a problem of effective state tax system, which should assure budget collection analyzed in this article. Different authors from Lithuania and foreign countries percept state tax system differently, thus there is also criterion of effective state tax system conceived by authors declared in this article. We consider taxation principles as one of elements of effective state tax system and tax culture, however creating effective tax system; other elements of tax culture and tax mentality should also be mentioned for deeper and broader perception of effective state tax system. Applying of taxation principles in practice is also very important for better interrelationship between tax payers and tax administrators.

There is also genesis of perception of tax culture conception, which is very little researched in Lithuania, also tax culture comparison analysis, tax culture conception perceived by authors and factors effecting tax culture, analyzed in the article. There is concept of tax culture by foreign scientists presented in this article. Analyzing foreign scientific literature, we can notice, that mostly there is dual approach, forming concept of tax culture: one of them, as A. Pausch, J. Schumpeter, link it with creators of tax system, the others M. Camdesus, V. Tanzi, R. Berger declare, taxpayers should accept any tax system and their tax consciousness should increase. Description of tax culture by B. Nerre (it takes into account taxpayers, administrators, their interrelationship and national culture) summarizes thoughts of other authors most commonly. To our mind, tax culture as a part of national culture is related with the most important taxation questions, which reflect in taxation tool and principles, include purposeful and consequent education, taxation changes, influenced by internal and external surrounding. To G.

Schmölder's mind, it could help not traditionally analyze economic phenomenon and to propose new ways to solve the problem.

Ultimately, there is impact of tax mentality on effective state tax system discussed. Tax morality as a willingness to pay taxes being honest to themselves and to others, as one of the parts of tax mentality and closely related with taxation principles, education and increase of tax culture. There needed more researches for the results on the level of tax culture in Lithuania, however discussion on tax culture and tax morality itself, to our mind, is variable and it might help to look at this phenomenon in other aspects.

Kristina Levisauskaitė – Vytauto Didžiojo universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Finansų katedros docentė, daktarė

Telefonas (+370~3) 7327854

Faksas (+370~3) 7327857

Elektroninis paštas k. levisauskaite@evf.vdu.lt

Kristina Šinkūnienė – Vytauto Didžiojo universiteto Ekonomikos ir vadybos fakulteto Ekonomikos katedros doktorantė

Telefonas (+370~3) 7327852

Faksas (+370~3) 7327857

Elektroninis paštas k. sinkuniene@evf.vdu.lt

Straipsnis pateiktas 2005 m. rugsėjo mėn.; recenzuotas; parengtas spausdinti 2005 m. gruodžio mėn.

DOI: 10.5755/j01.ppa.0.15.27064